

## Iva dichiarata e non versata: doppia applicazione sanzionatoria, tributaria e penale

11 Febbraio 2014

Maurizio Villani, Grazia Albanese

I reati di omesso versamento dell'**Iva non si pongono in rapporti di specialità rispetto alle analoghe violazioni tributarie**, con la conseguenza che, verificandosi il superamento della soglia di punibilità (euro 50.000), **possono applicarsi entrambe le sanzioni**, questo è quanto affermato dai supremi giudici della **Corte di Cassazione, Sezioni Unite Penali, nella Sentenza n. 37424/ 2013**.

Prima di analizzare il reato sotto l'aspetto penale (che può portare a condanna con la reclusione da sei mesi a due anni) e le relative sentenze in merito, è però opportuno trattare la **questione tributaria** per evincerne la sanzione.

### 1. Questione tributaria

Ai sensi **dell'articolo 13, comma 1, del Decreto Legislativo n. 471/1997** “ *chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorchè non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione degli errori materiali e di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile*”.

**La sanzione del 30% è dunque prevista a carico di chi non esegue i versamenti d'imposta risultanti dalla dichiarazione.**

Accade però che taluni uffici applichino detta imposta anche quando non si discute di omesso versamento di imposte dichiarate, ma di omessa dichiarazione, omessa fatturazione ed omessa registrazione di operazioni imponibili: ipotesi cioè che attengono alla fase di accertamento, non a quella della riscossione del tributo.

La sanzione per omesso versamento viene pertanto irrogata nei confronti di contribuenti che, avendo omesso di dichiarare fatture o registrare determinate operazioni, non abbiano emesso nessuna imposta a riguardo: si pensi, ad esempio, all'imprenditore che non registri né fatture operazioni imponibili, o al sostituto che non effettui né dichiarare ritenute d'acconto.

In questi casi deve recisamente escludersi l'applicazione dell'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 471/1997. La norma è collocata nel titolo II del Decreto, che regola le sanzioni in materia di riscossione e ciò conferma, al di là del suo inequivoco tenore letterale, che essa non è applicabile quando venga in discussione il presupposto dell'obbligazione tributaria, che riguarda, appunto, l'accertamento e non la riscossione del tributo.

All'accertamento di una omessa fatturazione o di una omessa ritenuta d'acconto non può seguire l'irrogazione per omesso versamento, che presuppone invece l'esistenza di un'imposta dichiarata: dichiarato 100 e non verso, o verso in ritardo, o soltanto in parte. Mentre, se dichiarato e verso 100, il versamento che

dichiaro risulta congruo, salvo verificare l'eventuale infedeltà della dichiarazione.

Questi principi trovano conferma in giurisprudenza o nella stessa prassi amministrativa.

In una fattispecie di omesso versamento dell'Iva, la Corte di Cassazione, Sentenza 17 gennaio 2002, n. 450 (in Rivista Giuridica Tributaria del 2002 n. 949) ha affermato infatti che la riscossione dell'imposta presuppone necessariamente la (auto) liquidazione dell'Iva da parte del soggetto passivo; in altri termini, il versamento dell'Iva imposto dalla Legge riguarda l'imposta già determinata e liquidata al soggetto passivo. Quindi, la giurisprudenza di merito ha dichiarato che l'omesso versamento va riferito alle ipotesi di imposte dichiarate e non versate e non anche all'ipotesi di imposte non dichiarate, e quindi formalmente da non versare.

Le norme che disciplinano l'applicazione delle sanzioni possono essere così riassunte:

- le sanzioni hanno carattere personale e quindi non si trasmettono agli eredi. Un'eccezione a questa regola è prevista dall'articolo 7 del Decreto Legge n. 269/2003, che ha introdotto il principio della riferibilità, per cui se l'autore della violazione ha agito nell'interesse di una società o ente con personalità giuridica, è quest'ultimo soggetto che deve assumere a suo carico il pagamento di una sanzione;
- la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi;
- nessuno può essere soggetto a sanzione se non in forza di una Legge entrata in vigore prima della violazione (principio della irretroattività);
- in base al principio del *favor rei* le Leggi intervenute dopo il fatto si applicano se più favorevoli al contribuente, a condizione che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo;
- non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva la capacità di intendere e volere in base ai criteri indicati dal Codice Penale (principio di imputabilità) né coscienza e volontà della propria condotta (dolo o colpa);
- le sanzioni non si applicano: nei casi di obiettiva incertezza sulla portata delle disposizioni; quando la violazione deriva dalla equivocità dei modelli o dalle richieste di informazioni dell'amministrazione finanziaria; quando le violazioni derivano da ignoranza della Legge tributaria non evitabile;
- non è punibile il fatto commesso per causa di forza maggiore;
- in caso di concorso di più violazioni o di violazioni continuate, anche in tempi diversi, si applica la sanzione più grave, aumentata da un quarto al doppio;
- le sanzioni sono ridotte anche in caso di ravvedimento spontaneo, di accettazione della sanzione o di rinuncia a impugnazioni e ricorsi;
- le sanzioni devono sempre essere adeguate al danno subito dall'erario e all'entità soggettiva e oggettiva delle violazioni.

## **2. Aspetto penale**

Nell'attuale contesto di crisi, molte imprese si trovano nell'impossibilità di adempiere al pagamento delle imposte e nel nostro caso dell'Iva.

Infatti, si sta mitigando sulle possibili conseguenze negative dei reati di omesso versamento di quest'ultima, nelle ipotesi in cui questo non dipenda dalla volontà del contribuente, ma dalla crisi economica.

### **2.1 Il reato di omesso versamento Iva (Articolo 10 ter Decreto Legislativo n. 74/2000)**

Nel testo originario del Decreto Legislativo n. 74/2000 non erano previste fattispecie delittuose riguardanti l'omesso versamento di imposte. Uno dei principi cardine del nuovo diritto penale tributario, infatti, era quello di punire penalmente solo i comportamenti aventi un particolare grado di anti giuridicità e insidiosità in campo fiscale, lasciando nel campo delle sanzioni amministrative le violazioni tributarie di minore entità. Nel corso del 2004 e del 2006 il legislatore, tuttavia, ha introdotto i reati di omesso versamento di ritenute

certificate (articolo 10 bis) e dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 10 ter), pur prevedendo una soglia di non punibilità di 50.000 euro per periodo d'imposta.

I reati citati rappresentano delle forme particolari di appropriazione indebita ai danni dello Stato e costituiscono delitti. L'integrazione del reato richiede, pertanto, la sussistenza dell'elemento soggettivo costituito dal dolo.

Comunque, per meglio comprendere la situazione, qui di seguito, in ordine cronologico, menzionerò le principali Sentenze della Corte di Cassazione, che hanno fatto stato, più qualche pronuncia anche del Gip presso il Tribunale di Firenze, sino alla più recente Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale del 10 dicembre 2013.

- **Commette reato il contribuente che non versa l'Iva dichiarata (più di 50.000 euro)** entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (vale a dire 27 dicembre). È quanto ricordato dalla **Corte di Cassazione, Sentenza 8 gennaio 2012, n. 503**. La Terza Sezione Penale ha confermato la condanna inflitta ad un imprenditore di Milano che, pur avendo dichiarato l'Iva, non l'aveva versata entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

- Il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e provare la volontarietà dell'omissione, nel senso richiesto della norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto: ne consegue che deve escludersi detta volontarietà nell'ipotesi in cui **la crisi finanziaria in cui si è venuto a trovare il contribuente, anche a causa delle condotte di soggetti terzi inadempienti nei suoi confronti, lo ha posto in condizione di illiquidità che non lo rende perseguibile penalmente**, pur se inadempiente al pagamento dell'Iva. E inoltre **manca l'elemento psicologico del reato**. È quanto si evince dalla **Sentenza del 10 agosto 2012 del Gip del Tribunale di Firenze**.

- **In caso di omesso versamento dell'Iva la confisca per equivalente dei beni che un'azienda affitta è sempre possibile se l'operazione è solo simulata**. In questo caso il titolare mantiene, in realtà, la piena disponibilità dei beni. A sancirlo è la **Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale, Sentenza 9 novembre 2012, n. 43508**.

- **Il reato di omesso versamento dell'Iva non sussiste se la società è in liquidazione prima della scadenza del pagamento**, lo ha stabilito il **Gip di Milano** che con **la Sentenza n. 2818/2012** ha assolto dal reato l'imprenditore in quanto non sussisteva l'elemento psicologico e dove la sua azienda versava in una situazione di crisi economica.

- Ancora, in un'altra sentenza, **Cassazione Penale, Sentenza 8 ottobre 2012, n.39449**, si evince come **l'omesso versamento dell'Iva è reato se si protrae al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta**; intervenendo sulla novella introdotta dall'articolo 35, comma 7, del Decreto Legge n. 203/2006. La novella sanziona chiunque non versa l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo: la condotta antidoverosa risulta assimilata sotto il profilo sanzionatorio a quella del sostituto d'imposta che non versa le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti. È peraltro l'articolo 6, comma 2, della Legge n. 405/1990 che fissa alla data del 27 dicembre il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

-**Il reato di omesso versamento Iva si consuma anche senza notifica dell'accertamento fiscale**; è infatti sufficiente che il contribuente abbia lasciato spirare il termine ultimo per saldare il debito con l'erario e cioè quello per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. È quanto ha affermato la **Corte di Cassazione**, che con **la Sentenza dell'8 luglio 2013**, ha confermato un sequestro finalizzato

alla confisca a carico di un evasore ancor prima che il contribuente avesse ricevuto l'atto impositivo. La difesa aveva contestato che l'imprenditore non aveva mai ricevuto avviso di accertamento da parte dell'ufficio Iva di Salerno. In proposito, i supremi giudici hanno espressamente chiarito che, ai fini del perfezionamento del modello legale del reato di cui all'articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000, non è affatto richiesta la notifica dell'avviso di accertamento dell'infrazione, in quanto il reato di omesso versamento dell'Iva si consuma nel momento in cui scade il termine previsto dalla Legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

- **Le difficoltà finanziarie dell'azienda non esonerano dalla responsabilità penale l'imprenditore che non versa l'Iva**; questo lo sancisce la **Corte di Cassazione, Sentenza 11 luglio 2013, n. 29751**. È il caso di un imprenditore che aveva proposto ricorso in Cassazione, dopo la Sentenza della Corte d'Appello di Torino che aveva confermato la decisione del giudice di primo grado. Colpevole del reato di omesso versamento dell'Iva, veniva condannato a scontare la pena dei due mesi e venti giorni di reclusione, oltre alle pene accessorie. A sua difesa, l'imputato dichiara che le difficoltà finanziarie lo avevano costretto a saldare fornitori e dipendenti, nel tentativo di evitare il fallimento, sperando, successivamente, di rimediare al versamento dell'imposta. Nessuno sconto da parte dei giudici, l'imposta andava versata. Il ricorso pertanto è inammissibile.

- Con la **Sentenza n. 37424/2013** le **Sezioni Unite della Cassazione**, partendo dal presupposto che l'Iva viene riscossa una volta emessa la fattura e sussiste quindi l'obbligo di accantonamento da parte del contribuente per eseguire il successivo versamento, **hanno ritenuto integrato il reato anche in presenza di crisi di liquidità**. Sul punto la **medesima Sentenza però sembra offrire un minimo di apertura** ove il **contribuente dimostri**, circostanza non particolarmente semplice, **oltre alla crisi di liquidità** in cui verte l'azienda, **anche che l'omesso versamento non sia dipeso da una scelta dell'imprenditore**.

In molte ipotesi di omesso versamento dell'Iva, una volta ricevuto l'avviso bonario dall'agenzia delle Entrate, o la cartella di pagamento da Equitalia, il contribuente provvede a pagare quanto dovuto, anche se a rate (e quindi a reato già consumato, successivamente cioè al 27 dicembre). Va tenuto presente che **il pagamento eseguito dopo tale data non fa venir meno la violazione penale ma riduce di un terzo la pena**. È necessario, a tal fine, secondo il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, che l'estinzione integrale del debito avvenga prima del dibattimento. In concreto, quindi, **per beneficiare dell'attenuante il contribuente dovrà estinguere le rate prima di tale udienza**. Sotto il profilo procedurale, può tornare utile ricordare che la maggior parte dei reati di omesso versamento si concludono con il decreto di condanna, ossia un procedimento speciale che prevede l'instaurazione di un giudizio sulla sola base degli atti delle indagini preliminari presenti nel fascicolo del pubblico ministero, in assenza dunque sia dell'udienza preliminare sia del dibattimento. Il pubblico ministero può così chiedere al Gip di emettere un decreto penale contenente la contestazione del reato e l'applicazione della pena solo pecuniaria. Sia in ipotesi di decreto penale sia di condanna a seguito di altro procedimento (patteggiamento incluso), è prevista la confisca per equivalente se il contribuente, debitore dell'erario, non abbia estinto il suo debito Iva con il Fisco.

**? Ove, invece, abbia pagato (per intero) l'imposta anche se, di norma, successivamente alla scadenza penalmente rilevante**, pur risultando comunque integrato il reato, **la confisca equivalente non si può più eseguire**. Si tratterebbe di un'ingiustificata doppia sanzione, sancito dalla **Corte di Cassazione con la sentenza n. 45189/2013**.

La **Corte di Cassazione, Sezione Penale, Sentenza 28 maggio del 2013, n. 22980**, ha affermato che **è illegittimo il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, del patrimonio della società che ha tratto vantaggio dai reati**

**tributari posti in essere dal legale rappresentante**, salvo che non si dimostri che la persona giuridica è un mero apparato fittizio, utilizzato per la commissione degli illeciti fiscali.

La **Corte di Cassazione, Sezione Penale, Sentenza 15 ottobre 2013, n. 42350**, intervenendo in materia di reati fiscali e provvedimenti di sequestro preventivi, ha ribadito che **non è ammesso il provvedimento di sequestro per equivalente dei beni della società per i reati fiscali commessi dall'amministratore**. Neppure se si considera la misura cautelare stessa come istituto non sanzionatorio per applicarla anche a chi non ha commesso il reato.

La vicenda ha visto protagonista il rappresentante legale di una cooperativa cui veniva **contestato il reato di cui all'articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000 per non aver pagato l'Iva per oltre i 50.000 euro della stessa cooperativa**. Pertanto il Gip disponeva, su richiesta del pubblico ministero, il sequestro preventivo nei confronti dell'imputato mentre non accoglieva la richiesta di sequestro preventivo nei confronti della cooperativa, avendo il Gip ritenuto che il Decreto Legislativo n. 231/2000 prevede la responsabilità dell'ente per i reati commessi a suo vantaggio solo nelle fattispecie di cui agli articoli 24 e seguenti dello stesso Decreto Legislativo, non includenti i reati fiscali. Il Tribunale, cui aveva presentato appello il pubblico ministero, ha confermato tale decisione del Gip, richiamando giurisprudenza di legittimità in senso conforme. Avverso tale decisione il pubblico ministero ricorre alla Corte Suprema.

Gli Ermellini, con la Sentenza in commento, respingono il ricorso del Procuratore della Repubblica consolidando l'orientamento della Cassazione, allargandolo però alla presa in considerazione di nuovi elementi portati dalla pubblica accusa. Superata una iniziale incerta giurisprudenziale della Cassazione, poiché in alcune pronunce aveva ammesso la possibilità di procedere alla misura cautelare anche a carico della società, facendo leva sul rapporto organico tra l'indagato di reati fiscali e la persona giuridica che dalla commissione (presunta) dell'illecito ha tratto vantaggio, nelle Sentenze più recenti è andato via via consolidandosi un orientamento diverso che non ha più considerato sufficiente il rapporto organico. A essere valorizzata è stata, invece, l'assenza dei reati tributari nell'elenco di quelli che possono dare luogo alla misura cautelare, sulla base del Decreto Legislativo n. 231/2001, sulla responsabilità amministrativa delle società per i delitti compiuti da propri dipendenti.

Il pubblico ministero, consapevole dell'orientamento ormai consolidato e costante della Corte Suprema, ha spostato il ragionamento sulla natura della confisca per equivalente negandone la natura di sanzione e valorizzando, invece, quella di misura di sicurezza. In questo senso, sosteneva tra l'altro l'accusa, se la confisca fosse una pena, il pagamento del debito tributario sarebbe equivalente a causa di estinzione della pena mentre rimane solo una circostanza attenuante. Quindi, venuta meno la natura sanzionatoria, la misura cautelare potrebbe essere applicata anche a chi non ha commesso il reato, ma ha comunque tratto vantaggio. I giudici di legittimità hanno ritenuto che queste argomentazione non devono portare a una modifica delle ultime conclusioni. La tesi sostenuta dal pubblico ministero, nel caso di specie, ignora il fatto che *“il vero centro è l'identificazione della misura e della modalità con cui un soggetto, che non è persona fisica, e che pertanto non può essere reo di alcun reato incede nel sistema penale per subire le conseguenze di un reato, commesso in suo favore”*.

I giudici del Palazzaccio evidenziano che la persona giuridica allora è una finzione giuridica, nel senso di un istituto giuridico con cui si è rivestita un'attività umana. Una finzione che funziona senza troppi intoppi nel settore del diritto civile e del diritto amministrativo, ma che ha bisogno di un adeguamento specifico quando, come nel diritto penale, la responsabilità della condotta illecita è personale.

Con l'introduzione del Decreto Legislativo n. 231/2001 il legislatore ha adeguato il diritto con l'ingresso, in via eccezionale, dell'ente collettivo nel sistema della responsabilità individuale, solo formalmente

amministrativa, ma nei fatti con aspetti ampiamente penali. Si tratta di un'eccezione però che trova la sua declinazione operativa nell'individuazione di una lista di reati presupposto. Dalla quale, però, i reati tributari sono assolutamente esclusi.

Per cui alla luce di quanto sopra la Cassazione non accoglie la richiesta del pubblico ministero al rinvio della decisione alle Sezioni Unite in quanto il diritto vivente non può, in alcun caso, sostituirsi al legislatore. **Nel caso esaminato, seguire una linea diversa e estendere l'identificazione della persona giuridica con quella fisica, cui è collegata da rapporto organico, vorrebbe dire scardinare l'istituto stesso della persona giuridica**, regredendo ad un ordinamento che non riconosce più l'istituto stesso.

- **L'ex amministratore non risponde dell'omesso versamento dell'Iva se non è chiara la situazione dell'azienda nel momento in cui lui entra in carica.** Si tratta, infatti, di un reato istantaneo riferibile al destinatario dell'obbligo, e cioè al manager in carica. Ad ogni modo, l'accusa dovrà ricostruire i movimenti di cassa nelle varie fasi di vita della società. Lo ha stabilito la **Corte di Cassazione** che, con **Sentenza 23 settembre 2013, n. 39082**, contrariamente al parere della Procura Generale, ha annullato con rinvio la condanna inflitta ad un amministratore di una S.r.l. poi fallita.

? **È retroattivo (applicabile anche all'anno d'imposta 2004) il reato di mancato versamento delle ritenute che superano i 50.000 euro;** dunque, il sostituto d'imposta risponde della sanzione penale e amministrativa che sono cumulabili, è quanto sancito da **Corte di Cassazione, Sezioni Unite Penali, Sentenza 12 settembre 2013, n. 37425**, hanno dato una interpretazione restrittiva all'articolo 10 bis del Decreto Legislativo n. 74/2000, rendendo definitiva la condanna a carico dell'imprenditore.

- **Il reato di omesso versamento dell'Iva sussiste anche nel caso in cui la società abbia già ottenuto il concordato preventivo,** così è quanto sancito dalla **Corte di Cassazione, Sentenza 31 ottobre 2013, n. 44283;** l'imprenditore può salvarsi dalla condanna penale optando per la transazione fiscale.

- **La confisca sui beni dell'evasore fiscale è una misura obbligatoria anche in caso di patteggiamento e deve essere pari all'ammontare dell'imposta non pagata.** E non è necessario il sequestro preventivo. A questa interessante conclusione è giunta la **Corte di Cassazione** che, con **Sentenza 4 novembre 2013, n. 4445**, ha accolto il ricorso della Procura di Ancona; insomma, il giudice del patteggiamento ha veramente poco spazio d'azione. La misura ablativa deve essere sempre disposta a garanzia del debito fiscale e per l'intero ammontare dell'Iva evasa.

- **Il sequestro finalizzato alla confisca sui beni dell'evasore fiscale deve essere revocato se il contribuente ha saldato il suo debito con l'amministrazione finanziaria.** Pur essendo una misura sanzionatoria, non può sussistere alcun automatismo nell'applicazione. Lo sottolinea la **Corte di Cassazione, Sentenza 8 novembre 2013, n. 45188.**

A fine anno 2013, arriva una buona notizia per gli imprenditori che non riescono a riscuotere dall'amministrazione pubblica e dai privati. Infatti, non devono al fisco la sanzione Iva perché **il ritardo nel pagamento da parte dei clienti è considerato una causa di forza maggior che esclude la responsabilità del contribuente.** Lo ha stabilito la **Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, Sentenza 10 dicembre 2013, n. 179.**

Il contribuente ha dimostrato di aver fatto tutto il possibile per riscuotere dall'ente locale e dagli altri debitori, ma senza successo. Tanto è sufficiente, per la Commissione Tributaria Provinciale, ad annullare l'atto impositivo nel frattempo spiccato dall'ufficio Iva sul fronte interessi e sanzioni. La prova che l'omesso o ritardato pagamento del tributo sia stato provocato dai ripetuti ritardi dei pagamenti di rilevanti somme dovute al contribuente dai soggetti per cui ha effettuato prestazioni lavorative (tra cui la stesa Pubblica Amministrazione), congiuntamente alla prova di essersi concretamente attivato per recuperare le

sue spettanze, esime dalla responsabilità per le sanzioni contestate.

Ultima in ordine di tempo è la **Corte di Cassazione, Sentenza 13 gennaio 2014, n. 966 che dichiara che è soggetto a confisca per l'equivalente della somma Iva non versata l'imprenditore anche se ha patteggiato la pena**, e si tratta di una misura obbligatoria che il giudice è tenuto a disporre.

## **2.2 Dubbi di costituzionalità sull'omesso versamento Iva**

Secondo il Tribunale di Bologna nell'Ordinanza n. 80000/2013, in relazione ai fatti reati ante 17/09/2011, non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000, limitatamente ai fatti commessi sino al 17/09/2011, nella parte in cui punisce l'omesso versamento Iva per importi regolarmente dichiarati e dovuti al Fisco per importi superiori a 50.000 euro. Questo per violazione del principio di eguaglianza di cui all'articolo 3 della Costituzione, in rapporto all'articolo 5 del Decreto Legislativo n. 74/2000 (omessa dichiarazione fiscale).

Ai fini della configurabilità del reato previsto dall'articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000 (come introdotto dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248) occorrono due presupposti:

- a) che l'omesso versamento abbia ad oggetto un'imposta sul valore aggiunto di importo complessivamente superiore ad euro 50.000 per ciascun periodo di imposta;
- b) che l'omissione abbia ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto che risulta dovuta in base alla dichiarazione annuale regolarmente presentata.

Osservano i giudici che la mancata presentazione della dichiarazione annuale Iva ed il conseguente mancato versamento dell'imposta dovuta erano e restano ? se commessi **anteriormente** al 17 settembre 2011 ? penalmente rilevanti, stante il mancato raggiungimento della soglia di punibilità prevista dall'articolo 5 del Decreto Legislativo n. 74/2000 (cioè euro 77.468,53); invece, la regolare presentazione della dichiarazione annuale non seguita (al più tardi del 27 dicembre dell'anno successivo) dal versamento dell'Iva dichiarata è ora penalmente perseguibile, ai sensi dell' articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000, anche per i fatti commessi fino al 17 settembre 2011 al solo raggiungimento della soglia di punibilità indicata dalla norma (pari a 50.000 euro).

Tale disparità di trattamento, secondo il Tribunale, si pone in evidente contrasto con il principio di eguaglianza sancito dall'articolo 3 della Costituzione.

La risoluzione della questione di legittimità costituzionale della norma indicata è dunque, all'evidenza determinante solo sulla penale responsabilità dell'imputato, non consentendo altrimenti la definizione del giudizio.

Quindi, concludono i giudici, si impone la rimessione della questione alla Corte Costituzionale, con conseguente sospensione del processo ed immediata trasmissione degli atti alla stessa Corte Costituzionale.

## **2.3 Uno spiraglio positivo sembra emergere dalla penultima Sentenza della Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale**

La **Cassazione, Terza Sezione Penale, Sentenza n. 2614, depositata il 21 gennaio del 2014, offre un interessante spunto su come potersi esimere dal reato di omesso versamento Iva**, dimostrando concretamente che il mancato pagamento sia dipeso realmente dall'impossibilità incolpevole di effettuarlo in un contesto soprattutto dove forte è la crisi economica in cui versa il contribuente. Nel ricorso la difesa riproponeva la mancanza dell'elemento soggettivo del reato, ed in più il fine di evadere le imposte, trattandosi di una società che svolgeva attività ben definita, ma purtroppo in un momento di crisi economica.

La Corte, pur respingendo il ricorso, però, ha effettuato un'attenta disamina della pronuncia delle Sezioni

Unite Penali sul punto (Sentenza n. 37424/2013), giungendo a conclusioni che appaiono interessanti. Le Sezioni Unite, pur nella loro rigorosa interpretazione, sembravano offrire una minima apertura al contribuente che dimostri, oltre alla citata crisi di liquidità, anche che l'omesso versamento non fosse dipeso dalla scelta dell'imprenditore. I giudici di legittimità, in base alla pronuncia delle Sezioni Unite, hanno ritenuto che la deduzione riguardante la crisi economica fosse stata generica ed il fatto non recava indicazioni specifiche né atte a ravvisare una reale impossibilità incolpevole dell'adempimento tributario penale contestato.

Ove tali elementi fossero stati puntualmente provati, il contribuente non avrebbe risposto dell'illecito penale contestato. Probabilmente, occorre dimostrare che il contribuente non fosse venuto meno, in tutto o in parte, al dovere di accantonamento dell'imposta precedentemente incassata richiesto dalle Sezioni Unite. **Si dovrebbe, quindi, provare che l'incasso dell'Iva non è automatico rispetto all'emissione del documento fiscale e quindi che l'omesso versamento Iva sia conseguenza di tali mancati incassi.**

#### **2.4 Il reato non sussiste se incorre in errore il commercialista**

Altra ventata di salvezza per il contribuente, che è stato incolpato per reato di omesso versamento Iva, il quale **dimostra con testimonianza o prova documentale** che c'è stato un errore da parte del proprio commercialista nell'assolvere con diligenza al suo incarico.

Questo è il caso di un contribuente che fa ricorso in Cassazione ed i giudici di legittimità lo accolgono, con la **sentenza n. 2882, depositata il 22 gennaio 2014.**

Il contribuente si difende evidenziando che il **superamento della soglia dei 50.000 euro era dipeso da un errore del suo commercialista**, il quale non aveva utilizzato un credito Iva che gli avrebbe permesso di far scendere il versamento omesso sotto tale cifra, facendo così escludere la responsabilità penale. In più, oltre all'errore testimoniato dallo stesso professionista, si scopre anche la notifica di una cartella di pagamento, dalla quale si evince che era stata erroneamente generata una delega in compensazione delle imposte dirette nonostante la società avesse richiesto specificatamente la compensazione dell'Iva.

Da qui l'**esclusione dell'elemento psicologico** e quindi l'esclusione della coscienza e della volontà di omettere il versamento dell'imposta per un importo superiore a 50.000 euro.

I reati di omesso versamento dell'Iva **non si pongono in rapporti di specialità rispetto alle analoghe violazioni tributarie**, con la conseguenza che, verificandosi il superamento della soglia di punibilità (euro 50.000), **possono applicarsi entrambe le sanzioni**, questo è quanto affermato dai supremi giudici della **Corte di Cassazione, Sezioni Unite Penali, nella Sentenza n. 37424/2013.**

Prima di analizzare il reato sotto l'aspetto penale (che può portare a condanna con la reclusione da sei mesi a due anni) e le relative sentenze in merito, è però opportuno trattare la **questione tributaria** per evincerne la sanzione.

#### **1. Questione tributaria**

Ai sensi **dell'articolo 13, comma 1, del Decreto Legislativo n. 471/1997** “ *chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorchè non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione degli errori materiali e di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile*”.

**La sanzione del 30% è dunque prevista a carico di chi non esegue i versamenti d'imposta risultanti dalla dichiarazione.**



Accade però che taluni uffici applichino detta imposta anche quando non si discute di omesso versamento di imposte dichiarate, ma di omessa dichiarazione, omessa fatturazione ed omessa registrazione di operazioni imponibili: ipotesi cioè che attengono alla fase di accertamento, non a quella della riscossione del tributo.

La sanzione per omesso versamento viene pertanto irrogata nei confronti di contribuenti che, avendo omesso di dichiarare fatture o registrare determinate operazioni, non abbiano emesso nessuna imposta a riguardo: si pensi, ad esempio, all'imprenditore che non registri né fatturi operazioni imponibili, o al sostituto che non effettui né dichiarati ritenute d'acconto.

In questi casi deve recisamente escludersi l'applicazione dell'articolo 13 del Decreto Legislativo n. 471/1997. La norma è collocata nel titolo II del Decreto, che regola le sanzioni in materia di riscossione e ciò conferma, al di là del suo inequivoco tenore letterale, che essa non è applicabile quando venga in discussione il presupposto dell'obbligazione tributaria, che riguarda, appunto, l'accertamento e non la riscossione del tributo.

All'accertamento di una omessa fatturazione o di una omessa ritenuta d'acconto non può seguire l'irrogazione per omesso versamento, che presuppone invece l'esistenza di un'imposta dichiarata: dichiarato 100 e non verso, o verso in ritardo, o soltanto in parte. Mentre, se dichiarato e verso 100, il versamento che dichiarato risulta congruo, salvo verificare l'eventuale infedeltà della dichiarazione.

Questi principi trovano conferma in giurisprudenza o nella stessa prassi amministrativa.

In una fattispecie di omesso versamento dell'Iva, la Corte di Cassazione, Sentenza 17 gennaio 2002, n. 450 (in Rivista Giuridica Tributaria del 2002 n. 949) ha affermato infatti che la riscossione dell'imposta presuppone necessariamente la (auto) liquidazione dell'Iva da parte del soggetto passivo; in altri termini, il versamento dell'Iva imposto dalla Legge riguarda l'imposta già determinata e liquidata al soggetto passivo. Quindi, la giurisprudenza di merito ha dichiarato che l'omesso versamento va riferito alle ipotesi di imposte dichiarate e non versate e non anche all'ipotesi di imposte non dichiarate, e quindi formalmente da non versare.

Le norme che disciplinano l'applicazione delle sanzioni possono essere così riassunte:

- le sanzioni hanno carattere personale e quindi non si trasmettono agli eredi. Un'eccezione a questa regola è prevista dall'articolo 7 del Decreto Legge n. 269/2003, che ha introdotto il principio della riferibilità, per cui se l'autore della violazione ha agito nell'interesse di una società o ente con personalità giuridica, è quest'ultimo soggetto che deve assumere a suo carico il pagamento di una sanzione;
- la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi;
- nessuno può essere soggetto a sanzione se non in forza di una Legge entrata in vigore prima della violazione (principio della irretroattività);
- in base al principio del *favor rei* le Leggi intervenute dopo il fatto si applicano se più favorevoli al contribuente, a condizione che il provvedimento di irrogazione non sia divenuto definitivo;
- non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva la capacità di intendere e volere in base ai criteri indicati dal Codice Penale (principio di imputabilità) né coscienza e volontà della propria condotta (dolo o colpa);
- le sanzioni non si applicano: nei casi di obiettiva incertezza sulla portata delle disposizioni; quando la violazione deriva dalla equivocità dei modelli o dalle richieste di informazioni dell'amministrazione finanziaria; quando le violazioni derivano da ignoranza della Legge tributaria non evitabile;
- non è punibile il fatto commesso per causa di forza maggiore;
- in caso di concorso di più violazioni o di violazioni continuate, anche in tempi diversi, si applica la

sanzione più grave, aumentata da un quarto al doppio;

- le sanzioni sono ridotte anche in caso di ravvedimento spontaneo, di accettazione della sanzione o di rinuncia a impugnazioni e ricorsi;
- le sanzioni devono sempre essere adeguate al danno subito dall'erario e all'entità soggettiva e oggettiva delle violazioni.

## **2. Aspetto penale**

Nell'attuale contesto di crisi, molte imprese si trovano nell'impossibilità di adempiere al pagamento delle imposte e nel nostro caso dell'Iva.

Infatti, si sta mitigando sulle possibili conseguenze negative dei reati di omesso versamento di quest'ultima, nelle ipotesi in cui questo non dipenda dalla volontà del contribuente, ma dalla crisi economica.

### **2.1 Il reato di omesso versamento Iva (Articolo 10 ter Decreto Legislativo n. 74/2000)**

Nel testo originario del Decreto Legislativo n. 74/2000 non erano previste fattispecie delittuose riguardanti l'omesso versamento di imposte. Uno dei principi cardine del nuovo diritto penale tributario, infatti, era quello di punire penalmente solo i comportamenti aventi un particolare grado di anti giuridicità e insidiosità in campo fiscale, lasciando nel campo delle sanzioni amministrative le violazioni tributarie di minore entità. Nel corso del 2004 e del 2006 il legislatore, tuttavia, ha introdotto i reati di omesso versamento di ritenute certificate (articolo 10 bis) e dell'imposta sul valore aggiunto (articolo 10 ter), pur prevedendo una soglia di non punibilità di 50.000 euro per periodo d'imposta.

I reati citati rappresentano delle forme particolari di appropriazione indebita ai danni dello Stato e costituiscono delitti. L'integrazione del reato richiede, pertanto, la sussistenza dell'elemento soggettivo costituito dal dolo.

Comunque, per meglio comprendere la situazione, qui di seguito, in ordine cronologico, menzionerò le principali Sentenze della Corte di Cassazione, che hanno fatto stato, più qualche pronuncia anche del Gip presso il Tribunale di Firenze, sino alla più recente Sentenza della Commissione Tributaria Provinciale del 10 dicembre 2013.

- **Commette reato il contribuente che non versa l'Iva dichiarata (più di 50.000 euro)** entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (vale a dire 27 dicembre). È quanto ricordato dalla **Corte di Cassazione, Sentenza 8 gennaio 2012, n. 503**. La Terza Sezione Penale ha confermato la condanna inflitta ad un imprenditore di Milano che, pur avendo dichiarato l'Iva, non l'aveva versata entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

- Il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e provare la volontarietà dell'omissione, nel senso richiesto della norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto: ne consegue che deve escludersi detta volontarietà nell'ipotesi in cui **la crisi finanziaria in cui si è venuto a trovare il contribuente, anche a causa delle condotte di soggetti terzi inadempienti nei suoi confronti, lo ha posto in condizione di illiquidità che non lo rende perseguibile penalmente**, pur se inadempiente al pagamento dell'Iva. E inoltre **manca l'elemento psicologico del reato**. È quanto si evince dalla **Sentenza del 10 agosto 2012 del Gip del Tribunale di Firenze**.

- **In caso di omesso versamento dell'Iva la confisca per equivalente dei beni che un'azienda affitta è sempre possibile se l'operazione è solo simulata**. In questo caso il titolare mantiene, in realtà, la piena disponibilità dei beni. A sancirlo è la **Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale, Sentenza 9 novembre 2012, n. 43508**.

- **Il reato di omesso versamento dell'Iva non sussiste se la società è in liquidazione prima della scadenza del pagamento**

, lo ha stabilito il **Gip di Milano** che con la **Sentenza n. 2818/2012** ha assolto dal reato l'imprenditore in quanto non sussisteva l'elemento psicologico e dove la sua azienda versava in una situazione di crisi economica.

- Ancora, in un'altra sentenza, **Cassazione Penale, Sentenza 8 ottobre 2012, n.39449**, si evince come **l'omesso versamento dell'Iva è reato se si protrae al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta**; intervenendo sulla novella introdotta dall'articolo 35, comma 7, del Decreto Legge n. 203/2006. La novella sanziona chiunque non versa l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo: la condotta antidoverosa risulta assimilata sotto il profilo sanzionatorio a quella del sostituto d'imposta che non versa le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti. È peraltro l'articolo 6, comma 2, della Legge n. 405/1990 che fissa alla data del 27 dicembre il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

**-Il reato di omesso versamento Iva si consuma anche senza notifica dell'accertamento fiscale**; è infatti sufficiente che il contribuente abbia lasciato spirare il termine ultimo per saldare il debito con l'erario e cioè quello per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. È quanto ha affermato la **Corte di Cassazione**, che con la **Sentenza dell'8 luglio 2013**, ha confermato un sequestro finalizzato alla confisca a carico di un evasore ancor prima che il contribuente avesse ricevuto l'atto impositivo. La difesa aveva contestato che l'imprenditore non aveva mai ricevuto avviso di accertamento da parte dell'ufficio Iva di Salerno. In proposito, i supremi giudici hanno espressamente chiarito che, ai fini del perfezionamento del modello legale del reato di cui all'articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000, non è affatto richiesta la notifica dell'avviso di accertamento dell'infrazione, in quanto il reato di omesso versamento dell'Iva si consuma nel momento in cui scade il termine previsto dalla Legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

- **Le difficoltà finanziarie dell'azienda non esonerano dalla responsabilità penale l'imprenditore che non versa l'Iva**; questo lo sancisce la **Corte di Cassazione, Sentenza 11 luglio 2013, n. 29751**. È il caso di un imprenditore che aveva proposto ricorso in Cassazione, dopo la Sentenza della Corte d'Appello di Torino che aveva confermato la decisione del giudice di primo grado. Colpevole del reato di omesso versamento dell'Iva, veniva condannato a scontare la pena dei due mesi e venti giorni di reclusione, oltre alle pene accessorie. A sua difesa, l'imputato dichiara che le difficoltà finanziarie lo avevano costretto a saldare fornitori e dipendenti, nel tentativo di evitare il fallimento, sperando, successivamente, di rimediare al versamento dell'imposta. Nessuno sconto da parte dei giudici, l'imposta andava versata. Il ricorso pertanto è inammissibile.

- Con la **Sentenza n. 37424/2013** le **Sezioni Unite** della **Cassazione**, partendo dal presupposto che l'Iva viene riscossa una volta emessa la fattura e sussiste quindi l'obbligo di accantonamento da parte del contribuente per eseguire il successivo versamento, **hanno ritenuto integrato il reato anche in presenza di crisi di liquidità**. Sul punto la **medesima Sentenza però sembra offrire un minimo di apertura** ove il **contribuente dimostri**, circostanza non particolarmente semplice, **oltre alla crisi di liquidità** in cui verte l'azienda, **anche che l'omesso versamento non sia dipeso da una scelta dell'imprenditore**.

In molte ipotesi di omesso versamento dell'Iva, una volta ricevuto l'avviso bonario dall'agenzia delle Entrate, o la cartella di pagamento da Equitalia, il contribuente provvede a pagare quanto dovuto, anche se a rate (e quindi a reato già consumato, successivamente cioè al 27 dicembre). Va tenuto presente che **il pagamento eseguito dopo tale data non fa venir meno la violazione penale ma riduce di un terzo la pena**. È necessario, a tal fine, secondo il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, che

l'estinzione integrale del debito avvenga prima del dibattimento. In concreto, quindi, **per beneficiare dell'attenuante il contribuente dovrà estinguere le rate prima di tale udienza.** Sotto il profilo procedurale, può tornare utile ricordare che la maggior parte dei reati di omesso versamento si concludono con il decreto di condanna, ossia un procedimento speciale che prevede l'instaurazione di un giudizio sulla sola base degli atti delle indagini preliminari presenti nel fascicolo del pubblico ministero, in assenza dunque sia dell'udienza preliminare sia del dibattimento. Il pubblico ministero può così chiedere al Gip di emettere un decreto penale contenente la contestazione del reato e l'applicazione della pena solo pecuniaria. Sia in ipotesi di decreto penale sia di condanna a seguito di altro procedimento (patteggiamento incluso), è prevista la confisca per equivalente se il contribuente, debitore dell'erario, non abbia estinto il suo debito Iva con il Fisco.

**? Ove, invece, abbia pagato (per intero) l'imposta anche se, di norma, successivamente alla scadenza penalmente rilevante, pur risultando comunque integrato il reato, la confisca equivalente non si può più eseguire.** Si tratterebbe di un'ingiustificata doppia sanzione, sancito dalla **Corte di Cassazione con la sentenza n. 45189/2013.**

La **Corte di Cassazione, Sezione Penale, Sentenza 28 maggio del 2013, n. 22980,** ha affermato che **è illegittimo il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, del patrimonio della società che ha tratto vantaggio dai reati tributari posti in essere dal legale rappresentante,** salvo che non si dimostri che la persona giuridica è un mero apparato fittizio, utilizzato per la commissione degli illeciti fiscali.

La **Corte di Cassazione, Sezione Penale, Sentenza 15 ottobre 2013, n. 42350,** intervenendo in materia di reati fiscali e provvedimenti di sequestro preventivi, ha ribadito che **non è ammesso il provvedimento di sequestro per equivalente dei beni della società per i reati fiscali commessi dall'amministratore.** Neppure se si considera la misura cautelare stessa come istituto non sanzionatorio per applicarla anche a chi non ha commesso il reato.

La vicenda ha visto protagonista il rappresentante legale di una cooperativa cui veniva **contestato il reato di cui all'articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000 per non aver pagato l'Iva per oltre i 50.000 euro della stessa cooperativa.** Pertanto il Gip disponeva, su richiesta del pubblico ministero, il sequestro preventivo nei confronti dell'imputato mentre non accoglieva la richiesta di sequestro preventivo nei confronti della cooperativa, avendo il Gip ritenuto che il Decreto Legislativo n. 231/2000 prevede la responsabilità dell'ente per i reati commessi a suo vantaggio solo nelle fattispecie di cui agli articoli 24 e seguenti dello stesso Decreto Legislativo, non includenti i reati fiscali. Il Tribunale, cui aveva presentato appello il pubblico ministero, ha confermato tale decisione del Gip, richiamando giurisprudenza di legittimità in senso conforme. Avverso tale decisione il pubblico ministero ricorre alla Corte Suprema.

Gli Ermellini, con la Sentenza in commento, respingono il ricorso del Procuratore della Repubblica consolidando l'orientamento della Cassazione, allargandolo però alla presa in considerazione di nuovi elementi portati dalla pubblica accusa. Superata una iniziale incerta giurisprudenziale della Cassazione, poiché in alcune pronunce aveva ammesso la possibilità di procedere alla misura cautelare anche a carico della società, facendo leva sul rapporto organico tra l'indagato di reati fiscali e la persona giuridica che dalla commissione (presunta) dell'illecito ha tratto vantaggio, nelle Sentenze più recenti è andato via via consolidandosi un orientamento diverso che non ha più considerato sufficiente il rapporto organico. A essere valorizzata è stata, invece, l'assenza dei reati tributari nell'elenco di quelli che possono dare luogo alla misura cautelare, sulla base del Decreto Legislativo n. 231/2001, sulla responsabilità amministrativa delle società per i delitti compiuti da propri dipendenti.

Il pubblico ministero, consapevole dell'orientamento ormai consolidato e costante della Corte Suprema, ha spostato il ragionamento sulla natura della confisca per equivalente negandone la natura di sanzione e valorizzando, invece, quella di misura di sicurezza. In questo senso, sosteneva tra l'altro l'accusa, se la confisca fosse una pena, il pagamento del debito tributario sarebbe equivalente a causa di estinzione della pena mentre rimane solo una circostanza attenuante. Quindi, venuta meno la natura sanzionatoria, la misura cautelare potrebbe essere applicata anche a chi non ha commesso il reato, ma ha comunque tratto vantaggio. I giudici di legittimità hanno ritenuto che queste argomentazione non devono portare a una modifica delle ultime conclusioni. La tesi sostenuta dal pubblico ministero, nel caso di specie, ignora il fatto che *“il vero centro è l'identificazione della misura e della modalità con cui un soggetto, che non è persona fisica, e che pertanto non può essere reo di alcun reato incede nel sistema penale per subire le conseguenze di un reato, commesso in suo favore”*.

I giudici del Palazzaccio evidenziano che la persona giuridica allora è una finzione giuridica, nel senso di un istituto giuridico con cui si è rivestita un'attività umana. Una finzione che funziona senza troppi intoppi nel settore del diritto civile e del diritto amministrativo, ma che ha bisogno di un adeguamento specifico quando, come nel diritto penale, la responsabilità della condotta illecita è personale.

Con l'introduzione del Decreto Legislativo n. 231/2001 il legislatore ha adeguato il diritto con l'ingresso, in via eccezionale, dell'ente collettivo nel sistema della responsabilità individuale, solo formalmente amministrativa, ma nei fatti con aspetti ampiamente penali. Si tratta di un'eccezione però che trova la sua declinazione operativa nell'individuazione di una lista di reati presupposto. Dalla quale, però, i reati tributari sono assolutamente esclusi.

Per cui alla luce di quanto sopra la Cassazione non accoglie la richiesta del pubblico ministero al rinvio della decisione alle Sezioni Unite in quanto il diritto vivente non può, in alcun caso, sostituirsi al legislatore. **Nel caso esaminato, seguire una linea diversa e estendere l'identificazione della persona giuridica con quella fisica, cui è collegata da rapporto organico, vorrebbe dire scardinare l'istituto stesso della persona giuridica**, regredendo ad un ordinamento che non riconosce più l'istituto stesso.

- **L'ex amministratore non risponde dell'omesso versamento dell'Iva se non è chiara la situazione dell'azienda nel momento in cui lui entra in carica.** Si tratta, infatti, di un reato istantaneo riferibile al destinatario dell'obbligo, e cioè al manager in carica. Ad ogni modo, l'accusa dovrà ricostruire i movimenti di cassa nelle varie fasi di vita della società. Lo ha stabilito la **Corte di Cassazione** che, con **Sentenza 23 settembre 2013, n. 39082**, contrariamente al parere della Procura Generale, ha annullato con rinvio la condanna inflitta ad un amministratore di una S.r.l. poi fallita.

? **È retroattivo (applicabile anche all'anno d'imposta 2004) il reato di mancato versamento delle ritenute che superano i 50.000 euro;** dunque, il sostituto d'imposta risponde della sanzione penale e

amministrativa che sono cumulabili, è quanto sancito da **Corte di Cassazione, Sezioni Unite Penali, Sentenza 12 settembre 2013, n. 37425**, hanno dato una interpretazione restrittiva all'articolo 10 bis del Decreto Legislativo n. 74/2000, rendendo definitiva la condanna a carico dell'imprenditore.

- **Il reato di omesso versamento dell'Iva sussiste anche nel caso in cui la società abbia già ottenuto il concordato preventivo**, così è quanto sancito dalla **Corte di Cassazione, Sentenza 31 ottobre 2013, n. 44283**; l'imprenditore può salvarsi dalla condanna penale optando per la transazione fiscale.

- **La confisca sui beni dell'evasore fiscale è una misura obbligatoria anche in caso di patteggiamento e deve essere pari all'ammontare dell'imposta non pagata**. E non è necessario il sequestro preventivo. A questa interessante conclusione è giunta la **Corte di Cassazione** che, con **Sentenza 4 novembre 2013, n. 4445**, ha accolto il ricorso della Procura di Ancona; insomma, il giudice del patteggiamento ha veramente poco spazio d'azione. La misura ablativa deve essere sempre disposta a garanzia del debito fiscale e per l'intero ammontare dell'Iva evasa.

- **Il sequestro finalizzato alla confisca sui beni dell'evasore fiscale deve essere revocato se il contribuente ha saldato il suo debito con l'amministrazione finanziaria**. Pur essendo una misura sanzionatoria, non può sussistere alcun automatismo nell'applicazione. Lo sottolinea la **Corte di Cassazione, Sentenza 8 novembre 2013, n. 45188**.

A fine anno 2013, arriva una buona notizia per gli imprenditori che non riescono a riscuotere dall'amministrazione pubblica e dai privati. Infatti, non devono al fisco la sanzione Iva perché **il ritardo nel pagamento da parte dei clienti è considerato una causa di forza maggior che esclude la responsabilità del contribuente**. Lo ha stabilito la **Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, Sentenza 10 dicembre 2013, n. 179**.

Il contribuente ha dimostrato di aver fatto tutto il possibile per riscuotere dall'ente locale e dagli altri debitori, ma senza successo. Tanto è sufficiente, per la Commissione Tributaria Provinciale, ad annullare l'atto impositivo nel frattempo spiccato dall'ufficio Iva sul fronte interessi e sanzioni. La prova che l'omesso o ritardato pagamento del tributo sia stato provocato dai ripetuti ritardi dei pagamenti di rilevanti somme dovute al contribuente dai soggetti per cui ha effettuato prestazioni lavorative (tra cui la stesa Pubblica Amministrazione), congiuntamente alla prova di essersi concretamente attivato per recuperare le sue spettanze, esime dalla responsabilità per le sanzioni contestate.

Ultima in ordine di tempo è la **Corte di Cassazione, Sentenza 13 gennaio 2014, n. 966** che dichiara che **è soggetto a confisca per l'equivalente della somma Iva non versata l'imprenditore anche se ha patteggiato la pena**, e si tratta di una misura obbligatoria che il giudice è tenuto a disporre.

## **2.2 Dubbi di costituzionalità sull'omesso versamento Iva**

Secondo il Tribunale di Bologna nell'Ordinanza n. 80000/2013, in relazione ai fatti reati ante 17/09/2011, non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000, limitatamente ai fatti commessi sino al 17/09/2011, nella parte in cui punisce l'omesso versamento Iva per importi regolarmente dichiarati e dovuti al Fisco per importi superiori a 50.000 euro. Questo per violazione del principio di eguaglianza di cui all'articolo 3 della Costituzione, in rapporto all'articolo 5 del Decreto Legislativo n. 74/2000 (omessa dichiarazione fiscale).

Ai fini della configurabilità del reato previsto dall'articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000 (come introdotto dal Decreto Legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248) occorrono due presupposti:

a) che l'omesso versamento abbia ad oggetto un'imposta sul valore aggiunto di importo complessivamente superiore ad euro 50.000 per ciascun periodo di imposta;

b) che l'omissione abbia ad oggetto l'imposta sul valore aggiunto che risulta dovuta in base alla dichiarazione annuale regolarmente presentata.

Osservano i giudici che la mancata presentazione della dichiarazione annuale Iva ed il conseguente mancato versamento dell'imposta dovuta erano e restano ? se commessi **anteriormente** al 17 settembre 2011 ? penalmente rilevanti, stante il mancato raggiungimento della soglia di punibilità prevista dall'articolo 5 del Decreto Legislativo n. 74/2000 (cioè euro 77.468,53); invece, la regolare presentazione della dichiarazione annuale non seguita (al più tardi del 27 dicembre dell'anno successivo) dal versamento dell'Iva dichiarata è ora penalmente perseguibile, ai sensi dell' articolo 10 ter del Decreto Legislativo n. 74/2000, anche per i fatti commessi fino al 17 settembre 2011 al solo raggiungimento della soglia di punibilità indicata dalla norma (pari a 50.000 euro).

Tale disparità di trattamento, secondo il Tribunale, si pone in evidente contrasto con il principio di eguaglianza sancito dall'articolo 3 della Costituzione.

La risoluzione della questione di legittimità costituzionale della norma indicata è dunque, all'evidenza determinante solo sulla penale responsabilità dell'imputato, non consentendo altrimenti la definizione del giudizio.

Quindi, concludono i giudici, si impone la rimessione della questione alla Corte Costituzionale, con conseguente sospensione del processo ed immediata trasmissione degli atti alla stessa Corte Costituzionale.

### **2.3 Uno spiraglio positivo sembra emergere dalla penultima Sentenza della Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale**

La Cassazione, Terza Sezione Penale, Sentenza n. 2614, depositata il 21 gennaio del 2014, offre un interessante spunto su come potersi esimere dal reato di omesso versamento Iva, dimostrando concretamente che il mancato pagamento sia dipeso realmente dall'impossibilità incolpevole di effettuarlo in un contesto soprattutto dove forte è la crisi economica in cui versa il contribuente. Nel ricorso la difesa riproponeva la mancanza dell'elemento soggettivo del reato, ed in più il fine di evadere le imposte, trattandosi di una società che svolgeva attività ben definita, ma purtroppo in un momento di crisi economica.

La Corte, pur respingendo il ricorso, però, ha effettuato un'attenta disamina della pronuncia delle Sezioni Unite Penali sul punto (Sentenza n. 37424/2013), giungendo a conclusioni che appaiono interessanti. Le Sezioni Unite, pur nella loro rigorosa interpretazione, sembravano offrire una minima apertura al contribuente che dimostri, oltre alla citata crisi di liquidità, anche che l' omesso versamento non fosse dipeso dalla scelta dell' imprenditore. I giudici di legittimità, in base alla pronuncia delle Sezioni Unite, hanno ritenuto che la deduzione riguardante la crisi economica fosse stata generica ed il fatto non recava indicazioni specifiche né atte a ravvisare una reale impossibilità incolpevole dell' adempimento tributario penale contestato.

Ove tali elementi fossero stati puntualmente provati, il contribuente non avrebbe risposto dell'illecito penale contestato. Probabilmente, occorreva dimostrare che il contribuente non fosse venuto meno, in tutto o in parte, al dovere di accantonamento dell' imposta precedentemente incassata richiesto dalle Sezioni Unite. **Si dovrebbe, quindi, provare che l'incasso dell'Iva non è automatico rispetto all' emissione del documento fiscale e quindi che l'omesso versamento Iva sia conseguenza di tali mancati incassi.**

### **2.4 Il reato non sussiste se incorre in errore il commercialista**

Altra ventata di salvezza per il contribuente, che è stato incolpato per reato di omesso versamento Iva, il quale **dimostra con testimonianza o prova documentale** che c'è stato un errore da parte del proprio commercialista nell'assolvere con diligenza al suo incarico.

Questo è il caso di un contribuente che fa ricorso in Cassazione ed i giudici di legittimità lo accolgono, con la **sentenza n. 2882, depositata il 22 gennaio 2014**.

Il contribuente si difende evidenziando che il **superamento della soglia dei 50.000 euro era dipeso da un errore del suo commercialista**, il quale non aveva utilizzato un credito Iva che gli avrebbe permesso di far scendere il versamento omesso sotto tale cifra, facendo così escludere la responsabilità penale. In più, oltre all'errore testimoniato dallo stesso professionista, si scopre anche la notifica di una cartella di pagamento, dalla quale si evince che era stata erroneamente generata una delega in compensazione delle imposte dirette nonostante la società avesse richiesto specificatamente la compensazione dell'Iva.

Da qui l'**esclusione dell'elemento psicologico** e quindi l'esclusione della coscienza e della volontà di omettere il versamento dell' imposta per un importo superiore a 50.000 euro.

**TAG:** *Concordato preventivo, Imprenditore, IVA, reati tributari, diritto tributario*

---

### **Avvertenza**

*La pubblicazione di contributi, approfondimenti, articoli e in genere di tutte le opere dottrinarie e di commento (ivi comprese le news) presenti su Filodiritto è stata concessa (e richiesta) dai rispettivi autori, titolari di tutti i diritti morali e patrimoniali ai sensi della legge sul diritto d'autore e sui diritti connessi (Legge 633/1941). La riproduzione ed ogni altra forma di diffusione al pubblico delle predette opere (anche in parte), in difetto di autorizzazione dell'autore, è punita a norma degli articoli 171, 171-bis, 171-ter, 174-bis e 174-ter della menzionata Legge 633/1941. È consentito scaricare, prendere visione, estrarre copia o stampare i documenti pubblicati su Filodiritto nella sezione Dottrina per ragioni esclusivamente personali, a scopo informativo-culturale e non commerciale, esclusa ogni modifica o alterazione. Sono parimenti consentite le citazioni a titolo di cronaca, studio, critica o recensione, purché accompagnate dal nome dell'autore dell'articolo e dall'indicazione della fonte, ad esempio: Luca Martini, La discrezionalità del sanitario nella qualificazione di reato perseguibile d'ufficio ai fini dell'obbligo di referto ex. art 365 cod. pen., in "Filodiritto" (<https://www.filodiritto.com>), con relativo collegamento ipertestuale. Se l'autore non è altrimenti indicato i diritti sono di Inforomatica S.r.l. e la riproduzione è vietata senza il consenso esplicito della stessa. È sempre gradita la comunicazione del testo, telematico o cartaceo, ove è avvenuta la citazione.*