



Omesso versamento Iva

Autore : Edizioni Simone

Data: 09/05/2019

Cosa accade nell'ipotesi di omesso versamento dell'Iva? Quali sono gli elementi costitutivi del reato?

È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al **periodo d'imposta** successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.



Gli elementi costitutivi del reato

Con il d.l. 223/2006 (cd. decreto Bersani-Visco), convertito con l. 248/2006, si torna a criminalizzare meri **debiti fiscali**.

La disposizione è stata modificata dal d.lgs. 158/2015 nella cui relazione ministeriale accompagnatoria si legge: «Dando seguito al criterio direttivo che demanda al Governo di applicare per le fattispecie meno gravi «**sanzioni amministrative** anziché penali», l'art. 8 del decreto introduce una soglia di punibilità per il delitto di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10ter del d.lgs. 74 del 2000), pari ad euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

In rapporto ai fatti di **omesso versamento dell'Iva** al di sotto della soglia si sono ritenute, pertanto, sufficienti le sanzioni amministrative già comminate dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471: sanzioni che, in base al corrente orientamento della giurisprudenza di legittimità, si cumulano alla pena prevista dall'art. 10ter del d.lgs. 74 del 2000».

Gli **elementi costitutivi** della norma di cui all'art. 10 quater del d.lgs. 74/2000:

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

I soggetti attivi

Quanto ai **soggetti attivi**, quindi, non potrà essere considerato tale chi effettui



esclusivamente operazioni esenti, nonché tutti coloro che siano esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale. Difatti, l'obbligazione nasce dal riconoscimento di un **debito Iva** come risultante dalla **dichiarazione annuale**.

Tra i soggetti attivi possono annoverarsi anche i **rappresentanti fiscali** che, ex art. 17 secondo comma del d.P.R. 633/1972, assumono in via solidale obblighi e diritti derivanti dall'applicazione delle norme sull'Iva. Tali soggetti, invero, previo espresso conferimento di incarico, possono assolvere gli obblighi e i diritti in materia IVA, in luogo dei **soggetti non residenti** che effettuano operazioni imponibili nello Stato. Conseguentemente possono essere chiamati a rispondere oltre che in concorso con il rappresentato, anche ex se, per il reato di cui all'art. 10.

Sono inoltre soggetti attivi «tutti quelli investiti di un particolare obbligo giuridico di adempiere in sostituzione dell'effettivo debitore» (2): quindi, i curatori fallimentari per le dichiarazioni presentate per conto del fallito (per i quali si rinvia a quanto detto sub par. 1.2), i commissari liquidatori etc.

Qualche dubbio permane, invece, sull'applicazione della norma penale, e non anche per quella amministrativa, con riferimento all'**omissione dei versamenti** Iva da parte dei dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro, in presenza di mandato professionale. La dottrina prevalente ritiene, comunque, che anche questi soggetti possano essere chiamati a rispondere, del delitto de quo in modo anche autonomo, purché in presenza di determinate circostanze.

Preme infine ricordare, che dal 1° gennaio 2007 è scattato l'obbligo per tutti i titolari di **partita Iva** di eseguire, attraverso gli F24 telematici, tutti i **versamenti fiscali** e **previdenziali**.

«Punctum dolens è la problematica connessa alla delega di funzioni che assume rilevanza soprattutto nell'ambito delle complesse strutture organizzative aziendali, in cui non vi è sostanziale coincidenza tra il soggetto obbligato per legge ad effettuare il versamento dell'imposta sul valore aggiunto e quello che materialmente lo esegue, in quanto investito dal primo di una delega — formale o meno — di funzioni» (3).

Esenzione di responsabilità

Pertanto, con riferimento all'ipotesi in cui debitore d'imposta sia una persona giuridica assume rilievo individuare il concreto responsabile penale della **condotta omissiva**. Secondo le opinioni non condivisibili di una parte della dottrina, sarebbero esenti da **responsabilità** tutti i soggetti giuridici che abbiano delegato ad altri il compito del



versamento dell'Iva.

Altra parte della dottrina, invece, in linea con la giurisprudenza maggioritaria, ritiene che tale delega influisca soltanto sull'**elemento psicologico del reato**, richiedendo per il resto, in capo al soggetto delegante l'obbligo di vigilare sull'effettivo adempimento degli **oneri fiscali**.

Invero la giurisprudenza di legittimità, limitatamente ai reati propri, ha sottolineato come in questi casi, il delegante, che deleghi altri soggetti all'adempimento di funzioni di cui per legge è il diretto destinatario, rimane sempre «**titolare dell'obbligo**, assumendosi il **rischio dell'adempimento** del preposto; conseguentemente, l'originario **obbligo di adempiere** del delegante, muta il contenuto e si trasforma nel dovere di controllare il preposto ponendo in essere una pregnante vigilanza sul suo operato» (4).

Pertanto «ove il preposto (formalmente ed idoneamente investito di delega) abbia omesso il versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione del delegante, (...) e quest'ultimo abbia omesso colposamente la vigilanza, questi potrà andare esente da pena per la carenza dell'elemento psicologico» (5).

L'elemento psicologico

Nonostante l'art. 10 ter richieda il dolo generico, vale a dire la coscienza volontà di ledere o porre in pericolo l'interesse del Fisco ad una veloce e corretta riscossione dell'IVA, dopo una prima attenta analisi la dottrina ha ritenuto non sufficiente per escludere l'integrazione della fattispecie, la situazione di stato d'insolvenza in cui versi il debitore d'imposta anche ove sia sopravvenuto un fallimento d'impresa (in modo analogo la giurisprudenza, cfr. Corte di Cass. sent. 1469/1998, 1178/1999).

Lo stato di **crisi finanziaria**, o d'insolvenza, può, tuttavia costituire elemento valutabile discrezionalmente dal giudice al fine dell'applicazione delle attenuanti generiche ex art. 132 c.p.

«È irrilevante che il contribuente abbia omesso il versamento per sottrarsi ad una minacciata **istanza fallimentare** da parte dei creditori così come è irrilevante lo stato cronico d'insolvenza dell'impresa. non importa se il comportamento omissivo sia sorretto dall'intento di salvaguardare l'occupazione, mediante investimenti produttivi diversamente non attuabili, così come pure non importa se l'omissione sia servita per assicurare le retribuzioni al personale dipendente o per scongiurare una **diminuzione**



di organico (vd. Cass. Sez. III, 16 giugno 1994, n. 7099)» **(6)**.

Con riferimento al rapporto tra il reato in esame e il concordato preventivo, la sussistenza di tale procedura concorsuale non ne esclude la configurabilità in relazione al debito IVA scaduto e da versare, avendo il debitore davanti a sé una pluralità di possibili soluzioni tra cui scegliere per l'**adempimento fiscale** (Cass. pen., Sez. III penale, sent. 31 ottobre 2013, n. 44283).

La soglia di punibilità

Quanto alla soglia di punibilità il **reato di omesso versamento Iva** può considerarsi integrato quando l'imposta non versata, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, superi i duecentocinquantamila euro.

Al riguardo, la dottrina **(7)** ha osservato che, «incorre nel delitto in questione qualsiasi contribuente soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, a prescindere dal **volume d'affari annuo**. Ciò significa che la norma, non tiene in alcun modo conto della "dimensioni" dei soggetti passivi. Pertanto a parità d'**imposta** dovuta non versata, può sembrare ineguale l'incriminazione di un soggetto di "grandi dimensioni" (che consegua volumi d'affari milionari annui) rispetto al contribuente di "piccole dimensioni". Sotto questo profilo, sarebbe stato più opportuno legare, attraverso una percentuale, il quantum d'imposta versata al volume d'affari del soggetto passivo».

La Cassazione, con la sent. 3098 del 25 gennaio 2016, ha stabilito che nel reato di omesso versamento di Iva, previsto dall'art. 10ter del d.lgs. 74/2000, il superamento della soglia di punibilità — fissata, in 250.000 euro, in seguito alle modifiche apportate dal d.lgs. 158/2015, in 250.000 euro — non configura una condizione oggettiva di **punibilità**, bensì un elemento costitutivo del reato, con la conseguenza che la sua mancata integrazione comporta l'**assoluzione** con la formula **il fatto non sussiste**.

(In motivazione, la Corte ha precisato che l'integrazione della soglia non dipende, infatti, da un evento futuro ed incerto, ma dallo stesso comportamento dell'agente che, con una condotta omissiva, contribuisce alla realizzazione del fatto tipico).

Il momento consumativo

Il delitto de quo è un reato omissivo proprio e «istantaneo» e pertanto si consuma al momento della scadenza del termine per il versamento dell'**acconto** relativo al periodo d'imposta successivo, (quindi il 27 dicembre di ogni anno), ragion per cui ove gli accertatori constatino un mancato versamento Iva, non potranno inoltrare la notizia



di reato prima che sia scaduto il termine previsto dall'art. 10ter. Laddove il versamento avvenga dopo la scadenza del termine per il versamento dell'acconto relativo al successivo periodo d'imposta, il reato resta comunque integrato, salva poi la possibilità di applicare l'attenuante del **ravvedimento operoso** ex art. 13 del d.lgs. 74/2000.

Nel caso in cui il contribuente abbia versato le somme indicate nella dichiarazione Iva, ma la stessa può considerarsi infedele o fraudolenta in quanto riporta un **debito** inferiore rispetto a quello effettivo, non sarà integrato il reato di omesso versamento Iva, ma il contribuente potrà essere chiamato a rispondere per i diversi reati ex artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. 74/2000.

Frodi carosello ed omesso versamento Iva

All'indomani dell'introduzione nel d.lgs. 74/2000, dell'art. 10ter, la dottrina si è interrogata circa la possibilità di considerare **punibile** unicamente il soggetto che materialmente non abbia versato l'Iva, ovvero anche gli autori delle cd. frodi carosello, ossia di coloro che si accordano per utilizzare varie **operazioni** complesse al fine di non versare l'Iva .

L'art. 9 del d.lgs. 74/2000 escludendo il concorso tra **emittente** ed utilizzatore, sembrerebbe portare ad una soluzione negativa.

Vi pone rimedio, tuttavia, l'art 60bis, comma 2, inserito nel d.P.R. 633/1972, dalla l. 311/2004, in vigore dal 1° gennaio 2005 (**8**).

Autorevole dottrina (**9**), di fronte ai nuovi reati di cui agli artt. 10ter e 10quater, si è posta la seguente domanda: «È pacifico che risponde degli stessi il contribuente (ad esempio, amministratore della “società interposta”, che ha incassato l'IVA dai cessionari finali dei beni) il quale materialmente non versa l'IVA incassata, dato che realizza al completo (ovviamente nei richiesti termini quantitativi e cronologici) gli estremi del reato, la cui condotta tipica è altresì, a titolo di concorso, gli altri partecipanti all'**accordo** (ad esempio, amministratore della “società interponente”), che materialmente non hanno violato l'obbligo di versamento, ma hanno soltanto ricevuto una parte dell'importo?».

Al quesito l'autore ha dato una risposta affermativa che sembra condivisibile: «la responsabilità concorsuale nei nuovi reati tributari può aversi anche se, pur essendo partecipi dell'accordo, non si è materialmente fruito della spartizione dell'imposta non versata. Diversa è la situazione per quei soggetti del “carosello” che non erano in



alcun modo consapevoli — e che quindi ne sono rimasti estranei — del finale omesso versamento Iva.

In conclusione, quindi, nelle “frodi carousel” può essere chiamato rispondere a titolo di concorso ex art. 10ter citato con il **soggetto Iva** che ne omette il versamento anche persona diversa da quest’ultimo, alla condizione che si sia consapevoli dell’omesso versamento e si partecipi allo stesso con contributi oggettivi e soggettivi, indipendentemente dalla materiale partecipazione alla spartizione dell’**Iva non versata**.

Al contrario, quelle ipotesi concrete di “frodi carousel”, che non si concludono con l’omesso versamento dell’Iva, ma che perseguono scopi diversi, puramente commerciali (ad esempio, di mero abbassamento del **valore commerciale** del prodotto da vendere al pubblico), non possono ovviamente dare luogo al reato di cui all’art. 10ter citato, per mancanza di tipicità del fatto, e, quindi, ripropongono la problematica di una parziale lacuna di tutela in questa materia».

Il presente articolo è tratto dal volume edito da Edizioni Simone

**SE VUOI LEGGERLO TUTTO
ACQUISTA IL VOLUME CLICCANDO QUI**

Note:

(1) D. PIRÒ, Il delitto di omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto, in Consulenza, 2006, pag. 43.

(2) D. PIRÒ, op. cit, pag. 43.

(3) D. PIRÒ, op. cit., pag. 44.

(4) Cfr. Corte di Cassazione, sent. 8821/1998.

(5) D. PIRÒ, op. cit., pag. 44/45.

(6) D. PIRÒ, op. cit., pag. 47.



(7) D. PIRÒ, op. cit., pag. 46.

(8) Art. 60bis, comma 2: «In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a

cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del

presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta».

(9) I . CARACCIOLI, Omesso versamento Iva, «frodi carosello» e concorso di persone, in Il Fisco n. 31/2006, pag. 4877.

Autore immagine: Frode di [Andrey Popov](#)