

Il punto sul reato di omesso versamento dell'Iva alla luce della più recente giurisprudenza

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

L'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, reato previsto e punito dall'art.10-ter D.Lgs. n.74/00, è una questione che negli ultimi tempi ha occupato la giurisprudenza di merito e di legittimità sotto diversi profili e con risultati anche contrastanti. Nel presente intervento si cercherà di fornire un quadro organico dello stato dell'arte, anche in relazione a nuovi spunti elaborati dalla Corte Costituzionale sulla soglia di punibilità e dalla Corte Suprema di Cassazione con riferimento alla natura del delitto in esame e ai soggetti che possono essere interessati dalla relativa fattispecie incriminatrice.

Riferimento normativo

Il reato di omesso versamento dell'Iva trova la sua previsione nell'art.10-ter D.Lgs. n.74/00, che rappresenta il *corpus* normativo di riferimento per i delitti tributari, a cui è stato aggiunto dall'art.35, co.7 D.L. n.223/06, convertito, con modificazioni, dalla L. n.248/06.

La formulazione della fattispecie incriminatrice in esame prevede che le disposizioni previste dall'art.10-bis del medesimo decreto, in tema di omesso versamento di ritenute certificate, si applichino anche a:

“chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo”.

Nel richiamare il precedente articolo, la soglia di punibilità prevista per il delitto *de quo* è stata indicata in un ammontare superiore ad 50.000 euro per ciascun periodo di imposta, a testimoniare che il Legislatore ha inteso comunque limitare la sanzione penale ai comportamenti più gravi, quantificati in ragione di una valutazione economica.

L'elemento psicologico necessario per l'integrazione della fattispecie delittuosa è stato individuato nel dolo generico, ossia la coscienza e volontà di porre in essere la condotta.

La ratio sottesa alla fattispecie incriminatrice

L'introduzione della previsione punitiva legata all'omesso versamento dell'Iva, a ben vedere, costituisce un *quid novi* rispetto alle altre fattispecie contenute nel D.Lgs. n.74/00.

Infatti, mentre le altre disposizioni attengono a una fase, per così dire, di autoaccertamento del debito di imposta, il reato in esame si attesta nella fase della

riscossione, ossia in un momento successivo a quello della determinazione della base imponibile.

In questo caso, l'interesse del Fisco viene protetto punendo l'evasione che si concretizza nel non versare l'imposta auto-liquidata nei termini previsti dalla legge, ossia entro il 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento, come stabilito dall'art.6, co.2 L. n.405/90.

Per la configurabilità del reato in esame, pertanto, vi deve essere stata una dichiarazione annuale Iva superiore a 50.000 euro a cui non sia seguito, nei termini, il pagamento del debito tributario nella medesima individuato.

Peraltro, come osservato dalla giurisprudenza, con la fattispecie in esame il Legislatore non ha scelto di tutelare qualsiasi tributo non versato, ma quelli che, sin dall'origine, sarebbero dovuti essere destinati da chi li riceveva al versamento in favore dell'Erario.

La giurisprudenza formatasi in tema di omesso versamento dell'Iva. La questione della c.d. “crisi di liquidità”

In tema di omesso versamento dell'Iva, la giurisprudenza di merito e quella di legittimità si sono sovente trovate in contrasto, in particolar modo per quanto concerne la configurabilità dell'elemento psicologico richiesto per l'integrazione della fattispecie incriminatrice.

Più specificamente, diversi Tribunali, specialmente negli ultimi tempi, hanno dato importanza alle attuali, provate e gravi situazioni di difficoltà economica che, di fatto, hanno impedito al soggetto che pure avrebbe voluto provvedere al versamento, di poter adempiere al proprio obbligo. Con ciò, escludendo l'elemento psicologico che invece caratterizza il reato in esame. La c.d. crisi di liquidità, dunque, per parecchi Giudici

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

ci di prime cure, ha ben rappresentato quella “forza maggiore” che, incidendo in modo essenziale sulla condotta dell’agente, ne esclude il dolo e quindi la responsabilità penale derivante dall’omesso versamento (cfr., tra le altre, Tribunale di Milano, sentenza n.2818/12 e Tribunale di Roma, sentenza n.105/14). La Suprema Corte, viceversa, ha sempre mantenuto una posizione molto più rigida.

Con sentenza n.37424/13, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno infatti statuito che per la commissione del reato è sufficiente la coscienza e volontà di non adempiere al debito tributario e che:

“il debito verso il Fisco relativo ai versamenti Iva è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d’imposta effettua tali operazioni, riscuote già (dall’acquirente del bene o del servizio) l’Iva dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l’Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all’obbligazione tributaria”.

L’obbligo di accantonamento dunque eliminerebbe qualsiasi difesa basata su eventi sopravvenuti che abbiano portato a crisi di liquidità.

Inoltre, come evidenziato dalla sentenza n.15176/14, la Suprema Corte ha statuito che, per escludere la sussistenza dell’elemento soggettivo del reato di omesso versamento Iva ex art.10-ter D.Lgs. n.74/00, occorre che siano assolti gli oneri di allegazione e di prova, dimostrando non solo la non imputabilità al soggetto obbligato della crisi economica, che avrebbe improvvisamente investito l’azienda, ma anche che detta crisi non avrebbe potuto essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell’imprenditore, a idonee misure da valutarsi in concreto.

Non basta quindi allegare un comprovato stato di crisi, ma occorre altresì dimostrare di avere perseguito ogni strada utile per poter comunque provvedere all’adempimento del debito tributario.

Peraltro, tali posizioni non hanno impedito alla medesima Suprema Corte di ritornare di recente sull’argomento, questa volta con pronuncia favorevole all’imputato.

La crisi di liquidità come “forza maggiore”, in tema di omesso versamento dell’Iva, è infatti nuovamente tornata a essere oggetto di pronuncia da parte del giudice di legittimità.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n.40394/14, ha esaminato la posizione del legale rappresentante di una cooperativa che aveva addotto di non aver potuto adempiere all’obbligo tributario in esame a cagio-

ne della crisi di liquidità conseguente al fallimento del cliente principale, intervenuto proprio nell’imminenza della data di scadenza del pagamento delle imposte.

La Cassazione, evidenziando che l’omesso versamento dell’Iva è una questione sempre più presente nella casistica giurisprudenziale, ha innanzitutto sottolineato che non possono essere enucleati principi generali in materia, ma che si debba procedere a una valutazione caso per caso, trattandosi di questione delicata.

Successivamente, con riferimento al dolo generico che caratterizza la fattispecie penale in esame, la Corte ha evidenziato che, in mancanza di adeguata valutazione da parte del giudice del merito di tutte le circostanze emerse nel corso del procedimento, nella specie la documentazione prodotta dalla difesa, “è veramente troppo breve il passo rispetto alla equazione: omesso versamento cosciente e volontario = reato, vale a dire, ad una attribuzione del fatto a titolo di responsabilità oggettiva”.

Proprio quest’ultimo profilo appare particolarmente importante, in quanto viene affermato che il dolo richiesto per l’integrazione della fattispecie incriminatrice non può essere affermato *sic et simpliciter* appiattendosi sulla mera coscienza e volontà dell’evento conseguente alla mancata corresponsione del tributo.

La stessa mancanza di liquidità opposta dalla difesa, che pure nella maggioranza delle ipotesi non è considerata esimente, secondo la Corte necessita comunque di puntuale verifica.

Questo allo scopo di accertare se la violazione del precetto penale sia dipesa da un evento “decisivo” del tutto estraneo alla sfera di controllo del soggetto agente.

L’intervento della Corte Costituzionale

L’omesso versamento dell’Iva non ha occupato solo la giurisprudenza di merito e di legittimità, ma è addirittura stato oggetto di vaglio costituzionale con riferimento all’individuazione della soglia di punibilità. La Corte Costituzionale è stata infatti chiamata a pronunciarsi sul reato in esame a seguito di due distinte ordinanze, del Tribunale di Bologna e del Tribunale di Bergamo, che hanno sollevato questione di legittimità dell’art.10-ter D.Lgs. n.74/00, con riferimento all’art.3 Costituzione.

Il Tribunale di Bologna, con provvedimento del 13 giugno 2013, ha focalizzato la propria attenzione relativamente all’articolo in esame nella parte in cui, limitatamente ai fatti commessi sino al 17 settembre

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

2011, punisce l'omesso versamento dell'Iva, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi superiori, per ciascun periodo di imposta, ad 50.000 euro ma non ad 77.468,53 euro.

Il Tribunale di Bergamo, viceversa, con ordinanza del 17 settembre 2013, ha posto la questione di legittimità della norma in questione nella parte in cui prevede una soglia di punibilità inferiore a quelle stabilite rispettivamente, per i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, dagli artt.4 e 5 D.Lgs. n.74/00, prima delle modifiche introdotte dal D.L. n.138/11.

Mentre la questione sollevata dal Tribunale di Bologna è stata dichiarata manifestamente inammissibile, quella del Tribunale di Bergamo è stata viceversa ritenuta fondata.

La Corte, con sentenza n.80/14, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art.10-ter D.Lgs. n.74/00 *"nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, a 103.291,38 euro"*.

In particolare, la Corte ha dapprima esaminato i rapporti tra art.10-ter e art.5 D.Lgs. n.74/00 (omessa dichiarazione), con particolare riferimento alle ipotesi in cui l'Iva dovuta dal contribuente si situi nell'intervallo tra le due soglie di punibilità indicate nelle due norme (rispettivamente 50.000 euro e 77.468,53 euro).

Ebbene, a tale proposito, la Corte ha osservato che colui che presentava regolare dichiarazione Iva senza provvedere al relativo versamento veniva trattato, a livello sanzionatorio, in modo deteriore rispetto a chi addirittura non aveva presentato alcuna dichiarazione, evadendo a propria volta l'imposta.

Nel primo caso, infatti, colui che non avesse versato l'Iva sarebbe stato punito, avendo superato la relativa soglia; nell'altra ipotesi di omessa dichiarazione, invece, il contribuente sarebbe stato esente da pena non avendo superato il limite previsto dal richiamato art.5. Analoga illogicità la Corte ha rilevato nei rapporti tra art.10-ter e art.4 D.Lgs. n.74/00 (dichiarazione infedele).

Anche in questo caso, qualora l'imposta sul valore aggiunto si fosse attestata tra 50.000 euro e 103.291,38 euro (soglia di punibilità prevista appunto dall'art.4), il contribuente che aveva presentato una dichiarazione infedele godeva di migliore trattamento di colui che invece fedelmente aveva indicato la propria

situazione in dichiarazione, non provvedendo poi al pagamento dell'imposta dovuta.

Pertanto, la Corte, ha rilevato che:

- a) i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione sono incontestabilmente più gravi di quello di omesso versamento dell'Iva, anche in considerazione delle rispettive pene edittali, più severe nei casi previsti e puniti dagli artt.4 e 5;
- b) i reati di cui agli artt.4 e 5 D. Lgs. n.74/00 hanno natura più insidiosa rispetto a quello dell'art.10-ter, in quanto tesi a ostacolare l'accertamento dell'evasione;
- c) il comportamento di colui che non versa l'imposta autoliquidata, circostanza che può avvenire per le più svariate ragioni, pur essendo alla fine "meno trasgressivo", finisce per essere trattato in modo deteriore.

Peraltro, con la Legge di conversione n.148/11, entrata in vigore il 17 settembre 2011, la soglia di punibilità per omessa dichiarazione è stata ridotta ad 30.000 euro e quella di dichiarazione infedele ad 50.000 euro.

Conseguentemente, la Corte Costituzionale:

"al fine di rimuovere nella sua interezza la riscontrata duplice violazione del principio di eguaglianza", ha ritenuto necessario "allineare la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'Iva - quanto ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 - alla più alta fra le soglie di punibilità delle violazioni in rapporto alle quali si manifesta l'irragionevole disparità di trattamento: quella, cioè, della dichiarazione infedele (103.291,38 euro)".

Cosa accade quando il legale rappresentante di una società non sia più tale al momento della scadenza del termine per il versamento dell'Iva?

Con la recente sentenza n.42002/14, la Corte di Cassazione è nuovamente tornata a occuparsi del reato di omesso versamento dell'Iva, questa volta con riferimento all'ipotesi in cui l'imputato, già legale rappresentante di una società e firmatario della dichiarazione Iva, non lo sia più stato al momento della scadenza dell'obbligo tributario, pur rimanendone socio.

È chiaro che si tratta di questione particolare, che tuttavia merita attenzione in quanto non rara all'interno della vita di una società.

Nel caso di specie, l'imputato era stato condannato in primo grado, con sentenza confermata dalla Corte di Appello, la quale ultima aveva osservato, nel respingere l'impugnazione, che il perdurare della

qualità di socio avrebbe consentito in ogni caso al medesimo, avendone ampi poteri di Amministrazione come da Statuto, di procedere all'adempimento dell'obbligazione fiscale.

La Corte di Cassazione, accogliendo il relativo motivo di ricorso proposto in favore dell'imputato, ha sottolineato quanto segue:

- a) il reato di omesso versamento dell'Iva, di cui all'art.10-ter D. Lgs. n.74/00, nel caso di un soggetto impersonale quale una società assume la connotazione di reato proprio, ossia può essere commesso solo da coloro che *"in base alla pertinente normativa tributaria risultano essere gravati del predetto obbligo adempitivo"*;
- b) tali soggetti sono, in via principale, il legale rappresentante della società stessa ovvero, in subordine, qualora la rappresentanza formale non corrisponda alla effettiva possibilità di esercitare detto potere, colui che esercita l'attività di gestione sociale, anche se in via di fatto;
- c) trattandosi di reato omissivo, l'individuazione del soggetto penalmente responsabile deve essere riferita alla persona che, sulla base dei principi indicati in precedenza, abbia l'obbligo di adempiere materialmente al versamento dell'Iva riferita al soggetto impersonale al momento della scadenza del termine ultimo previsto dalla legge.

Poste queste basi, la Suprema Corte ha esaminato la motivazione di condanna addotta dalla Corte di Appello, riassunta sulla base di un duplice ordine di ragionamento: l'imputato, seppure non più legale rappresentante, aveva pur sempre un potere rappresentativo al momento della scadenza dell'obbligo fiscale e, avendo il medesimo provveduto alla sottoscrizione della relativa dichiarazione, sarebbe stato tenuto a un dovere di attenzione più pregnante in ordine all'adempimento della relativa obbligazione.

Ebbene, la Cassazione ha affermato che nessuno dei due argomenti possa superare *"un vaglio di adeguatezza logica"*.

Da un lato, un generico potere rappresentativo della società non può ascrivere responsabilità penale per il reato in questione, essendo viceversa necessario un potere specificamente volto all'attuazione dei doveri tributari. Nell'ipotesi di società di persone, ciò comporterebbe infatti, seguendo il ragionamento espresso dalla Corte di Appello, che ogni socio debba rispondere del reato di omesso versamento dell'Iva. Sotto il secondo profilo, la Suprema Corte osserva che, qualora il nuovo legale rappresentante della compagine sociale non adempia al dovere di versare l'imposta, il precedente legale rappresentante che ha sottoscritto la dichiarazione si troverebbe a dover

rispondere del reato per fatto del terzo, senza neppure, in caso di completa uscita dalla società, poter adempiere al dovere di attenzione espresso dal giudice di secondo grado.

Nuovi ripensamenti legislativi? Il reato di omesso versamento dell'Iva alla luce della nuova delega fiscale

Il reato previsto e punito dall'art.10-ter D.Lgs. n.74/00 potrebbe essere oggetto di prossimo intervento legislativo, secondo quanto prospettato dalla c.d. delega fiscale.

Nel corpo della delega è infatti contemplata la possibilità di ridurre le sanzioni per i reati ritenuti meno gravi, ovvero depenalizzare gli stessi con applicazione di una sanzione amministrativa.

Questo, ancora una volta, in ragione di determinate soglie di punibilità, che in questo tipo di delitti assumono rilevanza essenziale.

L'omesso versamento dell'Iva, proprio in ragione del fatto che possa dipendere non dalla volontà del soggetto, ma da concrete e comprovate crisi di liquidità che di fatto impediscono l'adempimento dell'obbligo tributario, sembra essere oggetto specifico di tale "ripensamento".

Addirittura, con una nota del 13 marzo 2014, il Sottosegretario all'Economia ha affermato che il Governo "si ritiene impegnato" all'abrogazione del delitto *de quo*.

In sede di attuazione della delega fiscale, dunque, l'Esecutivo si è ripromesso di intervenire sulla:

"specifica fattispecie che colpisce con sanzione penale la mera omissione del versamento Iva, situazione sovente connessa alle momentanee difficoltà della mancanza di liquidità da parte degli imprenditori tenuti ad assolvere tale onere".

Sembra dunque che vi sia una rinnovata attenzione al problema che, sempre più frequentemente, viene portato all'attenzione dei Giudici di merito e della Corte di Cassazione.

Indubbiamente, la crisi economica che da tempo attanaglia la nostra società contribuisce alla integrazione della norma in esame, che forse più di altre coinvolge condotte che non appaiono connotate da dolo, seppur generico, ma da obiettive circostanze che si pongono come vera e propria forza maggiore per i soggetti agenti.