

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Omesso versamento Iva: la forza maggiore salva dal reato?***

di Marco Bargagli



Sotto il **profilo penale tributario**, l'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#), rubricato “**Omesso versamento di Iva**”, sanziona 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 **centocinquantamila euro** per ciascun periodo d'imposta.

Come **chiarito dalla prassi operativa**:

- il **reato in questione** si **configura come istantaneo** e si consuma con lo **scadere del termine per il “versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo”**. Quindi, occorre fare riferimento al **termine del 27 dicembre successivo alla presentazione della dichiarazione annuale** dalla quale risulta l'imposta dovuta e **non versata oltre soglia**;
- affinché possa **configurarsi il delitto in trattazione**, occorre che la **dichiarazione annuale ai fini Iva** sia stata **validamente presentata**, con la conseguenza che è escluso il **concorso** tra la fattispecie in rassegna e il reato di **omessa dichiarazione** (ex [articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#));
- è **ipotizzabile il concorso con i delitti dichiarativi** di cui agli [articoli 2, 3 e 4](#) del medesimo decreto.

Inoltre, giova ricordare che il reato in rassegna **sussiste con riferimento all'Iva indicata nella dichiarazione annuale**: nell'ipotesi di presentazione della **dichiarazione che esponga un debito d'imposta inferiore a quello effettivo**, per la quale, ricorrendone i presupposti, possano configurarsi i reati di cui agli [articoli 2, 3 e 4 D.Lgs. 74/2000](#), **non viene integrato quello previsto dall'articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000**, qualora l'**imposta a debito dichiarata sia stata versata** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I - parte II - capitolo 1 “*Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA. Disposizioni sostanziali*”, pag. 175 e ss.).

Delineato il pertinente **assetto normativo di riferimento**, è importante valutare se una **crisi di liquidità** che potenzialmente può **investire l'impresa**, può o meno essere considerata una circostanza idonea ad **escludere** il reato di **omesso versamento dell'Iva**.

Sotto tale profilo, la **circolare n. 12 emessa in data 2 aprile 2013 da parte della Fondazione Centro Studi dell'Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (UNGDC)**, ha compiutamente analizzato le conseguenze riferite **all'omesso versamento dell'Iva dovuta dall'impresa**, con particolare riferimento alla rilevanza del **dolo generico d'evasione previsto dalla normativa**.

Nel citato documento possiamo rivenire alcuni **importanti principi** proprio riferibili all'**esclusione del dolo**, essendo a tal fine necessario che:

- risulti **integrata una situazione di vera e propria insolvenza** (e non una **crisi temporanea**);
- tale situazione abbia avuto origine in un **momento anteriore** o, quantomeno, **concomitante alla scadenza del termine** entro il quale, **secondo le disposizioni tributarie**, l'Iva avrebbe dovuto essere versata e sia ancora in essere alla scadenza del **termine** sancito dall'[articolo 10-ter Lgs. 74/2000](#) (i.e. il **27 dicembre** successivo alla presentazione della dichiarazione annuale dalla quale risulta l'imposta dovuta e non versata oltre soglia);
- tale situazione di insolvenza **non sia stata causata dall'imprenditore**;

Solo a queste condizioni, **tutte "necessariamente oggetto di una complessiva allegazione"**, sarà possibile **escludere la sussistenza del dolo da parte dell'agente**, il quale non paga l'imposta **non perché non vuole**, né **perché ha accettato il rischio del verificarsi della impossibilità di adempiere**, ma perché **non può pagare per cause realmente indipendenti dalla sua volontà**.

In merito alla **rilevanza penale** riferita **all'omesso versamento dell'Iva dovuta** è recentemente intervenuta la suprema Corte di cassazione, Sezione 3<sup>a</sup> penale, con la [sentenza n. 50007 depositata in data 11.12.2019](#), la quale ha **confermato la condanna per l'imprenditore** che, nel corso di una crisi finanziaria, per garantire la **continuità aziendale**, ha **pagato altri creditori (es. i dipendenti e/o i fornitori)** anziché **versare le imposte dovute**.

A **parere degli Ermellini**, secondo il **costante orientamento della giurisprudenza**, il reato di cui all'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) è di **natura omissiva e istantanea** e risulta **punibile a titolo di dolo generico**, che consiste nella **coscienza e volontà di non versare all'Erario le somme dovute a titolo di Iva** del periodo considerato.

In merito, i Supremi giudici di legittimità hanno affermato che:

- la **prova del dolo** è insita, in genere, **nella presentazione della dichiarazione annuale**, dalla quale emerge **quanto è dovuto a titolo di imposta**, che deve **essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia**, entro il termine previsto;

- per la sussistenza del reato in questione **non è richiesto il fine di evasione**, tantomeno **l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto**.

**L'esimente della forza maggiore** ex [articolo 45 c.p.](#) sussiste in tutti i casi nei quali l'agente abbia **fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla Legge** e che, per **cause indipendenti dalla sua volontà**, non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta antigiuridica.

Pertanto, a parere della Corte, *“la forza maggiore non può che riferirsi ad un **avvenimento imponderabile** che **annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti**, impedendo di configurare un'azione penalmente rilevante per **difetto del generale requisito della coscienza e volontarietà** della condotta previsto dal primo comma dell'articolo 42 del codice penale”*.

**Sullo specifico punto**, il reato di **omesso versamento Iva** è integrato dalla **scelta consapevole di omettere i versamenti dovuti**, a nulla rilevando la **circostanza che la società attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte al pagamento di debiti ritenuti più urgenti**, elemento che **rientra nell'ordinario rischio di impresa e che non può certamente comportare l'inadempimento dell'obbligazione fiscale contratta con l'erario** (cfr. Corte di cassazione, **sentenza n. 12906 del 13.11.2018**).

In buona sostanza, dagli elementi esaminati nel corso del giudizio, la Corte di appello **ha ritenuto che la crisi aziendale non fosse assoluta**.

Quindi, l'omesso versamento dell'Iva dovuta **fu solo il frutto della scelta volontaria e discrezionale dell'imprenditore** il quale, **pur avendo le risorse** (essendo **risultato provato che l'Iva da versare era entrata nel patrimonio sociale**), aveva scelto di **pagare altri creditori**.