

PENALE TRIBUTARIO

La crisi di liquidità non scrimina il reato di omesso versamento Iva

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

IL RICORSO IN COMMISSIONE TRIBUTARIA: TECNICHE REDAZIONALI DEGLI SCRITTI DIFENSIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La fattispecie delittuosa prevista dall'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) prevede la pena detentiva della reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versi *"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"*.

Per ciò che concerne la soggettività attiva, nonostante la locuzione "chiunque", tale reato si configura come "**proprio**"; pertanto può essere commesso solo dai contribuenti che rivestono la **qualifica di soggetto passivo Iva** (società, imprenditore individuale, esercenti arti e professioni ecc.).

La condotta delittuosa è da considerarsi di tipo misto (in parte attiva e in parte omissiva):

- **la parte attiva** della condotta è da ricondursi alla **presentazione della dichiarazione Iva dalla quale risulta un debito superiore a 250.000 euro**. Per tale ragione il delitto ex [articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) si pone in un regime di alternatività con quello previsto dall'[articolo 5 D.Lgs 74/2000](#) (reato di omessa dichiarazione), mentre vi può essere un possibile **concorso** con le fattispecie contemplate dagli [articoli 2, 3 e 4 D.Lgs. 74/2000](#);
- **la parte omissiva**, invece, consiste nell'**omesso versamento dell'Iva** a debito derivante dalla **dichiarazione annuale per un importo superiore a 250.000 euro** entro il termine di versamento dell'aconto dovuto per il periodo d'imposta successivo. In altre parole, il contribuente, per evitare la condotta fraudolenta, entro il 27 dicembre dell'anno di presentazione della dichiarazione deve effettuare il versamento dell'Iva al fine di **ridurre il debito almeno al di sotto della soglia di 250.000 euro**.

Per quanto riguarda **l'elemento soggettivo**, il reato ex [articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) è punibile a titolo di **dolo generico**, essendo sufficiente ad integrarlo la **coscienza e la volontà di non versare l'Iva** all'Erario entro il termine previsto dalla norma (**Corte di Cassazione, sentenza n.**

15416/2014, Corte di Cassazione SS.UU., sentenza n. 37424/2013, Corte di Cassazione, sentenza n. 19099/2013).

In relazione a quest'ultimo aspetto, la Corte di Cassazione recentemente è tornata ad esprimersi sul ruolo della **“crisi di liquidità”**, quale possibile **scriminante** da invocare al fine di escludere la natura dolosa della condotta.

Con tre sentenze ([n. 28488/2020](#), [n. 25433/2020](#) e [n. 1768/2021](#)) la Suprema Corte ha ribadito la posizione secondo la quale, in linea generale, **la crisi di liquidità che conduce all'omesso versamento dell'Iva non può essere invocata per escludere la colpevolezza.**

In particolare, la Corte di Cassazione osserva che:

- **l'esistenza di un margine di scelta per l'agente esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la *suitas* della condotta.** Tuttavia, la stessa Corte di Cassazione afferma che la presenza di una **forza maggiore non può escludersi in assoluto**. La presenza della forza maggiore deve essere dimostrata. In particolare, è necessario **fornire la prova della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito il contribuente, ma anche la circostanza che detta crisi non poteva essere adeguatamente fronteggiata** tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto. In altre parole, occorre provare che **non sia stato possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie** a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili;
- **la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità.** In altre parole, il contribuente non può giustificare la condotta delittuosa adducendo l'esigenza di adempiere alle obbligazioni di pagamento nei confronti di altri soggetti (dipendenti o fornitori). Anzi, la scelta consapevole di non versare il tributo privilegiando il soddisfacimento di altre obbligazioni rappresenterebbe la prova inequivocabile della presenza del dolo. Sul punto la Corte di Cassazione ha sottolineato che **corrisponderebbe ad una buona pratica commerciale**, una volta riscossa l'iva, finanziariamente non gravante sul fornitore del servizio o sul produttore del bene ma sul fruitore finale dell'uno o dell'altro, accantonare le somme di danaro in tal modo acquisite, onde poterle poi riversare al Fisco nei termini legislativamente previsti;
- **l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili al contribuente che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.**