

## ***Omesso versamento delle imposte: non punibile l'imprenditore in crisi finanziaria***

di Marco Bargagli

Convegno di aggiornamento

### **Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi**

Scopri di più

Nel corso di **un'ordinaria attività di controllo fiscale**, possono essere disvelate perniciose **pratiche evasive**, attuate con il precipuo scopo di **ottenere un indebito risparmio d'imposta**.

Ad esempio, come chiarito dal **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 I - capitolo 1 "*Evasione e frode fiscale*", pag. 10 e ss., nella **frode fiscale**, ai fini Iva, rientrano le **fattispecie di reato** sanzionate dall'articolo 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e dall'articolo 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), D.Lgs. 74/2000.

Tuttavia, non sempre il contribuente verificato **opera con l'intento di evadere le imposte**, ma a causa di una **grave crisi di liquidità**, talvolta anche dovuta all'omesso pagamento da parte di soggetti terzi, **omette di effettuare i prescritti versamenti a favore dell'erario**.

Nello specifico, a livello **penale - tributario**, l'omesso **versamento di ritenute certificate** e l'**omesso versamento dell'Iva dovuta** può comportare anche l'applicazione di **specifiche sanzioni a carico del contribuente** e, segnatamente:

- [l'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000](#), rubricato "**Omesso versamento di ritenute certificate**", sanziona con la reclusione da sei mesi a due anni **chiunque non versa** entro il termine previsto per la **presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta** le ritenute **dovute sulla base della stessa dichiarazione ossia** risultanti dalla **certificazione rilasciata ai sostituiti**, per un ammontare **superiore a centocinquantomila euro** per ciascun periodo d'imposta.
- [l'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000](#) rubricato "**Omesso versamento di Iva**", punisce 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

**duecentocinquantamila** euro per ciascun periodo d'imposta.

Tuttavia, giova ricordare che l'[articolo 13, comma 3-bis, D.Lgs. 74/2000](#), recentemente introdotto dal D.Lgs. 87/2024 (decreto sanzioni), prevede **l'applicazione di specifiche cause di non punibilità**, per effetto delle quali l'imprenditore **può evitare la condanna penale per mancanza di liquidità**.

In merito, per **espressa disposizione normativa**, proprio il novellato [articolo 13, comma 3-bis, D.Lgs. 74/2000](#), prevede che:

*"i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter non sono punibili **se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute**, rispettivamente, **all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto**".*

A tale fine, il giudice tiene conto della **crisi non transitoria** di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei **crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi** o al **mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche** e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi.

Già in passato, la **Corte di cassazione**, sezione III penale, con la **sentenza n. 6920 del 13 febbraio 2019** aveva diramato **importanti principi di diritto** circa la **responsabilità penale dell'imprenditore**, nella particolare ipotesi in cui l'impresa fosse **in evidente crisi finanziaria**.

Sul punto, infatti:

- l'impresa versava in un **peculiare stato di crisi**, con conseguenti **problemi di liquidità**;
- l'appellante aveva scelto di provvedere al **pagamento delle retribuzioni ai dipendenti**, non ottemperando agli obblighi di versamento dell'Iva, atteso il **collasso finanziario dell'impresa**.

A tale fine, risultava evidente la **mancanza dell'elemento psicologico**, sotto forma del **dolo specifico** di **evadere le imposte**, anche nella considerazione dell'avvenuta effettuazione del **"ravvedimento operoso"**, a seguito di uno specifico **piano di ammortamento del debito tributario** concordato con l'amministrazione fiscale.

Di conseguenza, in ambito penale, operava la discriminante della **"forza maggiore"** ex [articolo 45 c.p.](#)

Riassumiamo, sullo specifico tema, le **principali sentenze di legittimità** relative alla rilevanza della causa di non punibilità dovuta ad eventi eccezionali.

#### **Estremi**

**Cassazione n.  
14953/2014**

#### **Massima**

Le **precarie condizioni economiche**, a meno che non siano determinate da **eventi eccezionali** e di **rilevante dimensione** non costituiscono,

Cassazione n.  
51436/2014

singolarmente considerate, un caso fortuito o di forza maggiore ex articolo 45 c.p., idoneo a escludere la punibilità o quantomeno il dolo in relazione al reato di **omesso versamento di IVA**, previsto dall'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000.

Il mero **verificarsi di una situazione di crisi finanziaria** non comporta automaticamente la sussistenza di una condizione riconducibile a quella contemplata dall'articolo 45 c.p., **assumendo rilevanza le cause e la tempistica di una tale evenienza**, nonché le scelte in concreto operate dal soggetto agente.

Cassazione n.  
47482/2018

I supremi giudici hanno **condannato un imprenditore per omesso versamento** delle ritenute, anche se l'impresa **versava in un evidente stato di crisi finanziaria**. Al momento della commissione dei fatti la crisi d'impresa e di liquidità si trascinava già da tempo e la ricorrente ha sostanzialmente **scelto di destinare le risorse disponibili non già per il pagamento delle ritenute certificate, ma per continuare a gestire l'azienda, pagando dipendenti e fornitori**. In tal modo la stessa ha **continuato per anni ad operare con la sua società**, nonostante la **evidente mancanza di liquidità, "finanziandosi" con le somme incamerate a titolo di sostituto d'imposta**, ragion per cui **non può in alcun modo parlarsi di fatti commessi per forza maggiore**.

Più di recente, con la **sentenza della Corte di cassazione, III sezione penale, n. 41238 dello scorso 11.11.2024** i Giudici di Piazza Cavour, consolidando il precedente approccio ermeneutico espresso in sede di legittimità, hanno **nuovamente escluso la condanna penale per mancanza di liquidità dovuta a soggetti terzi**.

I supremi giudici hanno, infatti, preliminarmente osservato che «**in tema di reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto**, l'emissione della fattura, se antecedente al pagamento del corrispettivo, espone il contribuente, per sua scelta, **all'obbligo di versare comunque la relativa imposta** sicché egli **non può dedurre il mancato pagamento della fattura né lo sconto bancario della fattura quale causa di forza maggiore o di mancanza dell'elemento soggettivo**»

Sulla base del precedente orientamento espresso *in apicibus* emerge che «**in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'Iva dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti** non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'[articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000](#), atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore **è riconducibile all'ordinario rischio di impresa**, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi».

In particolare, sempre «in tema di reati tributari, **l'omesso versamento dell'Iva dipeso dal mancato incasso di crediti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'[articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000](#), trattandosi di inadempimento riconducibile all'ordinario rischio di impresa**,

sempre che tali insoluti **siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica**».

Ciò premesso, nel recente giudizio di legittimità è stato posto l'accento sulla **necessità di tenere adeguato conto delle deduzioni difensive volte a comprovare una concreta impossibilità di far fronte agli obblighi di versamento**, per la **situazione di crisi dell'impresa determinata da ingenti inadempimenti dei clienti, dalle modalità e dalle tempistiche del ricorso al credito da parte del soggetto agente**, etc.

Sul punto, la necessità di dar seguito ad una **“diversa opzione ermeneutica”** è riconducibile proprio alla necessità di **tenere adeguato conto delle deduzioni difensive, concernenti la concreta impossibilità di far fronte ai versamenti dovuti**, che trova ormai **un importante riscontro anche nel diritto positivo**: il recente D.Lgs. 87/2024, intervenendo sull'[articolo 13, D.Lgs.74/2000](#), ha introdotto **un'ulteriore causa di non punibilità per i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter del medesimo decreto** che opera, come prima illustrato, *“se il fatto dipende da cause non imputabili all'autore sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'imposta sul valore aggiunto”*.

In definitiva, gli ermellini, sulla base delle nuove disposizioni legislative, **hanno escluso la responsabilità dell'imprenditore per omesso versamento delle imposte dovute**, a causa della **mancanza di liquidità dovuta a terzi**.

In buona sostanza, occorre valutare concretamente **la crisi non transitoria di liquidità del soggetto attivo del reato** e, simmetricamente, **la non esperibilità delle pertinenti azioni idonee a superare la perdurante crisi finanziaria**.