



Il reato di omesso versamento Iva e il presupposto del debito Iva risultante dalla dichiarazione del contribuente

di Federico Terrin^(*) e Vittoria Mantovan

In una recente sentenza, il Tribunale di Padova – dichiarando di conformarsi a Cass., III sez. pen., n. 40361/2012, secondo cui “... il reato previsto dall’art. 10-ter D.Lgs. 74/2000 presuppone che il debito Iva risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente” – ha affermato che non si può ritenere integrata la condotta di cui all’art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000 se risulti dichiarata come dovuta una somma inferiore alla c.d. soglia di punibilità di 50.000,00 euro prevista da tale norma penale ed ha pertanto assolto un imprenditore imputato del reato di “omesso versamento di Iva”, in considerazione del fatto che l’importo dichiarato nel relativo Modello Iva alla voce “totale Iva dovuta” era pari a soli 2.569,00 euro, nonostante dai controlli automatizzati ex art. 54 bis D.P.R. n. 633/1972, fosse stato invece rilevato un omesso versamento superiore alla c.d. soglia di punibilità. Tale pronuncia ci offre lo spunto per svolgere alcune precisazioni in relazione al sopra esposto principio enunciato dalla Cassazione ed alla sua interpretazione ed applicazione da parte della giurisprudenza di merito.

1. Premessa

L’art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 punisce il reato di “omesso versamento di Iva”, che si configura quando non viene versata, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo

di imposta successivo¹, l’**“Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale”**² per un ammontare superiore a 50.000,00 euro per ciascun periodo d’imposta.

La fattispecie criminosa in esame, per il rinvio operato alla disposizione che prevede il reato di “omesso versamento di ritenute certificate”³, presenta una serie di problematiche analoghe a quest’ultima fattispecie criminosa, tra le quali annoveriamo in particolare quella relativa ai **dubbi di costituzionalità** in rapporto ad altre

^(*) Avvocato tributarista in Padova.

¹ Il termine per il versamento dell’acconto (ex art. 6, comma 2, L. n. 405/1990 e art. 15, comma 1, D.L. n. 155/1993) è il 27 dicembre di ciascun anno.

² In considerazione di ciò A. Traversi, *Costituisce reato soltanto l’omesso versamento dell’Iva risultante dalla dichiarazione annuale*, in “Corriere Tributario” n. 48/2012, pagg. 3729 e ss., sottolinea che il reato in questione può configurarsi soltanto con riferimento all’Iva autodichiarata dallo stesso contribuente e che pertanto non rileva l’eventuale maggiore imposta accertata dall’Ufficio. A nostro avviso tale affermazione va precisata nel senso che in virtù del combinato disposto tra l’art. 10 ter e l’art. 5, comma 2, D.Lgs. cit. il reato di “omesso versamento di Iva” risulta senz’altro configurabile anche in alcune ipotesi in cui, dal punto di vista tributario, la debenza delle somme si fonda sull’attività di accertamento dell’Amministrazione finanziaria. Sul punto cfr. G.D. Toma, *Il delitto di omesso versamento di Iva: gli orientamenti della dottrina e l’evoluzione della giurisprudenza*, in “il fisco” n. 29/2012, fascicolo n. 1, pag. 4612 (in particolare, quanto esposto al paragrafo n. 4).

³ Previsto dall’art. 10-bis D.Lgs. n. 74/2000, disposizione alla quale l’art. 10 ter opera un rinvio sia per quanto riguarda la pena che per quanto riguarda la c.d. soglia di punibilità.

fattispecie criminose previste dal D.Lgs. n. 74/2000⁴, alla mancanza di liquidità⁵ e quella – che verrà approfondita nel prosieguo del presente articolo⁶ – relativa alla **natura giuridica della soglia** di rilevanza penale del fatto, c.d. soglia di punibilità, ancorata al *quantum* dell'omesso versamento.

Scopo del presente articolo, viste alcune affermazioni contenute in una recente pronuncia del Tribunale di Padova⁷, è quello di chiarire il significato che la Corte di Cassazione attribuisce all'espressione, contenuta nell'art. 10-ter cit., "Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale" e, sulla scorta di ciò, svolgere alcune riflessioni sul caso concreto deciso dal giudice patavino.

2. La sent. n. 825/2013 del tribunale di Padova

Con la sent. n. 825/2013 il Tribunale di Padova ha affrontato il caso di un imprenditore⁸ al quale l'Agenzia delle Entrate aveva contestato, con un **avviso bonario** recapitato nel corso del 2009, un omesso versamento Iva superiore alla soglia di punibilità di 50.000,00 euro prevista dall'art. 10 ter D.Lgs. cit.

Dai controlli automatizzati del Modello IVA 2007⁹ effettuati ex art. 54-bis D.P.R. n. 633/1972 era infatti emerso il **mancato versamento dell'importo di 59.411,00 euro** indicato alla voce ammontare versamenti periodici, da ravvedimento compresi gli interessi, interessi trimestrali, acconto¹⁰ del Modello Iva 2007 e dell'ulteriore importo di 2.569,00 euro indicato alla voce "totale Iva a debito"¹¹.

Ebbene, il Tribunale di Padova – dopo aver espressamente fatto riferimento al principio secondo cui "... il reato di cui all'art. 10 ter del D.Lgs. 74/2000 presuppone che il debito risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente..."

sancito dalla Cassazione con la sent. n. 40361/2012¹² – ha assolto detto imprenditore¹³ in considerazione del fatto che nel caso di specie risultava dichiarata come dovuta una somma pari a 2.569,00 euro.

Da ciò si deduce chiaramente che il giudice patavino ha inteso il principio sancito dalla Suprema Corte nella sent. n. 40361/2012 nel senso che il reato *de quo* si può ritenere integrato solo se nella dichiarazione risulti **indicato un saldo Iva di importo superiore a 50.000,00 euro**. Infatti nella sentenza del Tribunale di Padova si sottolinea che il debito Iva¹⁴ deve risultare "... precisamente indicato e riportato nella stessa dichiarazione...", e non già – com'era per l'appunto avvenuto nel caso di specie – rappresentare il "... frutto di successivi calcoli dell'ufficio..."

3. Il corretto significato del principio enunciato dalla Cassazione

A nostro avviso il Tribunale di Padova ha del tutto frainteso il significato del principio secondo cui "... il reato di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 presuppone che il debito risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente".

Ove si ponga particolare attenzione al caso oggetto della sentenza Cass. n. 40361/2012, appare piuttosto evidente che con esso la Cassazione ha inteso sottolineare che per ritenere integrato il reato in questione non è sufficiente prendere atto del disconoscimento di un credito Iva riportato nella dichiarazione, e dell'ammontare dell'omesso versamento Iva di conseguenza rilevato dall'Amministrazione finanziaria, ma è necessario **accertare se simile disconoscimento sia o meno legittimo** dal punto di vista tributario.

¹² Cass. pen., sez. III, 15 ottobre 2012, n. 40361, in banca dati "fisconline".

¹³ La formula assolutoria con la quale il Tribunale ha assolto l'imputato è "perché il fatto non costituisce reato", formula che – come noto – viene utilizzata quando manca l'elemento soggettivo del reato o il fatto, pur essendo stato commesso in presenza dell'elemento soggettivo, risulta scriminato: quanto a breve si osserverà con riguardo al motivo dell'assoluzione rende tuttavia evidente che sarebbe stato preferibile utilizzare una diversa formula assolutoria ("per non aver commesso il fatto" o in alternativa "perché il fatto non è previsto dalla legge come reato": al riguardo ci limitiamo ad osservare che potrebbe esservi qualche dubbio in merito alla formula corretta che il Tribunale avrebbe dovuto utilizzare).

¹⁴ Intendendosi per tale, all'evidenza, il debito rilevante ai fini dell'integrazione del reato di omesso versamento di Iva, ossia il debito superiore a 50.000,00 euro.

⁴ Cfr. G.D.Toma, *Il delitto di omesso versamento di Iva: gli orientamenti della dottrina e l'evoluzione della giurisprudenza*, in "il fisco" n. 29/2012, fascicolo n. 1, pag. 4612, paragrafo 7.

⁵ Cfr. nota n. 23.

⁶ Cfr. parte finale del paragrafo n. 5.

⁷ Trib. Padova, n. 825/2013, pronunciata il 16 aprile 2013 e depositata il 19 aprile 2013, in banca dati "fisconline".

⁸ Per la precisione, si trattava del liquidatore di una S.r.l.

⁹ Relativo pertanto al periodo d'imposta 2006.

¹⁰ Rigo VL29 del Modello Iva 2007.

¹¹ Rigo VL38 del Modello Iva 2007.

Quanto appena osservato è dimostrato dal fatto che nella sent. n. 40361/2012 la Cassazione critica la posizione assunta dal giudice del merito¹⁵ laddove aveva ritenuto irrilevante ai fini penali – e in particolare al fine della valutazione del *fumus commissi delicti*¹⁶ – affrontare la questione, di natura tributaria, se la tardività della dichiarazione Iva faccia decadere, o no, il contribuente dal diritto alla detrazione Iva e in tal modo stabilire se, come sosteneva l'imputato, l'Agenzia delle Entrate avesse errato nel determinare l'imposta evasa in un importo corrispondente a quello del credito¹⁷ da essa disconosciuto.

Si deve quindi senz'altro escludere che il principio della Cassazione secondo cui "... il reato di cui all'art. 10 ter del D.Lgs. 74/2000 presuppone che il debito risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente" debba essere inteso nel senso evidenziato dal Tribunale di Padova nella sent. n. 825/2013, e ciò tanto più ove si consideri che simile concezione porterebbe a conseguenze del tutto paradossali, che ci accingiamo ad esporre nel paragrafo successivo.

4. Le conseguenze paradossali dell'interpretazione fatta propria dal tribunale di Padova nella sent. n. 825/2013

Aderendo alla concezione fatta propria dal Tribunale di Padova – ossia a quella secondo cui il reato *de quo* si può ritenere integrato **solo se nella dichiarazione risulti indicato un saldo Iva di importo superiore a 50.000,00 euro** – si dovrebbe ritenere, e ciò è senz'altro da escludere, che il contribuente, il quale inserisca nel Quadro VL del Modello Iva un **credito non spettante o inesistente** (o un versamento in acconto o periodico mai effettuato) tale da portare al di sotto della soglia di punibilità l'importo da evidenziare a titolo di saldo Iva, non possa essere chiamato a rispondere né del reato in questione, in quanto l'importo indicato a titolo di saldo Iva sarebbe inferiore alla soglia di punibilità, né di **quello di indebita compensazione**, in quanto l'utilizzo del credito inesistente non si sarebbe verificato in un Modello F24, né –

infine – di quello di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, in quanto – in estrema sintesi – quest'ultimo reato non concerne la fase di liquidazione del tributo¹⁸.

Non solo. Ancorando il verificarsi della fattispecie criminosa *de qua* alla circostanza che il debito Iva non onorato risulti "indicato" nel Modello Iva, si dovrebbe addirittura escludere che possa essere chiamato a rispondere di tale reato chi, pur senza inserire nel Modello dei crediti inesistenti, **ometta semplicemente di compilare il "rigo" corrispondente al saldo Iva**.

Soluzione, quest'ultima, che appare del tutto avulsa dal buon senso, prima ancora che dalla *ratio* dell'art. 10-ter D.Lgs. cit., nonché contraria a quanto precisato dalla Cassazione nella sent. n. 9049/2013¹⁹. In tale sentenza infatti la Cassazione ha in buona sostanza sottolineato che l'imposta dovuta ai sensi e per gli effetti dell'art. 10 ter D.Lgs. cit. non è quella indicata dal contribuente in un determinato "rigo" del Modello Iva²⁰, bensì **quella che deriva dai dati che supportano gli importi dichiarati** e che sono soggetti alla liquidazione d'imposta dovuta, effettuata dall'Amministrazione finanziaria attraverso le procedure automatizzate richiamate dall'art. 54 bis D.P.R. n. 633/1972.

5. Il caso deciso dal tribunale di Padova: alcune riflessioni sulla coscienza e volontà di omettere il versamento

Per quanto sin qui esposto, appare evidente che nel caso deciso dal Tribunale di Padova non si sarebbe potuto escludere la punibilità per il mero fatto che nella dichiarazione risultava indicato un saldo Iva inferiore alla soglia di punibilità dei 50.000,00 euro.

Riteniamo piuttosto che la punibilità si sarebbe dovuta escludere con riguardo al **mancato raggiungimento della prova dell'elemento soggettivo** del reato in questione.

Si deve infatti ricordare che il reato previsto dall'art. 10-ter cit. è un delitto, quindi punibile

¹⁵ Nel caso deciso con la sent. n. 40361/2012 il giudice del merito era il Tribunale di Brindisi.

¹⁶ Trattavasi di procedimento cautelare, in cui il Tribunale di Brindisi doveva pronunciarsi sulla richiesta di riesame del sequestro preventivo disposto dal GIP.

¹⁷ Che nel caso di specie era pari ad euro 70.362,00.

¹⁸ In tal senso, cfr. le considerazioni svolte da E. Mastrogiacono nell'articolo, *L'imposta dovuta nel delitto di onnesso versamento Iva*, in "il fisco" n. 10/2010, fascicolo n. 1, pag. 1489, paragrafo n. 2.

¹⁹ Cass. pen., sez. III, 25 febbraio 2013, n. 9049, in banca dati "fisconline".

²⁰ Nel caso di specie, la Cassazione si riferiva all'importo indicato dal contribuente nel rigo VL33 del Modello Iva.

solo ove commesso con dolo²¹: ciò significa che l'imputato deve essere assolto ove non sia provato, oltre ogni ragionevole dubbio²², che ha commesso il relativo fatto delittuoso con **coscienza e volontà**.

Ciò posto, si deve altresì ricordare che il dolo è da escludere quando risulta che l'agente, colposamente o meno, è incorso in un errore sul fatto che costituisce il reato, ossia non si è rappresentato esattamente il fatto previsto dalla legge come reato^{23 24}.

Applicando i suddetti principi al caso deciso dal Tribunale di Padova, a nostro avviso non si poteva non assolvere l'imputato in quanto varie circostanze²⁵ facevano senz'altro emergere il ragionevole dubbio che l'unico versamento Iva che il medesimo aveva avuto la consapevolezza di omettere era quello relativo al "totale Iva dovuta", pari a soli euro 2.569,00, e non già quello – superiore alla soglia di punibilità – evidenziato dall'Amministrazione finanziaria nell'avviso bonario recapitatogli nel corso del 2009.

Trattandosi di materia penale e pertanto soggetta al principio del c.d. *favor rei*, non si può, infatti, presumere che l'imputato, al 27 dicembre 2007²⁶, fosse **consapevole dell'errore** contenuto nel Modello Iva 2007 e, dunque, conoscesse il reale ammontare dell'Iva dovuta e non versata.

A una diversa conclusione si sarebbe potuti invece giungere nel caso in cui l'**avviso bonario** dell'Agenzia delle Entrate fosse stato **recapitato all'imputato prima del 27 dicembre 2007**: in siffatta ipotesi sarebbe stato piuttosto difficile

non ravvisare la coscienza e volontà, da parte dell'imputato, di aver realizzato la fattispecie delittuosa di cui all'art. 10 ter cit. con coscienza e volontà.

È opportuno precisare che quanto appena osservato è vero solo ove si aderisca alla tesi secondo cui l'ammontare del debito Iva evaso – o se si preferisce la c.d. soglia di punibilità prevista dall'art. 10-ter D.Lgs. cit. – rappresenti un **elemento costitutivo del reato**, e non già una mera condizione obiettiva di punibilità.

Infatti, ove si qualifichi la soglia di punibilità come un elemento oggettivo del reato, come tale oggetto del dolo, non si può ritenere l'agente penalmente sanzionabile per il reato di omesso versamento Iva, ove non si accerti che il medesimo era consapevole del fatto che il debito tributario era superiore a 50.000,00 euro. Ove al contrario, opinione che tuttavia appare minoritaria, si ravvisi in tale soglia la natura di **condizione oggettiva di punibilità**, si deve invece ritenere irrilevante la consapevolezza dell'ammontare del debito tributario, essendo sufficiente accertare solo la consapevolezza di omettere un versamento a titolo di Iva di qualsivoglia importo, e pertanto anche inferiore alla soglia di punibilità²⁷. Circostanza, quest'ultima, di cui nel caso deciso dal Tribunale di Padova non si poteva dubitare atteso che l'imputato, oltre all'importo del versamento periodico disconosciuto dall'Amministrazione finanziaria, pari a 59.411,00 euro, non aveva nemmeno versato l'importo da egli stesso dichiarato a titolo di saldo Iva, pari a 2.569,00 euro.

6. Conclusioni

Per accertare la commissione del reato di cui all'art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000 è necessario tenere conto di **tutti i dati che sono soggetti alla liquidazione d'imposta** dovuta effettuata dall'Amministrazione finanziaria attraverso le procedure automatizzate richiamate dall'art. 54 bis D.P.R. n. 633/1972²⁸, e non già solo – come invece sostenuto dal Tribunale di Padova nella sent. n. 825/2013 – dell'importo indicato in un determinato "rigo" del Modello Iva, nonché accertare che la liquidazione d'imposta dovuta ef-

²¹ Art. 42, comma 2, c.p.

²² Artt. 530-533 c.p.p.

²³ Art. 47 c.p.

²⁴ Un orientamento giurisprudenziale ritiene che anche la mancanza di liquidità, tale da rendere impossibile il versamento Iva (o delle ritenute effettuate), determini un'esclusione del dolo in relazione al principio ad *impossibilis nemo tenetur*. Per la questione, senz'altro di grande interesse attuale ma che tuttavia esula dalle problematiche affrontate nel presente articolo, ci limitiamo a rinviare a quanto illustrato da G.D. Toma, *Il delitto di omesso versamento di Iva: gli orientamenti della dottrina e l'evoluzione della giurisprudenza*, cit.

²⁵ In *primis* quella relativa all'erronea compilazione del Modello Iva 2007 da parte dello studio di commercialisti ai quali si affidava l'imputato per le incombenze tributarie, nonché il fatto – che tuttavia non emerge dalla sentenza – che per il giro di affari gestito dall'imputato poteva apparire senz'altro verosimile che lo stesso non si fosse accorto dell'errore presente in tale Modello Iva.

²⁶ Data di consumazione del reato.

²⁷ Per ulteriori approfondimenti cfr. ad esempio quanto esposto nella nota n. 31 da G.D. Toma, *Il delitto di omesso versamento di Iva: gli orientamenti della dottrina e l'evoluzione della giurisprudenza*, cit.

²⁸ Principio espresso in Cass. pen., sez. III, 25 febbraio 2013, n. 9049.

fettuata dall'Amministrazione finanziaria, sia **legittima dal punto di vista tributario**²⁹.

Constatata la rilevanza penale dell'omesso versamento Iva alla luce dei suddetti principi, si deve quindi procedere all'accertamento dell'ele-

mento soggettivo del reato *de quo*, e a tal fine sembra preferibile ritenere, in conformità con l'orientamento maggioritario, che la soglia di punibilità sia un elemento costitutivo del reato e che, pertanto, l'agente sia "rimproverabile" solo qualora abbia la **consapevolezza di omettere un versamento Iva di importo superiore a 50.000,00 euro**.

²⁹ Principio ricavabile da Cass. pen., sez. III, 15 ottobre 2012, n. 40361.