

Avv. Guido Anetrini

Reato di omesso versamento di IVA (art. 10-ter D. Lgs. 74/2000)

Una fattispecie criminosa “*problematica*”...

→ L'art. 10-ter **non è conforme alla ratio del Decreto Legislativo 74/2000**, che punisce i reati di evasione fiscale socialmente allarmante, realizzati con modalità insidiose (frodi fiscali, falsa fatturazione, dichiarazione infedele, ecc. ecc.). L'omesso versamento dell'IVA è invece un reato che punisce un'evasione non fraudolenta e non infedele.

→ L'art. 10-ter nella prassi incrimina spesso gli **omessi versamenti incolpevoli di IVA**, cioè non connessi alla volontà e alle decisioni dell'imprenditore. Tipico è il caso dell'omesso versamento determinato da una crisi aziendale di liquidità derivante dai mancati incassi delle fatture.

→ L'art. 10-ter **punisce il soggetto che è il legale rappresentante dell'impresa nel momento della scadenza del termine previsto dalla fattispecie criminosa, ma che potrebbe non essere stato il precedente autore materiale dell'omesso versamento** (ad es., il L.r. Tizio non versa l'IVA 2016 e, alla scadenza del termine (uno/due anni dopo), il L.r. è diventato Caio → viene punito soltanto Caio, non Tizio). Si punisce un soggetto privo di rapporti con l'IVA non versata.

Il testo vigente dell'art. 10-ter D. Lgs. 74/2000

E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla medesima dichiarazione, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di decadenza dal beneficio della rateazione ai sensi dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 dicembre 1973, n. 602, il colpevole è punito se l'ammontare del debito residuo è superiore a settantacinquemila euro.

Modifiche apportate dalla riforma fiscale

Le modifiche apportate all'art. 10-ter D. Lgs. 74/2000 sono tre:

Il tempo di commissione del reato è stato posticipato:

Il reato si consuma il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA.

La rateazione del debito incide sulla configurabilità del reato, che è oggi quindi integrato da 2 condizioni cumulative:

- deve essere varcata la soglia di Euro 250.000,00 di IVA evasa per anno di imposta*
- il contribuente non deve essersi tempestivamente avvalso della rateazione del debito*

E' stata inserita una seconda soglia di punibilità:

se il contribuente decade dal beneficio della rateazione precedentemente richiesta, il reato "sopravvive" soltanto se il debito residuo è superiore ad Euro 75.000,00.

La *ratio* della riforma: **limitare e posticipare la punibilità del reato e, comunque, incoraggiare il pagamento del debito tributario.**

Gli elementi di novità: a) il momento consumativo

Il momento consumativo



Il reato è commesso se l'omesso versamento sussiste il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale.

L'art. 10-ter concede oggi al contribuente un anno (e 4 giorni) di tempo *"in più"* rispetto alla disciplina previgente per pagare il debito (o, quanto meno, per restare *"sotto soglia"*):



– **disciplina previgente**: il reato si consumava alla scadenza del versamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo. Ad esempio:

IVA omessa 2018 -> consumazione del reato: 27 dicembre 2019

– **disciplina vigente**: il reato si consuma il 31 dicembre dell'anno successivo a quello dello di presentazione della dichiarazione annuale. Ad esempio:

IVA omessa 2025

*anno di presentazione della dichiarazione annuale: 2026
consumazione del reato: 31 dicembre 2027*

Gli elementi di novità: b) la rateazione del debito

La rateazione del debito



La rateazione del debito incide sulla configurabilità del reato, che è oggi quindi integrato da 2 condizioni cumulative:

- deve essere varcata la soglia di Euro 250.000,00 di IVA evasa per anno di imposta
- il contribuente non deve essersi tempestivamente avvalso della rateazione del debito (c.d. elemento negativo di fattispecie)

L'art. 10-ter cita espressamente il novellato **art. 3-bis D. Lgs. 462/97**, il cui comma II-bis prevede in tema di rateazione che:

ai fini dell'applicazione dell'art. 10-ter, gli esiti dei controlli automatizzati sono comunicati entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA e la prima rata deve essere versata entro il termine dell'art. 10-ter (31 dicembre).

In tal modo il contribuente può dare tempestivamente inizio a un piano di rateazione che esclude la rilevanza penale dell'omesso versamento dell'IVA.

Gli elementi di novità: c) la seconda soglia di punibilità

La seconda soglia di punibilità



Se il contribuente decade dal beneficio della rateazione precedentemente richiesta, il reato "sopravvive" soltanto se il debito residuo è superiore ad Euro 75.000,00.

L'omesso versamento dell'IVA è dunque divenuto un autentico reato **"a geometria variabile"**:

REATO: se il contribuente non ha aderito a un piano di rateazione, il reato si perfeziona se l'ammontare non versato è superiore ad Euro 250.000,00

REATO: se il contribuente ha aderito ad un piano di rateazione, ma decade successivamente dal beneficio, il reato è commesso se l'ammontare del debito residuo è superiore ad Euro 75.000,00

NO REATO: se il contribuente ha aderito ad un piano di rateazione ed è in regola con tale piano, allora il reato non è integrato

NO REATO: se il contribuente ha aderito ad un piano di rateazione, ma decade successivamente dal beneficio, il reato non è commesso se l'ammontare del debito residuo è inferiore ad Euro 75.000,00

La nuova disciplina dell'art. 10-ter si applica retroattivamente?

La nuova disciplina è più favorevole della previgente (e quindi si applica retroattivamente, cfr. art. 2, comma IV, c.p.) in relazione a un profilo:

- il **piano di rateazione**: se è stato attivato, allora la nuova disciplina si applica alle fattispecie concrete *ante riforma fiscale* (Cass. Pen., Sez. III, 27 novembre 2025, nr. 38438).

La nuova disciplina è più sfavorevole della previgente (e quindi non si applica retroattivamente) in relazione a un distinto profilo:

- il **termine di prescrizione**: il nuovo art. 10-ter si consuma un anno e 4 giorni più tardi dell'art. 10-ter *ante riforma fiscale* e, dunque, essendo posticipato il termine di consumazione, è inevitabilmente posticipato anche il termine di prescrizione del reato (detto semplicemente: il nuovo art. 10-ter si consuma più tardi e, quindi, si prescrive più tardi).

Esempio concreto: omesso versamento IVA, a.i. 2016

del reato previsto e punito dall'articolo 10 ter D.Lgs. 74/2000 perché, in qualità di amministratore unico della società dal 04.05.2017, non versava, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo fissato al 27.12.2017, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale Modello IVA 2017, relativa all'anno d'imposta 2016, per un ammontare complessivo pari a € 281.611,00, ricorrendo le condizioni di rilievo penale della condotta atteso il superamento del valore di soglia in relazione al singolo periodo d'imposta.

Legge previgente
consumazione: **27.12.2017**
prescrizione (l°): **27.06.2025**

Legge vigente
consumazione: **31.12.2018**
prescrizione (l°): **30.06.2026**

Ulteriori elementi di novità della riforma fiscale

La limitazione della rilevanza penale dell'omesso versamento dell'IVA è stata realizzata con tre ulteriori novità:

- con la **non punibilità per cause sopravvenute non imputabili all'autore del reato** (art. 13, comma III-bis, D. Lgs. 74/2000)
- con la specificazione, nell'ambito penal-tributario, dei parametri di applicazione della **non punibilità per la particolare tenuità del fatto** (art. 13, comma III-ter, D. Lgs. 74/2000)
- con la possibilità di **sospendere il procedimento penale** per la durata di **1 anno e 6 mesi** al fine di permettere all'imputato di estinguere il debito erariale e di beneficiare di un **trattamento sanzionatorio premiale** (art. 13-bis, commi I e II, D. Lgs. 74/2000)

i) Le cause sopravvenute non imputabili all'autore del reato

I **presupposti** di legge per l'applicazione della non punibilità per cause sopravvenute non imputabili all'autore del reato sono **3** (cfr. **art. 13, comma III-bis, D. Lgs. 74/2000**):

Cause "sopravvenute"

La causa che esclude la punibilità per l'omesso versamento dell'IVA deve essere **successiva all'incasso dell'IVA** stessa.

Crisi non transitoria di liquidità

Tale crisi può derivare:

- 1) da **un'inesigibilità di crediti** per insolvenza o sovraindebitamento di terzi;
- 2) dal **mancato pagamento di crediti** certi ed esigibili da parte della P.A.

Mancata esperibilità di azioni

Non devono sussistere rimedi giurisdizionali finalizzati al superamento della crisi.

(Per la nozione di crisi, cfr. art. 2, comma I, lett. a), C.C.I.I.)

Art. 13, comma III-bis, D. Lgs. 74/2000: "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**. Ai fini di cui al primo periodo, 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".

i) Le cause sopravvenute non imputabili all'autore del reato

Cass. Pen., Sez. III, 25/07/2024, nr. 30532

Caso giudiziario riguardante una società in crisi, che:

- aveva un unico committente con vicissitudini (acciaierie ILVA)
- pativa ritardi nei pagamenti, a cui faceva seguito la sospensione degli stessi
- aveva fatto ricorso allo sconto delle fatture per pagare fornitori, dipendenti e per far fronte agli obblighi contributivi e previdenziali.

La Sentenza annulla (con rinvio) la Pronuncia di secondo grado che non aveva analizzato adeguatamente lo stato di crisi di liquidità della società, anche alla luce del nuovo art. 13, comma III-bis, D. Lgs. 74/2000.

La Sentenza si colloca sulla scia di quell'**orientamento giurisprudenziale ante riforma fiscale** che escludeva il dolo nel caso di omesso versamento dell'IVA a causa di insoluti non fisiologici ed ingenti.

Cass. Pen., Sez. III, 05/05/2021, nr. 31352

Cass. Pen., Sez. III, 24/02/2022, nr. 19651

Orientamento più rigoroso:

Cass. Pen., Sez. III, 24/09/2019, nr. 6506 (il mancato incasso delle fatture a causa dell'inadempimento dei clienti non esclude la sussistenza del dolo).

ii) La particolare tenuità del fatto

Disposizione generale

Art. 131-bis c.p.

E' una disposizione che permette di archiviare / assolvere l'imputato, quando il reato, seppur accertato, presenta un disvalore minimo.

Istituto deflattivo: ridurre il carico di lavoro degli Uffici Giudiziari.

Disposizione specifica

Art. 13, comma III-ter, D. Lgs. 74/2000

Permette di archiviare / assolvere per omesso versamento dell'IVA nei casi:

- di **scostamento minimo dell'imposta evasa** rispetto al valore soglia (Euro 250.000,00)
- e/o di **piena osservanza della rateazione o di debito residuo non significativo** (laddove, ovviamente, la rateazione o il debito residuo non preclude la configurabilità del reato)
- e/o di **sussistenza di una situazione di crisi** così come prevista dal C.C.I.I. (art. 2, comma I, lett. a)

iii) La sospensione del processo penale

Il nuovo **art. 13-bis** permette all'imputato di chiedere una sospensione del processo penale per la durata complessiva di **1 anno e mezzo**, al fine di estinguere il debito tributario entro la fine del processo stesso e di beneficiare in tal modo:

- dell'**attenuante speciale** (riduzione sino alla metà della pena);
- evitare le **pene accessorie** previste dall'art. 12 D. Lgs. 74/2000.

Per ottenere tale sospensione, è necessario che l'imputato:

- informi della rateazione il giudice che procede, allegando la relativa documentazione;
- informi l'Agenzia delle entrate della sospensione del giudizio, con indicazione del relativo procedimento penale
- non decada dal beneficio della rateazione nel corso della sospensione del giudizio.

Uno spunto di riflessione

**E' ancora ragionevole
incriminare l'omesso
versamento dell'IVA?**

Lo si domanda perché viene oggi in rilievo un reato:

- punito con **pena mite** (fino a 2 anni di reclusione)
- in cui **la premialità *post delictum* è massima.**

**E' ragionevole introdurre un “reatino” e poi limitare
l'applicabilità del “reatino” stesso?**

La CGUE sostiene che, in relazione all'IVA, **gli Stati membri dispongono di una libertà di scelta delle sanzioni applicabili**, che possono assumere la forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione di entrambe. **Le sanzioni penali sono indispensabili soltanto per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinate ipotesi di gravi frodi in materia di IVA** (cfr. Sentenza CGUE, 20 marzo 2018, Menci).

Titolo della slide

Grazie a tutti!

Avv. Guido Anetrini
corso Re Umberto, 30
10128 Torino

g.anetrini@offlegal.it