

I BATTELLI DEL RENO

Rivista on-line di diritto ed economia dell'impresa

(www.ibattellidelreno.uniba.it – www.ibattellidelreno.it)

direzione

Gianvito Giannelli Ugo Patroni Griffi Antonio Felice Uricchio

comitato scientifico

**Sabino Fortunato (coordinatore) - Lorenzo De Angelis - Pietro Masi -
Cinzia Motti - Antonio Nuzzo – Luigi Filippo Paolucci - Salvatore Patti -
Michele Sandulli - Gustavo Visentini**

Redazione di Bari

**Emma Sabatelli, Giuseppina Pellegrino, Eustachio Cardinale, Rosella
Calderazzi, Barbara Francone, Anna De Simone, Valentino Lenoci,
Enrico Scoditti, Emma Chicco, Claudio D'Alonzo, Giuditta Lagonigro,
Concetta Simone**

Redazione di Foggia

**Michele Bertani, Andrea Tucci, Giuseppe Di Sabato, Corrado Aquilino,
Pierluigi Pellegrino, Grazia Pennella, Annalisa Postiglione**

Redazione di Lecce

**Maria Cecilia Cardarelli, Andrea Sticchi Damiani, Giuseppe Positano,
Alessandro Silvestrini**

Redazione di Roma

**Giustino Enzo Di Cecco, Paolo Valensise, Vincenzo Vitalone, Valeria
Panzironi, Ermanno La Marca, Valentina Depau**

Redazione di Taranto

**Daniela Caterino, Cira Grippa, Gabriele Dell'Atti, Giuseppe Sanseverino,
Pietro Genoviva, Francesco Sporta Caputi, Barbara Mele**



**UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO**

Direzione

Piazza Luigi di Savoia n. 41/a
70100 – BARI - (Italy)
tel. (+39) 080 5246122 • fax (+39) 080 5247329
direzione.ibattellidelreno@uniba.it

Coordinatore della pubblicazione on-line: Giuseppe Sanseverino
Redazione: presso il Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo:
Società, Ambiente, Culture - Sezione di Economia -
Via Lago Maggiore angolo Via Ancona
74121 - TARANTO - (Italy)
tel (+39) 099 7720616 • fax (+39) 099 7723011
redazione.ibattellidelreno@uniba.it
giuseppe.sanseverino@uniba.it

ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I Battelli del Reno, rivista on line di diritto ed economia dell'impresa, è registrata presso il Tribunale di Bari (decreto n. 16/2012)

La rivista è licenziata con Creative Commons Attribuzione – Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

Giuseppe Dell'Anna

Fabrizio Lamanna

IL REATO DI OMESSO VERSAMENTO DI IVA,
EX ART. 10 TER D.LGS 74/2000.
PROBLEMATICHE INTERPRETATIVE E SPUNTI DI RIFLESSIONE

1. L'incriminazione dell'omesso versamento IVA non è del tutto sconosciuta alla storia del nostro diritto penale tributario.

L'art. 50 D.P.R. n° 633 del 1972 (abrogato dall'art. 13, L. 516 del 1982), prevedeva, infatti, la punizione di chiunque si fosse sottratto al pagamento dell'IVA nel corso di un anno solare per un ammontare superiore a cento milioni di lire.

La norma, come si vede, era però decisamente diversa da quella attuale perché, in un sistema caratterizzato dalla cd. pregiudiziale tributaria, reprimeva l'omesso versamento dell'imposta definitivamente accertata, e non semplicemente dovuta in base alla dichiarazione annuale presentata dal contribuente¹.

Le problematiche insorte all'indomani della nascita – nel 2006 – dell'art. 10 ter del D.to LGS 74/2000 sono molteplici e sempre di estrema difficoltà.

Parliamo della <<nuova>> rivisitata ipotesi di reato legata all'omesso versamento IVA, che trae le sue origini dal D.L. 04.07.2006, n° 223 (cd. Decreto Bersani), convertito nella L. 04.08.2006 n° 218 che, proseguendo l'opera di profondo ripensamento del sistema penale tributario inseguita con la Legge finanziaria del 2005, ha introdotto nel corpo del D.to LGS 74/2000, capo II <<reati esterni alla dichiarazione>>, ben due nuove fattispecie delittuose: l'omesso versamento IVA (10 ter) e l'indebita compensazione (10 quater).

2. Se l'obiettivo, di certo, è quello di contrastare la grossa evasione fiscale, e in particolare di contrastare le cd. << frodi carosello >>, e fare pagare l'IVA alle cd. cartiere, forse il legislatore avrebbe dovuto diversificare il trattamento sanzionatorio a seconda della condotta omissiva, del danno erariale, della preordinazione del disegno criminoso, e della intensità del dolo.

1 cit. ANTONIO D'AVIRRO, MARCO GIGLIOLINE: *"I reati tributari"*, edizione 2012 Ipsoa, richiamo pagg. 264.

Non pagare l'IVA per i beni intracomunitari significa immettere nel ns. Stato beni a costo basso, e quindi creare condizioni di concorrenza sleale al fine di destabilizzare il mercato.

Una pena massima di due anni di reclusione appare, quindi, irrisoria per il trasgressore intracomunitario, ed eccessiva per coloro, come il piccolo imprenditore che magari per colpa del terzo cessionario della sua fattura contabilizzata, omette di versare l'IVA nei termini di legge.

Non a caso, la Legge finanziaria 2005 aveva introdotto, nel DPR 633/72, la nuova figura dell'art. 60 bis, che prevede la responsabilità solidale del terzo cessionario soggetto IVA in caso di omesso versamento IVA del cedente, se l'operazione è fatta a prezzi di mercato più bassi.

In definitiva, l'art. 10 ter citato mira a sanzionare il comportamento del soggetto che omette di versare l'IVA risultante a debito in sede di dichiarazione annuale, ed equipara l'omissione – sotto il profilo sanzionatorio – a quella del sostituto d'imposta che non versa le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti.

L'obiettivo del legislatore, in sintesi, è quello di sanzionare penalmente i fenomeni di evasione in sede di riscossione.

3. In merito alla punibilità del delitto di omesso versamento IVA, si annota la posizione di autorevole dottrina, che rileva come nell'ambito di questa può essere chiamato a rispondere a titolo di concorso ex art. 10 ter cit. con il soggetto IVA che ne omette il versamento anche persona diversa da quest'ultimo, alla condizione che si sia consapevoli dell'omesso versamento e si partecipi allo stesso con contributi oggettivi e soggettivi indipendentemente dalla materiale partecipazione alla spartizione dell'IVA non versata².

La richiamata normativa punisce con la reclusione da sei mesi a due anni, il mancato versamento IVA per un importo superiore ai 50.000 €, per ogni periodo di imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale.

In dottrina si ritiene che l'importo rilevante ai fini penali debba essere riferito alla sola imposta e non anche alle sanzioni ed interessi.

E' doveroso evidenziare che tale reato, pur avendo natura di <<reato omissivo proprio istantaneo con evento di danno>> (la mancata percezione del tributo dall'erario), in realtà per la sua consumazione non è sufficiente un qualsiasi ritardo, ma occorre che l'omissione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno di imposta successivo a quello di riferimento.

Circostanza alquanto insolita, perché prevede una sorta di resipiscenza, di ravvedimento operoso, attraverso questa impropria dilazione nei termini di versamento.

Un filone giurisprudenziale, allo stato sicuramente minoritario, riconosce in tale <<differimento>>, quelle difficoltà, che il terzo cessionario di una fattura incontra nel pagamento della stessa nei perentori termini di versamento della relativa imposta.

2 CARACCIOLI, <<Omesso versamento IVA, frodi carousel e concorso di persone>>, nel <<fisco>>, n° 31 del 2006.

Fatto è che, per evitare di incorrere nelle sicure sanzioni penali, è sufficiente versare all'erario almeno quella eccedenza extrasoglia di punibilità.

Nonostante detta norma penale utilizzi il termine <<chiunque>>, il mancato versamento è riferibile all'agente tenuto a tale adempimento, e cioè ad un soggetto passivo IVA, tale qualificato secondo la disciplina di cui al DPR 633/72.

4. Sul punto, in relazione alla individuazione del soggetto penalmente responsabile, la norma ripropone senza connotazione particolari la controversa problematica, piuttosto frequente nella prassi rispetto a simili fattispecie, della possibilità di delega di funzioni per la liquidazioni e versamento dell'imposta, anche a collaboratori esterni all'organizzazione imprenditoriale, come commercialisti o professionisti analoghi, e del suo eventuale rilievo ai fini dell'esclusione di responsabilità per il soggetto contribuente direttamente tenuto all'adempimento dell'obbligo.

Atteso, cioè, quel particolare tecnicismo della normativa speciale in questione, e della conseguente difficoltà nell'apprendimento, ovvero nell'aggiornamento della materia in continua evoluzione, il ns. legislatore ha ritenuto bene di <<estendere>> la responsabilità anche a coloro che, pur non essendo formalmente soggetti passivi di imposta, hanno – sostanzialmente – apportato un contributo causale nella causazione dell'evento illecito.

5. Ma, dove la nuova normativa ha suscitato maggiori difficoltà interpretative, è nella individuazione dell'elemento soggettivo del delitto.

Al riguardo, una parte della dottrina ha mostrato serie perplessità in ordine alla scelta del legislatore di non prevedere il dolo specifico di evasione, nonché di assoggettare a sanzione penale solo alcune ipotesi di omesso versamento di tributi.

Il dolo è la forma tipica della volontà colpevole, e in certo senso la sua vera forma.

Essendo il reato la violazione di un comando della legge, la disobbedienza, la ribellione è piena e completa solo quando il soggetto ha voluto il fatto vietato.

Il dolo si atteggia in diverse specie, e si distingue in generico e specifico.

E' generico, quando basta che sia voluto il fatto descritto nella norma incriminatrice.

Da ciò deriva che per la sua sussistenza è necessario, ma anche sufficiente, che il soggetto attivo abbia la coscienza e volontà di aver presentato una dichiarazione IVA e di aver, poi, omesso il versamento delle somme in essa indicate in favore dell'erario, entro il termine come sopra indicato.

La mancanza del dolo specifico rende sicuramente punibile questo delitto anche a titolo di dolo eventuale; elemento soggettivo ricorrente qualora il soggetto attivo, pur non avendo quale obiettivo principale della sua condotta l'evasione dall'imposta, comunque si assume il rischio – essendoselo rappresentato – che da essa derivi una tale eventualità.

Si fa riferimento ad esempio ai casi in cui il mancato versamento avvenga per il

superamento di temporanee crisi di liquidità dell'azienda o per la creazione di disponibilità finanziarie indebite per la commissione di altri reati.

E' specifico quando la legge esige che il soggetto abbia agito per un fine particolare, la cui realizzazione non è necessaria per l'esistenza del reato, e cioè per un fine che stà al di là, e quindi al di fuori da fatto che costituisce il reato.

In tema di elemento soggettivo, il delitto in questione pone le stesse, identiche questioni già esaminate con riferimento all'omesso versamento di ritenute certificate.

Anche il reato in esame è punito a titolo di dolo generico, che risulta integrato allorquando il soggetto attivo ometta volontariamente il versamento IVA che sa essere dovuto in base alla dichiarazione annuale, avendo altresì consapevolezza dell'avvenuto decorso del termine stabilito dalla norma incriminatrice.

Non può non evidenziarsi, però, la già esaminata questione relativa alla incidenza, o meno – ai fini della punibilità del soggetto attivo – della mancanza di liquidità necessaria a porre in essere l'azione doverosa entro il 27 dicembre dell'anno di imposta successivo.

Secondo un primo orientamento giurisprudenziale più datato, ma anche più accreditato, la difficoltà finanziaria, per quanto grave, non può non escludere la punibilità ex art. 10 ter.

6. Si affaccia, però, all'orizzonte uno <<tsunami>>, un nuovo, più coraggioso e credo più attuale filone giurisprudenziale di merito, che attribuisce significato – sotto il profilo della esclusione dell'elemento soggettivo del reato – alle condizioni di impossibilità di adempiere, per mancanza delle necessarie risorse, sottolineando come tale soluzione possa garantire <<una sostanziale omogeneità>> tra i caratteri qualificanti il delitto in esame e quelli inerenti i reati tributari originariamente introdotti dal legislatore del 2000.

Così, il g.u.p. del tribunale di Roma, con sentenza del 26 gennaio 2011, n⁶⁴, ma sul presupposto della dimostrata difficoltà finanziaria che ha impedito il versamento IVA, ha assolto l'imputato <<perché il fatto non costituisce reato>>, affermando che <<non può ritenersi provato che l'imputato avesse voluto deliberatamente sottrarsi al pagamento IVA³>>.

Alle stesse conclusioni, tuttavia, osservano i <<conservatori>>, il medesimo organo giudicante (g.u.p. tribunale Roma) poteva pervenire anche affermando l'insussistenza del dolo generico sulla base di tutte quelle argomentazioni che già si sono sviluppate nell'analisi del reato ex art. 10 bis, senza bisogno di profilare un dolo specifico di evasione.

Tale distinguo è importante ove la si rapporti ai nostri giorni, caratterizzati da forti contrazioni della domanda rispetto all'offerta, da crisi di liquidità, da squilibri di mercato.

3 cit. ANTONIO D'AVIRRO E MARCO GIGLIONE, << I reati tributari >>, edizione 2012 Ipsa, pagg. 272, nota n¹³⁹ e pag. 273, nota n¹⁴.

Tutte situazioni, queste, di sofferenza economica che possono portare il debitore di imposta a utilizzare il tributo incassato totalmente o parzialmente, al pagamento delle retribuzioni della forza lavoro, ovvero all'acquisto di materie prime, ovvero a recuperare, con procedure monitorie, quella IVA dichiarata nella fattura, ma non versata per colpa del terzo cessionario .

In tale contesto si inserisce la grave crisi economica e di liquidità che investe l'intero continente europeo e l'Italia in particolare.

7. Una recentissima indagine condotta dal Sole 24 Ore, pubblicata il 1 ottobre u.s., a seguito di un monitoraggio su 51 procure della repubblica di tutta Italia, ha evidenziato come nei primi sei mesi del 2012, rispetto all'analogo periodo del 2010, vi sia stato un aumento del 47% delle notizie di reato in materia tributaria. Esaminando i dati emerge che i reati che hanno avuto un aumento esponenziale sono quelli di <<omesso versamento>> ed, in particolar modo, quelli di omesso versamento IVA che hanno avuto una crescita, nel corso del 2012, pari all'81% rispetto al 2010⁴

L'esame dei dati, ed in particolare delle motivazioni poste a base degli omessi versamenti IVA, conduce a due considerazioni di fondo.

La prima connessa direttamente alla congiuntura economica, ossia alla riconducibilità dell'evasione non a particolari e complessi artifici per ingannare il fisco, quanto, piuttosto, alla materiale impossibilità dell'imprenditore di adempiere alla sua obbligazione tributaria, verosimilmente posto innanzi alla scelta se continuare a fare <<impresa>> od a pagare le tasse. Si tratta, in buona sostanza, di una forma di autofinanziamento dell'impresa.

E' stato inoltre rilevato come le imprese in difficoltà, pur attuando questo tentativo col fine di allungare la vita dell'azienda, finiscano poi con il cessarla comunque e con il dover affrontare anche la procedura penale per gli omessi versamenti. Una situazione questa che, in alcune zone d'Italia ove vi è una alta percentuale di imprese, condotte da cittadini stranieri, evidenzia come anche queste ultime siano colpite dalla mancanza di liquidità, con la differenza che, nei casi di difficoltà estrema, gli imprenditori italiani finiscano col fallire mentre le società gestite da stranieri mettano la società in liquidazione.

8. Ultima considerazione riguardante questo primo aspetto, connesso alla crisi economica, è che la crisi di liquidità riguardi prevalentemente le aziende medio-piccole per le quali risulta ancora più difficile l'accesso al credito anche laddove l'imprenditore risulti creditore nei confronti di clienti ed a volte anche dello Stato. Si crea cioè la paradossale situazione per la quale lo stesso imprenditore vanti contemporaneamente dei crediti e dei debiti ma i timori delle banche, connessi alla sfavorevole congiuntura economica, le inducano ad adottare particolari cautele nel concedere fidi e finanziamenti, causandone il dissesto.

4 cit. SOLE 24 ORE, edizione dell'01.10.2012.

La seconda considerazione per il rilevato aumento delle notizie di reato tributario è invece di ordine tecnico-giuridico, ossia: il raddoppio dei termini d'accertamento in presenza di un reato tributario, che sposta la decadenza dell'azione di accertamento al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, che diventa il decimo anno in caso di omessa presentazione (6 anni per i reati di omesso versamento IVA) e l'abbassamento delle soglie che fanno scattare la sanzione penale che si applicano agli accertamenti sulle dichiarazioni presentate dal 17 settembre 2012, faranno aumentare vertiginosamente le notizie criminis inviate alle procure della repubblica.

Interessanti, anche in questo caso, i dati diffusi dal Sole 24Ore, ove si registra che i rinvii a giudizio richiesti dalle procure sono diminuiti del 5% rispetto allo stesso periodo dello scorso anno, diminuzione da riconnettere al corrispondente aumento delle notizie di reato, pari al 28% e alle richieste di archiviazione pari al 18%. In buona sostanza emerge che le procure non sono in grado di smaltire l'improvviso ed aumentato nuovo carico di lavoro; situazione questa che andrà ad aggravarsi con il citato abbassamento delle soglie di recente introduzione.

9. Un'opportunità per superare o quanto meno attenuare l'impatto delle sanzioni penali tributarie ed in particolar modo di quelle che non siano connesse a condotte particolarmente fraudolente come nei casi di omessi versamenti di ritenute ed IVA, è il disegno di legge delega al governo in materia fiscale, approvato dalla camera dei deputati ed ora all'esame del senato.

Infatti nell'art. 3 commi 9 e 10, si prevede: <<la revisione delle sanzioni penali e amministrative (articolo 3, comma 9) secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, dando rilievo alla configurazione del reato tributario per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e utilizzo di documentazione falsa per i quali – secondo quanto previsto in sede referente – non possono comunque essere ridotte le pene minime; si prevede, al riguardo, la revisione del regime della dichiarazione infedele e la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi, ovvero di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto – secondo le modifiche introdotte in sede referente – di adeguate soglie di punibilità>>.

Il governo, inoltre, è delegato a definire la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini (articolo 3, comma 10), prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia entro un termine correlato allo spirare del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi – secondo quanto precisato in sede referente – gli effetti dei controlli già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti delegati. Con una modifica approvata in sede referente è previsto che l'autorità giudiziaria possa affidare i beni sequestrati in custodia giudiziale agli organi della polizia giudiziaria, al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative.

Se approvato in maniera definitiva, i successivi decreti delegati, potranno intervenire su tutti gli aspetti problematici emersi prepotentemente con l'attuale crisi economica consentendo un contemperamento della pretesa erariale con la necessità dell'imprenditore di affrontare le difficoltà economiche connesse alla congiuntura economica.

In realtà, registriamo timidi approcci a situazioni di indigenza dell'imprenditore soggetto attivo di imposta, attraverso incoraggianti sentenze di merito e di legittimità.

Una recentissima decisione appartiene al g.u.p. del tribunale di Firenze Dott.ssa Paola Belsito che, con sentenza depositata il 10.08.2012, ha deciso che <<l'omesso versamento dell'IVA non costituisce reato laddove l'imprenditore inadempiente con il fisco sia stato costretto ad evadere, al fine di evitare il fallimento dell'impresa>>.

In tale circostanza, infatti, manca la volontà di evadere l'IVA e – quindi – difettano gli estremi della rilevanza penale della condotta.

Secondo il tribunale, infatti, la condotta illecita contestata, sebbene integrante il reato dal punto di vista dell'elemento materiale, difettava del requisito soggettivo richiesto dalla norma per raggiungere la soglia della rilevanza penale, ossia il dolo (inteso come rappresentazione e volizione dell'omissione del versamento nel termine richiesto), che avrebbe dovuto innestarsi sull'elemento oggettivo.

Nella sentenza si osserva come il processo penale, diversamente da quello tributario, imponga di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione, pena l'impossibilità di muovere un rimprovero contro l'agente.

Nel caso di specie, la crisi finanziaria che ha sconvolto la vita dell'Imprenditore, doveva ritenersi un fatto escludente l'elemento psicologico del reato contestato.

La vicenda processuale nasce e trova origine da un decreto penale di condanna ad € 7.500 per violazione dell'art. 10 ter D.to L.vo 74/2000.

L'imprenditore edile, in sede di opposizione al predetto decreto, spiegherà, nel contraddittorio delle parti ed innanzi al g.u.p. adito, le ragioni per le quali si è trovato impedito al versamento della imposta IVA, trovando accoglimento delle stesse nella citata sentenza assolutoria.

La sentenza merita apprezzamento per la notevole apertura che registra a fronte di una giurisprudenza che, visto l'allarme sociale derivante dal fenomeno dell'evasione fiscale, non pare tanto solidale con chi omette di versare il dovuto nelle casse dello stato.

Tale coraggioso orientamento, in realtà, segue importanti decisioni della commissione tributaria, che sono antesignane rispetto al detto orientamento.

E' il caso della commissione regionale tributaria di Bari, che ha annullato la pretesa dell'amministrazione finanziaria, sul presupposto di una crisi di liquidità, non tuttavia accertata⁵.

Detta decisione contiene un principio di carattere generale, che consente di ritenere giustificato l'omesso versamento a causa dell'insolvenza del proprio debitore che non incassa l'IVA, che avrebbe dovuto poi riversare all'erario, ovvero che si viene a

5 Commissione tributaria di Bari, sentenza del 07.12.1999 n° 252/99

trovare in momentanee difficoltà di liquidità (siamo nella vigenza del sistema penale tributario basato sulla pregiudiziale tributaria, e di una imposta IVA che, assume valenza penale solo dietro definitivo accertamento).

In verità, tale sentenza verrà cassata dalla Suprema Corte di cassazione in data 14.12.2006⁶, ma solo perché quella paventata momentanea difficoltà economica doveva tramutarsi in una vera e propria impossibilità economica, in ordine alla cui sussistenza era mancata qualunque indagine da parte dei giudici tributari.

Ed ancora, di recente, la commissione tributaria provinciale di Lecce, associandosi al citato indirizzo giurisprudenziale, con la sentenza 352.1.10, ha dichiarato l'impossibilità di comminare le sanzioni amministrative previste dall'ordinamento per il caso dell'omesso versamento di imposte se il contribuente non ha potuto provvedere al pagamento del dovuto perché versava in uno stato di forte crisi economica, a causa del quale non poteva più fare fronte agli oneri tributari.

10. Avanzata l'ipotesi della sussistenza delle cause di esclusione della punibilità previste dall'ordinamento tributario di cui all'art. 6, comma 5, D.to LGS 472 del 18.12.1997, secondo cui <<non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore>>, il collegio giudicante è giunto ad affermare che la <<forza maggiore>> è <<una forza esterna, che determina la persona e la società, in modo inevitabile, a compiere un atto non voluto (...). In definitiva (...) essa può ricorrere in caso dei fatti imprevedibili ed inevitabili da parte di terzi soggetti, che hanno impedito al contribuente di rispettare le norme fiscali>>.

Altra conforme decisione, stavolta di legittimità, la registriamo nella sentenza della Corte di cassazione civile, sez. V, 15.01.2009, n° 884, che ha giustificato una omissione del versamento IVA per colpa del terzo, a condizione tuttavia che sia documentalmente provato che l'omesso versamento delle imposte sia dovuto a fatto e colpa del terzo, denunciato, accertato e punito dalla magistratura.

Interessanti gli spunti di tale sentenza⁷. Se si omette il pagamento di un tributo a causa dell'inadempimento di consulente, al quale si è dato mandato per versare e la cui colpa è accertata mediante sentenza penale irrevocabile, si applica per il contribuente la causa di non punibilità prevista nel decreto in materia di sanzioni tributarie.

L'accertamento in ordine ad una concreta possibilità del contribuente di provvedere al detto versamento è imprescindibile e, ove si valutasse concretamente l'assoluta impossibilità di questi ad adempiere, sarebbe umanamente inconcepibile esigerne il soddisfacimento.

Al riguardo, mancherebbe la stessa *suitas* dell'omissione, in base al noto principio <<ad impossibilia nemo tenetur>>, stante oltretutto l'oggettiva impossibilità di accantonare le somme ritenute.

6 Corte di cassazione, Sez. tributaria, sentenza n° 1238 dell'11.12.2006, dep. il 19.01.2007.

7 Pubblicata anche nel: *Il Sole 24 Ore*, norme e tributi, estratto da pag. 05 del 26.01.2009, per la quale <<il contribuente non paga l'errore del consulente>>

11. Ma ora esaminiamo quale incidenza in ambito penale può avere un versamento tardivo (ritardo qualificato), ovvero rateale.

Ferma restando la possibilità – per il contribuente <<moroso>> – di escludere la sua punibilità attraverso un versamento extra soglia (l'eccedenza oltre i 50.000 €), entro il 27 dicembre dell'anno di imposta successivo, osserviamo che i contribuenti che dovessero regolarizzare gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i 14 giorni successivi alla scadenza, l'art. 23, comma 31, del D.L. 98/2011, ha previsto la possibilità di ridurre ulteriormente la misura della sanzione ridotta.

Il reato di omesso versamento IVA non viene meno se l'imposta è rateizzata successivamente, con la conseguenza che il sequestro sui beni è legittimo fino alla conclusione della rateazione, a nulla rilevando che il piano di rateazione sia assistito da garanzia fideiussoria.

Al più, il sequestro potrà essere gradualmente ridotto, per duplicazioni sanzionatorie.

Ai fini di una migliore comprensione, tuttavia, ripercorriamo questa diacronia degli eventi: Può verificarsi che, il contribuente che ha omesso tale versamento per somme superiori ai 50.000 €, decida di versarle, in tutto o in parte, ancorchè oltre ai limiti previsti per gli adempimenti fiscali. In questa ipotesi può quindi verificarsi: A) versamento in ritardo ma entro la scadenza del saldo (27.12.aa); B) versamento in ritardo oltre la data del saldo (oltre il 27.12.aa.).

Nella prima ipotesi, non sussiste il reato, posto che – come abbiamo già notato – la consumazione dell'evento criminoso è differita al 27.12 dell'anno di imposta successivo; nella seconda ipotesi, se il contribuente paga l'intera somma omessa, il reato comunque è consumato, ma si potrà usufruire dei benefici sul piano penale, qui di seguito riportate: le sanzioni penali saranno ridotte solo di 1/3 in luogo della metà; non si potrà accedere al cd. <<patteggiamento>> ex art. 444 c.p.p., se non in presenza di un adempimento totale.

Tali nuove disposizioni, più severe, ed in linea con quell'orientamento rigoroso introdotto dal D.L. n° 201/2011, convertito in Legge 214/2011 (decreto Monti), sicuramente non incoraggiano i cd. riti alternativi, così <<defatiganti>>, e si pongono in distonia con quei precetti tanto utilizzati dai nostri Pubblici Ministeri, laddove si ricorra al cd. decreto penale di condanna.

Tale istituto, molto <<gettonato>>, contempla uno sconto di pena della metà, ai sensi e per gli effetti dell'art. 459 c.p.p., laddove il <<condannato>> non si opponga, e faccia così risparmiare allo stato un processo.

Grazie alla conversione della pena detentiva in sanzione pecuniaria, l'interessato potrebbe definire la sua vicenda <<inaudita altera parte>> profittando di questo sconto di pena della metà, a cui ovviamente si aggiunge quell'ulteriore diminuzione di 1/3 ex art. 62 bis, laddove ovviamente ne ricorrano i presupposti.

Analogamente, sono escluse le nuove regole sulla non fruizione della sospensione condizionale della pena per somme superiori ai 3.000.000,00 (tre milioni) di euro, in quanto viene espressamente esclusa l'applicabilità al reato in esame.

In materia di sequestro, però, registriamo l'ultimissima pronunzia di legittimità emessa dagli <<ermellini>> della 3^a sezione civile⁸.

Relativamente al reato di omesso versamento di IVA, il profitto assoggettabile al sequestro finalizzato alla confisca (art. 1 comma 143 della L. 24.12.2007, n^o 244) non può che coincidere con l'importo dell'IVA trattenuta.

Tuttavia, prosegue la sentenza, la restituzione all'erario del profitto del reato fa venir meno lo scopo perseguito con la confisca e, prima di essa, con il sequestro a essa strumentale, che non possono riguardare le somme che abbiano già formato oggetto di restituzione.

Peraltro, il mero accordo con l'amministrazione finanziaria, per il pagamento rateale dell'obbligazione tributaria, anche se in ipotesi seguito dal pagamento di alcune rate e dal rilascio di una polizza fideiussoria per il pagamento del resto, non fa venir meno le ragioni del sequestro, che vengono meno solo col pagamento integrale del debito erariale.

Piuttosto, il pagamento parziale potrà, al massimo, giustificare una richiesta di revoca parziale per un valore equivalente al versato.

⁸ Cassazione civile sentenza del 19.06 – 31.08.2012, n^o 33187, Presidente Mannino, relatore Sarno, in guida al diritto, n^o 41 del 13.10.2012.