

Particolare tenuità dell'omessa IVA esclusa dall'illecito amministrativo

Considerate anche le condotte illecite, ma non penali, relative al precedente periodo d'imposta

/ Maurizio MEOLI

La causa di non punibilità per **particolare tenuità** del fatto non si applica quando il contribuente omette il versamento dell'IVA per importi che superino la soglia di punibilità (250.000 euro) di **circa 30.000 euro**, nonché quando, in precedenza, abbia già posto in essere **analoghe** condotte omissive seppure prive di rilevanza penale. Ad affermarlo è la Cassazione nella sentenza n. [30397/2016](#).

L'amministratore di una srl veniva condannato, sia in primo grado che in appello, per avere omesso il versamento dell'IVA relativa ai periodi d'imposta 2007 e 2008 in misura superiore alla **soglia** allora **rilevante** (ovvero 103.291,38 euro, alla luce di quanto precisato da Corte Cost. n. [80/2014](#)). Infatti, l'omissione per il 2007 era pari a 137.776 euro, mentre quella per il 2008 raggiungeva 283.149 euro. Nel ricorso per Cassazione l'amministratore invocava l'oggettiva impossibilità di adempiere dovuta alla causa di **forza maggiore** rappresentata dalla necessità di tenere in vita la società; dalla quale doveva scaturire la non punibilità *ex art. 45 c.p.*

Nelle more dell'entrata in vigore del DLgs. [158/2015](#), che ha innalzato la soglia di punibilità a 250.000 euro, inoltre, prospettava, da un lato, la già intervenuta **depenalizzazione** dell'omissione relativa al 2007, alla luce delle indicazioni della legge delega (L. [67/2014](#)), e, dall'altro, la non punibilità del fatto per particolare tenuità, *ex art. 131-bis c.p.*, con riguardo all'omissione relativa al 2008. In esito all'entrata in vigore del DLgs. 158/2015, il 22 ottobre 2015, tali richieste venivano ulteriormente ribadite con apposita memoria.

La Suprema Corte conferma, innanzitutto, che, ove risulti, come nella specie, una situazione in cui il contribuente ha **gestito** consapevolmente e volontariamente le **risorse disponibili** per soddisfare alcuni creditori (i dipendenti) ed effettuare operazioni economiche ritenute più urgenti e indilazionabili ai fini della prosecuzione dell'attività di impresa, deve escludersi la sussistenza di una forza maggiore e ammettersi la piena consapevolezza omissiva richiesta ai fini della configurabilità del **dolo generico** del reato contestato.

Peraltro, posto che il superamento della (nuova) soglia di punibilità non configura una condizione oggettiva di punibilità, bensì un elemento **costitutivo** del reato, la sua mancata integrazione in relazione al periodo 2007 comporta, per esso, l'assoluzione con la formula **"il fatto non sussiste"**. Resta fermo, comunque, che l'eventuale mancato versamento dell'IVA in misura inferiore alla soglia di punibilità (che integra un fatto penalmente irrilevante e sanzionabile in via amministrativa) le-

gittima l'Amministrazione finanziaria a procedere in via **amministrativa** all'accertamento della violazione e all'irrogazione delle relative sanzioni.

Sulla causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto, si sottolinea come essa non debba essere valutata con riferimento alla sola eccedenza rispetto alla soglia di punibilità, bensì in rapporto alla condotta nella sua interezza, avendo, dunque, riguardo all'**ammon-tare complessivo** dell'imposta non versata. Si richiama, in particolare, la Cassazione n. [51020/2015](#), relativa a un caso in cui è stata esclusa l'applicabilità dell'istituto di cui all'art. 131-*bis* c.p. per insussistenza dei presupposti sul piano oggettivo con riferimento a un omesso versamento IVA di 255.486 euro, ossia di **poco superiore** alla nuova soglia di punibilità; escludendosi, a maggior ragione, l'applicabilità dell'art. 131-*bis* c.p. nel caso in esame, in cui l'eccedenza è di 33.149 euro.

Inoltre, a giudizio della decisione in commento, la causa di non punibilità in questione non è applicabile "anche e, soprattutto", perché la condotta **non** appare **isolata**, costituendo la reiterazione di analogo comportamento commesso in relazione al precedente periodo di imposta. In particolare, osterebbe alla qualificazione del fatto in termini di particolare tenuità la reiterazione della condotta omissiva. Elemento che finirebbe per incidere non solo sull'entità dell'offesa arrecata all'Erario, ma anche e in primo luogo sull'indice-requisito della **non abitualità** del comportamento, in relazione al compimento di più reati della stessa indole.

La circostanza che la condotta relativa al precedente periodo di imposta sia depenalizzata non elidrebbe la rilevanza del comportamento omissivo dell'imprenditore, che resta comunque **illecito**, sebbene relegato, quanto al periodo di imposta 2007, nel campo della sanzionabilità amministrativa. Tale comportamento, dunque, resterebbe valutabile come oggettivamente **ostativo** alla qualificabilità del fatto come di particolare tenuità.

Si tratta di argomentazioni che non appaiono conformi alle indicazioni normative dell'art. 131-*bis* c.p. In primo luogo, perché non pare corretto desumere un'incidenza sulla tenuità del fatto reato perpetrato in relazione al 2008 "sommandovi" l'offesa cagionata all'Erario da condotte **analoghe**, ma **non (più) penali**, relative al periodo d'imposta precedente. Poi, perché in base alla nozione di **abitualità**, enunciata dallo stesso art. 131-*bis* comma 3 c.p., il comportamento è tale nel caso in cui l'autore abbia commesso **più "reati"** (e non anche meri illeciti) della stessa indole, seppure ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità.