



Il decreto legislativo n. 87 del 2024 ha apportato interessanti innovazioni in tema di consumazione del reato relativo all'omesso versamento di IVA, nonché nei rimedi per evitare la conseguente punibilità. In entrambi gli ambiti, al fine di evitare le sanzioni penali collegate alle violazioni commesse, risulta decisivo procedere al pagamento del debito tributario secondo la tempistica ammessa dalla normativa.

Ai sensi dell'articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000 il reato tributario collegato all'omesso versamento dell'IVA si consuma il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, ove l'ammontare dell'imposta non versata con riferimento al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione superi 250.000 euro. Il reato non si considera consumato se alla data della verifica il debito tributario risulti in corso di estinzione mediante rateazione. In tal caso la consumazione del reato è posticipata alla eventuale decadenza dal beneficio della rateazione, sempre che il residuo ancora dovuto risulti superiore a 75.000 euro.

Non tutti i piani di versamento sono ammessi per evitare il reato. Visto l'esplicito richiamo all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, per evitare la consumazione del reato sembrerebbe utile solo il piano di rateazione di cui all'articolo 3-bis del decreto legislativo n. 462 del 1997, avviato a seguito della notifica di controlli automatizzati di cui all'articolo 54-bis del DPR n.633 del 1972, inerente le fattispecie di mero omesso versamento dell'imposta. Da segnalare che in questo senso si è espressa la Suprema Corte con la Sentenza Sezione Penale del 27 novembre 2025 n. 38438, che subordina la rilevanza penale del mancato pagamento dell'IVA "all'estinzione mediante rateazione, ai sensi dell'articolo 3-bis del DLgs. 462/97". Alcuna rilevanza, invece, assume il piano

di rateazione delle somme iscritte a ruolo di cui all'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973.

Vengono così apportati plurimi elementi di novità. Il nuovo riferimento temporale sostituisce la precedente tempistica secondo la quale il reato si consumava il giorno del termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo a quello di analisi. **Il reato di omesso versamento non si consuma se il debito, quantunque rilevante alla data di riferimento, sia in corso di estinzione ai sensi "dell'articolo 3-bis del DLgs. 462/97".** L'estinzione rateale del debito assume oggi una duplice rilevanza, prima ai fini della consumazione del reato, poi per l'applicazione della causa di non punibilità. Con la riforma, pertanto, il contribuente conquista un anno in più per regolarizzare la propria posizione e la possibilità di evitare ad origine il perfezionamento del reato estinguendo il debito potenzialmente rilevante in forma rateale.

Alla luce della riforma il prossimo 31 dicembre 2025 è la data in cui verificare la consumazione del reato di omesso versamento di IVA relativa al periodo d'imposta 2023. Si potrebbero verificare tre scenari differenti:

- il reato si consuma il 31 dicembre 2025 ove il contribuente non abbia aderito ad un piano di rateazione e le somme non versate per il periodo d'imposta 2023 risultino in data 31 dicembre 2025 di un ammontare superiore a 250.000 euro;
- se il contribuente alla data del 31 dicembre 2025 risulti aver aderito ad un piano di rateazione il reato si perfeziona in caso di decadenza dal beneficio della rateazione e solo qualora il debito residuo risulti superiore a 75.000 euro;
- se il contribuente porta a termine il piano di pagamento rateale il reato non si perfeziona, anche nel caso in cui al 31 dicembre 2025 il debito sia superiore alla soglia di 250.000 euro.

Ove il reato si perfezioni l'estinzione del debito, benché con una tempistica più stringente, consente comunque di evitare la punibilità. Ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000 il reato di omesso versamento IVA non è punibile se i collegati debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti da effettuarsi, in ogni forma ammessa dalla legislazione vigente, entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Ove il debito sia in fase di estinzione prima dell'avvio del dibattimento, è dato al contribuente un termine di tre mesi, prorogabile per una sola volta per non oltre tre mesi, per il pagamento del debito residuo.

Lo stesso reato tributario, inoltre, non è punibile per il sopraggiungere di cause non imputabili all'autore, anche collegate alla crisi transitoria di liquidità dell'autore dovuta all'inesigibilità dei crediti vantati verso la pubblica amministrazione ("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"), e nei casi di particolare tenuità del fatto ("il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14").

Per qualsiasi informazione non esiti a contattarci, siamo come sempre, a sua disposizione.

Cordiali saluti

TBG STUDIO - STUDIO RECCINI – STUDIO RIPAMONTI