

# Omessa IVA per l'amministratore cessato se ha inviato la dichiarazione

Non rileva che alla scadenza del debito tributario il soggetto obbligato fosse il liquidatore

/ Stefano COMELLINI

L'amministratore cessato dalla carica può rispondere del reato di **omesso versamento IVA** ([art. 10-ter](#) del DLgs. n. 74/2000) se ha provveduto egli stesso a presentare la relativa dichiarazione fiscale. Il principio, espresso dalla Cassazione con la sentenza n. 45308 depositata ieri, riprende il *dictum* di un'autorevole pronuncia di legittimità (SS.UU. n. [37424/2013](#)), di recente intaccato da alcune difformi interpretazioni giurisprudenziali.

In precedenza, infatti, la Suprema Corte, sia pure in sede cautelare (Cass. n. [26930/2017](#)), aveva affermato – riprendendo precedenti pronunce (Cass. n. [53158/2014](#)) – che non risponde del reato di omesso versamento IVA chi, pur avendo presentato la **dichiarazione annuale**, non è poi tenuto al pagamento dell'imposta nei termini previsti dallo stesso art. 10-ter quando, appunto, egli abbia successivamente dismesso la carica formale cui era connessa la presentazione della dichiarazione fiscale.

In allora, si precisava che solo qualora si dimostri che il soggetto abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dimettendo artatamente la carica di amministratore del soggetto IVA) ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, si può configurare una sua **responsabilità**, da valutarsi a titolo di concorso, relativa all'omissione di versamento dell'imposta dichiarata da parte della persona obbligata. Si era, di conseguenza, affermato che la presentazione della dichiarazione fiscale dopo la dimissione formale della carica dovesse considerarsi atto gestorio di rilevante valore indiziario.

Con la sentenza in esame, la Cassazione, in maniera che appare più netta, riconduce la responsabilità per il reato in esame all'amministratore che abbia presentato la **dichiarazione fiscale**, pur se altro sia il soggetto, succedutogli nella carica, obbligato al versamento dell'imposta. Per la Suprema Corte non ha rilievo, infatti, che alla data di scadenza del debito tributario il soggetto formalmente obbligato fosse il liquidatore, assolto nel giudizio di merito per l'esiguità del periodo di copertura della carica e per la ragionevole riconducibilità al precedente amministratore della mancanza delle necessarie risorse.

Questo perché, con riferimento al profilo del **contributo causale**, per i giudici di legittimità rileva l'obbligo, nel caso di specie non adempiuto, di accantonare le somme dovute a titolo IVA alla scadenza, non essendo il reato in esame riferibile a una condotta esclusivamente omissiva, ma richiedendosi anche la presenta-

zione da parte dell'obbligato della dichiarazione annuale da cui emerga un debito di imposta – superiore alla soglia prescritta – che impone all'obbligato stesso la destinazione vincolata delle somme già acquisite, al compimento delle operazioni imponibili, per il futuro adempimento tributario.

Il reato omissivo a carattere istantaneo previsto all'art. 10-ter del DLgs. n. 74/2000 consiste così nel **mancato versamento** all'erario delle somme dovute sulla base della dichiarazione annuale che, tranne i casi di applicabilità del regime di "IVA per cassa", è ordinariamente svincolato dalla effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate (Cass. n. [19099/2013](#)).

Così argomentando, la Cassazione riconduce, quindi, la responsabilità dell'amministratore cessato al mancato accantonamento delle risorse per il successivo adempimento dell'**obbligo tributario**, in linea con la giurisprudenza ormai consolidatasi per l'omesso versamento di cui all'[art. 10-bis](#) del DLgs. n. 74/2000. D'altro canto, la Suprema Corte rileva come sia del tutto inidoneo ad incidere sulla fattispecie penaltributaria la produzione in giudizio di note di credito IVA o altri documenti contabili non evidenziati nella relativa dichiarazione fiscale.

Infatti, secondo l'espressa formulazione normativa, per l'integrazione del reato in esame è necessario, e sufficiente, che l'imposta non versata sia quella "dovuta in base alla dichiarazione annuale", così che non rileva un diverso importo eventualmente risultante dai registri delle fatture emesse, dalla contabilità di impresa o dal bilancio. La presentazione della dichiarazione costituisce il **presupposto necessario** per la consumazione del reato (SS.UU. n. [37424/2013](#)) e per il dolo dell'obbligato, consapevole di quanto è dovuto a titolo di imposta entro il termine prescritto. Il che significa che se il reato in esame presuppone che il debito IVA risulti dalla dichiarazione del contribuente, la fattispecie non è integrata quando, nella stessa dichiarazione, sia esposto un credito tributario (Cass. n. [38487/2016](#)).

Sulla scorta di tali considerazioni la Corte ha confermato la **responsabilità** dell'amministratore, pure se anticipatamente cessato, per avere consapevolmente contribuito all'inadempimento dell'obbligo tributario non avendo reso disponibili le risorse necessarie al pagamento del debito IVA, dal medesimo dichiarato, in un contesto di complessiva crisi di liquidità non riconducibile a quella forza maggiore, configurabile solo a fronte di cause indipendenti dalla volontà dell'imprenditore e a lui non imputabili (Cass. n. [5905/2014](#)).