

1.50mila
LA SOGLIA IN EURO
Per la rilevanza penale dell'omesso versamento delle ritenute

DECRETO SANZIONI

Omessi versamenti di ritenute e Iva: rilievo penale con doppio tetto

Ambrosi e Iorio — a pag. 26

Omessi versamenti ritenute e Iva con doppia soglia di punibilità



L'avvio della rateazione determina una nuova soglia di punibilità più favorevole al trasgressore

Decreto Sanzioni

Spostata in avanti la data di consumazione delle due fattispecie

Il reato si consuma il 31 dicembre dell'anno successivo alla dichiarazione
Laura Ambrosi
Antonio Iorio

Le modifiche ai reati di omesso versamento delle ritenute e dell'Iva entrate in vigore lo scorso 29 giugno in virtù del principio del *favor rei* esplicano effetti sia per le violazioni commesse in passato (e non ancora scoperte), sia, soprattutto, per i procedimenti pendenti.

Secondo le modifiche del decreto Sanzioni (Dlgs 87/2024), diventa penalmente rilevante l'omesso versamento delle ritenute e dell'Iva entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, se il debito tributario non è in corso di estinzione mediante rateazione (a seguito di avviso bonario). In caso di decadenza dalla rateazione il contribuente è punito solo se l'ammontare del debito residuo sia superiore a 50mila euro per

le ritenute e a 75mila euro per l'Iva. Restano immutate le precedenti soglie di punibilità: 150mila euro (ritenute) e 250mila euro (Iva).

Innanzitutto, va rilevato lo spostamento in avanti della consumazione dei due reati: si passa dalla data di presentazione della dichiarazione del sostituto relativa all'anno in cui le ritenute sono state omesse e dalla scadenza dell'acconto dell'anno successivo per l'Iva, al 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione delle relative dichiarazioni.

In concreto, se un contribuente non ha versato ritenute o Iva nell'anno 2022 per importi superiori alle rispettive soglie di rilevanza penale commetteva il reato rispettivamente il 31 ottobre 2023 e il 27 dicembre 2023. Con la nuova norma e in virtù del *favor rei* l'illecito penale a oggi non si è ancora consumato in quanto la nuova scadenza è il 31 dicembre 2024. L'illecito non è poi più penalmente rilevante allorché, ricevuto l'avviso bonario, l'interessato inizi la rateazione.

Se per il futuro non vi è dubbio che tale rateazione debba avviarsi entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione, tanto è che le nuove norme prevedono l'invio dell'avviso bonario entro il 30 settembre e in difetto il contribuente può calcolare le rate versando entro il 31 dicembre una somma pari a 1/20 del debito, qualche perplessità sorge sulla concreta applicazione retroattiva.

Salvo rare eccezioni in passato

quasi mai ci sono stati i tempi tecnici per rateizzare l'avviso bonario entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello della dichiarazione, poiché la comunicazione dell'Agenzia giunge in genere dopo tale data.

Si ritiene che sia comunque possibile invocare l'insussistenza del reato (commesso in passato) in virtù della nuova previsione qualora l'interessato abbia intrapreso la rateazione dell'avviso bonario anche se (probabilmente) dopo il citato 31 dicembre.

Qualche perplessità vi è poi rispetto all'ulteriore nuova previsione secondo cui la decadenza della rateazione con debito residuo inferiore a 50mila euro (ritenute) ovvero a 75mila (Iva) non fa configurare il reato. Esemplificando: se il contribuente omette di versare al 31 dicembre le somme e non presenta istanza di rateazione non vi è dubbio che il reato si consumi il 31 dicembre.

Se invece entro tale data avvia la rateazione, il reato non si commette, salvo che, nel prosieguo, il contribuente decada dalla rateazione e il debito residuo superi le soglie.

L'avvio della rateazione determi-



na in sostanza una nuova soglia di punibilità più favorevole al trasgressore. Così, ad esempio, se un contribuente non versa al 31 dicembre 2024, 155mila euro di ritenute relative al 2022 e non ha iniziato la rateazione ha commesso il reato in tale data. Se, invece, inizia la rateazione entro il 31 dicembre, e dopo aver versato 106mila euro, decade, non commette più il reato (debito residuo inferiore a 50mila euro).

A questo punto però occorre comprendere cosa debba intendersi per «debito residuo» e quindi se i 50mila e 75mila euro si riferiscano alla sola parte delle imposte non versate, ovvero anche agli interessi o vadano sommate anche le sanzioni (10% o 30% a seconda che rilevino quelle relative all'avviso bonario rateizzato o quelle riferite all'iscrizione a ruolo conseguente alla decadenza dalla rateazione).

Si ritiene che l'importo debba riferirsi solo alle imposte non versate, tuttavia stante le conseguenze derivanti dalle differenti interpretazioni ipotizzate, sarà importante attendere i primi orientamenti giurisprudenziali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I due reati

DS6901 **OMESSO VERSAMENTO RITENUTE RISULTANTI DA CERTIFICAZIONE**

Soglia
Versamenti superiori
a 150.000 euro

Scadenza
31 dicembre dell'anno
successivo alla presentazione
della dichiarazione relativa
al periodo in cui sono state
omessi i versamenti

DS6901 **Esclusione reato/1**

Avvio rateazione (da avviso bonario) entro il 31 dicembre

Esclusione reato/2
Decadenza da rateazione (come punto 1) ma con debito residuo superiore a 50.000 euro

OMESSO VERSAMENTO IVA

Soglia
Versamenti superiori
a 250.000 euro

Scadenza
31 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui sono state omessi i versamenti

Esclusione reato/1
Avvio rateazione (da avviso bonario) entro il 31 dicembre

Esclusione reato/2
Decadenza da rateazione (come punto 1) ma con debito residuo superiore a 75.000 euro