

Omesso versamento IVA: la Cassazione apre alla retroattività ma nega la sanatoria automatica

SINTESI OPERATIVA

La Cassazione ammette la retroattività della riforma che ha trasformato la rateizzazione in una condizione obiettiva di punibilità per l'omesso versamento IVA. Il reato è escluso solo se, al momento della consumazione, il contribuente aveva un piano rateale attivo e lo rispettava. La semplice possibilità di rateizzare non basta: chi non ha presentato domanda e non ha versato spontaneamente non può invocare la retroattività come sanatoria automatica. Il fumus del reato resta e il giudice deve accertare la situazione esistente al momento del mancato versamento.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 14721 depositata il 23 aprile 2026, risolve uno dei nodi più delicati lasciati aperti dalla riforma dei reati tributari del 2024: la riforma è sì retroattiva, ma non basta invocarla per liberarsi dall'accusa. Il D.lgs. 87/2024 ha trasformato la rateizzazione in una condizione obiettiva di punibilità, escludendo il reato di omesso versamento IVA solo quando esiste un piano rateale attivo e regolarmente rispettato. Chi non ha fatto nulla – nessun piano, nessun versamento spontaneo – non può utilizzare la retroattività come scudo difensivo automatico. Il fumus commissi delicti persiste, e il Tribunale di Pesaro viene annullato con rinvio con l'obbligo di verificare concretamente l'esistenza o meno della rateizzazione al momento della consumazione del reato.

IL QUADRO NORMATIVO: COSA È CAMBIATO CON IL D.LGS. 87/2024

Per capire la sentenza, occorre partire da cosa è cambiato con il D.lgs. 87/2024, entrato in vigore il 29 giugno 2024. Prima della riforma, l'art. 10-ter del D.lgs. 74/2000 era piuttosto rigido: bastava che l'IVA non versata superasse i 250.000 euro per integrare il reato. Nessun margine per comportamenti successivi, nessuna rilevanza del pagamento dilazionato sulla punibilità.

Il decreto del 2024 ha cambiato questa logica. Ha introdotto, per l'omesso versamento IVA, una condizione obiettiva di punibilità che tiene conto della rateizzazione. Il reato, oggi, si perfeziona al 31 dicembre dell'anno successivo alla presentazione della dichiarazione, ma solo se il debito – superiore a 250.000 euro – non è in corso di estinzione tramite un piano rateale ai sensi dell'art. 3-bis del D.lgs. 462/1997. Se invece il contribuente ha attivato e sta rispettando la rateizzazione, la punibilità viene meno. E in caso di decadenza dal piano, scatta una soglia ridotta a 75.000 euro sul residuo.

In pratica, la rateizzazione è diventata un elemento negativo della fattispecie: non si configura il reato se il debito è regolarmente dilazionato.

ASPETTO	PRIMA DEL D.LGS. 87/2024	DOPO IL D.LGS. 87/2024
Momento consumativo	27 dicembre dell'anno successivo alla dichiarazione (termine fisso)	31 dicembre dell'anno successivo alla dichiarazione
Soglia di rilevanza penale	250.000 euro (senza eccezioni)	250.000 euro; scende a 75.000 euro sul residuo in caso di decadenza dalla rateazione
Rateizzazione	Rilevante solo per non punibilità ex art. 13, D.lgs. 74/2000	Condizione obiettiva di punibilità: se attiva ed adempiuta, esclude il reato
Retroattività	Non applicabile	Sì, ex art. 2, comma 4, c.p. (lex mitior) – confermata da Cass. n. 38438/2025 e n. 14721/2026

ASPETTO	PRIMA DEL D.LGS. 87/2024	DOPO IL D.LGS. 87/2024
Crisi di liquidità	Sostanzialmente irrilevante (S.U. n. 37424/2013)	Nuova causa di non punibilità ex art. 13, comma 3-bis, D.lgs. 74/2000

IL QUADRO NORMATIVO AGGIORNATO AL 2026: IL D.LGS. 173/2024

Prima di esaminare la sentenza, è indispensabile una precisazione sul quadro normativo attualmente vigente. Dal 1° gennaio 2026, le disposizioni sull'omesso versamento IVA introdotte dal D.lgs. 87/2024 – e in precedenza contenute nell'art. 10-ter del D.lgs. 74/2000 – sono confluite nell'art. 89, comma 4, del D.lgs. 173/2024, il nuovo Testo Unico delle sanzioni tributarie. L'art. 101, comma 1, lettera cc), dello stesso D.lgs. 173/2024 ha contestualmente abrogato le norme precedenti.

I principi affermati dalla giurisprudenza – inclusa la sentenza n. 14721/2026 – restano validi per tutti i procedimenti in corso relativi ad anni d'imposta precedenti. La continuità interpretativa è garantita dalla sostanziale identità di contenuto tra le disposizioni abrogate e quelle confluite nel Testo Unico.

LA RETROATTIVITÀ DELLA RIFORMA: LEX MITIOR APPLICATA AI FATTI ANTE 29 GIUGNO 2024

La Terza sezione conferma – come già affermato dalla stessa Corte con la sentenza n. 38438 del 27 novembre 2025 – che la nuova disciplina si applica retroattivamente ai fatti anteriori al 29 giugno 2024. Il ragionamento è lineare. Il D.lgs. 87/2024 non ha dettato alcuna norma transitoria specifica, quindi si applica il principio generale previsto dall'art. 2, comma 4, c.p.: in caso di successione di leggi penali nel tempo, si applica la disposizione più favorevole al reo, salvo che sia intervenuta sentenza irrevocabile.

Non c'è dubbio che la nuova disciplina sia più favorevole. Introduce una causa di non punibilità – la rateizzazione regolare – che prima semplicemente non esisteva. Chi era in regola con il piano rateale poteva già invocarla nella sentenza del 2025; la n. 14721/2026 ne chiarisce i confini negativi, cioè cosa accade quando quella rateizzazione non c'è.

IL CASO CONCRETO: TRIBUNALE DI PESARO E IL NODO DEL TERMINE DEL 30 SETTEMBRE

Il caso che ha originato la sentenza riguardava l'omesso versamento IVA per l'anno d'imposta 2021. Il Tribunale di Pesaro aveva escluso il fumus del reato partendo da un'osservazione in sé corretta: il D.lgs. 108/2024, modificando l'art. 3-bis del D.lgs. 462/1997, prevede che l'Agenzia delle Entrate comunichi gli esiti del controllo automatizzato entro il 30 settembre dell'anno successivo alla dichiarazione. Solo dopo quella comunicazione si apre il termine per la rateizzazione. Per il 2021, quel termine era già ampiamente scaduto. Il tribunale ne ha dedotto che il meccanismo non era applicabile e, di conseguenza, che la condizione obiettiva di punibilità non poteva ritenersi integrata.

La Cassazione non condivide.

IL CUORE DELLA SENTENZA: L'IMPOSSIBILITÀ STRUTTURALE NON EQUIVALE A IRRILEVANZA PENALE

Qui sta il nodo centrale della sentenza n. 14721/2026. La Corte riconosce l'impossibilità "strutturale" di rispettare quel termine per anni precedenti alla riforma, ma nega che da questo derivi automaticamente l'irrilevanza penale del fatto. La ragione è che il contribuente, anche in assenza di qualsiasi comunicazione formale, ha la possibilità di attivarsi spontaneamente per il pagamento rateale delle somme dovute.

Detto in modo diretto: se il contribuente non ha ricevuto l'avviso perché non era tecnicamente possibile riceverlo, poteva comunque pagare. La mancanza di comunicazione non è un'esimente se manca qualsiasi condotta concreta diretta a estinguere il debito a rate.

Il risvolto pratico è chiaro. Nel caso in esame – omesso versamento IVA 2021 – non risultava alcun piano di rateizzazione in essere relativo al debito contestato. Il contribuente non aveva fatto nulla. In questa situazione, secondo la Cas-



sazione, non può ritenersi esclusa la condizione obiettiva di punibilità, e quindi il fumus commissi delicti sussiste. Sussiste anche ai fini del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente.

UN ESEMPIO PRATICO

Si consideri un'impresa che per l'anno d'imposta 2022 non ha versato IVA per 350.000 euro e, allo spirare del 31 dicembre 2023, non aveva avviato alcuna rateizzazione né effettuato alcun versamento spontaneo. Il fatto che la comunicazione di irregolarità non sia mai stata inviata nei termini previsti dalla nuova norma non produce effetti favorevoli: nessun piano, nessuna tutela. Il reato è configurabile.

Se invece la stessa impresa, pur senza aver ricevuto l'avviso formale, avesse autonomamente avviato il versamento rateale del debito, la situazione sarebbe diversa. La condotta di pagamento spontaneo rileverebbe come elemento idoneo a incidere sulla punibilità, anche in via retroattiva.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (24/04/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*



Studio
Sabatino
Pizzano
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO 31