

D.L. n. 223/2006: l'omesso versamento IVA e l'indebita compensazione

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 8 Luglio 2006

L'omesso versamento IVA e l'indebita compensazione solo sanzionate penalmente.

N.B. nell'articolo troverai i link ad articoli aggiornati sui reati di omesso versamento IVA e indebita compensazione

Con il D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, appena pubblicato in G.U. sono stati sanzionati penalmente l'[omesso versamento Iva](#) e l'[indebita compensazione](#).

Analizziamo la regola dettata dall'art. 35, comma 7, del D.L. 223/2006, che va sulla scia, di fatto, delle modifiche apportate dal comma 414, dell'art.1, della legge n. 311 del 30 dicembre 2004 – cd. Legge finanziaria 2005 – per l'omesso versamento delle ritenute certificate, atteso il richiamo ad essa sia per le pene che per i limiti.



L'OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE CERTIFICATE

L'art. 2, comma 2, del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516 prevedeva che

“ è punito con l'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni chiunque, in qualità di sostituto d'imposta, al di fuori del caso di cui al comma 3, non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale ritenute alle quali è obbligato per legge relativamente a somme pagate, per un ammontare complessivo per ciascun periodo d'imposta superiore a lire cinquanta milioni.

Non si tiene conto delle ritenute non versate che, in relazione al singolo percipiente, risultano inferiori al 5 per cento delle ritenute ad esso relative”.

Il successivo comma 3 disponeva che

“chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni; se il predetto ammontare complessivo è superiore a dieci milioni di lire ma non a venticinque milioni di lire per ciascun periodo d'imposta si applica la pena dell'arresto fino a tre anni o dell'ammenda fino a lire sei milioni”.

Di fatto, integrava l'esistenza del reato la sussistenza di due condizioni: mancato versamento delle ritenute e risultanza delle stesse dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti.

Tali norme non sono state riprodotte nel D. Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, di riforma dei reati tributari, e pertanto, dall'entrata in vigore della nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, tali comportamenti non costituivano più reato.

Il comma 414, dell'art. 1, della legge n. 311 del 30 dicembre 2004 – cd. Legge finanziaria 2005 – ha inserito nel citato decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dopo l'articolo 10, l'art. 10-bis – (Omesso

versamento di ritenute certificate) – , secondo cui

“ è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”.

E' di nuovo reato, quindi, l'omesso versamento di ritenute certificate, che soggiace alla medesima disciplina del D.Lgs. n. 74/2000 (circostanze attenuanti, pene accessorie, prescrizioni, etc.) e che necessita per l'integrazione del mancato versamento delle ritenute, sempre che certificate.

La *ratio* della reintroduzione del reato – con pene superiori rispetto al passato – si spiega con la constatazione da parte dell'erario della persistente violazione dell'obbligo di versare le ritenute operate e certificate, con gravi danni alle casse statali.

Il reato reintrodotta si perfeziona solo nel momento in cui il contribuente, entro il termine per la presentazione del modello 770, non versa le ritenute certificate di ammontare superiore a 50.000 euro: in buona sostanza, se in sede di controllo, i verificatori constatano l'omesso versamento di ritenute, per un ammontare superiore a quello previsto dalla norma, il contribuente può ancora sanare l'irregolarità provvedendo al versamento entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa al sostituto d'imposta, trattandosi di un reato di dichiarazione.

La norma introdotta è subito operativa, e quindi, se la società in questione non provvede a sanare entro il termine di presentazione del modello 770 le ritenute effettuate e certificate nel corso del 2004, il sostituto d'imposta soggiace alla sanzione penale.

Tavole di confronto delle norme sull'indebita compensazione

Art. 2, comma 3, della Legge n. 516/82

Omesso versamento di ritenute certificate	Se di ammontare complessivo superiore a lire 25 milioni per ciascun periodo d'imposta, reclusione da tre mesi a tre anni e multa da lire tre milioni a lire cinque milioni. Se l'ammontare complessivo è superiore a 10 milioni di lire ma non a 25 milioni di lire, arresto fino a tre anni o ammenda fino a lire sei milioni
--	--

D.Lgs n.74/2000

Omesso versamento di ritenute certificate	Reato depenalizzato
--	---------------------

Art. 1, comma 414, della Legge n. 311/042

<p>Omesso versamento di ritenute certificate</p>	<p>Se di ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta, reclusione da sei mesi a due anni</p>
---	---

LE NUOVE NORME

Il comma 7, dell'art. 35, del D.L. appena approvato, al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dopo l'articolo 10-bis ha inserito i seguenti articoli:

- «Articolo 10-ter (Omesso versamento di IVA).

- 1. La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo;

- Articolo 10-quater (Indebita compensazione).

-1. La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti».

La norma quindi interviene in un settore scoperto penalmente che ha permesso una serie di abusi.

L'impresa, quindi, può continuare a dichiarare l'Iva e non versarla ma deve sapere che va incontro a sanzioni penali; allo stesso modo se opera delle compensazioni indebite.

La nuova norma introdotta, avendo agganciato i nuovi reati all'art. 10-bis del D.Lgs.n.74/2000, comporta la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di

imposta successivo ovvero non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti, sempre che l'ammontare sia superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Il reato ha natura dolosa e pertanto per la sussistenza della fattispecie non basta la colpa (cioè la semplice dimenticanza) essendo necessario la coscienza e volontà (dolo generico) di non versare allo Stato le somme dovute ovvero utilizzare in compensazione crediti non spettanti o inesistenti, unite al superamento delle soglie di punibilità previste.

Il reato introdotto, cui all'art. 10 ter del D.Lgs.n.74/2000 ([omesso versamento Iva](#)), si perfeziona solo nel momento in cui il contribuente non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, di ammontare superiore a 50.000 euro: in buona sostanza, se in sede di controllo, i verificatori constatano l'omesso versamento, per un ammontare superiore a quello previsto dalla norma, il contribuente potrebbe ancora sanare l'irregolarità provvedendo al versamento entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Il reato di cui all'art. 10-quater del D.Lgs.n.74/2000 ([Indebita compensazione](#)) si perfeziona, nei limiti ivi previsti, nel momento dell'effettuazione della compensazione di crediti non spettanti o inesistenti. In pratica, in attesa di chiarimenti ufficiali, il reato potrebbe ritenersi perfezionato con la materiale presentazione della delega di pagamento.

Palermo, luglio 2006

Gianfranco Antico