

Penale: omesso versamento IVA ed indebita compensazione

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 30 settembre 2007

La violazione penale per l'ipotesi del mancato versamento dell'IVA non si applica nel caso dell'omesso versamento dell'IVA periodica.

In particolare, la consumazione dell'illecito non si verifica nel momento in cui sia omesso un versamento periodico, il cui importo, eventualmente sommato agli altri omessi versamenti dei precedenti periodi mensili o trimestrali, superi 50.000 euro, ma nel termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

Il D.Lgs. n. 74/2000 ha riformato il sistema penale tributario, in esecuzione della Legge delega n. 205/1999.

E' stato valorizzato l'elemento soggettivo del reato: le nuove fattispecie illecite devono essere caratterizzate dalla sussistenza, nel soggetto agente, non solo della coscienza e volontà di porre in essere la condotta sanzionata dalla norma penale, ma anche ed a seconda dei casi, della volontà di agire: "al fine di evasione" o "di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta".

Inoltre, il Legislatore ha voluto creare il concetto di "rilevante offensività per gli interessi erariali".

Tant'è che dapprima con la Legge Finanziaria 2005 e poi con il D.L. n. 223/2006, ha introdotto fattispecie illecite aventi caratteristiche che si discostano per diversi aspetti dalle linee generali del sistema repressivo disciplinato dal D.Lgs. n. 74/2000.

In particolare, la Legge Finanziaria 2005 (Legge 30.12.2005, n. 311) ha inserito nel D.Lgs. n. 74/2000 l'art. 10 bis con il quale è reintrodotta nel sistema penale tributario la punibilità della condotta del sostituto d'imposta che omette di versare le ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate al sostituto.

Il DI 223/2006 (art. 35, comma 7, convertito nella legge n. 248/2006) ha completato l'integrazione delle norme penal-tributarie atte a reprimere i comportamenti fraudolenti inserendo gli articoli 10-ter e 10-quater nel D.Lgs. 10/3/2000, n. 74.

I due nuovi articoli del D.Lgs. n. 74/2000 disciplinano due nuove ipotesi delittuose riferite rispettivamente alle seguenti condotte illecite:

- Omesso versamento dell'Iva dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale (art. 10 ter);

- utilizzazione in compensazione (art. 17, Dlgs 9/7/1997, n. 241) di crediti non spettanti o inesistenti, nel momento in cui sia superata la soglia di rilevanza penale di 50mila euro per ciascun periodo d'imposta (art.10 quater);

Omesso versamento dell'Iva dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale

L'art. 10-ter del D.Lgs n. 74/2000 ha introdotto una nuova fattispecie delittuosa diretta a sanzionare l'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. Ciò anche per contrastare il fenomeno delle frodi "carosello", tipica condotta illecita che si caratterizza per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti (autonomamente sanzionato dall'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000).

A tale nuova fattispecie è estesa la sanzione penale prevista per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate: *"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."*

Il comportamento del soggetto che non versa l'IVA dichiarata a debito in sede di dichiarazione annuale è, quindi, assimilato dal legislatore, sotto il profilo sanzionatorio, a quello del sostituto d'imposta che non versa le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

Necessita che l'omesso versamento superi l'importo di cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Il momento consumativo del reato viene individuato nell'omesso versamento dell'IVA *"dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo"*.

Poiché l'acconto IVA va versato entro il giorno 27 del mese di dicembre, per la consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento.

Per conseguenza il reato si perfeziona quando il contribuente, ad esempio, non versa entro il 27/12/2007 il debito IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2006.

In sostanza, la consumazione dell'illecito non si ha nel momento in cui sia omesso un versamento periodico, il cui importo, eventualmente sommato agli altri omessi versamenti dei precedenti periodi mensili o trimestrali, superi 50.000 euro, ma nel termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

Dal momento che la neo disposizione è entrata in vigore il 4/7/2006 e che il delitto si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'IVA relativa alla dichiarazione dell'anno precedente, funzionari ministeriali ritengono che la nuova previsione sanzionatoria si può applicare a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27/12/2006 riguardanti l'IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005.

Dal lato soggettivo, affinché si abbia l'illecito, è sufficiente il mero dolo generico, che deve ricoprire tutti gli elementi della condotta, non viene richiesto, pertanto, il fine precipuo di evadere le imposte, contenuto, invece, dolo specifico di evasione.

La sanzione penale è dovuta, quindi, anche se l'omesso versamento possa essere dovuto ad una riconosciuta mancanza di denaro.

Infatti, tale ipotesi delittuosa, che prevede il mero dolo generico, richiede semplicemente che l'elemento soggettivo dell'agente sia caratterizzato dalla coscienza e dalla volontà dell'omesso versamento e del suo importo, per cui non rileva la precaria condizione economica e finanziaria del soggetto obbligato.

In sostanza, è stato rilevato in dottrina che l'imprenditore che versa in gravi crisi finanziarie che omette di versare l'Iva dovuta per far fronte ad improcrastinabili adempimenti verso i suoi fornitori, sarebbe soggetto all'applicazione delle neo sanzioni penali

Resta da constatare la strana circostanza che viene sanzionato penalmente il mancato versamento di un debito Iva risultante dalla dichiarazione annuale, mentre non viene sanzionato penalmente il mancato pagamento di un debito relativo alle imposte sui redditi, anche se di ammontare superiore.

Sanzione penale per indebita compensazione

Sulla materia della "indebita compensazione", l'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000 ha introdotto una nuova fattispecie delittuosa in materia di violazione degli obblighi di versamento, che punisce la compensazione dei debiti d'imposta con crediti non spettanti o inesistenti.

Tale condotta è di tipo commissivo, dal momento che viene richiesto un comportamento attivo da parte dell'agente, consistente nella compensazione dei debiti d'imposta con crediti non spettanti o inesistenti.

La norma si applica ai tributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9/7/1997, n. 241 e, quindi, il tributo di riferimento non è soltanto l'Iva, ma qualsiasi altro tributo.

Il delitto si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a **cinquantamila euro** con riferimento al singolo periodo d'imposta.

Pertanto, nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori a tale soglia, l'illecito

non viene integrato poiché il reato si configura solo nel momento in cui si procede, per lo stesso periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore alla soglia di rilevanza di cinquantamila euro.

Viene ritenuto, potenzialmente, penalmente sanzionabile da taluna dottrina il contribuente che, senza alcun intento evasivo, pone in essere un'indebita compensazione solo in conseguenza di errore come, ad esempio, a seguito di detrazione dell'Iva afferente costi non inerenti.

Tuttavia, il caso non si dovrebbe verificare, giacché nell'ipotesi in cui l'erronea compensazione sia dovuta ad una inesatta applicazione della norma tributaria relativa, ed in presenza di obiettive condizioni di incertezza, l'art. 15 dello stesso D.Lgs. n. 74/2000 prevede che la fattispecie non sia punibile per la circostanza che le violazioni delle norme tributarie sono dipese da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione, e ciò non determina fatti punibili.

Vincenzo D'Andò

29 settembre 2007

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l