

## Omessa IVA: credito in dichiarazione

A cura di Antonio Gigliotti

Presupposto del reato di omesso versamento IVA è che il debito d'imposta risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente, mentre se dalla dichiarazione non risulta alcun debito non è integrata la condotta penalmente rilevante. In un'ipotesi siffatta, non rileva l'eventuale tardività della presentazione della dichiarazione annuale IVA. Lo ha sostenuto la Corte Suprema di Cassazione, Terza Sezione Penale, nella sentenza n. 40361 pubblicata il 19 ottobre 2012.

### Il reato

Il reato di omesso versamento IVA di cui all'art. 10 - ter del D.Lgs. n. 74 del 2000 è stato introdotto nel nostro ordinamento tributario dal settimo comma dell'articolo 35 del D.L. 223 del 2006.

La norma punisce con la reclusione **da 6 mesi a 2 anni** chiunque non versi l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, per un ammontare superiore a **50 mila euro per ciascun periodo d'imposta**.

### **Non incorre in responsabilità penale**

colui che abbia indicato nella dichiarazione annuale, anche intenzionalmente, un indebito IVA **inferiore alla soglia di punibilità** (euro 50mila).

Il citato articolo 10 - ter è entrato in vigore il 4 luglio del 2006. La norma trova quindi applicazione per tutti i reati di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto **consumati entro il 27 dicembre del 2006**, riguardanti l'IVA relativa all'anno 2005 (così, Cass. Pen. n. 39449/2012).

### Consumazione

Il **momento consumativo** del reato coincide con lo scadere del termine del 27 dicembre fissato dall'art. 6, comma 1, della Legge n. 405 del 1990 per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo. Pertanto, l'eventuale tardivo versamento dell'imposta dovuta non esonera dalla responsabilità penale, dal momento che il reato si è già consumato allo spirare del termine sopra detto.

Giova precisare che per **dichiarazione annuale** si intende la dichiarazione in materia di IVA e di versamenti unitari da parte di determinati contribuenti prevista dall'art. 8 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e successive modifiche.

### Omissa dichiarazione

Ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000:

- *“non si considera omissa la dichiarazione presentata **entro novanta giorni** dalla scadenza del termine o **non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto**”.*

Le dichiarazioni presentate con **ritardo superiore a novanta giorni**:

- si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati (art. 7, comma secondo, D.P.R. n. 322/1998).

Ove risulti omissa la dichiarazione - **perché non presentata del tutto o presentata oltre il menzionato termine di tolleranza** - sarà configurabile il più grave delitto di **omessa dichiarazione** di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, sempre che sia superata la relativa soglia di punibilità.

**Soglia di punibilità omessa dichiarazione**

Reati commessi **anteriamente** al 17 settembre 2011:

- 77.468,53 euro

Reati commessi dopo il 17 settembre 2011:

- 30.000,00 euro

**Sentenza n. 40361/12**

Recentemente, la Suprema Corte di Cassazione, intervenendo in materia di reati tributari, ha avuto modo di precisare che:

- presupposto del reato di **omesso versamento IVA** è che il debito d'imposta risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente. Quindi, se dalla dichiarazione non risulta alcun debito, **ma un credito**, non è integrata la condotta penalmente rilevante (Sez. III Pen. sentenza 19 ottobre 2012 n. 40361).

In un'ipotesi siffatta non assume alcun rilievo la eventuale tardività della presentazione della dichiarazione annuale IVA.

**Il caso**

Al contribuente veniva contestato il reato di omesso versamento IVA, con conseguente applicazione della misura del sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, di una somma pari all'importo dell'IVA che si assumeva non versata.

In sede di riesame, la difesa deduceva che nessuna somma fosse dovuta a titolo d'imposta sul valore aggiunto, in quanto dalla relativa dichiarazione annuale **risultava un credito** di pari importo. Infatti, con riferimento agli anni d'imposta 2006 e 2007, l'indagato vantava un credito IVA pari, rispettivamente, ad euro 70.362 ed euro 16.762,00, come da dichiarazione IVA allegate.

Di conseguenza, l'Agenzia delle Entrate era incorsa in errore nella determinazione dell'imposta evasa non avendo tenuto conto di tale credito.

Il Tribunale adito respingeva la richiesta di riesame, affermando che l'Amministrazione Finanziaria aveva **disconosciuto** il credito IVA. Di qui il ricorso

in Cassazione, all'esito del quale i giudici di legittimità hanno **annullato con rinvio** l'impugnato provvedimento.

### **Osservazione della Corte**

Il contribuente, in sostanza, ha contestato **il presupposto di fatto del reato ascrittogli**.

Sotto tale profilo il ricorso è stato accolto, in quanto l'A.F., nell'effettuare ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 il controllo della dichiarazione IVA inerente il periodo d'imposta 2007 e nel determinare in euro 70.362 l'ammontare dell'imposta asseritamente dovuta, **ha sommato tra loro importi che nella dichiarazione del contribuente erano invece riferiti a operazioni diverse tra loro**.

Gli Ermellini hanno osservato che il reato di omesso versamento dell'IVA, si consuma nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, **non essendo sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste**.

Quindi è necessario che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione **si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento** (art. 6, comma 2, della Legge 29 dicembre 1990, n. 405).

Nella specie il ricorrente ha negato il presupposto di fatto del reato contestatogli, sostenendo che dalla dichiarazione IVA per il 2007 **risultava un credito** - e non un già debito - di pari importo (euro 70.362,00).

Nell'ordinanza impugnata il Tribunale del Riesame si fa carico di questa argomentazione difensiva e riferisce altresì che essa si fonda sulla dichiarazione IVA allegata in copia al ricorso.

**Tuttavia, il Giudice di merito afferma che l'A.F. ha disconosciuto il credito IVA.**

Nella relazione allegata al ricorso per cassazione è anche ipotizzata la ragione per cui il credito IVA sarebbe stato disconosciuto dall'Agenzia delle Entrate: ciò dipenderebbe dalla circostanza che **la dichiarazione IVA per l'anno 2007 era stata presentata in data 24 maggio 2008, ossia tardivamente**.

Per la Cassazione si è posta quindi la questione di natura tributaria:

- ***“se la tardività della dichiarazione IVA faccia decadere, o no, il contribuente dal diritto alla detrazione IVA”.***

Questione sulla quale il Tribunale non ha fatto chiarezza, soprattutto ove si consideri che:

- **il reato previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, presuppone che il debito IVA risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente;**
- **ove invece da tale dichiarazione non risulti alcun debito - e nella specie risulterebbe anzi un credito della società di cui rappresentante legale è l'indagato - non è integrata la condotta di cui all'art. 10-ter.**

#### **Annullamento con rinvio**

Alla luce di tale considerazione, la Corte ha annullato l'ordinanza impugnata, con rinvio al Tribunale di Brindisi per riesame del presupposto di fatto del reato

#### **Sequestro per equivalente**

Nel caso appena esaminato, in conseguenza della contestazione del reato di cui all'art. 10 ter del D.Lgs. n. 74 del 2000, è stato disposto il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca “per equivalente” - ex art. 322-ter c.p. e art. 1, comma 143, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 – di tutte le somme di denaro depositate sui conti correnti e/o altri rapporti bancari, nonché dei beni mobili registrati intestati all'indagato e/o alla società (quali “equivalente” del profitto del reato ipotizzato), fino alla concorrenza dall'importo dell'IVA non versata.

Si ha così l'occasione di ricordare che la Legge finanziaria del 2007 ha esteso l'istituto della confisca obbligatoria per equivalente ai reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del D.Lgs. n.74/2000.

La noma **non opera retroattivamente**, poiché all'istituto, che presenta una natura del tutto peculiare, **non è estensibile la regola dettata dall'art. 200 c.p.**, in forza della quale **le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione.**

### “Prezzo” o “profitto”

La giurisprudenza di legittimità insegna che il sequestro in parola mira a **privare** l'autore del reato dei benefici economici derivanti dalla sua attività illecita e può essere disposto sia sul “**prezzo**” che sul “**profitto**” del reato.

**Il sequestro va riferito all'ammontare dell'imposta evasa**, che costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita e, in quanto tale, riconducibile alla nozione di “profitto”, inteso come **risparmio economico** da cui consegue l'effettiva sottrazione degli importi evasi alla loro destinazione fiscale, di cui certamente beneficia il reo. La quantificazione di detto risparmio è comprensiva del mancato pagamento **degli interessi e delle sanzioni** dovute in seguito all'accertamento del debito tributario (Cass. Sez. V n. 1843 del 2012).

### Accertamento con adesione

**È escluso che il sequestro possa riguardare beni di valore eccedente il profitto del reato** (Cass. n. 1893 del 2012; n. 10120 del 2011; n. 2101 del 2010 e n. 30140 del 2012). Pertanto:

- l'accoglimento da parte dell'Agenzia delle Entrate della proposta di accertamento con adesione formulata dall'indagato e basata su un diverso calcolo dell'ammontare dell'imposta evasa, pur non facendo venire meno il reato tributario, assume rilievo al fine di **una riduzione della somma sottoposta a vincolo**, in considerazione del principio di corrispondenza tra l'entità del profitto e il “quantum” del sequestro “per equivalente” (Cass. 26 novembre 2012 n. 45847).

### Dissequestro

Deve invece decretarsi il **dissequestro** dei conti del contribuente accusato del reato di omessa IVA, laddove il medesimo abbia sanato la propria posizione con il Fisco, **mediante l'integrale pagamento delle somme evase**.

In questo senso si è espressa la Terza Sezione Penale della Cassazione nella sentenza n. 46726, pubblicata il 3 dicembre 2012.

### Il caso

Nel caso deciso con la sentenza n. 46726/12, il Tribunale di Genova **respingeva l'istanza di riesame** proposta da un imprenditore - indagato per il reato di cui all'articolo 10 ter del D.Lgs. n. 74 del 2000 - in relazione all'ordinanza di sequestro preventivo per equivalente disposto dal GIP, sui conti correnti e dossier titoli intestati all'uomo presso vari istituti bancari, per complessivi 219. 499,00 euro.

### La difesa

Avverso il provvedimento del riesame la difesa proponeva ricorso per cassazione, lamentando, in sostanza, l'illegittimità dell'operato del giudice di merito. Questi aveva infatti mantenuta ferma la misura disposta dal GIP:

- **nonostante l'intervenuta sanatoria della posizione debitoria con l'Amministrazione Finanziaria.**

### Osservazioni della Corte

La tesi difensiva è stata accolta dal Collegio di Piazza Cavour secondo il quale, l'intervenuta sanatoria della posizione tributaria determina il venir meno dei presupposti della confisca, quindi consente la revoca del sequestro preventivo disposto in funzione della futura esecuzione di tale misura ablativa.

In altri termini, con il versamento dell'imposta evasa viene meno la funzione sanzionatoria della confisca. Essa infatti si realizza attraverso l'eliminazione dell'ingiustificato arricchimento derivante dalla commissione del reato, impendendo che, attraverso l'impiego dei beni di provenienza delittuosa o del loro equivalente, il colpevole possa assicurarsi quel vantaggio economico che era oggetto specifico del disegno criminoso (in tal senso, Cass. Sez. III n. 10120 del 2010). In tal caso, se venga accertata la responsabilità dell'indagato, alle pene previste per i reati tributari di cui al D.Lgs. 74 del 2000 si aggiunge, quale sanzione accessoria, la confisca di beni di valore equivalente a quello costituente il profitto del reato. Tuttavia, prosegue la Corte:

- ***“se il reo provvede al pagamento dell'imposta, considerato che il profitto suscettibile di confisca corrisponde all'ammontare dell'imposta evasa, col pagamento viene meno qualsiasi indebito vantaggio da aggredire col provvedimento ablatorio; viene meno la stessa ragione giustificatrice della confisca, da rinvenirsi***

***proprio nella necessità di evitare che il conseguimento dell'indebito profitto del reato si consolidi in capo al reo".***

Quindi, contrariamente a quanto sostenuto dal Tribunale in sede di riesame, dalla natura accessoria di tale tipologia di confisca non può derivare la conclusione che essa debba sempre e comunque trovare applicazione (nel caso di accertamento della responsabilità), anche quando l'indagato abbia provveduto a restituire all'Erario le somme evase. Diversamente opinando, si assisterebbe a un ingiustificato ricorso alla misura sanzionatoria, in quanto l'indagato, oltre ad avere adempiuto al suo debito verso l'A.F., si vedrebbe privato, all'esito dell'accertamento della responsabilità penale, anche di beni equivalenti per valore al profitto del reato, già dismesso con il pagamento dell'imposta evasa.

Ne deriva:

- ***“che l'adempimento del debito verso l'amministrazione finanziaria, fa venir meno lo scopo principale che si intende perseguire con la confisca. La restituzione all'erario del profitto derivante dal reato elimina in radice lo stesso oggetto sul quale dovrebbe incidere la confisca. Pertanto, il mantenimento del sequestro preventivo in vista della confisca, nonostante l'intervenuta sanatoria fiscale, darebbe luogo ad una inammissibile duplicazione sanzionatoria, in contrasto col principio che l'espropriazione definitiva di un bene non può mai essere superiore al profitto derivato”*** (v. anche Cass. Sez. VI n. 45504).

Alla luce di tali principi di diritto, la pronuncia impugnata dall'imprenditore è stata annullata, con rinvio al Tribunale per nuovo esame.

18 luglio 2013  
Antonio Gigliotti