

Omessa IVA

Sequestro a prescindere dall'incasso

*A cura di **Antonio Gigliotti***

Ai fini del sequestro “per equivalente” dei beni dell'imprenditore **che non ha versato l'IVA dichiarata** è irrilevante il mancato incasso dell'imposta, salvo i casi di applicazione del regime di “IVA per cassa”. Detto in altri termini, il reato tributario di omessa IVA si configura anche se l'impresa non ha incassato l'imposta, poiché rileva il solo dato riportato in dichiarazione. La strutturazione di detto reato in termini di condotta omissiva svincola dall'effettiva percezione dell'imposta. Lo ha affermato la **Corte di Cassazione - Terza Sezione Penale, con la sentenza 3 maggio 2013, n. 19099**.

Cassazione Penale sent. n. 19099/13

Ai fini del sequestro “per equivalente” dei beni dell'imprenditore che non ha versato l'IVA dichiarata è irrilevante il mancato incasso dell'imposta, salvo i casi di applicazione del regime di “IVA per cassa”. Detto in altri termini, il delitto reato tributario di omessa IVA si configura anche se l'impresa non ha incassato l'imposta, poiché rileva il solo dato riportato in dichiarazione. La strutturazione di detto reato in termini di condotta omissiva svincola dall'effettiva percezione dell'imposta.

È quanto emerge sentenza 3 maggio 2013, n. 19099, della Corte di Cassazione - Terza Sezione Penale.

Il supremi giudici hanno confermato l'ordinanza di sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, di un immobile e di un annesso appezzamento di terreno agricolo riconducibili a un imprenditore veneto, **indagato dei reati di cui agli articoli 10-bis** (omesso versamento di ritenute certificate) **e 10-ter** (omesso versamento di IVA) **del D.Lgs. n. 74 del 2000**.

Art. 10-bis, D.Lgs. n. 74/2000 “Omesso versamento di ritenute certificate”

È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti **per un ammontare superiore a € 50.000,00 per ciascun periodo d'imposta.**

Il delitto in questione ha natura di reato “proprio”, perché il potenziale autore può essere esclusivamente il **sostituto d'imposta**, quale unico soggetto legittimato a effettuare le ritenute, a rilasciare la relativa certificazione e a versare il corrispondente importo all'Amministrazione Finanziaria.

Art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000 “Omesso versamento di IVA”

Le disposizioni dell'articolo 10-bis si applicano, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo. Ai fini dell'integrazione del delitto in esame, è necessaria la **presentazione della dichiarazione annuale**, considerato che il “quantum” d'imposta dovuta, e quindi da versare, è quella risultante esclusivamente dalla dichiarazione annuale. Poiché l'art. 6, comma 2, della L. n. 405/1990, stabilisce che l'acconto IVA va versato entro il giorno 27 del mese di dicembre, ai fini della consumazione del reato di cui all'art. 10 ter **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 d'imposta di riferimento.** Perciò, se nel corso del 2011 si è omesso di versare l'IVA risultante dalla dichiarazione, **per importi superiori a 50.000 euro**, il reato si è perfezionato quando il contribuente non ha effettuato il versamento entro il 27 dicembre 2012.

La difesa. IVA non incassata e fondo patrimoniale

Nel caso in esame, il difensore dell'imprenditore ha denunciato la violazione di legge per mancanza assoluta di motivazione della sentenza gravata, laddove il Tribunale del riesame, nel confermare la misura disposta dal GIP, ha individuato il "profitto" del reato **nell'ammontare dell'imposta dichiarata e non versata**, così sovrapponendo – ha sostenuto la difesa - due distinti concetti:

- il **debito** verso il Fisco, pari all'IVA **dichiarata e non versata**;
- il "**profitto**" del reato, pari all'ammontare dell'IVA **incassata e poi non versata**.

Nella fattispecie né l'indagato né la sua società (una S.n.c.) avevano **mai incassato** l'imposta non versata. **Di qui l'assenza del "profitto" sequestrabile**.

In ogni caso - sempre secondo la difesa -, la misura cautelare era illegittima, poiché aveva interessato un bene immobile **conferito in fondo patrimoniale**, e sul punto l'ordinanza impugnata non aveva fornito analitica motivazione **dell'effettiva disponibilità** del bene in capo all'indagato.

Profitto del reato

Ebbene, in ordine alla prima doglianza, la Terza Sezione Penale ha osservato che l'articolo 10 - ter del D.Lgs. n. 74 del 2000 assoggetta a sanzione penale chiunque, nei limiti previsti dall'articolo 10 - bis, non versi l'IVA in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. La condotta del reato in esame, **di natura omissiva e a carattere istantaneo**, consiste, dunque:

√ nel non versare all'Erario la somma dovuta sulla base della dichiarazione annuale.

L'obbligo di indicazione nella dichiarazione annuale è svincolato, fatti salvi i casi di applicabilità del regime "IVA per cassa" (recentemente rimodulato dall'articolo 32 bis del D.L. n. 83/2012):

√ **dall'effettiva riscossione del corrispettivo per le prestazioni effettuate**.

Per quanto invece attiene al "profitto" sottoposto a sequestro, gli Ermellini hanno sostenuto:

√ **l'impossibilità di circoscrivere il profitto alla sola somma incassata e non versata**, senza considerare l'utilità insita nel **risparmio economico** comunque derivante dal mancato versamento dell'imposta.

A tal proposito i supremi giudici hanno affermato che il **profitto del reato** tributario può essere individuato **nell'indubbio vantaggio patrimoniale direttamente derivante dalla condotta illecita** (cfr. Cass. sentenza n. 1199/2012), pur prendendo atto che nella pronuncia n. 30140 del 2012 la stessa Corte era giunta alla conclusione che il profitto può anche coincidere con l'importo dell'IVA **incassata**.

Ebbene, nel caso concreto, ad avviso della Terza Sezione Penale, si è certamente verificato un risparmio d'imposta, tanto da sussistere perfetta equivalenza, nella misura reale adottata, tra il valore dei beni sequestrati e l'entità del profitto del reato, in quanto il giudice di merito ha tenuto conto nell'accertamento del valore della rendita catastale dell'immobile e non di altro valore (più alto) condizionato all'andamento del mercato immobiliare.

Fondo patrimoniale

Per quanto riguarda la seconda doglianza, relativa al conferimento dell'immobile sequestrato in fondo patrimoniale, la Suprema Corte ha osservato che non può rinvenirsi alcuna incompatibilità tra il sequestro preventivo e i regimi di particolare favore assicurati dalle leggi civili a taluni beni in ragione della loro natura o destinazione. Infatti, le norme civilistiche che definiscono la natura di taluni cespiti patrimoniali (artt. 169 e 1881 cod. civ.), ovvero disciplinano l'esecuzione coattiva civile (artt. 543 e 545 cod. proc. civ.) riguardano esclusivamente la definizione della garanzia patrimoniale a fronte delle responsabilità civili, **senza toccare in nulla la disciplina della responsabilità penale, nel cui esclusivo ambito ricade invece il sequestro preventivo**.

Del resto, proprio la struttura e la finalità del sequestro preventivo rendono evidente e non equivocabile la differenza con le fattispecie civilistiche, tanto cautelari che espropriative: il sequestro preventivo non presuppone alcuna responsabilità civile, ed è anzi indipendente dall'effettiva provocazione di un danno quantificabile. Infatti, non prelude ad alcuna espropriazione, ma semmai ad un provvedimento sanzionatorio, quale è la **confisca, che prescinde dal danno e considera solo l'esistenza di un particolare rapporto di strumentalità o di derivazione tra la cosa e il reato**.

In giurisprudenza si è, tra l'altro, precisato che la legittimità del sequestro non è esclusa neppure dal fatto che tale misura sia funzionale alla **confisca per equivalente**, poiché l'assenza di nesso di pertinenzialità tra il reato contestato e i

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

beni confiscabili “per equivalente” **non altera la natura sanzionatoria della confisca** che colpisce il reo, in quanto la giustificazione dell’intervento penale, con il contestuale travolgimento dei vincoli civilistici, **risiede unicamente nell’appartenenza del bene sequestrato al patrimonio del reo.**

E infatti (v. Cass. Sez. III Pen. sentenza 15 ottobre 2012, n. 40364) i beni costituenti il fondo patrimoniale **rimangono nella disponibilità del proprietario o dei rispettivi proprietari, avendo essi solo un vincolo di destinazione.** Di conseguenza i beni immobili conferiti nel fondo dall’autore di un illecito non possono che appartenere a lui, tanto da restare soddisfatto il criterio di appartenenza al “reo”, che giustifica l’applicazione della confisca e del preventivo sequestro.

Né è possibile, ha sostenuto infine la Terza Sezione Penale, evocare la ricorrenza dell’istituto del *trust*, considerato che, nella specie, l’indagato non ha perduto la disponibilità dei beni sequestrati, presupposto necessario per il conferimento dei beni in *trust* (cfr. Cassazione n. 13276/2011, secondo cui, in materia di reati fiscali, se la costituzione del *trust* risulta essere un “*mero espediente per creare un diaframma tra patrimonio personale e proprietà costituita in trust*”, i beni dell’indagato non sono al riparo dal sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente).

In conclusione, il ricorso dell’imprenditore è stato respinto.

Concetto di “profitto”

L’articolo 1, comma 143, della Legge n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008) stabilisce che nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10 – ter e 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, “*si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all’articolo 322 – ter del codice penale: tra cui quella della confisca obbligatoria dei beni che costituiscono il **profitto del reato**, che nel caso dei reati fiscali, deve intendersi non solo un positivo incremento del patrimonio personale, bensì **qualunque vantaggio patrimoniale direttamente derivante dal reato, anche se consistente in un risparmio di spesa***” (cfr.. Cass. Sez. III Pen. ordinanza n. 12639/2013, nonché sentenza 6309/2013).

In ordine alla misura del sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente (ex artt. 321 cod. proc. civ e 322 – ter cod. pen.), la giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente sostenuto che essa **va riferita all’ammontare dell’imposta evasa**, che costituisce un indubbio vantaggio patrimoniale

www.commercialistatelematico.com

E’ vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

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 (tra le altre, Cass. Sez. V Pen. sentenza n. 1843/2012).

IVA mai incassata

Ebbene, con la sentenza n. 19099/13 in commento, la Suprema Corte ha precisato che il “profitto” del reato può essere individuato nel risparmio di imposta e nel beneficio economico derivante dall’illecito:

✓ **anche nel caso di omesso versamento dell’IVA mai incassata.**

Ne consegue la possibilità di sottoporre a sequestro somme e beni di entità pari all’importo non versato per la successiva confisca in caso di condanna.

Quindi, il contribuente che si trovi a non incassare le somme per le prestazioni effettuate e a dichiarare comunque il dovuto, rischia di incorrere in responsabilità penale (**ove superi la soglia di punibilità fissata dal D.Lgs. n. 74/2000 - € 50mila**), con eventuale sequestro, a fini di confisca, di beni di valore corrispondente alle somme mai incassate.

Casi su omessi versamenti di IVA e ritenute certificate

ESTINZIONE PARZIALE DEL DEBITO IVA

Un’impresa nella dichiarazione IVA 2012, relativa al 2011, ha esposto IVA a debito per 70mila euro che non è stata versata. Il 10 dicembre 2012, dopo la presentazione della dichiarazione (30 settembre) ma prima della scadenza dell’acconto (27 dicembre 2012) versa volontariamente, con F24, 21mila euro a titolo di IVA. Resta un debito IVA del 2011 per € 49mila (al di sotto della soglia di punibilità di € 50mila).

Non si configura il reato di omesso versamento di IVA di cui all’articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000, poiché tale reato si consuma con la scadenza dell’acconto del periodo di imposta successivo (il 27 dicembre 2012).

VERSAMENTO IN CONSEGUENZA DI AVVISO BONARIO

Nel 2010, una società per azioni ha operato € 80mila di ritenute ai dipendenti e ai professionisti che hanno erogato prestazioni. Non versa però queste ritenute né alle scadenze previste né alla presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta. Nei primi mesi del 2013 la società riceve l'avviso bonario e paga subito quanto dovuto (€ 80mila) oltre alle sanzioni in misura ridotta (10% dell'omissione).

In un'ipotesi siffatta, il rappresentante legale della società ha commesso il reato di cui all'articolo 10 bis D.Lgs. n. 74/2000, anche se il pagamento è avvenuto all'arrivo dell'avviso bonario, poiché il reato si consuma alla presentazione della dichiarazione del sostituto (mentre l'avviso bonario è ovviamente successivo). Il pagamento postumo consente tuttavia di beneficiare della riduzione della pena di un terzo (fino al 17 settembre 2011, della metà) e di evitare le sanzioni accessorie.

RATEIZZAZIONE

Una ditta individuale non versa l'IVA per 70mila euro nel 2011. La maggior parte delle fatture emesse non sono state pagate dal cliente principale, che ha avuto problemi finanziari. La situazione di omesso versamento resta anche dopo il 27 dicembre 2012 (scadenza dell'acconto). La ditta conta di onorare il debito all'arrivo dell'avviso bonario, pagando a rate.

La circostanza di non aver incassato l'IVA indicata in fattura non fa venir meno il reato di omesso versamento. Questo perché si tratta di un delitto di natura omissiva a carattere istantaneo. Inoltre, secondo giurisprudenza unanime della Cassazione, l'eventuale accordo tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente per la rateizzazione dell'omessa IVA non fa venire meno il reato di cui all'art. 10 – ter del D.Lgs. n. 74/2000, **sicché è legittimo il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente**, sui beni mobili e immobili intestati all'indagato e/o alla società. Le difficoltà finanziarie dell'impresa non assumono alcun rilievo e l'avvenuto pagamento delle prime rate del piano di ammortamento è circostanza che offre solo la possibilità al contribuente di richiedere la revoca parziale del provvedimento cautelare, con riferimento agli importi versati. Inutile, poi, obiettare che il piano di rateazione è assistito da polizza fideiussoria, in quanto le somme di denaro oggetto del vincolo cautelare, quale profitto del reato, non sono suscettibili di sostituzione attraverso una fideiussione da costituire presso un istituto di credito, trattandosi di una garanzia personale di pagamento non equipollente rispetto al bene sequestrato. Insomma, le ragioni che hanno determinato il sequestro possono venir meno solo con il **completamento del pagamento** rateale concordato (Cass. Pen. sentenze n. 33587/2012, n. 30140/2012 e n. n. 10109/2013).

SOSPENSIONE ESECUTIVITÀ DELLA CARTELLA

La Procura della Repubblica dispone il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di alcuni immobili di un'impresa che ha omesso di versare, entro il termine del 27 dicembre 2010, l'IVA dovuta per il periodo d'imposta 2009. Il provvedimento cautelare è conseguito alla notifica di una cartella di pagamento di circa 500mila euro, la cui esecutività è stata sospesa in sede di contenzioso tributario.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, la misura cautelare è legittimità, posto che la sospensione dell'esecutività della cartella ad opera della CTP non realizza un annullamento del debito, lasciando conseguentemente inalterata l'obbligazione tributaria. La sospensiva accordata dal giudice tributario di primo grado si sostanzia in un provvedimento "precario", in quanto si tratta di una statuizione cautelare, tipicamente anticipatoria e di carattere provvisorio, adottata sulla base di una cognizione sommaria degli atti di causa, che lascia tutt'al più incerto il "quantum" della somma dovuta dal contribuente, ma non l'"an". All'atto della ricezione di una cartella esattoriale, il reato si è già consumato e, nonostante la sospensione del titolo esecutivo, il contribuente per evitare il sequestro deve onorare il proprio debito. In altre parole, **è solo l'intervenuta sanatoria della posizione tributaria che fa venir meno i presupposti della confisca, e quindi consente la revoca del sequestro preventivo disposto in funzione della futura esecuzione di detta misura ablativa** (v. Cass. Sez. III Pen. sentenza n. 9578/13).

Giova ricordare che esistono pronunce di merito (**Trib. di Novara, sentenza 21 marzo 2013; Trib. di Milano, sentenza n. 3926 del 7 gennaio 2013; Trib. di Milano, sentenza 5 novembre 2012, n. 2818 e Trib. Firenze sentenza 10 agosto 2012**, tanto per citarne alcune) che hanno escluso la responsabilità dell'imprenditore che non riesce a far fronte agli adempimenti fiscali a causa di grave e comprovato dissesto economico dell'impresa, determinato da causa di "forza maggiore" (per esempio, i debitori dell'azienda – come le P.A. - che non pagano). In buona sostanza, **la comprovata crisi di liquidità dell'azienda, ove determinata da fattori estranei alla volta dell'imprenditore**, per alcuni Tribunali costituisce un esimente che salva l'imprenditore dal reato di omessa IVA o di omesso versamento di ritenute certificate. Se infatti l'impresa non rispetta le scadenze tributarie **a causa di mancanza di liquidità a essa non imputabile**, non si può addebitare all'imputato il **dolo** del reato di omesso versamento delle imposte, per la cui sussistenza è necessario che il fatto sia **preveduto e voluto** come conseguenza dall'autore. Benevole verso i contribuenti in crisi di liquidità anche talune Commissioni Tributarie (**CTR Lazio, sentenza 158/29/12; CTR Lazio, sentenza 540/14/11; CTP Lecce, sentenza**

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

325/1/10; CTP Perugia, sentenza 36/2009) che hanno ritenuto non sanzionabile il ritardato pagamento delle imposte, laddove sia dimostrata la causa di “forza maggiore”, per esempio, le gravi difficoltà economiche e l’esigenza di incassare eventuali crediti vantati. Tanto, in applicazione dell’articolo 6, comma 5 del D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui non è punibile chi ha commesso il fatto per *“causa di forza maggiore”*.

2 aprile 2014
Antonio Gigliotti