

È reato soltanto l'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale

di *Alessandro Traversi**

E' pienamente condivisibile il principio di diritto affermato dalla Corte di cassazione penale nella sentenza n. 40361 del 2012, secondo cui, poiché presupposto del reato di omesso versamento IVA è che «il debito IVA risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente», ove «da tale dichiarazione non risulti alcun debito», non è integrata la condotta penalmente rilevante. In una simile ipotesi, non assume alcun rilievo la eventuale tardività della presentazione della dichiarazione annuale IVA. Peraltro anche una dichiarazione tardiva, costituendo comunque titolo per la riscossione, potrebbe fungere da presupposto del reato di omesso versamento IVA, per quanto, ove risulti omessa la dichiarazione - perché non presentata del tutto o presentata oltre il menzionato termine di tolleranza - sarà poi configurabile il più grave delitto di «omessa dichiarazione».

Il caso che ha dato origine alla sentenza n. 40361 del 2012¹ riguarda un contribuente al quale era stato contestato il reato di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 e nei cui confronti era stato, conseguentemente, disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di una somma pari all'importo dell'IVA asseritamente non versata.

La difesa aveva proposto richiesta di riesame del suddetto provvedimento, assumendo che nessuna somma fosse dovuta a titolo di IVA, in quanto dalla dichiarazione annuale relativa a detta imposta risultava un credito di pari importo. Il Tribunale aveva, però, respinto la richiesta, affermando che l'Agenzia delle entrate aveva disconosciuto il credito IVA. Proposto ricorso per cassazione, la Suprema Corte ha invece accolto la tesi del contribuente, evidenziando che, a norma dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, presupposto del reato è che «il debito IVA risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente» di talché, ove «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».

L'assunto della Corte di cassazione è pienamente condivisibile.

Omesso versamento IVA

L'art. 10-ter prevede infatti che l'ipotesi di reato di cui trattasi si configuri nei confronti di «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 d'imposta successivo».

È, innanzitutto, opportuno ricordare che il momento consumativo del reato coincide con lo scadere del termine del 27 dicembre fissato dall'art. 6, comma 1, della legge n. 405/1990 per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo. Ne discende che 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. Dal tenore letterale della norma si evince altresì, chiaramente, che il reato può configurarsi soltanto con riferimento all'IVA autodichiarata dallo stesso contribuente. Non rileva, dunque, l'eventuale maggiore imposta accertata dall'Ufficio. Questa peculiare costruzione della fattispecie comporta: da un lato, che il contribuente adempiente all'obbligo di corretta indicazione nella dichiarazione annuale dell'ammontare dell'IVA dovuta, il quale abbia poi omesso di versarla l'anno successivo entro il termine prescritto del 27 dicembre (magari a causa di sopravvenute difficoltà finanziarie a lui non imputabili), debba essere chiamato a rispondere del delitto di cui all'art. 10-ter, dall'altro, che, al contrario, non incorra in responsabilità penale per tale reato colui che, anche intenzionalmente, abbia indicato nella dichiarazione annuale un indebito IVA inferiore alla soglia di punibilità di euro 50.000,00, ancorché debitore, in realtà, di una somma maggiore.

* **Alessandro Traversi** - *Avvocato in Firenze - Docente di diritto penale tributario presso la Scuola di Polizia Tributaria - Guardia di Finanza di Roma*

SOLUZIONI OPERATIVE

Configurabilità del reato di omesso versamento IVA

Il **momento consumativo** del reato di omesso versamento IVA coincide con lo **scadere del termine** fissato per il versamento dell'acconto IVA relativo al **periodo d'imposta successivo**. L'eventuale **tardivo versamento** dell'imposta dovuta **non esonera** dunque dalla **responsabilità penale**, dal momento che il **reato** si è già consumato allo spirare del suddetto termine. Inoltre, il reato può configurarsi soltanto con riferimento all'**IVA autodichiarata** dallo stesso contribuente. **Non rileva** l'eventuale **maggior imposta accertata** dall'Ufficio.

Tardiva dichiarazione IVA

Nella sentenza in commento si accenna al fatto che, presumibilmente, l'Agenzia delle entrate avrebbe disconosciuto il credito IVA in quanto, nel caso di specie, la relativa dichiarazione era stata presentata tardivamente.

Peraltro, sul punto, va rilevato che per dichiarazione annuale si intende la «dichiarazione annuale in materia di imposta sul valore aggiunto 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. Ovviamente, deve trattarsi di dichiarazione contenente i dati e gli elementi richiesti nel modello, necessari per l'individuazione del contribuente e per la determinazione dell'ammontare delle operazioni e dell'imposta, presentata con le modalità previste dall'art. 3 del D.P.R. n. 322/1998, ma non necessariamente di dichiarazione fiscalmente valida, dal momento che, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000, «non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto». In considerazione del rinvio operato dall'art. 8, comma 6, del D.P.R. n. 322/1998 all'art. 2, comma 7, del medesimo decreto, il quale stabilisce che «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», è da ritenersi che anche la dichiarazione tardiva, presentata oltre il suddetto maggior termine di comportamento valevole ai fini penali, costituendo comunque titolo per la riscossione, possa fungere da presupposto del reato.

Va, però, infine, evidenziato che, nella fattispecie che è stata oggetto della pronuncia di cui trattasi, non appare rilevante la questione della tardività o meno della presentazione della dichiarazione annuale IVA poiché, da tale atto, non risultava comunque dovuto alcun importo, dato che il contribuente aveva semmai indicato un corrispondente credito IVA.

Del resto, ove risulti omessa la dichiarazione - perché non presentata del tutto o presentata oltre il menzionato termine di tolleranza - sarà configurabile il più grave delitto di «omessa dichiarazione» contemplato dall'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, sempre che sia superata la relativa soglia di punibilità (euro 77.468,53 per reati commessi anteriormente al 17 settembre 2011 ovvero di euro 30.000,00 per reati commessi successivamente).

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. Ii pen., Sent. 15 ottobre 2012 (19 settembre 2012), n. 40361 - Pres. Mannino -Rei. Amoroso

Il reato di omesso versamento dell'IVA presuppone che il debito IVA risulti dalla stessa dichiarazione del contribuente. Ove invece da tale dichiarazione non risulti alcun debito -e, come nel caso in esame, risulti anzi un credito - non si realizza la condotta penalmente rilevante di omesso versamento IVA.

Ritenuto in fatto

1. Con il decreto di sequestro preventivo in data 28 novembre 2011, il GIP presso il Tribunale di Brindisi ha ipotizzato a carico di F.P.E. il reato di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, perché quale legale rappresentante della s.r.l. C.F. corrente in ..., non versava l'IVA per un importo di euro 70.362,00 dovuta in base alla dichiarazione annuale per il 2007, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo; in... il 27 dicembre 2008, data di scadenza del termine per il versamento dell'acconto per il periodo d'imposta 2008.

Con tale provvedimento - adottato ex art. 322-ter c.p. e art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 -è stato disposto il sequestro preventivo di tutte le somme di denaro depositate sui conti correnti e/o altri rapporti bancari, nonché sui beni mobili registrati intestati al F. e/o alla s.r.l. C.F. quali «equivalente» del profitto del reato contestato, da individuarsi nella somma di euro 70.362,00 dato dall'importo dell'IVA non versato.

Il provvedimento di sequestro è stato eseguito dal P.M., fino a concorrenza della somma indicata con apposizione del vincolo reale, sui seguenti beni: ciclomotore Aprilia Scarabeo con targa..., intestato al F.; ciclomotore Aprilia Scarabeo, con targa intestato al F.; c/c n. ... acceso presso la banca ..., filiale di..., con saldo attivo di euro 122,63; c/c n.... acceso presso la banca... s.p.a., filiale di ..., con saldo attivo di euro 5,10; oggetti in oro contenuti in una cassetta di sicurezza accesa presso la banca ... s.p.a. e cointestata con M.R.; il valore complessivo di tali beni è stato stimato - da un c.t. ora. 1.0 - in complessivi euro 15.675,00; il sequestro, tuttavia, è stato eseguito sui beni per un valore di euro 7.838,00, pari al 50% del valore complessivo innanzi indicato.

2. Il Tribunale di Brindisi con ord. 24 gennaio 2012 ha rigettato la richiesta di riesame e condannando il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Sussistono tutti i presupposti di legge per l'applicazione della misura cautelare reale.

Quanto al *fumus commissi delicti*, il Tribunale ha osservato che l'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000 prevede una fattispecie delittuosa diretta a sanzionare l'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale. A tale nuova fattispecie è estesa la sanzione penale prevista per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate dal precedente art. 10-bis. 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.

Gli elementi della fattispecie risultano dalla denuncia di reato trasmessa dall'Agenzia delle entrate il 20 gennaio 2011 a carico del F., nella qualità di legale rappresentante della C.F. s.r.l., da cui si evince che, a seguito del controllo effettuato ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972, della dichiarazione IVA periodo d'imposta dal

1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007, il contribuente non risulta aver versato entro il 27 dicembre 2008 l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per l'ammontare di euro 70,362,00 e dunque in misura superiore alla soglia di euro 50.000, penalmente rilevante.

Il Tribunale ha in particolare rigettato la tesi della difesa istante che, sul punto, aveva dedotto che con riferimento agli anni d'imposta 2006 e 2007 il F. vantava un credito IVA pari, rispettivamente, ad euro 70.362 ed euro 16.762,00, come da dichiarazione IVA allegate in copia; dunque, secondo il ricorrente, l'Agenzia delle entrate sarebbe incorsa in errore nella determinazione dell'imposta evasa non avendo tenuto conto di tale credito.

Però - osservava il Tribunale - l'Agenzia delle entrate non aveva ritenuto di accedere alla prospettazione del contribuente circa l'esistenza e l'entità del credito IVA asseritamente vantato, tant'è che aveva stimato il debito erariale tenendo conto dell'imposta e del minor credito da versare; ed ha aggiunto il Tribunale che non era quella la sede per valutare l'eventuale erroneità del calcolo operato dall'Agenzia delle entrate.

3. Avverso questa pronuncia l'indagato propone ricorso per cassazione.

Considerato in diritto

1. Il ricorso è fondato sul rilievo del ricorrente che deduce che l'Agenzia delle entrate, nell'effettuare il controllo della dichiarazione IVA inerente il periodo d'imposta 2007 e nel determinare in euro 70.362 l'ammontare dell'imposta asseritamente dovuta, aveva sommato tra loro importi che nella dichiarazione del contribuente erano invece riferiti ad operazioni diverse tra loro.

In sostanza il ricorrente contesta il presupposto di fatto del reato ascrittogli.

2. Il ricorso è fondato.

Va premesso che l'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 prevede come reato il fatto di chi non versa l'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

L'art. 1, comma 143, della legge n. 244/2007 ha poi previsto l'applicabilità della confisca «per equivalente» di cui all'art. 322-ter c.p. ai reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del D.Lgs. n. 74/2000; disposizione che peraltro 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. Come questa Corte ha già affermato (Cass., Sez. III, 14 ottobre 2010-3 novembre 2010) il reato di omesso versamento dell'IVA, di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 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'IVA 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 non contesta l'applicabilità della confisca dell'equivalente in vista della quale è stata adottata la misura cautelare del sequestro preventivo. Il ricorrente nega invece il presupposto di fatto del reato contestatogli (omesso versamento dell'IVA). Sostiene infatti che dalla dichiarazione IVA per il 2007 risulta un credito - e non un già debito - di pari importo (euro 70.362,00).

Nell'ordinanza impugnata il Tribunale si fa carico di questa argomentazione difensiva e riferisce altresì che essa si fonda sulla dichiarazione IVA allegata in copia al ricorso per riesame. Il Tribunale però non attesta che dalla dichiarazione IVA risulterebbe invece un debito e non già un credito per l'indagato ricorrente. Ma afferma che l'Agenzia delle entrate 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. Si pone quindi la questione, di natura tributaria, se la tardività della dichiarazione IVA faccia decadere, o no, il contribuente dal diritto alla detrazione IVA. Ciò posto, non è sufficiente allora l'affermazione - meramente assertiva - del Tribunale di sostanziale non liquet. 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.

3. Pertanto il ricorso va accolto con conseguente annullamento dell'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Brindisi per riesame del presupposto di fatto del reato.

P.Q.M.

La Corte annulla l'ordinanza impugnata con rinvio al Tribunale di Brindisi.