



Le nuove figure delittuose di omessi versamenti.

A cura dell' Avv. Eva Salbergo

Premessa

Nuove ipotesi di reato recentemente entrate in vigore, indicano lo scopo del Legislatore di tentare di arginare un fenomeno alquanto diffuso: a fronte della presentazione di dichiarazioni fiscali corrette (ai fini Iva, soprattutto) e, dunque, a fronte della corretta esposizione del proprio debito fiscale, molti contribuenti omettono poi il *versamento* delle imposte correttamente dichiarate, facendosi infine trovare nullatenenti in sede di riscossione esecutiva, con evidenti gravi danni per l'Erario.

Sono state quindi introdotte (con l'art. 35, co. 7 dl D.L. n. 223 del 4.7.2006, successivamente convertito nella L. 4.8.2006 n. 248) due nuove figure delittuose in materia di reati tributari: si tratta, rispettivamente, dei reati di cui agli artt. 10 ter - *Omesso versamento di Iva* - e del reato di cui all'art. 10 quater - *Indebita compensazione* - inseriti nella L.74/2000, che perseguono un fine diverso ed ulteriore rispetto a quello di contrasto all'evasione che caratterizza l'impianto della L.74/2000, ossia il



fine di contrastare l'*evasione in sede di versamento delle imposte*, così proseguendo il cammino già iniziato con l'art. 1, co. 414 della L. 30.12.2005, n. 311, che ha introdotto la nuova figura delittuosa di cui all'art. 10 bis L.74/2000 - *Omesso versamento di ritenute*.

Con l'introduzione di questi nuovi reati, pertanto, il Legislatore mira ad arginare il fenomeno di cui sopra si è detto (presentazione di dichiarazioni corrette, omesso versamento di imposta), coinvolgendo nella fattispecie penale anche il momento della riscossione ed in tal modo evidenziando un parziale ripensamento della *ratio* ispiratrice della riforma operata nel 2000.

L'art. 10 ter della L.74/00 - Omesso versamento dell'Iva -

Fattispecie: *“La disposizione di cui all'art. 10 bis (è punito con la reclusione da sei mesi a due anni) si applica, nei limiti ivi previsti (ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta), 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”.*

Senza alcuna pretesa di esaustività, già dalla sola lettura della norma si possono trarre interessanti spunti - ciascuno meritevole di approfondimento - cui si vuole solo accennare:

1) IMPOSTE CONSIDERATE - IVA: si sottolinea come il reato cui all'art.10 ter riguardi testualmente solo l'IVA; solo l'omesso versamento di IVA e non, quindi, di imposte dirette né di altre imposte rientra nella previsione della nuova norma. In altri termini, l'ordinamento penale punisce l'omesso versamento delle imposte



diverse dall'Iva solo se ciò sia dipeso da una **condotta fraudolenta** del contribuente, ai sensi dell'art.11 della L.74/2000 - *Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*.

2) SOGLIA DI PUNIBILITA': il richiamo all'art. 10 bis introduce nel delitto in esame una soglia di punibilità quantificata in 50.000 euro per periodo di imposta; si sottolinea che l'art.5 della stessa L.74/2000 punisce l'omessa presentazione della dichiarazione IVA (ed anche quella inerente le imposte sui redditi) ogniqualvolta l'imposta evasa sia superiore ad Euro 77.468,53.

3) DICHIARAZIONE ANNUALE: l'art.10 ter fa espresso richiamo alla sola *dichiarazione annuale*;

a) sembrerebbe non assumere rilievo penale l'omesso versamento di Iva periodica. Tuttavia, poiché l'Iva periodica non versata mensilmente o trimestralmente concorre alla formazione dell'Iva complessivamente dovuta quale risultante in sede di dichiarazione annuale, si ritiene che anche l'omesso versamento di Iva periodica assuma rilievo al fine della consumazione del reato in parola, ma che lo assuma solo in un momento successivo all'omesso versamento, ossia al momento in cui concorrerà a formare il debito di imposta complessivamente dovuto.

b) la norma parla di "*iva dovuta in base alla dichiarazione*": c'è dunque da chiedersi se la configurabilità del reato in parola sia subordinata alla presentazione materiale della dichiarazione annuale Iva. Tale interpretazione appare quella maggiormente sostenibile, sia per ragioni di ordine testuale sia perché, in mancanza di presentazione della dichiarazione annuale, si porrebbe il conseguente e complesso problema di identificare e quantificare il debito di imposta rispetto al quale si sia omesso il versamento. Si osserva, però, che tale soluzione comporta conseguenze di dubbia equità: a fronte di due contribuenti che abbiano entrambi omesso il dovuto versamento di Iva (per almeno 50.000 euro) e dei quali uno solo



abbia presentato la dichiarazione annuale Iva, sarebbe punito ex art.10 ter solo quello dei due che abbia presentato la dichiarazione annuale; non sarebbe invece punibile (per l'omesso versamento) l'altro contribuente, che non abbia nemmeno presentato la dichiarazione annuale (salva la rilevanza penale dell'omessa dichiarazione che, come già si è visto, ha una soglia di punibilità più elevata - Euro 77.468,53).

4) MOMENTO CONSUMATIVO DEL REATO: il momento consumativo del reato è espressamente indicato dalla norma nel "*termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo*" e, dunque, nel 27 dicembre dell'anno successivo a quello d'imposta considerato (art. 6, co. II, L. 405 del 29.12.1990). Ad esempio, per l'Iva inerente l'anno d'imposta 2006, il termine rilevante è quello del 27.12.2007.

Poiché la norma in questione è entrata in vigore il 4.7.2006, si pone la questione se il reato sia perseguibile per l'anno d'imposta 2005, così come ritiene parte della dottrina e la Circolare esplicativa dell'Agenzia delle Entrate (*Circ. 4.8.2006, n. 28/E*).

5) EVENTUALI SCRIMINANTI ed ATTENUANTI: un utile spunto di riflessione può essere ravvisato nella possibilità di ipotizzare una scriminante del delitto in parola laddove l'omesso versamento dell'Iva derivi da una situazione di obiettiva carenza finanziaria (assoluta ed involontaria) del soggetto obbligato; sul punto, tuttavia, è utile ricordare che la giurisprudenza di legittimità - nella analoga materia di omesso versamento di ritenute previdenziali - è assai severa, di talché appare assai difficile configurare una simile causa giustificativa idonea ad escludere la punibilità anche nell'ipotesi di omesso versamento IVA qui in parola.

Si ritiene invece che anche alla fattispecie in esame possa essere applicata l'attenuante di cui all'art.13 della l.74/2000: la relazione che illustra la normativa in



parola, infatti, qualifica la formula dell'art. 13 come *aperta* e specifica che la stessa non contiene l'indicazione tassativa degli istituti esistenti proprio per potersi adattare a successivi istituti che dovessero essere introdotti dal Legislatore. Orbene, poiché l'art.10 ter investe non già l'accertamento ma la *liquidazione* del tributo, sembra assumere rilevanza la regolarizzazione della comunicazione di irregolarità emessa da A.E. una volta constatato l'omesso versamento (art. 54 bis dpr 633/1972 e art. 2 d.lgs. 462/1997). Appare dunque sostenibile ritenere che l'art. 13 l.74/2000 sia applicabile anche alla fattispecie dell'art.10 ter in esame laddove sia intervenuta la regolarizzazione amministrativa delle comunicazioni di irregolarità, trattandosi comunque di istituto deflattivo del contenzioso.

L'art. 10 quarter - Indebita compensazione -.

Fattispecie: *“La disposizione di cui all'art. 10 bis (è punito con la reclusione da sei mesi a due anni) si applica, nei limiti ivi previsti (ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta), anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9.7.1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti”.*

Anche in tal caso senza alcuna pretesa di esaustività, si fa cenno ad alcuni spunti interpretativi.

1) IMPOSTE CONSIDERATE: i lavori preparatori che hanno accompagnato la norma in questione, lasciano intendere che scopo del Legislatore fosse quello di perseguire la compensazione di Iva falsa, così come è stata criminalizzata l'omesso versamento della sola imposta Iva dovuta a seguito della dichiarazione; ciò, del resto, sarebbe stato coerente con l'intento, più volte dichiarato, di introdurre nuovi



strumenti utili a fronteggiare le c.d. frodi carosello Iva. Al contrario, nel testo normativo approvato è scomparso il riferimento all'Iva: resta dunque da comprendere a quali imposte possa essere riferita la fattispecie.

Sul punto si evidenzia che, per un verso, la mancata specificazione di ogni imposta consentirebbe di intendere come ricomprese nella previsione *tutte le imposte* (Iva, dirette, locali e persino contributi previdenziali), comprendendo ogni caso di compensazione illegittima, che può essere effettuata tra i crediti e debiti anche pendenti nei confronti di diversi enti quali lo Stato, Regioni, Inps e Inail);

per altro verso, la riforma dei reati tributari operata con la L.74/2000 ha limitato le ipotesi delittuose alle imposte dirette ed all'Iva.

La Circolare 28/E ha optato per una interpretazione molto ampia, basata sulla lettera della norma - che non indica alcuna imposte né ancora la fattispecie alla presentazione della dichiarazione annuale - comprendendo tutti i tributi suscettibili di compensazione e non solo II.DD. ed Iva.

Sembra tuttavia accoglibile e preferibile un'interpretazione restrittiva, che limiti l'applicabilità della norma alle sole imposte dirette ed all'Iva e ciò sia per ragioni di ordine sistematico (la norma è inserita nella L. 74/2000, che si riferisce solo ad II.DD. e Iva) sia di ordine sostanziale, poiché sono molteplici le forme di prelievo che possono essere compensate con crediti Iva e II.DD. (riportate dall'art. 17 dl 241/1997, il cui elenco non è comunque esaustivo), ne risulterebbe una profonda incertezza della fattispecie penalmente rilevante, con violazione del principio di tassatività della legge penale.

2) SOGLIA DI PUNIBILITA': il richiamo all'art. 10 bis introduce nel delitto in esame una soglia di punibilità quantificata in 50.000 euro per periodo di imposta.

3) DICHIARAZIONE ANNUALE: l'art.10 quater non fa alcun richiamo alla



dichiarazione annuale, dunque i debiti e crediti che rilevano sono sia quelli che risultano dalla dichiarazione sia quelli inerenti le liquidazioni periodiche.

4) MOMENTO CONSUMATIVI DEL REATO: il reato si consuma con la presentazione del modulo F24, ovvero del documento attraverso il quale il soggetto si avvale della compensazione ed in tal modo esclude l'esistenza del debito d'imposta con conseguente mancato versamento dell'imposta dovuta; il reato si configura nel momento in cui viene superata la soglia di punibilità (50.000 Euro), anche previamente allo scadere del periodo di imposta. Se ci sono *più* compensazioni in relazione a crediti non spettanti o inesistenti di ammontare *inferiore* alla soglia di punibilità, il reato si consuma nel momento in cui viene presentato l'F24 per ulteriori importi non spettanti o inesistenti che, sommati ai precedenti, superano la soglia indicata.

Articolo pubblicato in data 10 luglio 2007