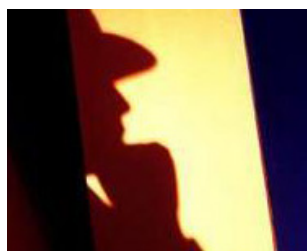


Attualità

I nuovi reati tributari nella prospettiva del contrasto alle frodi (3)

20 Settembre 2006

L'omesso versamento dell'Iva e l'indebita compensazione sanzionati penalmente



Nella medesima visione di parziale ripensamento dell'assetto sanzionatorio penale tributario, si colloca - come emerge in maniera evidente dall'esplicito rinvio operato alla norma dell'articolo 10-*bis*, legge 74/2000 - l'articolo 35, comma 7, del DL 223/2006, che inserisce nel DLgs 74/2000 i due articoli 10-*ter* e 10-*quater*, entrambi finalizzati a reprimere condotte omissive che si concretizzano nel mancato versamento di

imposte.

In particolare, l'articolo 10-*ter* citato mira a sanzionare il comportamento del soggetto che omette di versare l'Iva risultante a debito in sede di dichiarazione annuale e assimila l'omissione, sotto il profilo sanzionatorio, a quella del sostituto d'imposta che non versa le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

L'obiettivo del legislatore è quello di sanzionare penalmente i fenomeni di evasione in sede di riscossione.

Tale scelta deriva anche dall'avvertita necessità di contrastare il fenomeno delle frodi "carosello", laddove l'omesso versamento dell'Iva rappresenta, di norma, uno dei passaggi nei quali si articola la complessiva condotta fraudolenta. In tali casi, infatti, come in altre tipologie di frodi alle quali partecipino più operatori commerciali, si registra nella platea dei soggetti coinvolti nella complessa operazione fraudolenta la presenza di un soggetto "interposto" che omette, a fronte

dell'adempimento formale degli obblighi Iva da parte degli altri soggetti, il versamento dell'imposta (che viene poi solitamente ripartito fra tutti).

In merito alla punibilità, ex articolo 10-ter del Dlgs 74/2000, del delitto di omesso versamento Iva nel contesto di una "frode carosello" si annota la posizione di autorevole dottrina che rileva come nell'ambito di queste *"può essere chiamato a rispondere a titolo di concorso ex art. 10-ter citato con il soggetto Iva che ne omette il versamento anche persona diversa da quest'ultimo, alla condizione che si sia consapevoli dell'omesso versamento e si partecipi allo stesso con contributi oggettivi e soggettivi, indipendentemente dalla materiale partecipazione alla spartizione dell'Iva non versata"*(1).

Come detto, l'omesso versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale è penalmente rilevante anche se non inserito in una "frode carosello", in quanto costituisce in ogni caso reato l'omesso versamento dell'imposta autoliquidata in dichiarazione, anche quando questa deriva dall'attività economica effettivamente e regolarmente svolta.

Il richiamo che la norma in commento opera all'articolo 10-bis del Dlgs n. 74/2000, e le precisazioni diffuse in merito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 4/8/2006, n. 28/E (paragrafo 4), consentono di puntualizzare come segue gli elementi caratterizzanti la fattispecie di reato.

Articolo 10-ter del Dlgs n. 74/2000 - Omesso versamento Iva(2)	
Soggetto attivo	Contribuente che riveste la qualità di soggetto Iva, tenuto al versamento dell'Iva
Condotta	Omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto che risulta a debito dalla dichiarazione annuale
Soglia di punibilità	Ammontare dell'Iva non versata superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta

Momento consumativo	Mancato versamento dell'imposta entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo; per la consumazione del reato occorre, quindi, 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(3)
Elemento soggettivo	Dolo generico
Pena edittale	Reclusione da sei mesi a due anni

In merito alla decorrenza temporale della disposizione normativa in esame, la circolare n. 28/2006 ha chiarito che la stessa trova applicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006, riguardanti l'Iva risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005.

La decorrenza temporale come sopra evidenziata deriva dalla duplice circostanza che:

- il DI 223/2006 è entrato in vigore il 4 luglio 2006
- il delitto in trattazione si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'Iva relativa alla dichiarazione dell'anno precedente.

L'indebita compensazione

L'articolo 10-*quater* (indebita compensazione) del Dlgs n. 74/2000, inserito nell'ordinamento penale tributario dall'articolo 35, comma 7, del DI 223/2006 (non modificato sul punto dalla legge di conversione), prevede una nuova fattispecie delittuosa che, in materia di violazione degli obblighi di versamento, punisce la compensazione dei debiti d'imposta con crediti non spettanti o inesistenti.

La norma si applica ai tributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 9/7/1997, n. 241.

Com'è noto, la disposizione da ultimo citata consente al contribuente di utilizzare, nel nuovo sistema dei versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a

favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali, l'eventuale compensazione dei crediti dello stesso periodo nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

Anche per la fattispecie in trattazione, il richiamo operato all'articolo 10-*bis* del Dlgs n. 74/2000 e le precisazioni fornite in merito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 28/E consentono di puntualizzare come segue gli elementi caratterizzanti la fattispecie di reato, disciplinata dall'articolo 10-*quater* del citato decreto legislativo.

Articolo 10-<i>quater</i> del Dlgs n. 74/2000 - Indebita compensazione	
Soggetto attivo	Qualunque contribuente
Condotta	Omesso versamento di somme dovute a motivo dell'utilizzazione in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti
Soglia di punibilità	La soglia di punibilità deriva dal rinvio operato dall'articolo 10- <i>quater</i> in commento ai "limiti" previsti dal precedente articolo 10- <i>bis</i> . Il delitto si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a 50mila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta.
Momento consumativo	Come precisato dalla circolare n. 28/2006 (paragrafo 4), 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 alla soglia, il delitto si perfeziona alla data in cui si procede, nel medesimo 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 a cinquantamila euro.
Elemento soggettivo	Dolo generico

Pena edittale	Reclusione da sei mesi a due anni
---------------	-----------------------------------

Considerazioni conclusive

La conclusione che sembra lecito trarre dalle brevi considerazioni fatte è che l'introduzione dei reati di omesso versamento dell'Iva e di indebita compensazione rappresenta un'ulteriore conferma del parziale ripensamento in merito alle scelte operate dal legislatore nel 2000, in campo penale tributario, concretizzatesi in una notevole riduzione del numero degli illeciti di rilievo penale in campo fiscale.

Rimane comunque coerente con lo spirito della legge delega del 1999, al quale si è attenuto l'impianto normativo del Dlgs n. 74/2000, la scelta di non prevedere illeciti penali contravvenzionali (puniti con l'arresto e/o l'ammenda), configurando entrambe le nuove fattispecie come delitti.

In ogni caso, appare evidente come la previsione dei nuovi reati di omesso versamento dell'Iva e di indebita compensazione rappresentino una forte presa di posizione di fronte all'emergere di fenomeni di evasione nel campo della riscossione che, se non arginati, anche ricorrendo, come è avvenuto, all'estrema *ratio* della sanzione penale, possono rappresentare una diffusa e grave compromissione degli interessi erariali.

Le neo-introdotte sanzioni penali rappresentano un ulteriore deterrente contro le frodi in campo fiscale che, in special modo nel settore dell'Iva, caratterizzato dal meccanismo della "rivalsa", hanno comportato "buchi" considerevoli nelle casse dello Stato a motivo del minor gettito derivante dagli omessi versamenti delle imposte.

3 - fine. Le prime due puntate sono state pubblicate venerdì 15 e martedì 19

NOTE:

1) Così I. CARACCIOLI, "Omesso versamento Iva, 'frodi carosello' e concorso di persone", "il fisco" n. 31 del 31/7/2006, pagina 4877.

2) M. MEOLI, "I reati di omesso versamento di Iva e di indebita compensazione", Scheda di aggiornamento Eutekne n. 854.02 del 28/8/2006

3) Si ricorda che l'acconto Iva va versato entro il giorno 27 del mese di dicembre, a norma dell'articolo 6, comma 2, della legge 29/12/1990, n. 405.

di

Fabio Carriolo

Giuseppe Tucci

URL: [https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/nuovi-reati-tributari-nella-prospettiva-del-contrasto-alle-frodi-](https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/nuovi-reati-tributari-nella-prospettiva-del-contrasto-alle-frodi-3)

3