

Giurisprudenza

A senso unico verso l'Erario l'Iva incassata per rivalsa

4 Febbraio 2014

Le somme raccolte rappresentano l'imposta sul valore aggiunto dovuta allo Stato e non una "provvista" personale da investire o a disposizione dell'impresa per esigenze aziendali



In tema di omesso versamento dell'Iva (articolo 10-ter del decreto legislativo 74/2000), le difficoltà finanziarie non possono rappresentare una causa di forza maggiore in grado di escludere la rilevanza penale del fatto: il mancato accantonamento dell'Iva addebitata in via di rivalsa e incassata determina una situazione di difficoltà in cui il contribuente si è volontariamente trovato per aver utilizzato la provvista per altre esigenze aziendali anziché provvedere a riversarla all'Erario.

Inoltre, nel solco di quanto statuito dalle Sezioni unite con la sentenza 37424/2013, l'articolo 10-ter, entrato in vigore il 4 luglio 2006, è applicabile anche alle omissioni dei versamenti dell'imposta sul valore aggiunto relativi all'anno 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale. Infatti, la condotta penalmente rilevante non è l'omissione del versamento periodico nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento del tributo dovuto in base alla dichiarazione annuale nel maggiore termine stabilito per il versamento dell'acconto Iva relativo al periodo d'imposta dell'anno successivo. Logico corollario di tale assunto è che in relazione alle omissioni del 2005 il reato si è perfezionato il 27 dicembre 2006, ovvero in un momento successivo all'entrata in vigore della fattispecie penale *de qua* (avvenuta il precedente 4 luglio).

Sono questi i principi che si desumono dalla sentenza della Cassazione 3639 del 27 gennaio 2014.

La vicenda processuale

La Corte d'appello dell'Aquila confermava la condanna comminata dal Tribunale di primo grado a un contribuente per il reato previsto dall'articolo 10-ter del Dlgs 74/2000 (omesso versamento di Iva per l'anno di imposta 2005 per un ammontare complessivo superiore a 100mila euro): secondo la Corte, l'imputata, al momento di entrata in vigore del nuovo reato, aveva a disposizione tutto il tempo per sanare il proprio inadempimento accantonando le risorse necessarie.

Con il successivo ricorso in Cassazione veniva sollevato il vizio di violazione di legge (articoli 10-ter del Dlgs 74/2000 e 27 della Costituzione), nonché mancanza e contraddittorietà della motivazione in relazione alle acclamate difficoltà economiche dell'impresa.

Sotto il primo profilo, l'imputata ritiene che nessuna censura possa esserle contestata sotto l'aspetto della rimproverabilità della condotta. In altri termini, al momento dell'introduzione della nuova fattispecie penale, non poteva prevedere che la sua condotta (ovvero l'omesso accantonamento delle somme da versare) presentasse disvalore penale.

Per quanto concerne il vizio di motivazione, viene censurata la sentenza d'appello per aver ritenuto sufficiente il termine di sei mesi (dall'introduzione del nuovo reato sino al termine per l'integrazione dello stesso ovvero il 27 dicembre 2006) per organizzare e reperire le risorse alla luce del mutato quadro normativo, senza considerare l'entità della somma dovuta.

La pronuncia della Cassazione

La Cassazione ha ritenuto infondato il ricorso sotto entrambi i profili.

Per dirimere la prima questione, la Corte effettua un breve *excursus* sulla struttura del reato di omesso versamento dell'Iva. Secondo il nuovo articolo 10-ter del Dlgs 74/2000, inserito con il DI 223/2006, articolo 35, comma 7, la sanzione prevista dall'articolo 10-bis per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate si applica anche a chiunque non versi 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 reato, non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alla 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.

Di conseguenza, per il momento consumativo del reato, come ribadito da ultimo dalla sentenza delle Sezioni unite 37424/2013 (che, sul punto, hanno aderito alla tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 28/2006, tra

l'altro citata dalla sentenza quale intervento chiarificatore atto a escludere l'esimente dell'obiettiva incertezza normativa di cui all'articolo 15 del Dlgs 74/2000), 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"*, ovvero, per il caso in questione, fino al 27 dicembre 2006: ciò esclude, secondo la Corte, la violazione del principio di irretroattività della norma penale.

La Cassazione esclude anche il contrasto con i principi degli articoli 25 della Costituzione e 7 del Cedu (secondo cui *nessuno può essere condannato per una azione od omissione che, nel momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo la legge nazionale o internazionale*).

Bisogna distinguere, infatti, in relazione alla condotta omissiva, tra la scadenza (fiscale) per i versamenti periodici dell'imposta relativa al 2005 e il momento in cui tale omissione assume rilevanza penale, ovvero quando la stessa si protragga sino al maggiore termine stabilito per il versamento dell'acconto Iva relativo al periodo d'imposta dell'anno successivo. Pertanto, il soggetto che aveva omesso i versamenti nel 2005 aveva a disposizione tutto il tempo (dal momento dell'introduzione del reato *de quo*, ovvero dal 4 luglio 2006) per rimediare a tale condotta, effettuando i versamenti che gli avrebbero consentito di non superare la soglia penalmente rilevante: *"la risoluzione di non provvedere a tanto, che dà luogo alla commissione del reato, si colloca, dunque, in un'epoca ampiamente successiva alla introduzione della nuova fattispecie incriminatrice, alla quale non può, pertanto, attribuirsi un effetto retroattivo"*.

Alla luce di tali considerazioni, la sentenza di secondo grado è stata giudicata esente da censure, anche in relazione all'elemento soggettivo del reato (da ravvisare anche nel dolo eventuale), quando ha rilevato che il termine di sei mesi avuto a disposizione dall'imputata era da considerarsi sufficiente per organizzarsi e provvedere al versamento dell'imposta, previo accantonamento della stessa (in ciò favorita dal meccanismo di applicazione dell'Iva, che impone agli operatori economici di esercitare la rivalsa).

In merito alla questione relativa alla situazione di difficoltà finanziaria, la Corte precisa infine che *"il mancato accantonamento di una somma sufficiente determina una situazione di difficoltà in cui il contribuente si è volontariamente calato perché l'IVA incassata deve essere versata e non può essere utilizzata per fronteggiare altre esigenze aziendali"*.

Ulteriori considerazioni

A causa della crisi finanziaria degli ultimi anni proliferano nelle aule di tribunale le imputazioni per i reati previsti dagli articoli 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 74/2000 (omesso versamento di ritenute certificate e omesso versamento dell'Iva). Numerose sono state le pronunce sul punto, sia di merito sia di legittimità. Questi i principi ricavabili dai più recenti arresti della Cassazione:

- le norme penali di cui agli articoli 10-bis e 10-ter, che sanzionano l'omesso versamento di ritenute certificate e dell'Iva, sono applicabili anche agli omessi versamenti relativi rispettivamente all'anno 2004 e all'anno 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività della norma penale. In questi casi, infatti, la condotta penalmente rilevante non è l'omesso versamento delle ritenute o dell'Iva nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma l'omesso versamento delle ritenute certificate o dell'Iva, rispettivamente nel maggiore termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta precedente o in quello previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27 dicembre). Questi due termini sono posteriori all'entrata in vigore delle disposizioni che hanno introdotto le fattispecie penali *de quibus* (Cassazione, sezioni unite, sentenze 37424 e 37425 del 2013)
- ogni qualvolta il sostituto d'imposta effettua erogazioni a favore dei collaboratori insorge a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria (ciò vale a maggior ragione in tema di Iva, dove il debitore d'imposta, in virtù del meccanismo della rivalsa, quasi mai si trova ad anticipare somme all'Erario)
- lo stato di dissesto dell'imprenditore - il quale prosegua ciononostante nell'attività d'impresa senza adempiere all'obbligo previdenziale e neppure a quello retributivo - non elimina il carattere di illiceità penale dell'omesso versamento dei contributi. Infatti, i contributi non costituiscono parte integrante del salario ma un tributo, in quanto tale da pagare comunque e in ogni caso, indipendentemente dalle vicende finanziarie dell'azienda. Ciò trova la sua *ratio* nelle finalità, costituzionalmente garantite, cui risultano preordinati i versamenti contributivi e, anzitutto, la necessità che siano assicurati i benefici assistenziali e previdenziali a favore dei lavoratori (Cassazione, sentenza 37528/2013: considerazioni analoghe valgono anche per il reato di omesso versamento dell'Iva)
- tra i reati di omesso versamento di ritenute certificate e Iva e i corrispondenti illeciti amministrativi intercorre un rapporto non di specialità ma di progressione illecita, che comporta l'applicabilità congiunta delle due sanzioni (Cassazione, sezioni unite, sentenze 37424 e 37425 del 2013)

il reato di omesso versamento di Iva sussiste anche quando, in seguito a rateazione, il debito fiscale risulti inferiore alla soglia di punibilità prevista dalla norma (Cassazione, sentenza 24185/2013). Tale sentenza si allinea alla precedente giurisprudenza di legittimità (Cassazione, sentenze 11836/2013), che ha sottolineato l'irrelevanza nel processo penale

tributario di eventuali accordi con l'Amministrazione finanziaria per la rateizzazione del pagamento dell'imposta o dell'eventuale pagamento tardivo della stessa, stante la diversa operatività sul piano sanzionatorio del sistema penale tributario rispetto a quello fiscale vero e proprio.

di

Francesco Brandi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/senso-unico-verso-lerario-liva-incassata-rivalsa>