

CIRCOLARE N. 004/2024 DEL 8 GENNAIO 2024*OGGETTO***RILEVANZA PENALE
DELL'OMESSO VERSAMENTO DEL SALDO IVA ANNUALE
E DELL'INDEBITA COMPENSAZIONE PER CREDITI NON
SPETTANTI E PER CREDITI INESISTENTI***AGGIORNAMENTO***8 GENNAIO 2024***RIFERIMENTI NORMATIVI*

Art. 10-ter e ART. 10-quater D.Lgs. 10.3.2000 N. 74;
Art. 8, D.Lgs. 24.09.2015, n. 158;
Art. 17 D. Lgs. 9.7.1997, n. 241;
CIRCOLARE A.E. 4.8.2006 N. 28/E
Artt. da 60 a 62, DL n. 18 del 17.3.2020 (Decreto Cura Italia)

*ALLEGATI**CLASSIFICAZIONE*

DIRITTO TRIBUTARIO
PENALE TRIBUTARIO
OMESSO VERSAMENTO IVA

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
900
10

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 6/2023- RILEVANZA PENALE DELL'OMESSO VERSAMENTO DEL SALDO IVA ANNUALE E DELL'INDEBITA COMPENSAZIONE PER CREDITI NON SPETTANTI E PER CREDITI INESISTENTI

*REFERENTE STUDIO***dott.ssa Adriana ADRIANI***BRIEFING*

L'omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione annuale in presenza di importi superiori a € 250.000,00 hanno rilevanza penale (reclusione da 6 mesi a 2 anni).

Ai sensi dell'art. 10-ter, D. Lgs. n. 74/2000, il reato si realizza se la violazione si protrae oltre il termine di versamento dell'acconto relativo all'anno successivo.

Quindi entro il 27 dicembre di ciascun anno occorre monitorare il debito risultante dalla dichiarazione presentata per l'esercizio precedente.

Inoltre si ricorda che chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 50.000 euro è punito con la reclusione da sei mesi a due anni. Viene, invece, punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, sempre ai sensi dell'art. 17 citato, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai 50.000 euro.

Va tuttavia sottolineato che, come previsto dall'art. 13, D.Lgs. n. 74/2000, i predetti reati non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni e interessi, è stato estinto mediante integrale pagamento di quanto dovuto.

OMESSO VERSAMENTO DEL SALDO IVA ANNUALE

Il ritardo nel versamento dell'IVA a saldo in base alla dichiarazione annuale comporta l'applicazione della sanzione amministrativa pari al 30% (15% per ritardi non superiori a 90 giorni) dell'imposta non versata, ridotta eventualmente in caso di ravvedimento o di avviso bonario.

Il perdurare nell'omissione del versamento dopo il 27.12 dell'anno successivo a quello di riferimento comporta che la violazione assuma rilevanza penale.

Destinatari delle suddette disposizioni sono i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA esercenti attività d'impresa ovvero attività artistiche o professionali titolari di Partita IVA (artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972).

L'omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione annuale, per un importo superiore € 250.000,00, ha rilevanza penale a partire dal 28 dicembre del medesimo anno in cui avrebbe dovuto essere effettuato il versamento a saldo.

L'omesso versamento l'IVA risultante dalla dichiarazione annuale, anziché rientrare nel campo delle sanzioni amministrative pecuniarie, assume rilevanza penale, al verificarsi di due condizioni, una temporale ed una relativa all'ammontare dell'imposta non versata.

Il presupposto di applicabilità della norma in esame è, pertanto, la presentazione di una dichiarazione annuale fedele (e si ritiene, anche tempestiva), a cui non sia eseguito un tempestivo e quantitativamente esatto versamento dell'imposta risultante come dovuta dalla stessa dichiarazione. Pertanto, la sanzione penale scatta qualora:

1. Il debito IVA risulta dalla dichiarazione annuale IVA;
2. L'omesso versamento si protrae oltre il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27 dicembre 2023 per l'IVA non versata per il periodo d'imposta 2022).
3. L'imposta non versata è di ammontare superiore a € 250.000,00.- per ciascun periodo d'imposta.

Qualora si verificano tutti e tre gli elementi sopra descritti, il contribuente viene punito con una pena corrispondente alla reclusione da sei mesi a due anni.

Oltre alla pena principale conseguono le pene accessorie stabilite dall'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000.

Dal 22 ottobre 2015, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015, il limite che fa scattare la rilevanza penale dell'omesso versamento dell'IVA è passato da € 50.000,00 ad € 250.000,00.

Anche un eventuale parziale pagamento del debito IVA non esclude l'elemento soggettivo del reato previsto dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000, posto che la fattispecie incriminatrice richiede non già il dolo "specifico" ma quello "generico" consistente nella mera consapevolezza della condotta omissiva.

Da quanto sopra si può desumere che non assumono rilevanza penale e continuano ad essere sanzionati a livello amministrativo (sanzione pari al 30%) gli omessi versamenti:

- ⇒ Relativi ai saldi delle liquidazioni IVA periodiche (mensili o trimestrali). Va osservato che gli omessi versamenti periodici possono comunque assumere rilevanza penale in quanto, se non regolarizzati, concorrono alla determinazione del saldo annuale;
- ⇒ Del saldo IVA per importi di ammontare complessivo pari o inferiore a € 250.000,00;

- ⇒ Del saldo IVA per il quali si provvede al relativo versamento entro il 27.12 dell'anno successivo a quello cui si riferisce l'IVA annuale.

DAL 22.10.2015			
Reato	Omesso versamento dell'IVA dovuta sulla base della dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo se di ammontare superiore a € 250.000 per ciascun periodo d'imposta	Pena	Reclusione da 6 mesi a 2 anni

RESPONSABILE DEI REATI DI OMESSO VERSAMENTO

Il reato si configura come "proprio", in quanto può essere soggetto attivo solo colui che riveste la qualità di "soggetto IVA".

I delitti omissivi, quali appunto l'omesso versamento Iva, hanno natura di reato istantaneo e si perfezionano alla scadenza del termine previsto. Ne consegue così che sono punibili per dolo generico, poiché non occorre il fine di evasione (elemento soggettivo) ma è sufficiente la consapevolezza di non versare all'erario alle previste scadenze le imposte dichiarate e dovute.

Laddove il contribuente sia una persona giuridica, il soggetto penalmente responsabile sarà da individuare nel legale rappresentante o, comunque, in colui che sia tenuto all'adempimento fiscale.

Amministratori pro tempore

Alcune problematiche si pongono laddove vi sia una successione nell'amministrazione della società o dell'ente nel periodo che va dalla presentazione della dichiarazione IVA alla scadenza del termine normativamente fissato per il versamento dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione stessa.

Non risponde di tale reato chi, pur avendo presentato la dichiarazione annuale, non è poi tenuto al pagamento dell'imposta (ad esempio, l'amministratore dimissionario), salvo il caso in cui si dimostri che costui abbia inequivocabilmente preordinato la propria condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dimettendo la carica subito prima della scadenza del termine) oppure che abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, all'omesso versamento del nuovo soggetto obbligato (Cass. pen. 26930/2017).

Liquidatore

Può rispondere del reato di omesso versamento IVA anche il liquidatore che, dopo aver richiesto un concordato preventivo il cui inventario evidenzia la liquidità necessaria per adempiere al pagamento dell'imposta, non si attiva per provvedere al relativo versamento (Cass. pen. 41594/2017).

CAUSA DI NON PUNIBILITÀ

L'omesso versamento IVA (allo stesso modo di quanto previsto per le fattispecie di cui agli artt. 10-bis e 10-quater co. 1) può essere oggetto della causa di non punibilità introdotta dall'art. 13 del D.Lgs. 74/2000.

In forza di tale norma, la condotta descritta non sarà penalmente sanzionata, quando il contribuente versi integralmente le somme dovute all'Erario, comprese le sanzioni

amministrative e gli interessi maturati, prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado.

L'integrale pagamento degli importi dovuti può anche avvenire "a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". In tale contesto, non saranno, ad esempio, più penalmente perseguibili i contribuenti che, negli anni passati, hanno omesso di versare l'IVA - anche in caso di importi considerevoli - se hanno successivamente pagato, anche a rate, il debito tributario e il dibattimento non si è ancora aperto.

Nuovo termine per il pagamento

L'art. 23 del DL 34/2023 integra tale disciplina stabilendo che tali reati non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dai vari istituti che consentono definizioni agevolate previste dalla L. 197/2022 (art. 1 co. 153-158 e 166-252), purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

Vengono altresì previste delle modalità di comunicazione per cui il contribuente deve dare immediata comunicazione, all'Autorità giudiziaria che procede, dell'avvenuto versamento delle somme dovute o, in caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata e, contestualmente, informare l'Agenzia delle entrate dell'invio della predetta comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale.

Il processo di merito viene conseguentemente sospeso a partire dalla ricezione di tali comunicazioni, sino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione. Durante il periodo di sospensione possono essere assunte le prove nei casi di incidente probatorio (art. 392 c.p.p.).

Omesso versamento e temporanea difficoltà finanziaria

L'omesso versamento dell'IVA da parte del contribuente sovente è collegato ad una "temporanea" difficoltà finanziaria.

Si ritiene che tale situazione non potrà essere invocata quale "esimente" bensì soltanto quale "circostanza attenuante".

Con riferimento al reato in esame merita evidenziare che la Corte di Cassazione nella recente sentenza 29.8.2017, n. 39500 ha ribadito che la "crisi economica" non può essere addotta quale giustificazione della violazione (omesso versamento IVA).

MONITORAGGIO DELL'OMESSO VERSAMENTO DEL SALDO IVA 2022

A seguito della scadenza del versamento dell'acconto IVA 2023 (27 dicembre 2023) deve essere monitorato se vi sia stato un omesso versamento del saldo IVA per il periodo d'imposta 2022 ed eventualmente in che misura.

Quindi entro il 27 dicembre di ciascun anno occorre versare il debito risultante dalla dichiarazione presentata per l'esercizio precedente poiché in caso contrario scatta il reato di omesso versamento Iva. Il debito rilevante ai fini del reato è la somma risultante dalla dichiarazione presentata per il periodo di imposta, determinato secondo le regole previste ai fini fiscali. In termini concreti quindi, entro il 27.12.2023 occorre versare il debito risultante dalla

dichiarazione presentata per l'esercizio 2022, senza considerare gli eventuali interessi trimestrali dovuti e non versati.

La Corte di Cassazione ha precisato che l'importo rilevante per il reato di omesso versamento dell'Iva è quello risultante dal rigo VL 38 (Iva a debito) della dichiarazione annuale e non VL 3 (Cass. 31367/2021). I giudici di legittimità hanno altresì precisato che va considerato tale rigo anche se contenente un valore determinato artificialmente dal contribuente per risultare «apparentemente sotto soglia». Secondo i giudici di legittimità, ai fini del reato di omesso versamento rileva solo il debito dichiarato dal contribuente come dovuto.

Nel caso in cui la dichiarazione contenga dati non veritieri, che determinino un debito inferiore alla soglia di punibilità, occorrerà valutare la sussistenza del diverso reato di dichiarazione infedele o fraudolenta.

In concreto quindi, se dalla indicazione di falsi pagamenti, è dichiarato un debito diverso da quello effettivo, non è integrato il reato di omesso versamento bensì uno dei delitti dichiarativi. Secondo la norma (art 1, lett. b), D.Lgs. 74/2000), infatti, per elementi attivi o passivi si intendono le componenti espresse in cifra che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta. La Cassazione ha così precisato che la minor gravità del reato di omesso versamento rispetto ai delitti dichiarativi, deriva proprio dalla circostanza che è il contribuente a riconoscersi debitore nei confronti dell'erario. Ed infatti proprio per tale ragione, i reati di dichiarazione infedele o fraudolenta sono puniti con pene più severe.

Ne consegue così che se la contestazione attiene il mancato pagamento dell'Iva, ai fini del superamento della soglia di punibilità rileva solo il debito indicato nel rigo VL38 e ciò anche se determinato dalla falsa indicazione di pagamenti. Ovviamente, però, va considerato che la falsa indicazione dei pagamenti potrebbe comportare la consumazione di reati più gravi (dichiarazione infedele o fraudolenta).

All'uopo si ricorda che il termine per il versamento del saldo dell'IVA per il periodo d'imposta 2022, risultante dalla dichiarazione annuale (mod IVA 2023), a seguito del D.L. 22 ottobre 2016 n. 193 che ha modificato l'art. 6 del DPR 14 ottobre 1999 n. 542, era previsto alternativamente nel modo che segue:

- Entro il 16 marzo:
 - ✓ In un'unica soluzione;
 - ✓ In forma rateale (massimo 9 rate) entro il 16 novembre 2023.
- Entro il termine di versamento degli importi dovuti in base alla dichiarazione dei redditi ovvero entro il 30 giugno con maggiorazione dello 0,40% per ogni mese/frazione di mese successivo al 16 marzo. Cioè se il saldo è versato entro il 30.6.2023 la maggiorazione sarà pari all'1,6%.
 - ✓ In un'unica soluzione maggiorando quanto dovuto dello 0,40% per ogni mese tra il 16 marzo e il 30 giugno;
 - ✓ In forma rateale maggiorando quanto dovuto dello 0,40% per ogni mese tra il 16 marzo e il 30 giugno e suddividendo l'importo in un numero massimo di 6 rate. A ogni rata successiva vanno applicati gli interessi dello 0,33% mensile. La prima rata deve essere pagata entro il 30 giugno e le rate successive entro il 16 di ogni mese.
- Ovvero avvalendosi dell'ulteriore differimento al 30 luglio, a norma dell'art. 17 co. 2 del DPR 435/2001 (Ris. Agenzia delle Entrate n. 73 del 20.6.2017), applicando sulla

somma dovuta al 30 giugno (al netto delle compensazioni) un'ulteriore maggiorazione dello 0,40% a titolo di interessi.

Nel caso il contribuente abbia optato per il versamento del saldo Iva entro il 16 marzo con versamento rateale, le rate devono essere di pari importo: la prima deve essere versata entro il termine previsto per il versamento dell'IVA in unica soluzione, quelle successive alla prima devono essere versate entro il 16 di ciascun mese di scadenza. In ogni caso l'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre 2023.

UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI INESISTENTI O NON SPETTANTI

Anche l'indebita compensazione può comportare rilevanza penale.

L'art. 10-quater, D.Lgs. 74/2000, prevede infatti che chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 241/1997 è punito con la reclusione:

- da sei mesi a due anni se i crediti non sono spettanti per un importo annuo superiore a cinquantamila euro,
- da un anno e sei mesi a sei anni se i crediti sono inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

Si precisa che la disposizione, come confermato anche dall'Agenzia delle Entrate, trova applicazione con riferimento a tutti i tributi compensabili, ossia nei casi di compensazione "orizzontale", per cui appare lecito concludere che nei casi in cui il contribuente effettui erroneamente una compensazione "verticale" (ad esempio, del saldo IRES con l'acconto IRES senza mod. F24), la disposizione non dovrà trovare applicazione.

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, la violazione si ha alla data in cui si procede, nello stesso 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 € 50.000,00.-

Ne consegue che, se nel corso dello stesso periodo d'imposta, vengono erroneamente utilizzati in compensazione crediti inesistenti/non spettanti per un importo complessivo pari o inferiore a € 50.000,00.- non è configurabile il reato penale.

Tale situazione rientra tra le violazioni amministrative con applicazione della sanzione amministrativa al fine di contrastare l'indebito utilizzo della compensazione nel modello F24 (es. compensazioni relative a crediti non esposti in dichiarazione o a periodi d'imposta per i quali le dichiarazioni non erano state presentate) così come è previsto dalla Legge del 28.1.2009 n. 2.

All'uopo l'Agenzia delle Entrate può notificare apposito atto di recupero del credito d'imposta entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo, a pena di decadenza.

La compensazione di crediti inesistenti è punita con la sanzione amministrativa dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi, pari a quella prevista per le ipotesi di dichiarazione infedele.

Il nuovo sistema sanzionatorio amministrativo, riformato dal D.Lgs. 158/2015, è entrato in vigore a far data dal 01.01.2016, con la conseguenza che, in applicazione del favor rei, le modifiche opereranno anche per violazioni commesse prima di detta data.

In caso di mancato pagamento delle somme chieste mediante l'atto di recupero, è possibile la loro iscrizione nei ruoli straordinari, con la conseguenza che, anche qualora venisse proposto ricorso giurisdizionale, l'esecuzione può continuare per l'intero.

DAL 22.10.2015			
Reato	Omesso versamento delle somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti per un importo superiore a € 50.000.	Pena	Reclusione da 6 mesi a 2 anni
Reato	Omesso versamento delle somme dovute, utilizzando in compensazione crediti inesistenti per un importo superiore a € 50.000.	Pena	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni

7

Preme ricordare che, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 36/E dell'8 maggio 2018 ha fornito ulteriori chiarimenti in merito al trattamento sanzionatorio da adottare a seguito dell'utilizzo in compensazione di crediti IVA inesistenti, già recuperati in ambito accertativo e sanzionati per illegittima detrazione e infedele dichiarazione, ai sensi dell'articolo 6, comma 6 e dell'articolo 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/97.

Nello specifico, la Risoluzione n. 36/E/2018 ha chiarito che, non può essere punito, in aggiunta a quanto recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione e illegittima detrazione, anche il successivo utilizzo in compensazione di un credito inesistente, al fine di evitare che, la medesima violazione sia punita, da un lato con recupero del minor credito spettante, e, dall'altro, con recupero del credito inesistente utilizzato in compensazione.

CONFISCA

La confisca viene, quindi, disposta nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale [patteggiamento] per uno dei delitti previsti dal D. Lgs. 158/2015.

Con riguardo all'ambito oggettivo di applicazione, il comma 1 dispone che sono interessati a tale misura i "beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo", salvo che detti beni non appartengano a persona terza al reato, ovvero quando la stessa non sia possibile, sui beni di cui il reo ha disponibilità, nella forma per equivalente.

Il comma 2 precisa altresì che la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro. In caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -

ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

(Un associato)

dott.ssa Adriana ADRIANI