

*OGGETTO*

### **RILEVANZA PENALE DELL'OMESSO VERSAMENTO DEL SALDO IVA ANNUALE E DELL'INDEBITA COMPENSAZIONE PER CREDITI NON SPETTANTI E PER CREDITI INESISTENTI**

*AGGIORNAMENTO*

**11 GENNAIO 2023**

*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. 83/2021- RILEVANZA PENALE DELL'OMESSO VERSAMENTO DEL SALDO IVA ANNUALE E DELL'INDEBITA COMPENSAZIONE PER CREDITI NON SPETTANTI E PER CREDITI INESISTENTI  
CIRCOLARE N. 76/2022 - IVA - ACCONTO 2022 E RELATIVI METODI DI CALCOLO

*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.

Entro il 27.12.2022 è pertanto opportuno monitorare l'omesso versamento risultante dal mod. IVA 2022, relativo al 2021.

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 2022 per l'IVA non versata per il periodo d'imposta 2021).
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 ad € 250.000.

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;

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 06/2023

PAGINA

3/6

- ⇒ 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 |                                                                                                                                                                                                                                       |             |                               |
|----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------------------------|
| <b>Reato</b>   | 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 | <b>Pena</b> | Reclusione da 6 mesi a 2 anni |

### ***MONITORAGGIO DELL'OMESSO VERSAMENTO DEL SALDO IVA 2020***

In vista della scadenza del versamento dell'acconto IVA 2022 (27 dicembre 2022) va evidenziato che con riferimento all'omesso versamento del saldo IVA per il periodo d'imposta 2021 il termine per il versamento del saldo dell'IVA per il periodo d'imposta 2021 risultante dalla dichiarazione annuale, a seguito del D.L. 22 ottobre 2016 n. 193 che ha modificato l'art. 6 del DPR 14 ottobre 1999 n. 542, prevede che il saldo IVA va versato alternativamente:

- Entro il 16 marzo:
  - ✓ In un'unica soluzione;
  - ✓ In forma rateale (massimo 9 rate) entro il 16 novembre 2022.
- 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 30.6.2022 la maggiorazione sarà pari all' $1,6\% \cdot (0,4\% \cdot 0,4)$ :
  - ✓ 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. Non è possibile usufruire del differimento al 30 luglio con maggiorazione dello 0,40%.

Inoltre, il nuovo art. 13 D.Lgs. 74/2000 ha previsto una causa di non punibilità.

Si prevede in particolare che il reato di omesso versamento dell'IVA non è punibile qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, compresi sanzioni amministrative e interessi, siano state estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie o dal ravvedimento operoso.

Qualora il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, deve essere concesso al contribuente un termine ulteriore di 3 mesi (prorogabili dal giudice di altri 3 mesi) per estinguere il debito tributario.

Come sancito dalla Corte di Cassazione nella sentenza 9.3.2017, n. 11417, per i procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 185/2015 (22.10.2015), il pagamento del debito tributario assume la medesima efficacia estintiva anche se avviene oltre il predetto limite temporale, sempreché prima del giudicato.

### ***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).

### ***UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI INESISTENTI O NON SPETTANTI***

Relativamente all'illecito in esame, considerando "estremamente offensiva" la fattispecie dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un importo superiore a € 50.000,00.-, è stata inasprita la relativa pena confermando invece quella prevista per l'utilizzo dei crediti non spettanti.

Pertanto, la norma prevede una pena da 6 mesi a 2 anni nelle ipotesi di compensazione (art. 17 del D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241) dei debiti di imposta mediante l'utilizzo di crediti non spettanti se viene superata la soglia di euro 50.000,00.- per ciascun periodo d'imposta, mentre una pena da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

A tal fine la relazione illustrativa del Decreto Legislativo 158/2015 rammenta che il "credito inesistente" è rappresentato dal "*credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati*" ex artt. 36-bis e 36-ter, DPR n. 600/73 e 54-bis, DPR n. 633/72.

Pertanto "*devono escludersi dall'ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente da detti controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso*".

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

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.

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 06/2023

PAGINA

6/6

### **CONFISCA**

La confisca, introdotta dal D.Lgs. 158/2015 attraverso il nuovo art. 12-bis, D.Lgs. n. 74/2000, *“ha carattere solo in parte innovativo, limitandosi a fornire una collocazione normativa più adeguata alla disposizione previgente in tema di confisca obbligatoria per delitti tributari, anche nella forma per equivalente, recata dall’articolo 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244”* che viene quindi abrogato.

In pratica, la precedente disposizione, seppur “ritoccata” è stata *“riformulata senza modificarne la portata, sostituendo l’attuale rinvio all’articolo 322-ter del codice penale con una diretta esplicitazione del comando legislativo”*.

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**