

Sent. n. 6293 del 16 febbraio 2010 (ud. del 16 gennaio 2010) della Corte Cass., Sez. III Pen. - Pres. Altieri, Rel Amoresana Processo penale - Confisca - Riconoscimento - Misura per l'Iva - Ambito - L. 29 dicembre 1990, n. 405, art. 6 - D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10-ter](#)

osserva

1) Con ordinanza in data 29.5.2009 il GIP del Tribunale di Cosenza disponeva la revoca del decreto di sequestro preventivo emesso in data 6.4.2009 nei confronti di I.A., indagato per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 81 cpv. e 10 ter per non aver versato entro il termine prescritto l'IVA per il periodo di imposta 2006 e 2007. Il Tribunale di Cosenza, con ordinanza in data 15.7.2009 (dep. il 20.7.2009), rigettava l'appello proposto dal P.M. avverso il provvedimento di revoca sopraindicato. Premetteva il Tribunale che il contribuente effettua la liquidazione dell'IVA, mensilmente o trimestralmente in funzione del volume di affari, e se risulta debitore verso il fisco deve provvedere al versamento della stessa con mod. F24 entro il giorno 16 del mese successivo a quello cui si riferisce la liquidazione (nel caso dalla liquidazione periodica emerga un credito, questo può essere utilizzato in compensazione per la liquidazione successiva). La liquidazione annuale dell'IVA va presentata entro il 31 luglio dell'anno successivo. La L. 29 dicembre 1990, n. 405, art. 6 ha introdotto l'obbligo di pagamento dell'acconto IVA che deve essere versato, sempre con il Mod. F24, entro il 27 dicembre di ogni anno di imposta. Gli acconti per l'anno di imposta 2007, di cui all'imputazione, andavano versati quindi entro il 27 dicembre dello stesso anno (epoca questa antecedente alla L. n. 244 del 2007, entrata in vigore l'1 gennaio 2008, che prevede la confisca per equivalente). Non essendo applicabile la confisca per equivalente ai fatti commessi precedentemente, correttamente il GIP aveva revocato il disposto sequestro.

2) Propone ricorso per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Cosenza per inosservanza ed erronea applicazione della legge penale in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 ter](#). La norma penale incriminatrice è chiarissima nell'individuare quale presupposto del reato la presentazione della dichiarazione annuale IVA (presentazione che deve avvenire entro il 31 ottobre dell'anno successivo al periodo di imposta cui la dichiarazione si riferisce) e nell'ancorare la consumazione del reato di omesso versamento IVA al termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. Il reato di omesso versamento IVA 2006 si consumava alla data del 27.12.2007, mentre quello di omesso versamento IVA 2007 alla data del 27.12.2008 (entro tali date andavano versati gli acconti per l'anno di imposta 2007 e 2008). Tanto viene confermato dalla circolare dell'agenzia delle entrate n. 28 del 4.8.2006. A I. si contesta, in relazione all'anno di imposta 2007 (già con la missiva del 26.5.2009 si era rappresentato al GIP che veniva data esecuzione al decreto di sequestro preventivo solo in relazione all'importo IVA non versata per l'anno 2007 per la somma di Euro 2.597.246,34), non l'omesso versamento dell'acconto ma di tutta l'IVA 2007. Ed è del tutto evidente, contrariamente a quanto ritiene il Tribunale (che evidentemente fa riferimento agli acconti), che alla data del 27 dicembre di ogni anno (quando cioè l'anno di imposta non è ancora concluso) non può essere determinato l'importo dell'acconto da versare. Alla data del 27 dicembre non vi è neanche la dichiarazione annuale IVA, che deve essere presentata entro il 31 ottobre successivo. Essendo la presentazione della dichiarazione il presupposto del reato, secondo l'impostazione del Tribunale, il reato in questione non sarebbe mai configurabile. Chiede, pertanto, l'annullamento dell'ordinanza impugnata. 2.1) Con memoria in data 28.12.2009 il difensore di I.A. deduce che non ricorre più alcun interesse

all'impugnazione, avendo il P.M. emesso in data 2.10.2009 decreto di revoca di sequestro preventivo.

3) Il ricorso è fondato nei limiti di cui si dirà in seguito.

3.1) Il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, [art. 10 ter](#) prevede che la disposizione di cui all'art. 10 bis si applica... 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. Correttamente, pertanto, ritiene il ricorrente P.M. che la norma sia chiarissima nel l'individuare quale presupposto del reato la presentazione della dichiarazione annuale IVA (da effettuare entro il 31 ottobre dell'anno successivo al periodo di imposta cui la dichiarazione fa riferimento) e nel far coincidere la consumazione del reato con il termine di versamento dell'acconto per il periodo di imposta successivo. Sicchè il reato di omesso versamento dell'IVA per l'anno 2007 si consuma alla data del 27.12.2008.

3.2) Il sequestro per equivalente, finalizzato alla confisca, introdotto dalla L. n. 244 del 2007, [art. 1](#), comma 143 in relazione ad alcuni reati in materia di imposte e sul valore aggiunto ("nei casi di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, [artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater](#) e [11](#) si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'art. 322 ter c.p.") trova applicazione con riferimento ai fatti commessi dopo l'entrata in vigore della norma in questione. Questa Corte si è già pronunciata in tal senso con la sentenza n. 39172 del 24.9.2008, le cui argomentazioni il collegio condivide pienamente. Si è sottolineato, invero, che la confisca per equivalente "viene ad assolvere ad una funzione sostanzialmente ripristinatoria della situazione economica, modificata in favore del reo dalla commissione del fatto illecito, mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di corrispondente valore a carico del responsabile ed è, pertanto, connotata dal carattere afflittivo e da un rapporto consequenziale alla commissione del reato proprio della sanzione penale, mentre esula dalla stessa qualsiasi funzione di prevenzione che costituisce la principale finalità delle misure di sicurezza". Non appare dubbio, pertanto, che la confisca per equivalente prevista dall'art. 322 ter c.p. non possa trovare applicazione con riferimento ai reati tributari di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge che ha esteso l'osservanza delle citate disposizioni del codice penale. Non può peraltro ritenersi rilevante, per una diversa interpretazione della L. n. 244 del 2007, [art. 1](#), comma 143, il fatto che la disposizione citata non abbia stabilito espressamente la irretroattività della norma in sede di estensione dell'applicazione dell'art. 322 ter ai reati tributari. L'effetto estensivo, invero, è riferito all'istituto della confisca, così come disciplinato dalla citata disposizione del codice penale, che trova, pertanto, la sua giustificazione e ratio nella stessa funzione sanzionatori originariamente prevista dalla norma".

3.3) A carico di I.A. risulta ipotizzato, come riportato nello stesso ricorso del P.M., il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 81 cpv. e 10 ter, perché nella qualità di legale rappresentante e amministratore unico della A. srl e con più omissioni esecutive di un medesimo disegno criminoso, non versava entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'IVA per il periodo di imposta 2006 pari ad Euro 2.286.763,00 e l'IVA per il periodo di imposta 2007 pari ad Euro 2.597.246,34. Secondo la imputazione quindi si contestava l'omesso versamento dell'IVA dovuta per gli anni di imposta 2006 e 2007 e non degli acconti per tali periodi (il riferimento agli acconti riguardava il limite temporale del versamento). Il Tribunale evidentemente incorre in equivoco quando afferma che "gli acconti per l'anno di imposta 2007 - e di questo si tratta nell'imputazione - andavano versati entro il 27 dicembre dello stesso anno". Il versamento di tutta l'IVA dovuta per l'anno 2007 andava, infatti, effettuato entro il 27.12.2008, in coincidenza cioè con il termine per il versamento dell'acconto per il periodo di imposta successivo. Una diversa interpretazione sarebbe palesemente in

contrasto con il chiaro tenore letterale della norma e con la logica (non potendosi provvedere al versamento dell'intera imposta dovuta per un determinato anno prima della scadenza dell'anno solare medesimo e prima della stessa scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione). In relazione all'anno 2007, coincidendo la consumazione del reato con il 27.12.2008, trova applicazione la L. n. 244 del 2007, [art. 1](#), comma 143, entrato in vigore l'1.1.2008, e quindi è consentito il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente. A diverse conclusioni deve, invece, ovviamente pervenirsi per l'omesso versamento dell'IVA per l'anno 2007, consumandosi il reato il 27.12.2007. 3.4) In relazione a quanto dedotto con la memoria del difensore, rileva il Collegio che non vi è stata alcuna rinuncia all'impugnazione da parte del P.M. e che, allo stato, non pare che sia venuto meno l'interesse all'impugnazione medesima (a parte che l'imputazione riportata nel decreto di revoca è "diversa" da quella riportata nel ricorso del P.M. anche con riferimento alla norma violata, il decreto di sequestro preventivo del GIP di cui è stata disposta la revoca è del 27.7.2009, mentre nel ricorso del P.M. si fa riferimento al decreto di sequestro preventivo del 6.4.2009). 3.5) L'ordinanza impugnata va annullata con rinvio al Tribunale di Cosenza, che uniformandosi ai principi di diritto sopra enunciati e, previo accertamento dei "limiti" e della "estensione", anche in sede di esecuzione, del provvedimento di sequestro (se riferito cioè ad entrambi gli anni 2006 e 2007 o solo a quest'ultimo) e della eventuale incidenza del provvedimento del P.M. del 2.10.2009, adotterà i provvedimenti consequenziali.

P.Q.M.

Annulla il provvedimento impugnato e rinvia al Tribunale di Cosenza.