

Accertamento e contenzioso n. 65/2020

Debiti tributari: la compensazione di diritto non costituisce causa di non punibilità in caso di omesso versamento Iva

di Naima Marconi – avvocato

Con la [sentenza n. 17806/2020](#) la Corte di Cassazione ha statuito che, ove il soggetto agente deduca l'impossibilità di far fronte al versamento dell'Iva in ragione della crisi di liquidità, dovrà assolvere a puntuali oneri di allegazione che investono non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della improvvisa crisi economica, ma anche quello della necessità di adottare le misure idonee a fronteggiarla, anche attingendo al personale patrimonio. Ha, inoltre, aggiunto che la compensazione legale del debito Iva, dichiarato e non pagato, non esclude la punibilità del reato ex [articolo 13](#), D.Lgs. 74/2000, salvo il caso di "integrale pagamento". In tutte le altre ipotesi, la compensazione legale costituisce una modalità di estinzione dell'obbligazione diversa dal pagamento.

Il caso analizzato dalla Suprema Corte

Un contribuente veniva condannato per il reato di omesso versamento dell'Iva (di cui all'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000). A seguito della conferma della condanna in appello, proponeva ricorso per cassazione sulla base di 6 motivi.

Con il primo, denunciava la violazione dell'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, per omessa motivazione, in merito alla responsabilità penale dell'imputato, avendo la Corte d'Appello aderito in modo pedissequo alle argomentazioni del giudice di I° grado.

Con il secondo motivo veniva eccepita l'inosservanza ed erronea applicazione della medesima norma, avendo il collegio ricavato l'elemento soggettivo del reato da condotte cronologicamente antecedenti al momento consumativo dell'illecito, esclusivamente rappresentato dall'omesso versamento.

Con la terza censura il ricorrente deduceva il travisamento della prova, l'omessa motivazione e la violazione dell'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000. La Corte d'Appello aveva, infatti, frainteso il motivo difensivo relativo al

mancato incasso dell'Iva, prospettato, non per sostenere l'insussistenza della condotta materiale, ma a sostegno della mancanza dell'elemento soggettivo.

Con il quarto e quinto motivo venivano, infine, dedotti il travisamento della prova, l'omessa motivazione e la violazione dell'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000, nonché degli articoli [41](#) e [45](#), c.p.¹. Da una parte, si riteneva censurabile l'irrelevanza della sopravvenuta crisi d'impresa, affermata dalla Corte d'Appello; dall'altra, si contestava che non fossero state tenute in considerazione il pagamento degli stipendi anziché del Fisco, quale causa di forza maggiore, nonché la richiesta - accolta dall'Erario - di rateizzazione del debito tributario, quale indice sintomatico della mancanza di dolo circa la sottrazione al pagamento delle imposte.

La soluzione trovata

La Suprema Corte ha rigettato il ricorso. Non è stato, in particolare, ritenuto ammissibile il primo motivo, per genericità della censura, in quanto – secondo la prospettazione degli Ermellini - la Corte d'Appello avrebbe svolto un esame puntuale e specifico di ogni doglianza difensiva. I giudici hanno, poi, considerato complessivamente infondate anche le censure ricomprese dal secondo fino al quinto motivo, tutte riferibili all'omesso adempimento del debito tributario.

Nello specifico, con riferimento alla lamentata carenza dell'elemento soggettivo del reato in capo al contribuente, la Corte ha replicato che l'obbligo di indicazione in dichiarazione e di versamento della relativa imposta sorge con la stessa emissione della fattura, indipendentemente dalla sua effettiva riscossione².

Sotto il profilo della causa di forza maggiore, i giudici di legittimità hanno considerato corretta l'interpretazione della Corte d'Appello di non considerare la scelta di pagare gli stipendi dei dipendenti, anziché le somme dovute all'Erario, quale causa di forza maggiore, mancando gli estremi previsti dall'articolo 45, c.p. Tale adempimento è stato, al contrario, considerato indice dimostrativo della *suitas* della condotta.

Anche il sesto motivo è stato ritenuto inammissibile. Tale doglianza - che lamenta la mancata applicazione della causa di esclusione della punibilità di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 74/2000 - si fonda sul presupposto errato che la "compensazione di diritto" del debito Iva con crediti del contribuente abbia comportato un "integrale pagamento" dei debiti tributari, così come previsto dalla norma in esame.

¹ In altri termini, veniva invocata, al fine di chiedere l'assoluzione dell'imprenditore in crisi, la causa di forza maggiore prevista dall'articolo 45, c.p.: l'improvvisa e grave crisi aziendale escluderebbe, infatti, il fatto tipico e, dunque, l'omesso versamento dell'Iva, dovuto all'assoluta mancanza di fondi sufficienti a far fronte al pagamento, integrerebbe un fatto neppure riconducibile al soggetto agente, poiché dovuto a cause totalmente indipendenti dalla sua volontà.

² Sul punto si veda Cassazione n. 41070/2019; Cassazione n. 23796/2019, in D&G 30 05; Cassazione n. 6220/2018, in Il Fisco, n. 10/2018.

Secondo il collegio deve, infatti, essere escluso - in generale - che la compensazione di diritto, ove maturata prima della scadenza dell'obbligo di versamento dell'Iva, sia idonea a estinguere in radice il debito stesso talché non potrebbe, evidentemente, parlarsi del pagamento di un debito - ai sensi dell'[articolo 13](#), D.Lgs. 74/2000 - che sarebbe, già di per sé, inesistente. In secondo luogo, anche ove la compensazione sia maturata successivamente alla scadenza dell'obbligo di versamento, va rilevato che l'articolo 13, D.L. 74/2000 non consente di includervi l'ipotesi della compensazione legale che, per espressa qualificazione del codice civile, è tra i “*modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento*” ovvero, in altri termini, diversi proprio dal pagamento. Secondo la Suprema Corte deve, quindi, essere esclusa in radice la applicabilità dell'articolo 13, D.L. 74/2000.

La crisi aziendale nei reati di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto

Con la sentenza in commento, la III Sezione torna su uno tra gli istituti più dibattuti nell'ambito del diritto penale tributario: la causa di non punibilità prevista dall'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 74/2000³ per i reati previsti dagli articoli [10-bis](#), [10-ter](#) e [10-quater](#), comma 1, laddove, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente abbia provveduto a estinguere il debito tributario mediante integrale pagamento. La Suprema Corte offre alcuni spunti certamente interessanti e da valutare con attenzione.

In particolare, non viene accolta dalla Cassazione la tesi del ricorrente, secondo cui il reato deve essere considerato estinto, per compensazione dei debiti con alcuni crediti tributari sorti qualche anno dopo quello in cui il saldo Iva doveva essere versato. Non è, infatti, possibile ricorrere all'istituto della compensazione legale, perché possa operare la causa di non punibilità prevista.

Pagamento e compensazione sono, sul piano civilistico, 2 diversi modi di estinzione delle obbligazioni, dei quali solo il primo - e non invece la seconda - assumerebbe valore di atto di “adempimento”.

Per comprendere appieno le motivazioni della pronuncia in commento, è necessario soffermarsi brevemente sul delitto di omesso versamento Iva⁴. L'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, sanziona, con la reclusione da 6 mesi

³ Secondo parte della dottrina, la riforma dell'articolo 13, D.Lgs. 74/2000 mira alla creazione di un istituto funzionale a mitigare l'impatto applicativo dei reati di omesso versamento dei tributi, in relazione alle ipotesi in cui lo stesso dipenda da situazioni di crisi di liquidità, perlomeno provvisorie e contingenti. Sul punto, si veda D'Altilia, “*nota a Cassazione n. 29544/2017*”, in *Norma Attiva*; L. Ferrajoli, “*Crisi d'impresa e reati tributari di omesso versamento: i nodi lasciati irrisolti dalla riforma*”, in *Il Fisco* n. 22/2020.

⁴ Tra gli scritti più recenti si veda M. Genovesi, “*I reati di omesso versamento in tempo di pandemia*”, in *Il Fisco*, n. 23/2020, 23; G. Bonifacio, “*I reati tributari (2016 - 2019)*”, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2020, pag. 752; M. Conigliaro, “*Dei delitti e delle pene tributarie: sarà vera deterrenza?*”, in *Il Fisco*, n. 6/2020, 6.

a 2 anni, il soggetto attivo del reato che non corrisponde, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta⁵.

In giurisprudenza è dibattuto se l'elemento soggettivo del reato sia costituito dal dolo generico⁶ o eventuale⁷. Sul punto va ricordato che, in caso di forza maggiore - che impedisce di assolvere l'obbligo di versamento - il soggetto non può essere punito⁸. Tale circostanza, in materia tributaria, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle condizioni anormali ed estranee all'operatore, nonché di un elemento soggettivo, rappresentato dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi⁹. Parte della giurisprudenza ritiene, in particolare, che l'omesso versamento dell'Iva non possa essere giustificato dal pagamento degli stipendi¹⁰ dei lavoratori dipendenti¹¹.

Secondo la Suprema Corte, nei reati omissivi propri, per far valere la causa di forza maggiore è necessaria l'assoluta impossibilità¹² e non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omissivo¹³.

Nel caso in esame, l'imputato avrebbe potuto invocare la situazione di crisi economica¹⁴ come causa dell'impossibilità di adempiere alle obbligazioni fiscali, solo dopo aver assolto agli oneri di allegazione riguardanti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica,

⁵ In quanto reato istantaneo, l'omesso versamento delle ritenute si consuma alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta, ossia il 31 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento, senza che siano state versate le ritenute certificate (Cassazione n. 25875/2010). Al reato va, inoltre, applicata la disciplina ordinaria della prescrizione, fissata dall'articolo 157, c.p. in 6 anni (che diventano 7 e mezzo per effetto di un evento interruttivo), tenuto conto delle nuove ipotesi di sospensione introdotte dalla c.d. riforma Orlando del 2017.

⁶ Secondo Cassazione SS.UU. n. 37425/2013, in Cassazione Pen. 2014, 1, 38; Cassazione n. 5467/2013, in Guida dir., 2014, 13, 102, perché tale reato sia integrato è sufficiente il dolo generico, essendo irrilevante il fine perseguito dall'agente, dal momento che non è richiesto, a differenza di altre fattispecie analoghe, che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, né tanto meno l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto.

⁷ Cassazione n. 34927/2015.

⁸ Sul punto va tuttavia, precisato che la giurisprudenza di legittimità, prevalentemente esclude che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante, in quanto essa, tradizionalmente definita come *vis fatale cui resisti non potest* (Cassazione n. 15416/2014); Serve, invece, l'individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto e imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile la verifica dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo a un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente.

⁹ Cfr. risposta n. 1.7, [circolare n. 8/E/2020](#).

¹⁰ Talvolta, in relazione a tale ipotesi delittuosa, è stata invocata l'applicazione della scriminante della crisi aziendale ai sensi dell'articolo 54 c.p., in relazione all'inviolabilità del diritto al lavoro, la cui perdita comporterebbe, a livello morale, sociale e materiale, un danno grave alla persona. La crisi aziendale assumerebbe rilevanza in relazione all'antigiuridicità della condotta tenuta dal datore di lavoro che ometterebbe il versamento dei tributi al fine di evitare ai propri dipendenti un danno grave. La Suprema Corte ha, tuttavia, escluso la configurabilità di tale causa di giustificazione, in quanto, con l'espressione "danno grave alla persona" (previsto dall'articolo 54, *cit.*), il Legislatore ha inteso riferirsi ai soli beni morali e materiali che costituiscono l'essenza stessa dell'essere umano, come la vita, l'integrità fisica (comprensiva del diritto alla salute), la libertà morale e sessuale, il nome, l'onore, ma non anche quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento e allo sviluppo della persona umana (cfr. Cassazione n. 15416/2014 e n. 20266/2014).

¹¹ Cfr. Cassazione, n. 8519/2020, in D&G 2020 4 03.

¹² Sul punto si veda Cassazione n. 5905/2013, in *Cassazione pen.*, 2014, 3059; in dottrina, A. Martini, "Reati in materia di finanze e tributi", in Grosso, Padovani, Pagliaro (diretto da), "Trattato del diritto penale", Parte speciale, Milano, 2010, pag. 595 ss., il quale richiama al riguardo la nota pronuncia della Corte Costituzionale n. 1085/1988, relativa alla causa di forza maggiore nel reato di furto d'uso, ritenendola applicabile anche alle fattispecie in esame.

¹³ Cassazione n. 15218/2020.

¹⁴ Cassazione n. 20266/2014, in Riv. dir. tribut., 2014, 66; Cassazione n. 5467/2013, in Guida dir., 2014, 13, 102.

sia l'aspetto dell'impossibilità di fronteggiare la mancanza di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto¹⁵ (reperire, ad esempio le risorse necessarie, utilizzando anche il proprio patrimonio personale).

In caso contrario, si dovrà presumere che l'imprenditore si sia rappresentato di non essere in grado di onorare il debito fiscale, accettandone, tuttavia, il rischio, pur di conseguire il proprio obiettivo, configurandosi una ipotesi di dolo eventuale. La Corte ribadisce, dunque, l'orientamento che ricollega la possibilità di escludere l'elemento soggettivo dei reati di omesso versamento per crisi di liquidità a una sorta di *probatio diabolica*.

A questo punto, è opportuno evidenziare che l'[articolo 13](#), comma 1, D.Lgs. 74/2000 introduce una causa di non punibilità per il delitto in oggetto¹⁶. La norma prevede, infatti, che tale reato sia non punibile se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari (compresi sanzioni amministrative e interessi) sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

In ambito tributario, non solo l'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997¹⁷, ma anche l'[articolo 8](#), comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente espressamente prevedono, quale modalità di estinzione dei debiti con il Fisco, la possibilità di ricorrere alla compensazione.

Se, dunque, pagamento e compensazione sono 2 diversi modi di estinzione delle obbligazioni tributarie, non si comprende allora perché non ammettere una sua parallela valenza in sede penale, reputando, al contrario, ammissibile solamente l'utilizzo del primo strumento quale "adempimento" valido ai fini penali. La lettura effettuata dalla Corte risulta, dunque, eccessivamente formalistica e non condivisibile, in quanto priva di efficacia premiale l'estinzione del debito mediante compensazione, ossia attraverso uno dei modi legali previsti dall'ordinamento tributario.

Va, infine, evidenziato che l'imputato aveva solo maturato un credito verso l'Erario, invocando una compensazione legale. Con ogni probabilità, le conclusioni della Corte sarebbero state differenti se quest'ultimo avesse assolto il debito tributario, compensando effettivamente tale credito e, quindi, osservando le vigenti regole fiscali.

¹⁵ Al riguardo, si è altresì ritenuto che neppure la necessità dell'imprenditore di scongiurare il fallimento è sufficiente a integrare l'ipotesi di forza maggiore sopra delineata: il reato in esame risulterà integrato anche nel caso in cui il contribuente privilegi, al fine di evitare il fallimento, il pagamento di creditori diversi dall'Erario. Cassazione n. 20266/2014, in Riv. dir. tribut., 2014, 66., ha, infatti, precisato che la semplice necessità di impedire il fallimento della società non è sufficiente a integrare l'ipotesi di forza maggiore sopra delineata, in quanto il fallimento avrebbe ben potuto essere richiesto dallo stesso Erario proprio in relazione ai crediti tributari.

¹⁶ S. Vinciguerra, "Osservazioni sul rapporto fra retroattività ed eguaglianza nella causa di non punibilità prevista nell'articolo 13 d.Lgs. n. 74 del 2000 introdotto dal d.Lgs. n. 158 del 2015", in Dir. e Prat. Trib., 2017, pag. 1798; M.L. Boggio, "La nuova causa di non punibilità per estinzione del debito tributario: profili di diritto intertemporale e precisazioni della giurisprudenza sull'applicazione soggettiva dell'istituto", in Giur. Trib., 2017, pag. 58.

¹⁷ Cfr. D. Liburdi, M. Sironi, *Le nuove limitazioni alle compensazioni dei crediti fiscali*, in Il Fisco n. 3/2020.

SCHEDA DI SINTESI

La Corte di Cassazione afferma che il reato di omesso versamento Iva non può essere considerato estinto per compensazione dei debiti con alcuni crediti tributari sorti qualche anno dopo quello in cui il saldo Iva doveva essere versato



Non è, infatti, possibile applicare la causa di non punibilità prevista dall'articolo 13, D.Lgs. 74/2000 ove si ricorra all'istituto della compensazione legale.



Pagamento e compensazione sono 2 diversi modi di estinzione delle obbligazioni, dei quali solo il primo costituisce atto di "adempimento".



La Suprema Corte ha, inoltre, statuito che l'imputato, per invocare la situazione di crisi economica come causa dell'impossibilità di adempiere alle obbligazioni fiscali, deve aver assolto agli oneri di allegazione riguardanti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi, sia l'aspetto dell'impossibilità di fronteggiare la mancanza di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto.

 Euroconference

PARERI E QUESITI

Il servizio di consulenza specialistica per i professionisti



Pareri e quesiti è un servizio di consulenza in area fiscale, societaria, contabile e giuslavoristica rivolto ai professionisti e agli amministratori di condominio.

L'obiettivo è quello di supportare il professionista nello svolgimento dell'attività in base ai diversi bisogni.

Euroconference mette a disposizione il Comitato Scientifico e i migliori esperti del settore al fine di garantire un utile ausilio nella corretta interpretazione della normativa e della prassi e nell'individuazione delle soluzioni migliori per le questioni più complesse e che richiedono un'accurata attività di ricerca e studio.

[ACCEDI AL SITO](#)