

La Cassazione interviene sull'applicazione del reato di indebita compensazione

# Fisco, omissioni con distinguo

## Non scatta il penale se i versamenti sono previdenziali

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

Il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater dlgs n. 74 del 2000 si applica solo e unicamente alle indebite compensazioni riferite a imposte sui redditi o sul valore aggiunto, mentre se i versamenti omessi hanno natura previdenziale e assistenziale non scatta il penale: è quanto stabilito dalla sezione prima della Cassazione penale con sentenza n. 38042 del 13 settembre scorso.

Alla Suprema corte si era rivolto il procuratore della repubblica presso il tribunale di Brescia, impugnando l'ordinanza con cui il tribunale del riesame, nell'ambito di un procedimento per il reato di cui al citato art. 10-quater, aveva in parte annullato e in parte ridotto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca disposto dal giudice per le indagini preliminari su molti beni intestati agli indagati.

Ma gli Ermellini, rigettando il ricorso della pubblica accusa e superando precedenti giurisprudenziali in linea con quest'ultimo, hanno confermato l'impostazione dei giudici del riesame, ad avviso dei quali il reato in questione va escluso qualora le indebite compensazioni si riferiscono non a somme dovute a titolo di imposte sui redditi o sul valore aggiunto bensì, nello specifico, a contributi previdenziali e assistenziali.

Si tratta di un arresto giurisprudenziale che avrà effetti pratici in sede giudiziaria poiché, discostandosi da un differente trend interpretativo, potrà incidere, invertendolo, sull'esito di parecchi dei processi penali instaurati per tale fattispecie.

**La questione di diritto e la precedente interpretazione giurisprudenziale.** La norma in questione sanziona le condotte di omesso versamento di somme che, seppur vengano dal contribuente stesso, in sede di compilazione del modello F24, indicate come dovute, non vengono concretamente versate, in quanto indebitamente compensate con crediti di analogo importo.

La fattispecie, in altre parole, mira a reprimere gli illeciti posti in essere nell'ambito di quell'istituto con cui il legislatore, da un lato, ha previsto che il contribuente effettui, con il modello F24 (cioè il modulo di pagamento unificato), il versamento unitario delle imposte, dei

La sentenza per punti	
<b>La norma di riferimento</b>	Art. 10-quater dlgs 74/2000 che al comma 1 punisce «con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro». Se i crediti sono inesistenti, il comma 2 eleva la pena da un anno e sei mesi a sei anni
<b>La questione di diritto</b>	Il reato si applica solo alle indebite compensazioni riferite a imposte sui redditi o sul valore aggiunto, oppure anche quando le somme sono dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali?
<b>Il cambio di rotta della cassazione</b>	Discostandosi dal precedente indirizzo giurisprudenziale, la Cassazione limita l'ambito operativo della norma e, con un approccio garantista, stabilisce che se i versamenti omessi hanno natura previdenziale o assistenziale, il penale non scatta

contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello stato, delle regioni e degli enti previdenziali; nonché, dall'altro lato, ha stabilito che il contribuente, in questa stessa sede, possa portare quanto dovuto per i predetti titoli in compensazione con i crediti vantati nei confronti dei medesimi soggetti, nello stesso periodo e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate, compensazione che deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

Dunque, pur indiscutibile che al contribuente è accordata la facoltà di procedere a compensazione tra importi in dare e in avere nei confronti dell'erario, laddove tali crediti risultino, per un importo annuo superiore a 50 mila euro, non spettanti, il contribuente è punito con la reclusione da sei mesi a due anni; sanziona letteralmente l'art. 10-quater dlgs 74/2000, al comma 1, «chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 50 mila euro».

Qualora, superata la medesima soglia di punibilità, i crediti risultino addirittura inesistenti, il minimo e il massimo edittale si elevano, rispettivamente, a un anno e sei mesi e sei anni.

Opinioni controverse, in relazione all'ampiezza della fattispecie, sono sorte tuttavia in ragione dell'espresso rinvio all'art. 17 dlgs 241/1997, ovvero alla norma

che disciplina proprio l'istituto della compensazione tributaria.

Infatti, il versamento unico previsto dal predetto art. 17 ha a oggetto non solo il pagamento delle imposte dirette e dell'Iva, ma anche di altri tributi, quali l'Irap, nonché di contributi sia di natura previdenziale che assicurativa.

Si è posta pertanto la questione se nell'ambito applicativo della norma rientri il mancato versamento di somme dovute per uno qualsiasi di questi titoli o se, al contrario, la stessa sia relativa

terprete, osservano che la norma farebbe chiaro riferimento, tramite il richiamo all'art. 17 dlgs 241/1997, a tutte le ipotesi di compensazione, tributarie e non, ivi contemplate, e altrettanto indistintamente alle «somme dovute» (cfr. Cass. pen., 16 gennaio 2015, n. 15236; 11 novembre 2010, n. 42462; 20 maggio 2009, n. 35968).

Di analogo avviso anche parte della dottrina, la quale considera che in tutte le altre disposizioni penal-tributarie di cui al dlgs 74/2000 la circoscrizione della loro operatività a condotte evasive riferite

10-quater sarebbe comunque compatibile con la ratio complessiva del dlgs 74/2000: infatti esso sarebbe diretto a sanzionare le violazioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e, dunque, prenderebbe in considerazione soltanto tali tipologie di tributi sul lato passivo, ma non anche su quello attivo, potendo così venire in rilievo, quale strumento per diminuire artificiosamente l'entità dell'imposta da versare, qualunque tributo o contributo che possa opporsi in compensazione secondo le disposizioni dettate in materia.

**Il cambio di rotta della Cassazione.** In decisiva controtendenza, è giunta invece il mese scorso la sentenza della Cassazione in commento.

Anzi, secondo i giudici di legittimità, è proprio la struttura cosiddetta «asimmetrica» a imporre di delimitare la portata dell'art. 10-quater: se è pur vero che la norma fa indistinto riferimento all'art. 17 dlgs 241/1997 in virtù della considerazione di tutti i crediti ivi contemplati in quanto idonei alla compensazione, al contempo l'indebito risultato della condotta fraudolenta, ossia l'omesso versamento delle somme dovute, riguarda solamente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, senza prendere in considerazione inadempimenti di altro genere, aventi a oggetto altri debiti del privato nei confronti della pubblica amministrazione. Inoltre, a ulteriore conferma, vengono richiamate le «Disposizioni comuni» contenute nel titolo III del dlgs 74/2000, le quali, quando specificano gli importi dovuti così come presi in considerazione dalle previsioni incriminatrici, si confrontano unicamente con debiti tributari e imposte evasive.

Particolarmente indicativo risultano le previsioni di cui all'art. 13 comma 1, che, riferendosi indistintamente alle fattispecie incriminatrici previste dagli artt. 10-bis (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate), 10-ter (Omesso versamento di Iva) e 10-quater ora in esame, disciplinano la speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario in termini che non possono avere alcuna compatibilità con obblighi come quelli relativi ai contributi previdenziali e assistenziali. Da qui, il rigetto del ricorso della procura.

© Riproduzione riservata



all'illecita compensazione di somme dovute unicamente a titolo di imposte dirette e Iva.

Nonostante questa seconda lettura consenta di valorizzare la collocazione del reato in un testo normativo, il dlgs 74/2000, che secondo il titolo disciplina i soli reati in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto, tale tesi, in passato, è stata più volte disattesa giurisprudenza.

Specificamente, le relative pronunce, dopo avere premesso che il titolo della legge non può vincolare l'in-

terprete, osservano che la norma farebbe chiaro riferimento, tramite il richiamo all'art. 17 dlgs 241/1997, a tutte le ipotesi di compensazione, tributarie e non, ivi contemplate, e altrettanto indistintamente alle «somme dovute» (cfr. Cass. pen., 16 gennaio 2015, n. 15236; 11 novembre 2010, n. 42462; 20 maggio 2009, n. 35968).

Di analogo avviso anche parte della dottrina, la quale considera che in tutte le altre disposizioni penal-tributarie di cui al dlgs 74/2000 la circoscrizione della loro operatività a condotte evasive riferite