

Linea dura degli Ermellini sull'omesso versamento Iva e sulle cause di non punibilità

Compensare non è come pagare

E la crisi di liquidità non equivale alla forza maggiore

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

La compensazione non costituisce causa di non punibilità del reato di omesso versamento Iva e la crisi di liquidità non equivale a forza maggiore: è quanto statuito dalla Cassazione, sezione terza penale, con la sentenza n. 17806/2020, chiarendo che la deduzione da parte dell'imputato della causa di forza maggiore derivante da una improvvisa crisi dell'impresa richiede precisi e puntuali oneri di allegazione circa la sua non imputabilità, nonché la prova dell'impossibilità di farvi fronte con misure idonee anche a prezzo di sacrifici del proprio patrimonio personale.

Inoltre, i giudici di legittimità hanno escluso che il «pagamento» richiesto per l'applicabilità dell'art. 13 dlgs 74/2000, ovvero di quella causa di non punibilità invocabile in caso di estinzione del debito tributario, possa ricomprendere la compensazione di diritto tra reciproci crediti e debiti del contribuente nei confronti del Fisco.

Il caso. Nel caso di specie, con sentenza confermata dalla Corte di appello de L'Aquila, un imprenditore era stato condannato, nella sua qualità di legale rappresentante di una srl, per il reato omesso versamento Iva di cui all'art. 10-ter, dlgs 74/2000, in relazione alle annualità 2010 e 2011 e per un importo complessivo di più di 2 milioni di euro.

Avverso la predetta sentenza di condanna, l'imputato proponeva ricorso per cassazione per aver la Corte omesso di motivare in merito alla sussistenza della penale responsabilità in capo al ricorrente, adagiandosi apoditticamente sul quadro argomentativo del giudice di prime cure.

Specificamente, la Corte avrebbe erroneamente interpretato la fattispecie dell'omesso versamento considerando che l'elemento soggettivo del reato potesse determinarsi con riferimento a condotte cronologicamente antecedenti al momento consumativo del reato, esclusivamente rappresentato dall'omesso versamento; si osservava in particolare come la norma, a differenza dell'impostazione seguita dalla sentenza, punisse non l'omesso accantonamento dell'Iva incassata, ma l'omesso versamento alla scadenza finale a prescindere da ciò che il contribuente avrebbe potuto fare precedentemente, per ragioni di opportunità o convenienza e non per obbligo di legge.

Ancora, si riteneva censurabile che per la Corte terri-

La sentenza per punti	
Reato	Omesso versamento Iva ex art. 10-ter, dlgs 74/2000
Prima questione	È sufficiente per invocare la causa di forza maggiore che a fronte di una crisi di impresa la scelta imprenditoriale sia di pagare i debiti più imminenti come gli stipendi dei dipendenti, anziché le somme dovute all'erario?
Risposta della Cassazione	No, poiché sull'imputato incombono precisi oneri di allegazione circa la non imputabilità della sopravvenuta crisi di liquidità dell'impresa e l'impossibilità di fronteggiarla con misure idonee ricorrendo anche a sacrifici del proprio patrimonio personale
Seconda questione	La causa di non punibilità di cui all'art. 13, dlgs 74/2000, che richiede che il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, sia stato estinto mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative, può dirsi verificata con la compensazione di diritto tra reciproci crediti e debiti del contribuente verso il fisco?
Risposta della Cassazione	No, poiché l'accezione di «pagamento» di cui all'art. 13, dlgs 74/2000 non è idonea a ricomprendere la compensazione di diritto anche ove questa sia riferibile a debiti sorti dopo la scadenza dell'obbligo di versamento; infatti, la compensazione costituisce un modo di estinzione dell'obbligazione diverso dall'adempimento, e quindi dal pagamento

toriale fosse irrilevante la sopravvenuta crisi di impresa, contestando tanto la ritenuta inapplicabilità della causa di forza maggiore nel caso di specie a seguito dell'intervenuto pagamento da parte dell'imputato degli stipendi dei dipendenti, quanto l'asserita irrilevanza della richiesta accolta dal Fisco di rateizzazione del debito tributario, quale indice

L'inedoneità della crisi di liquidità dell'impresa quale forza maggiore. In relazione ai primi motivi, la Suprema corte ha ritenuto infondate le contestazioni della difesa relative all'omesso adempimento del debito tributario sotto il profilo soggettivo e sotto il profilo della causa di forza maggiore.

Precisamente, i giudici di

circa la non imputabilità della sopravvenuta crisi di liquidità dell'impresa e l'impossibilità di fronteggiarla con misure idonee ricorrendo anche a sacrifici del proprio patrimonio personale (Cass. pen. sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266; Cass. pen. sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5470), precisando che nella vicenda in esame dovesse ritenersi esente da vizi la sentenza della Corte territoriale che aveva escluso la causa di forza maggiore tramite la valorizzazione della scelta imprenditoriale di pagare i debiti più imminenti come gli stipendi dei dipendenti, anziché le somme dovute all'erario. Tale adempimento è stato quindi considerato un indice dimostrativo della volontà della condotta e

della corrispondente mancanza degli estremi della causa di forza maggiore di cui all'art. 45 c.p., considerando come non sia irragionevole che il legislatore assegni la preferenza al pagamento delle imposte dovute all'erario rispetto alle retribuzioni dei dipendenti.

Sulla causa di non punibilità di cui all'art. 13, dlgs 74/2000. Infine, la Cassazione

ha dedicato puntuale argomentazione anche all'ultima doglianza, ritenendola inammissibile. Come anticipato, essa verteva sulla causa di non punibilità prevista dall'art. 13, dlgs 74/2000, secondo la quale i reati di omesso versamento di ritenute certificate e Iva e, nonché di indebita compensazione, di cui rispettivamente agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese 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.

Dunque, la Corte ha ritenuto che anche a voler accogliere la questione di diritto intertemporale sollevata dal ricorrente, l'esito a cui erano giunti i giudici di merito era comunque condivisibile.

Non è sfuggito in altre parole come, secondo la giurisprudenza di legittimità, la disposizione, all'esito delle modifiche di cui al dlgs 158/2015, trovi applicazione anche ai processi in corso indipendentemente dall'avvenuta apertura del dibattimento di primo grado, purché il pagamento del debito tributario sia intervenuto entro la prima udienza utile successiva all'entrata in vigore della novella normativa (Cass. pen., sez. III, 21 settembre 2018, n. 8521).

Tuttavia, la Cassazione ha negato l'inedoneità della compensazione di diritto tra reciproci debiti e crediti del contribuente con il Fisco a integrare la causa di non punibilità di cui all'art. 13 dlgs 74/2000.

Specificamente, gli Ermellini hanno affermato che, da una parte, nel caso di compensazione maturata prima della scadenza dell'obbligo di versamento, l'indeducibilità dell'art. 13, dlgs 74/2000 deriverebbe dall'inesistenza stessa di alcun debito; dall'altra, laddove la compensazione di specie sia maturata successivamente, l'accezione di «pagamento» di cui all'art. 13, dlgs 74/2000 non è idonea a ricomprendere la compensazione di diritto, nonostante l'applicabilità della causa di non punibilità alle ipotesi di liquidazione dell'obbligazione tributaria mediante meccanismi conciliativi; infatti, la compensazione costituisce un modo di estinzione dell'obbligazione diverso dall'adempimento, e quindi dal pagamento.

Da qui il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente pagamento delle spese processuali.

© Riproduzione riservata



legittimità hanno ricordato come l'obbligo di indicazione in dichiarazione e di versamento dell'Iva sorge con la stessa emissione della fattura, indipendentemente dalla sua effettiva riscossione (Cass. pen. sez. III, 20 giugno 2019, n. 41070; Cass. pen. sez. III, 21 marzo 2019, n. 23796). Inoltre, la Cassazione ha evidenziato che incombono sull'imputato precisi oneri di allegazione