

Giurisprudenza

L'omesso versamento di contributi è reato di indebita compensazione

19 Febbraio 2021

L'oggetto dell'illecito è costituito, infatti, da tutte le somme dovute che possono essere inserite nell'apposito modello F24, incluse quelle relative alla previdenza e all'assistenza

immagine generica illustrativa

Il delitto di indebita compensazione può configurarsi sia in caso di compensazione "verticale", riguardante crediti e debiti afferenti alla medesima imposta, sia in caso di compensazione "orizzontale", concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, in quanto può avere a oggetto tutte le somme dovute che possono essere inserite nell'apposito modello F24, incluse quelle relative ai contributi previdenziali e assistenziali. Risponde, dunque, del reato *ex* articolo 10-*quater* del Dlgs. n. 74/2000 non solo, come è pacifico, chi omette di versare imposte dirette o Iva, utilizzando indebitamente in compensazione crediti concernenti altre imposte o di natura previdenziale, ma anche chi si avvalga di analogo artificio per evitare di corrispondere tali ultime imposte ovvero contributi dovuti a enti di previdenza.

Lo ha ribadito la Corte di cassazione che, con la sentenza n. 389 dell'8 gennaio 2021, ha accolto il ricorso della Procura di Brescia.

La vicenda processuale e la pronuncia della Cassazione

Ribaltato dunque l'esito del Tribunale del riesame che aveva annullato il decreto di sequestro preventivo ritenendo mancante il presupposto del *fumus boni iuris*, in quanto il reato di indebita compensazione si configurerebbe esclusivamente quando il debito estinto tramite compensazione afferisce alle imposte sui redditi o all'Iva, non anche quando crediti inesistenti siano utilizzati, come nel caso concreto, per compensare debiti di altra natura come quelli previdenziali e assistenziali

Nell'accogliere il ricorso della Procura, la Cassazione ha aderito all'orientamento maggioritario secondo cui, come detto in precedenza, risponde del reato in argomento non soltanto chi omette di

versare imposte dirette o Iva, utilizzando indebitamente in compensazione crediti relativi ad altre imposte o crediti di natura previdenziale, ma anche chi si avvalga di analogo artificio per evitare di corrispondere tali ultime imposte ovvero contributi dovuti a enti di previdenza.

La norma in esame (*ex* articolo 10-*quater* del Dlgs. n. 74/2000), in altri termini, si presta a reprimere l'omesso versamento di somme di denaro attinente a tutti i debiti, sia tributari, sia di altra natura, per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario, con la conseguenza che sono sottoposti a tale disciplina sia le compensazioni di debiti Iva o imposte sui redditi con altri tributi e contributi dovuti sia le compensazioni di questi ultimi tributi e contributi con crediti Iva e imposte dirette, potendo venire in rilievo, sul lato attivo o passivo del rapporto obbligatorio, qualunque tributo o contributo che possa essere opposto in compensazione secondo le norme generali (*cf*r Cassazione, pronunce nn. 27992/2020, 13149/2020, 5934/2019 e 8689/2019)

E ciò, sia per ragioni legate al tenore letterale della disposizione, che si riferisce genericamente all'omesso versamento di somme dovute, senza prevedere alcuna limitazione alle compensazioni verticali o orizzontali che estinguano unicamente debiti relativi alle imposte dirette o Iva, sia per ragioni di carattere sistematico.

Da quest'ultimo punto di vista, secondo la Cassazione, non può condividersi la sentenza 38042/2019, secondo cui non commette reato di indebita compensazione ai sensi dell'articolo 10-*quater* l'imprenditore che compensa indebitamente i contributi previdenziali omettendone il versamento. Il mancato versamento di somme dovute deve infatti riferirsi solo a imposte dirette e Iva, in modo da dare un senso alla collocazione della norma in esame.

Può osservarsi, al contrario, che sono presenti nell'ambito del Dlgs n. 74/2000, almeno due norme poste a tutela di tributi diversi dall'Iva e dalle imposte sui redditi, l'articolo 10-*bis* (omesso versamento di ritenute dovute o certificate) e l'articolo 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte).

Ulteriori osservazioni

Secondo l'orientamento predominante formatosi in relazione al reato in questione, l'accento va posto sull'articolo 17 del Dlgs n. 241/1997, secondo il quale i contribuenti che devono eseguire versamenti unificati di imposte, di contributi previdenziali e assistenziali, di premi Inail e di altre somme in favore dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e di altri enti (ad esempio, camere di commercio, determinate casse previdenziali professionali), possono utilizzare in compensazione i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali (Redditi, Irap, Iva e 770) o delle denunce periodiche contributive (ad esempio, Uniemens).

Ciò risponde alla stessa *ratio* della fattispecie incriminatrice di cui all'articolo 10-*quater*, Dlgs n. 74/2000, la quale 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 Dlgs n. 241/1997, crediti non spettanti.

In altre termini, secondo tale orientamento, l'essenza della condotta non è rappresentata dall'utilizzo o meno del modello F24, dall'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate o dal rispetto del limite temporale della detraibilità del credito, ma dal ricorso a un istituto applicato nonostante l'assenza di un valido titolo, per cui a rilevare, più che la dimensione formale, è la natura sostanziale dell'operazione realizzata. Quello che rileva è, dunque, una condotta omissiva supportata dalla redazione di un documento ideologicamente falso, idonea a prospettare una compensazione fondata su un credito inesistente o non spettante (*cf*r Cassazione, pronunce nn. 13149/2020, 5934/2019 e 8689/2019). L'unico riferimento della norma all'articolo 17 sta a sottolineare che va considerata sia l'ipotesi di compensazione verticale (tra debiti e crediti di imposta della stessa natura) sia quella di compensazione orizzontale.

di

Francesco Brandi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/lomesso-versamento-contributi-e-reato-indebita-compensazione>