

Spettro della punibilità più ampio per l'indebita compensazione

Punibilità non solo per la compensazione relativa a imposte sui redditi e IVA, ma per qualsiasi tributo o contributo di cui sia stato omesso il versamento

/ Cristina CARACCIOLI

Il reato di indebita compensazione previsto dall'[art. 10-quater](#) del DLgs. 74/2000 si configura ogniqualvolta il contribuente non versi le somme dovute, utilizzando in **compensazione** crediti d'imposta inesistenti o non spettanti, per un importo superiore ai 50 mila euro annui. Nell'espressione "somme dovute" rientra qualunque versamento da eseguire mediante modello F24.

Per l'individuazione del perimetro applicativo bisogna richiamare la definizione di crediti inesistenti fornita dall'[art. 13](#) comma 5 secondo periodo del DLgs. 471/97.

Sotto il profilo normativo la compensazione può essere di natura **verticale** oppure orizzontale, attuandosi la prima quando il debitore d'imposta riassume i crediti e i debiti riferiti alla medesima tipologia di imposta (es. IVA a debito con IVA a credito) e può essere effettuata senza limiti alcuni. La compensazione **orizzontale**, di cui all'[art. 17](#) del DLgs. 241/97, si compie con riferimento a crediti e debiti relativi a imposte diverse: contributi, sanzioni e tutti gli altri pagamenti effettuabili con modello F24.

Ai fini del reato in esame, è necessario che sia operata una compensazione tra le somme dovute all'Erario e crediti verso il contribuente, che sono non spettanti o inesistenti. Pertanto, non solo il mancato versamento ma un *quid pluris* connotato da **fraudolenza** quale la redazione di un documento ideologicamente falso (cfr. Corte Cost. n. [35/2018](#)).

Il delitto in esame si consuma nel momento della presentazione del modello **F24** (o dell'ultimo modello F24) relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi (Cass. n. [44737/2019](#)). Infatti, mediante il modello F24 si procede alla compensazione tra debiti e crediti tributari, con commissione del reato; la desumibilità del delitto in questione non può discendere dalle sole annotazioni sul libro giornale, dalle dichiarazioni IVA e dai versamenti d'imposta effettuati, che, dunque, non sono sufficienti per ritenere la responsabilità penale.

Se da un lato, però, il contribuente potrebbe nutrire qualche chance di non incorrere in responsabilità penale nel caso di **mancata presentazione** del modello F24, dall'altro il rischio di incorrere nel reato *ex art. 10-quater* del DLgs. 74/2000 si fa sempre più concreto.

In verità la Suprema Corte, nella sentenza n. [14763/2020](#), prevede la punibilità non soltanto per la compensazione relativa alle imposte sui redditi e sull'IVA, ma con riferimento a **qualsiasi tributo o contributo** di cui sia stato omesso il versamento.

Si evidenzia pertanto uno scostamento rispetto alla ra-

tio della disciplina di cui al DLgs. [74/2000](#), che tutela soltanto le violazioni in materia di imposte sui redditi e di IVA. Infatti, tale pronuncia ha ritenuto che l'operatività dell'*art. 10-quater* del DLgs. 74/2000 si applichi all'istituto della compensazione in tutte le sue forme, sia "verticale", sia "orizzontale", afferente a imposte di **diversa natura** oltre imposte sui redditi e IVA (cioè, imposte per contributi previdenziali e assistenziali).

Nel caso di specie è stata contestata l'erroneità del calcolo del superamento della soglia di punibilità del reato effettuata tramite l'inclusione di debiti di ogni tipologia (previdenziali, contributivi e per imposte locali).

Possibile includere ogni tipo di debito in virtù dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97

La Cassazione ritiene che la **soglia di punibilità** debba riferirsi all'ammontare dei crediti non spettanti o inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione, poiché la finalità normativa è quella dell'interesse erariale alla riscossione dei tributi. La possibilità di includere, ai fini del reato di indebita compensazione, **ogni tipologia** di debito è da rinvenirsi proprio nell'*art. 17* del DLgs. 241/97, il quale non propone alcuna distinzione fra un tributo e l'altro.

La punibilità ai sensi dell'*art. 10-quater* del DLgs. 74/2000 discende, in maniera automatica, dall'applicazione del suddetto *art. 17*, il quale impone che il delitto di indebita compensazione possa rivolgersi anche al di là delle imposte sui redditi e dell'IVA.

La richiamata sentenza conferma un'altra recente pronuncia della Suprema Corte (Cass. n. [13149/2020](#)), in contrasto con un precedente e isolato orientamento (Cass. n. [38042/2019](#)), secondo cui il reato di indebita compensazione sarebbe riferibile **solo** alle indebite compensazioni delle **imposte dirette e sull'IVA**. Questa lettura più restrittiva, sostiene la Corte, sarebbe coerente sia con la collocazione della fattispecie all'interno di un DLgs. che disciplina esclusivamente i reati in materia di imposte sui redditi e sul IVA, sia, "sul piano sistematico, con le «Disposizioni comuni» contenute nel Titolo III, che, quando specificano gli importi dovuti così come presi in considerazione dalle previsioni incriminatrici, si confrontano unicamente con debiti tributari e imposte evase".

La recente sentenza n. 14763/2020, non condividendo tale indirizzo ermeneutico, ha aderito a una lettura applicativa di **più ampio spettro** del reato di indebita compensazione.