

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

III Incontro 22 giugno 2021

RIFLESSI PENALI DELL'INDEBITA COMPENSAZIONE SUL CONTRIBUENTE E SUL PROFESSIONISTA

Relatore Antonio Spirti

Dal titolo della relazione emergono tre parole chiave:

- **Compensazione**
- **Indebita**
- **Riflessi penali....**

La **compensazione** è un istituto giuridico per cui, quando due soggetti sono obbligati l'uno verso l'altro, i due debiti si estinguono per la quantità corrispondente. Questo quanto disciplinato dall'articolo 1241 del Codice Civile.

La compensazione fiscale invece è stata introdotta dal **Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241** che ha legiferato in materia di norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni.

In particolare, **l'articolo 17, in vigore dal 27/10/2019 così come modificato dal Decreto Legge del 26/10/2019 n. 124 Articolo 3**, dispone che:

1. I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva.

La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

a) alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'articolo 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; per le ritenute di cui al secondo comma del citato articolo 3 resta ferma la facoltà di eseguire il versamento presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato; in tal caso non è ammessa la compensazione;

b) all'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'articolo 74;

c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;

d) all'imposta prevista dall'articolo 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

d-bis) (lettera abrogata);

e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;

f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;

h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'articolo 20;

h-bis) al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, e del contributo al servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85;

h-ter) alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore;

h-quater) al credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche;

h-quinquies) alle somme che i soggetti tenuti alla riscossione dell'incremento all'addizionale comunale debbono riversare all'INPS, ai sensi dell'[articolo 6-quater del decreto-legge 31 gennaio 2005, n. 7](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 31 marzo 2005, n. 43](#), e successive modificazioni. (2)

h-sexies) alle tasse sulle concessioni governative;

h-septies) alle tasse scolastiche.

2-bis. (Comma soppresso).

2-ter. Qualora il credito di imposta utilizzato in compensazione risulti superiore all'importo previsto dalle disposizioni che fissano il limite massimo dei crediti compensabili ai sensi del presente articolo, il modello F24 è scartato. La progressiva attuazione della disposizione di cui al periodo precedente è fissata con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono altresì indicate le modalità con le quali lo scarto e' comunicato al soggetto interessato.

2-quater. In deroga alle previsioni di cui all'[articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212](#), per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA, ai sensi dell'[articolo 35, comma 15-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti, ai sensi del comma 1 del presente articolo; detta esclusione opera a prescindere dalla tipologia e dall'importo dei crediti, anche qualora questi ultimi non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento, e rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata.

2-quinquies. In deroga alle previsioni di cui all'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, ai sensi dell'articolo 35, comma 15-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e' esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti IVA, ai sensi del comma 1 del presente articolo; detta esclusione rimane in vigore fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l'emissione del provvedimento di esclusione.

2-sexies. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione di quanto previsto dai commi 2-quater e 2-quinquies, il modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate al soggetto che ha trasmesso il modello F24, mediante apposita ricevuta.

E' doveroso specificare che ci sono due tipi di compensazione: **verticale ed orizzontale**

La prima consiste nella compensazione, ovvero detrazione di un credito da un debito, di imposta della stessa natura e codice tributo; la seconda tra imposte e tributi di diversa natura e con codici diversi.

Per **indebita compensazione** si intende una compensazione di **crediti non spettanti**, ad esempio per un un utilizzo eccessivo rispetto all'ammontare spettante o, nei casi di dolo, per la mancanza di presupposto, ovvero per **crediti inesistenti**.

Quanto ai **riflessi penali** poi, l'indebita compensazione è disciplinata dall'art **10-quater del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74**.

Questo articolo è stato introdotto **dall'art. 35, comma 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223**, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, che così disponeva

Articolo 10-quater (Indebita compensazione). - 1. La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a 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 o inesistenti.».

Precedentemente all'entrata in vigore del Citato decreto ricade nella sfera di applicazione dell'art. 316-ter del codice penale.

Come già visto per l'articolo 10-ter, con lo stesso Decreto il legislatore interviene introducendo quindi un'altra fattispecie di reato nell'ambito tributario.

Riprende poi, utilizzando una tecnica redazionale oggetto di critiche, l'articolo 10-bis e nella versione originaria (ovvero non modificata dai successivi interventi di riforma del sistema sanzionatorio), non indica limiti o soglie.

A seguito della sentenza della **Corte Costituzionale del 7 aprile 2014 n. 80** per i reati commessi **dal 4 luglio 2006 al 17 settembre 2011** (data di entrata in vigore della legge di conversione n.

48/2011) la soglia di punibilità è di euro 103.291,38, mentre per quelli commessi successivamente la soglia è di euro 50.000,00

Soggetto dell'illecito. Così come per i precedenti articoli introdotti nell'impianto del Decreto Legislativo n. 74/2000 anche nel presente troviamo l'espressione "**chiunque**". Parimenti possiamo dire che il soggetto attivo dell'illecito introdotto dal legislatore, facendo riferimento all'articolo citato, è il contribuente in generale che abbraccia quindi **i privati, le persone fisiche e gli enti diversi dalle persone fisiche.**

Come noto e, come già affrontato nei precedenti articoli del Decreto Legislativo 74/2000, per i soggetti o enti diversi dalle persone fisiche il responsabile del reato sarebbe identificato nel Legale Rappresentante.

Tuttavia, alla luce di normative introdotte nel sistema tributario e fiscale, il concetto di soggetto passivo, si è ulteriormente ampliato ed arricchito, anche grazie a diverse Sentenze della Corte di Cassazione, come avremo modo di verificare di seguito.

Oggetto dell'illecito. Nel caso di una indebita compensazione, l'oggetto sarebbe costituito proprio dal porre in essere una condotta illecita utilizzando in detrazione, quindi in compensazione, crediti non spettanti o crediti inesistenti.

In tal senso, anche il Legislatore, intervenuto con la revisione del Sistema Sanzionatorio mediante il **Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158**, ha ritenuto opportuno fare una precisa distinzione tra i due casi: **non spettanti ed inesistenti**. Infatti ha aggiunto un comma alla precedente versione introdotta nel 2006.

*1. E' punito 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.*

*2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **crediti inesistenti** per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.*

Così come descritto nella nota illustrativa al decreto, l'inasprimento della sanzione e l'introduzione del secondo comma è dovuto al fatto che l'utilizzo di crediti inesistenti sia una fattispecie ancor più grave perché prevede un comportamento estremamente più offensivo nei confronti della collettività.

L'inesistenza del credito, presuppone pertanto una condotta assolutamente fraudolenta, mirata al non versamento di imposte e tributi.

L'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, prevede espressamente infatti, che si intende per inesistente quel credito, per il quale manca, in tutto o in parte il presupposto costitutivo e la cui esistenza non sia riscontrabile da controllo automatizzati o formali.

Inoltre, **quando si concretizza il reato** o l'illecito?

Nel momento in cui il contribuente, invia telematicamente un modello F24 unificato, a fronte del pagamento di debiti derivanti da Imposte Dirette ed Indirette, Tributi, Contributi, Premi sugli Infortuni, Diritti camerali, Concessioni Governative, ecc., mediante l'uso indebito di crediti non spettanti o inesistenti.

Quindi il momento dell'illecito si manifesta e concretizza proprio con l'invio del modello di pagamento telematico.

La **Corte di Cassazione** ha stabilito che il delitto di indebita compensazione, previsto dall'articolo 10-*quater*, del D. Lgs, n. 74/2000, non presuppone la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione annuale. Ciò, a differenza del reato di dichiarazione infedele, di cui all'articolo 4 dello stesso Decreto Legislativo in cui, invece, il mendacio del contribuente si esprime proprio nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'Iva.

Questo il principio di diritto, contenuto nella **Sentenza n. 32686, dello scorso 23 novembre 2020**.

Pertanto, qual è la **fattispecie di questo reato**?

Ci troviamo davanti un reato **proprio**, a **condotta mista**, come peraltro evidenziato negli anni dalla giurisprudenza di legittimità, poiché quest'ultimo si concretizza con una condotta:

a) commissiva, posta in essere con l'indicazione dell'illecita compensazione nel modello F24 e con il contestuale invio di quest'ultimo;

b) omissiva, data dal mancato conferimento della delega irrevocabile per il versamento delle somme dovute, ove superiori alla citata soglia, a prescindere dal fatto che l'illecita compensazione effettuata sia stata verticale (per crediti e debiti afferenti il medesimo tributo) o orizzontale (per crediti e debiti di imposta di natura diversa).

E' un reato a **consumazione istantanea**, in quanto si concretizza, come detto, nell'istante in cui si procede con l'invio telematico del modello di pagamento F24.

Proprio per quanto detto in particolare a proposito del comma 2, introdotto dal D. Lgs. 158/2015, non si potrebbe dire che si tratti di un reato a **dolo generico**. L'uso di un credito di cui completamente o parzialmente il presupposto è inesistente, viene considerato doloso. Si applicherebbe (ma la giurisprudenza non è concorde) il dolo generico nei casi di compensazione con Credito non Spettante. Nei casi di Crediti Inesistenti il **dolo è specifico**.

Nello specifico, si assiste ad una vera e propria distorsione, compiuta dal contribuente, di quel meccanismo di *auto-liquidazione* realizzato in sede di pagamento unificato che il legislatore ha inteso garantire con la previsione contenuta nell'[art.17 del D. Lgs. n. 241/1997](#), a mente del quale viene riconosciuta ai contribuenti (che eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali) la possibilità di compensare con eventuali crediti, maturati nello stesso periodo nei confronti dei medesimi soggetti, e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

E sebbene, seguendo il tenore letterale dell'art. 10-*quater*, il soggetto attivo della condotta delittuosa sia "chiunque", si tratta di un reato proprio, in cui l'*intra-neus* è stato da sempre considerato il contribuente, ossia colui che, essendo titolare di una posizione debitoria verso l'Erario, beneficia della possibilità di poter compensare gli eventuali crediti vantati anche nei confronti di diversi soggetti pubblici.

In tale prospettiva, i soggetti legittimati, [ex art.17 e seguenti D. Lgs. n. 241/1997](#), ad effettuare pagamenti d'imposta, utilizzando in compensazione crediti di origine tributaria vantati nei confronti del Fisco, sono stati fatti rientrare, a pieno titolo, tra i soggetti attivi del reato.

In tale contesto, giova comunque evidenziare che non è mai stata preclusa l'estensione di una responsabilità penale a titolo di concorso di persone dell'*extraneus*, come ad esempio l'intermediario e/o il consulente, il quale, ricevuto l'incarico dal cliente, invii un modello F24 in cui siano state effettuate illecite compensazioni e ne sia dolosamente consapevole.

Infatti, la giurisprudenza di legittimità, nell'affrontare casi analoghi, è tornata recentemente sull'argomento e, facendo riferimento al fatto che l'agente-*intraneus* del reato è "chiunque", ha specificato, *in primis* nella sentenza n. 1999 del 18 gennaio 2018 e, successivamente, nelle

pronunce nn. 29870 del 3 luglio 2018 e 37094 del 1° agosto 2018, che la norma in questione pone l'accento "*non tanto su una qualifica soggettiva, ma su un soggetto qualsiasi che peraltro si qualifica in base a ciò che compie, ossia non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti inesistenti*".

Ne deriva che il **raggio d'azione del reato in trattazione è stato esteso anche alle figure del debitore accollante e del consulente fiscale** (nei confronti del quale è stato previsto anche un concorso "qualificato").

Sappiamo che i crediti possono essere di varia natura ma analizziamo in particolare quelli derivanti da autoliquidazioni di imposte e contributi e quelli derivanti da crediti riconosciuti per altri istituti giuridici come crediti imposta per R&S, Formazione personale o recupero per accise sul carburante per le imprese di trasporto merci.

In merito al primo gruppo in genere i crediti emergono da dichiarazioni fiscali dalle cui risultanze emergono quelli utilizzabili in compensazione. Ma cosa succede se si utilizzano quei **crediti derivanti dall'omessa presentazione delle medesime dichiarazioni?**

Sotto il profilo amministrativo, sembra, non ci sia nemmeno alcun presupposto di sanzione; dal punto di vista dell'illecito invece, il credito indicato nel modello F24 viene considerato inesistente (qualora superi la soglia) e integrerebbe altri reati tributari, per omessa dichiarazione, già disciplinati dai precedenti articoli del D. Lgs n. 74/2000.

In proposito i giudici della **Suprema Corte con la sentenza della Sezione Tributaria Ordinaria del 9 ottobre 2019, n. 25228**, hanno affermato che il credito sorge con la legge, ovvero da quando si verificano i presupposti di un credito, indipendentemente dalla presentazione di una dichiarazione fiscale. In sintesi, se il credito è legittimo, può essere portato in compensazione.

Diversamente invece, la **Cassazione Penale che con la Sentenza n. 30700/2019**, ha ritenuto sussistente l'ipotesi di reato nei casi di utilizzo di un credito derivante da una dichiarazione

omessa. In merito alla **“qualificazione”** del credito, tuttavia, ci sono due diversi orientamenti da parte dei giudici di legittimità. Infatti con due diverse sentenze, una del **26 settembre 2018, n.41229** e l'altra del **3 ottobre 2018, n. 43627** hanno praticamente espresso due orientamenti diversi e contrari: con la prima (in ordine cronologico) trattavasi di credito non spettante; con la seconda, di credito inesistente.

Infine, da segnalare di particolare rilevanza, la **Risoluzione 8 maggio 2018, n. 36/E dell’Agenzia delle Entrate**, con la quale dichiara che l’indicazione di un credito inesistente, in dichiarazione omessa, non costituisce indebita compensazione in caso di utilizzo del medesimo, bensì si applica la sanzione prevista per la dichiarazione infedele. **In sintesi, non costituisce presupposto di sanzione ai fini tributari ma assume rilevanza penale (Caso di specie: IVA a credito per operazioni inesistenti).**

Luogo di consumazione dell’illecito

Il luogo di consumazione del reato coincide con quello in cui si compie, alla scadenza del termine previsto, l’omissione del versamento imposto dal precetto normativo. L’articolo 18, comma 2, del D. Lgs. 74/2000, dettando i principi della legge nello spazio, definisce il luogo in cui si considerano commessi i delitti dichiarativi. In particolare, viene previsto che:

- **“il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale”;**
- **“se il domicilio fiscale è all’estero, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato”.**

In buona sostanza, ai fini dell’individuazione del luogo di consumazione del reato, il legislatore ha attribuito rilevanza territoriale **al luogo in cui è fissato il domicilio fiscale del contribuente.**

La nozione di domicilio fiscale a cui rimanda l’articolo 18, comma 2, del D. Lgs. 74/2000 è contenuta nell’**articolo 58, comma 3, D.P.R. 600/1973**, secondo cui **“i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività”.**

Il legislatore fiscale ha ancorato i contribuenti (persone giuridiche) al territorio nazionale tramite un criterio di tipo formale, ovvero il **luogo in cui si trova la sede legale**.

In mancanza della sede legale occorre considerare:

- il luogo in cui è fissata la **sede amministrativa**;
- il luogo in cui è stabilita la **sede secondaria** o la **sede della stabile organizzazione**, in mancanza della sede amministrativa;
- in mancanza degli elementi sopra riportati, il **luogo in cui è esercitata prevalentemente l'attività sociale**.

Quindi, in linea generale, per i soggetti residenti, ai sensi dell'articolo 18, comma 2, D. Lgs. 74/2000, il luogo in cui **si considera che vengano consumati i delitti in materia tributaria coincide con il luogo in cui il contribuente ha fissato la sede legale**.

Recentemente la giurisprudenza, però, ha precisato che, ai fini dell'individuazione del luogo di consumazione dei reati dichiarativi, **a rilevare non è la sede legale (criterio formale) ma la sede effettiva dell'impresa (criterio sostanziale)**.

Con maggior restrizione interpretativa, la Corte di Cassazione, Sezione Penale, con la **sentenza n. 27606/2020** ha affermato che:

- la sede dell'attività "**è il luogo in cui l'ente ha il centro principale della sua attività e tale luogo – indicato nell'atto costitutivo, nello statuto e riportato nel registro delle imprese – può essere diverso da quello in cui convenzionalmente è stata stabilita la sede legale, per cui in tal caso rimane solo il dato formale della indicazione "legale" della sede ma questa è, secondo il principio di effettività, altrove**";
- "**il principio di effettività, che non è smentito dalla disciplina tributaria, è pienamente recepito dal diritto civile (settore dell'ordinamento a sua volta richiamato dal diritto tributario) e processuale civile, dove per sede (effettiva) si intende il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente**".

Ad avviso della Corte di Cassazione, dunque, ai fini dell'individuazione del **luogo di consumazione dei reati dichiarativi**, occorre fare riferimento alla nozione di sede dell'amministrazione valida ai fini dell'**articolo 73, comma 3, Tuir**.

Decisione: Sentenza n. 38042/2019 Cassazione Penale – Sezione 1

Ai fini del delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater del D. Lgs. n. 74/2000, l'omesso versamento delle somme dovute riguarda solamente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, e non si estende ai contributi previdenziali.

Il riferimento all'art. 17 D. Lgs. n. 241 del 1997 è in virtù della considerazione di tutti i crediti ivi contemplati in quanto idonei alla compensazione, mentre l'indebito risultato della condotta fraudolenta, ossia l'omesso versamento delle somme dovute, riguarda solamente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto e non già inadempimenti di altro genere dei quali l'intero testo normativo non si occupa.

Osservazioni

Con ordinanza il Tribunale provvedeva – a seguito di annullamento con rinvio disposto dalla Corte di cassazione – in ordine alle richieste di riesame proposte avverso il decreto di sequestro preventivo emesso dal Giudice per le indagini preliminari ai fini della confisca di numerosi beni. I Giudici del riesame annullavano il sequestro o ne riducevano l'importo avuto riguardo alle contestazioni del delitto previsto dall'art. 10-quater D. Lgs n. 74 del 2000 e, per il resto, confermavano per l'intero la misura reale relativamente agli altri addebiti.

Il Procuratore della repubblica proponeva ricorso in Cassazione relativamente alla decisione di annullamento del sequestro perché *«non avrebbero potuto ritenersi punibili ex art. 10- quater D. Lgs. n. 74 del 2000 le sole indebite compensazioni relative ai soli debiti fiscali, con la conseguente esclusione delle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali»*, argomentando che *«il titolo della legge non sia vincolante per l'interprete e sia piuttosto necessario considerare il richiamo dell'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 per comprendere come le “somme dovute”, oggetto dell'indebita compensazione di cui trattasi, possano essere tutte quelle di cui all'apposito “Modello F24”, senza che quindi siano operabili distinzioni fra i debiti fiscali e quelli di diversa natura»*.

In sostanza, si opponeva a una lettura tesa a «valorizzare la collocazione del reato in un testo di legge che, secondo il titolo, dovrebbe disciplinare i soli reati in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto», lettura più volte disattesa dalla giurisprudenza di legittimità: le relative pronunzie, dopo avere premesso che il titolo della legge non può vincolare l'interprete, osservano che la norma fa chiaro riferimento, tramite il richiamo dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997, a tutte le ipotesi di compensazione – tributarie e non – ivi contemplate e altrettanto indistintamente alle “somme dovute”.

Ma il Collegio, che ha dapprima richiamato precedenti decisioni della Suprema Corte e della Corte Costituzionale, non condivide questa tesi.

Dopo averne ripercorso l'iter degli orientamenti, il Collegio ha ritenuto di condividere l'impostazione della decisione impugnata, e cioè che «*si ha un indistinto riferimento all'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997 in virtù della considerazione di tutti i crediti ivi contemplati in quanto idonei alla compensazione, mentre l'indebito risultato della condotta fraudolenta, ossia l'omesso versamento delle somme dovute, riguarda solamente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto e non già, in assenza di pertinenti specificazioni, inadempimenti di altro genere dei quali l'intero testo normativo non si occupa*».

Tributi rilevanti

Da una lettura unitaria dell'impianto normativo del Decreto Legislativo n. 74/2000 sembrerebbe che la collocazione dell'indebita compensazione immediatamente dopo gli omessi versamenti di ritenute e di Iva, porti a considerare imposte compensabili solo le ritenute, l'iva e quelle dirette derivanti da dichiarazioni fiscali.

Dall'orientamento della Corte di Cassazione, già fin dalle prime sentenze a decorrere dal 2009, non vi sono tributi particolarmente rilevanti non versati a seguito della compensazione non dovuta, in quanto ha ritenuto che utilizzando il modello F24 per il pagamento unitario di tributi imposte e altre somme dovute, non vi sia una prevalenza o maggior importanza di una imposta rispetto ad un'altra. Quindi commetterebbe un illecito anche colui che attraverso l'indebita compensazione non versa imposte dirette, IVA e altri tributi locali, ma anche contributi previdenziali obbligatori.

Tuttavia tale interpretazione pareva avesse un principio di eccesso di delega, equiparando qualsiasi debito e ponendoli sullo stesso piano: sia quelli erariale che quelli minori o contributivi. In merito, seppur in moto implicito, si è espressa la [Consulta nel 2018](#), intervenendo su un possibile profilo di incostituzionalità ([Sentenza del 21 febbraio 2018, n. 35](#)). Ha ribadito in sostanza che la giurisprudenza di legittimità ha correttamente ritenuto **estensibile il reato di indebita compensazione, a qualunque tributo, imposta o contributo.**

Reato di indebita compensazione, configurabilità

La [Corte di cassazione](#) torna sul **reato** di cui all'art. 10-*quater* del D. Lgs n 74/2000, sottolineando che tale fattispecie può configurarsi anche in presenza di **indebita compensazione di crediti inesistenti** concernenti imposte sui redditi o sul valore aggiunto con **debiti previdenziali**.

Per la Terza sezione penale, infatti, l'indebito risparmio di imposta che la norma incriminatrice tende a colpire non può essere limitato al mancato versamento delle imposte dirette o dell'Iva ma coinvolge necessariamente anche le **somme dovute a titolo previdenziale e assistenziale**, il cui mancato pagamento, attraverso lo strumento della compensazione effettuata utilizzando crediti inesistenti o non spettanti, determina per il contribuente infedele un analogo **risparmio di imposta**.

Reato di indebita compensazione, configurabilità

E' sulla scorta di questi principi che la Suprema corte, **con sentenza n. 389 dell'8 gennaio 2021**, ha ribaltato la decisione con cui, in sede di riesame, era stato annullato un provvedimento di **sequestro preventivo** emesso dal GIP nell'ambito di un'indagine per **indebita compensazione di debiti erariali, previdenziali e assistenziali con crediti di imposta inesistenti**, derivanti da investimenti in aree svantaggiate.

Il Tribunale del riesame, in particolare, aveva condiviso le doglianze difensive del contribuente, secondo cui il reato di cui all'imputazione provvisoria si configurerebbe solo qualora il debito estinto mediante compensazione afferisce alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ma non anche quando, come nella specie, **crediti inesistenti relativi a tali imposte siano utilizzati per compensare debiti di altra natura, come quelli previdenziali e assistenziali**.

Di diverso avviso la Corte di cassazione che, richiamando l'orientamento già espresso in **recenti pronunce di legittimità**, ha sottolineato che commette il reato di indebita compensazione non solo chi omette di versare imposte diretto o l'Iva utilizzando indebitamente in compensazione crediti concernenti 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 ad enti di previdenza**.

La norma in esame, infatti, 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.

Di conseguenza, 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.

Responsabilità del Professionista

Uno dei temi più rilevanti, in relazione al concorso di più persone nei reati tributari, afferisce alla responsabilità del professionista nei rapporti con il cliente-contribuente. In verità la tematica è stata affrontata dalla giurisprudenza, con particolare *focus* in relazione al “**consiglio tecnico**” a partire dai reati fallimentari ma via via è stata estesa completamente anche a tutti i reati tributari disciplinati dal D. Lgs. n. 74/2000. Quindi si è potuto osservare, negli ultimi anni, una crescente dilatazione della tipicità del concorso nel reato penal tributario, includendo, tra le attività penalmente rilevanti, anche quelle svolte dal professionista (commercialista, avvocato, consulente del lavoro) a favore del cliente/contribuente, sia quelle dirette in qualità di autore di organizzazione di azioni criminose o creazione di modelli di evasione, sia quelle indirette in qualità di istigatore, agevolatore.

Il comma 3, dell’art. 13-bis del D. Lgs. n. 74/2000, stabilisce che:

3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

Questo per quanto indicato in materia di reato penale tributario

Si tratta quindi di una **circostanza aggravante** in quanto nella norma si parla di un vero e proprio modello di evasione ideato dal contribuente in concorso con il professionista o con altri intermediari.

Non pare chiaro infatti se la norma citata si riferisca solo agli intermediari abilitati compresi tra quelli indicati nell’art. 7, comma 2, del Decreto Legislativo n. 241/1997 o se comprenda tutti i professionisti di cui si avvale il contribuente, in materia fiscale. Per questa seconda tesi pare propendere una parte della giurisprudenza.

Inoltre la responsabilità del professionista può essere:

- Oggettiva
- Colposa
- per Posizione di garanzia

Introduzione dell'obbligo di compensazione avvalendosi di un intermediario o professionista abilitato

Il decreto fiscale 2020 ha esteso l'obbligo di utilizzare i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate per le compensazioni, anche parziali, effettuate dai soggetti privati, anche quando il modello F24 non abbia saldo zero e a prescindere dall'importo del credito. In pratica, vengono estese anche alle persone fisiche non titolari di partita IVA le stesse regole già valide per professionisti e imprese. L'obbligo di utilizzo dei canali telematici è esteso anche ai crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta.

L'art. 3, comma 2, D.L. n. 124/2019 estende la platea dei soggetti obbligati a utilizzare i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate per la compensazione orizzontale di crediti d'imposta.

L'intervento normativo si sostanzia nella modifica dell'art. 37, comma 49-*bis*, del D.L. n. 223/2006, con l'eliminazione del riferimento ivi previsto ai soggetti titolari di partita IVA e, di conseguenza, l'estensione a tutti i soggetti che intendano effettuare compensazioni ai sensi dell'art. 17, D. Lgs. n. 241/1997 dell'obbligo di utilizzo di modalità di pagamento telematiche tramite F24.

Prima della modifica, i soggetti non titolari di partita IVA potevano presentare gli F24 contenenti compensazioni dei crediti anche tramite i servizi telematici messi a disposizione delle banche (home e remote banking) o dalle poste, con la sola eccezione dei modelli a saldo zero in relazione ai quali era già obbligatorio l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Il nuovo obbligo riguarderà solo le compensazioni "orizzontali" tra crediti e debiti di diversa natura, effettuate ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997.

Continueranno invece ad essere liberamente eseguibili le compensazioni verticali, effettuate tra crediti della stessa natura (l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici continuerà a non sussistere, ad esempio, in caso di compensazione degli acconti IRPEF con i crediti IRPEF che emergono a saldo della dichiarazione).

Per il professionista (in concorso) inoltre si applica l'art 110 del Codice Penale e l'aggravio sanzionatorio può essere inflitto solo quando si riscontra un **quid pluris**, rispetto agli ordinari canoni della responsabilità concorsuale; come detto quando concorre a realizzare un **modello di evasione** ai danni dell'Erario nell'esercizio della professione. Per modello si intende qualsiasi tipo di

meccanismo o procedura atta ad ottenere vantaggi illeciti, indipendentemente dalla complessità. Perché si possa parlare di modello occorre altresì che questo sia **standardizzato**, ovvero ripetibili

in qualsiasi circostanza e a beneficio di una pluralità di soggetti, ovvero possa considerarsi un vero **prototipo**.

Art. 110 Codice Penale

Quando più persone (1) concorrono nel medesimo reato (2), ciascuna di esse soggiace alla pena per questo (3) (4) stabilita (5), salve le disposizioni degli articoli seguenti.

Commento

(1) La pluralità dei concorrenti costituisce il primo requisito essenziale del concorso di persone. Occorre, dunque, che il reato (che può essere commesso anche da un solo soggetto) sia di fatto realizzato almeno da due persone. Si ha, poi, comunque, concorso, con l'applicazione della relativa disciplina, anche quando uno dei due compartecipi (se il reato è commesso da due persone) o più compartecipi (due se, ad esempio, il reato è commesso da tre persone), siano non punibili o non imputabili, come si desume, in particolare dall'art. 112 u.c. [v. →]. Quest'ultimo prevede l'applicabilità delle aggravanti (del numero di persone, della promozione e direzione dell'azione criminosa e dell'induzione alla stessa di persone sottoposte da parte di chi abbia autorità su di esse) anche quando uno dei compartecipi non è punibile né imputabile. Ulteriore conferma può ricavarsi dagli artt. 111 e 119 [v. →].

Il nostro ordinamento non ammette, dunque, la figura del cd. *autore mediato*, ossia del soggetto che si avvalga di un altro essere umano, non punibile o non imputabile per altra causa, per compiere un reato, e che ne risponda come nell'esecuzione monosoggettiva. Sono, dunque, riconducibili al fenomeno del concorso e alla relativa disciplina (e non alla figura dell'autore mediato, come sostenuto da altra parte della dottrina) le ipotesi del *costringimento fisico a commettere un reato* [v. 46], del *reato commesso per un errore determinato dall'altrui inganno* [v. 48], della *coazione*

morale [v. 54 u.c.], della determinazione in altri dello stato di incapacità allo scopo di far commettere un reato [v. 86], della determinazione al reato di persona non imputabile o non punibile [v. 111].

(2) La realizzazione del reato costituisce il secondo elemento essenziale perché si abbia concorso. Non occorre, tuttavia, che il reato sia consumato, ma la condotta deve essere punibile quanto meno a titolo di tentativo [v. 56].

È bene ricordare infatti che, nel nostro ordinamento, non è punibile il semplice accordo o la semplice istigazione quando ad essi non segua la commissione di un reato, almeno sotto forma di tentativo di reato [v. 115].

(3) Ciascun concorrente deve contribuire causalmente al verificarsi dell'evento. Il contributo potrà configurarsi sia come materiale (partecipandosi alla preparazione e all'esecuzione del reato) sia come morale (partecipandosi alla fase ideativa del reato). Quanto alle concrete tipologie di contributo concorsuale astrattamente configurabili, ANTOLISEI distingue, nelle ipotesi di partecipazione materiale o fisica, tra:

— l'autore in senso stretto, che è chi compie un'azione che, da sola, è conforme a quella descritta nel modello astratto del reato (la cd. azione tipica);

— il coautore, che è chi, insieme ad altri, esegue in tutto o in parte, l'azione tipica;

— il partecipe, che è chi pone in essere un'azione che, di per sé, non realizza la fattispecie criminosa (esempio: il palo nel furto).

Per le ipotesi di partecipazione psichica, è possibile distinguere tra:

— determinatore, ossia colui che fa sorgere in altri un proposito criminoso, che prima non esisteva (ad es.: il cd. mandante);

— istigatore, per tale intendendosi il compartecipe che si limita a rafforzare in un'altra persona un proposito criminoso già esistente.

A differenza della cd. connivenza non punibile, la quale postula che l'agente mantenga un comportamento meramente passivo, il concorso può essere manifestato in forme che agevolano la condotta illecita, anche solo assicurando all'altro concorrente nel reato lo stimolo all'azione criminosa, o un maggiore senso di sicurezza nella propria condotta, rendendo in tal modo palese una chiara adesione alla condotta delittuosa (Cass. 2-5-2006, n. 15023).

Quanto al concorso materiale, la dottrina più recente ritiene punibili non soltanto quelle condotte atipiche che siano condizioni necessarie per la verifica dell'evento, ma anche quelle che lo abbiano semplicemente agevolato.

In tal modo, difatti, si rendono punibili condotte che, pur non risultando indispensabili alla commissione del reato, non possono, tuttavia, rimanere impunte (si pensi, ad esempio, a chi offra la chiave per aprire una cassaforte al ladro che l'avrebbe comunque scassinata) per il loro indubbio disvalore penale. Questa stessa dottrina, tuttavia, si divide circa il momento, antecedente alla commissione del reato (ossia ex ante), ovvero successivo alla stessa (ossia ex post), rispetto al quale valutare l'efficacia agevolatrice delle condotte stesse. Secondo il giudizio ex ante, sarebbero punibili tutte quelle condotte che appaiano idonee, prima della commissione del delitto, ad agevolarne l'esecuzione, anche se poi, in concreto, nessuno ausilio abbiano fornito alla stessa. Sulla base del giudizio ex post sono invece punibili solo quelle condotte che effettivamente hanno agevolato la esecuzione del reato. I sostenitori di questa forma di giudizio muovono dalla considerazione che una valutazione ex ante se appare consona al tentativo (dove l'azione non viene portata a compimento) non lo è rispetto a fattispecie che, invece, sono portate a conclusione e per le quali si può valutare l'effettivo ausilio fornito da ciascun contributo. L'intervento del concorrente, inoltre, può essere apportato anche in corso d'opera, anche quando l'azione criminosa sia iniziata all'insaputa del correo sopravvenuto. Per converso, non si configura alcun concorso nel caso in cui l'attività diretta a favorire i correi sia posta in essere dopo la consumazione del reato, salvo che tale aiuto sia stato preventivamente promesso, con l'effetto di rafforzare l'altrui proposito criminoso (Cass. 22-3-2005, n. 11452). Sempre ad avviso della Cassazione, il contributo concorsuale assume rilevanza non solo quando abbia efficacia causale, ponendosi come condizione dell'evento lesivo, ma anche quando assuma la forma di un contributo agevolatore, e cioè quando il reato, senza la condotta di agevolazione, sarebbe ugualmente commesso, ma con maggiori incertezze di riuscita o difficoltà. Ne deriva che, a tal fine, è sufficiente che la condotta di partecipazione si manifesti in un comportamento esteriore idoneo ad arrecare un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante il rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti, e che il partecipe, per effetto della sua condotta, idonea a facilitarne l'esecuzione, abbia aumentato la possibilità della produzione del reato, poiché in forza del rapporto associativo diventano sue anche le condotte degli altri concorrenti (Cass. 25-9-2012, n. 36818).

Anche quanto al concorso morale (del determinatore, istigatore), devono considerarsi punibili soltanto quelle condotte che abbiano esercitato un'effettiva influenza sulla volontà dell'agente, influenza che deve essere valutata (anche qui secondo taluni ex ante e secondo altri, ex post), tenuto conto, cioè, delle modalità di realizzazione del reato. In ogni caso occorre, per la punibilità, che l'istigazione: non sia generica (come, ad esempio, l'esortazione a vivere con il provento di delitti); non si risolva in una mera connivenza o adesione al proposito criminoso altrui (ad esempio nel compiacimento per il reato da altri commesso); non si rivolga ad una cerchia indeterminata di persone (ad esempio, agli spettatori di una trasmissione televisiva). In tal senso, la Cassazione ha attribuito rilievo all'adesione ed alla giustificazione del fatto criminoso, specificando, tuttavia, che, presupponendo il concorso morale nel reato un'effettiva influenza sull'autore materiale del fatto, perché sussista, è necessario che l'adesione sia manifestata in presenza dell'autore materiale del reato, prima che questi lo commetta, rafforzandone il proposito criminoso. Ne consegue che, per quanto aberrante e riprovevole sul piano etico, l'adesione o giustificazione morale — manifestata successivamente al fatto — non integra gli estremi del concorso morale (Cass. 30-5-2003, n. 23916). La medesima Corte ha, altresì, attribuito rilievo a fini di concorso, anche alla mera presenza durante l'iter esecutivo del reato, quando in tal modo si agevola e rafforza l'altrui proposito criminoso (Cass. 22-5-2003, n. 22762).

La molteplicità delle forme nelle quali può manifestarsi il concorso morale impone al giudice l'obbligo di motivare adeguatamente sulla prova dell'esistenza di una reale partecipazione nella fase ideativa o preparatoria del reato, specificando sotto quale forma essa si sia manifestata, in rapporto di causalità efficiente con le attività poste in essere dagli altri concorrenti, non potendosi confondere l'atipicità della condotta criminosa concorsuale, pur prevista dall'art. 110 c.p., con l'indifferenza probatoria circa le forme concrete del suo manifestarsi nella realtà (Cass. Sez. Un. 24-11-2003, n. 45276; Cass. 5-2-2008, n. 5631).

Non occorre, invece, che il reato commesso sia quello istigato o determinato [v. 116]. Per l'istigazione realizzata dall'agente provocatore, vedi l'art. 51.

(4) Ultimo requisito del concorso è la volontà di cooperare nel reato. Non è, cioè, sufficiente che ciascun concorrente abbia la coscienza e la volontà del fatto criminoso (ossia il dolo richiesto per la punibilità della corrispondente figura monosoggettiva), ma è necessario che ciascuno abbia coscienza di concorrere con altri alla realizzazione del reato. Sui profili psicologici del concorso di persone significativa è una recente pronuncia della Cassazione, secondo la quale, ai fini della sussistenza del concorso di persone nel reato, se non occorre la prova di un previo concerto tra i concorrenti, è necessario, nondimeno, dimostrare che ciascuno di essi abbia agito per una

finalità unitaria con la consapevolezza del ruolo svolto dagli altri e con la volontà di agire in comune (Cass. 29-11-2012, n. 46309). Inoltre, nel caso in cui taluno abbia deciso di subentrare in un progetto criminoso da altri intrapreso, è necessaria una più attenta motivazione del giudice di merito in ordine al dolo di partecipazione, occorrendo la dimostrazione che il subentrante conoscesse quanto già realizzato dai singoli compartecipi, quanto fosse ancora da realizzare e quali fossero i compiti specifici di ciascuno (Cass. 12-6-2003, n. 25705).

(5) È questo il principio della pari responsabilità dei compartecipi [v. Libro I, Titolo IV, Capo III], attenuato però dalla possibilità per il giudice di diminuire la pena quando il contributo risulti di minima importanza [v. 114].

Si discute se la disciplina dettata dagli artt. 110 e seguenti per il concorso eventuale di persone nel reato sia applicabile anche al concorso necessario, che si verifica allorché il reato può essere commesso soltanto da un certo numero di persone (es.: rissa [v. 588]). La dottrina più recente è nel senso dell'applicabilità di tale disciplina, che ha carattere generale, purché si tratti di norme che non siano espressamente derogate dalla disciplina appositamente prevista per il reato plurisoggettivo (così l'aggravante del numero di persone di cui al n. 1 dell'art. 112 non sarà applicabile ai delitti di cui agli artt. 305 e 416 [v. →]). È invece escluso che possa essere punito ex art. 110 il compartecipe necessario che la legge non prevede espressamente debba essere punito (si pensi, ad esempio, al concorso [v. 317]). In alcuni reati a concorso necessario, infatti, per ragioni d'opportunità, il legislatore esclude la punibilità di taluno dei concorrenti (cd. reati plurisoggettivi impropri; sono, invece, propri i reati plurisoggettivi nei quali sono puniti tutti i concorrenti [v. 319]). È chiaro che, ove si accogliesse l'orientamento che sostiene la punibilità ex art. 110 anche del compartecipe necessario per il quale la legge prevede espressamente che non debba essere punito, si andrebbe a violare il principio di legalità e, comunque, il divieto di analogia in "malam partem" [v. 1]. È, al contrario possibile il concorso eventuale nel concorso necessario da parte di soggetti diversi dai compartecipi necessari, che realizzano condotte diverse da quelle tipiche (si pensi a chi istighi l'amico a cimentarsi in un duello, poi realizzatosi): in questa ipotesi, anzi, si applicherà la disciplina del concorso eventuale a tutti i concorrenti, siano essi eventuali o necessari.

La realizzazione ed elaborazione del modello prevede quindi una vera e propria parte attiva del consulente/professionista il quale può persino “**commercializzare**” il modello o prototipo per un suo esclusivo vantaggio economico. Da qui l'aggravante.

Così la **Cassazione, III Sez. Penale 03/04/2019, n. 36212**

Tra le ipotesi più ricorrenti nel concorso di reato abbiamo:

- l'appartenenza a organi collegiali (amministrativi o di controllo)
- espletamento dell'attività esterna di consulenza

La partecipazione al reato e quindi in concorso, deve essere **attiva e provata, per cui applicabile l'aggravante di cui all'art. 110 C.P.** Così la **Cassazione III Sez. Penale con sentenza del 29/03/2019, n. 28158.**

La sentenza in parola è riferita ad un professionista che curava gli interessi personali e societari degli amministratori, li rappresentava non solo di fronte a terzi ma anche nelle assemblee, redigeva i bilanci sociali, accedeva ad un remoto di una società per la ricezione di report contabili. Innegabile quindi la profonda conoscenza delle aziende e della documentazione amministrativa, contabile e fiscale. Il delitto è stato ritenuto poi a dolo specifico, in quanto la dichiarazione fiscale è stata ritenuta inattendibile e fraudolenta per aver inserito nella contabilità, fatture relative ad operazioni inesistenti. Secondo la stessa sentenza, il professionista può essere esente da responsabilità solo quando

- agisce esclusivamente su dati forniti dal cliente/contribuente
- garanzia di veridicità fornita dallo stesso
- mancanza di elementi che facciano supporre il contrario
- prestazione ad una mera consulenza con relative informazioni sulle eventuali conseguenze derivanti da scelte dello stesso cliente/contribuente
- esclusione del professionista dal perimetro delle specie penalmente rilevanti

Per contro il contributo attivo del professionista al concorso di reato lo si desume anche dall'apposizione del visto di conformità obbligatorio per la certificazione di crediti inseriti nelle dichiarazioni fiscali, dallo scarso o nullo controllo sulla documentazione prodotta relativa a frodi fiscali od operazioni inesistenti, l'attendibilità dei dati esposti nella contabilità e, conseguentemente in bilancio, non fornisce consulenze atte a prevenire l'illecito, partecipa attivamente allo stesso predisponendo ed inviando telematicamente il modello F24 inserendovi crediti inesistenti con la finalità di omettere versamenti di imposte dovute. Il dolo quindi si perfeziona con la consapevolezza

di quanto, essendo a conoscenza, non abbia fatto alcunché per evitare la redazione e trasmissione del modello in danno all'Erario.

Si aggiunga poi che la redazione e la trasmissione telematica sono ormai adempimenti in capo al professionista sebbene il dovere di redigere ed inviare le dichiarazioni fiscali, di redigere ed inviare modelli di pagamento unificati F24, non sono delegabili. Pertanto, secondo la corrente Giurisprudenza, l'incarico conferito ad altri per i detti adempimenti, di per sé non è sufficiente ad esonerare dalla responsabilità penale il cliente/contribuente.

Il cliente, disinteressato, che si dichiara estraneo al disegno fraudolento del commercialista, acquista “di diritto” lo status di concorrente nel reato, anche se inizialmente ne appariva vittima

Risponde del reato di indebita compensazione il contribuente che, nonostante non abbia curato direttamente la predisposizione del modello di pagamento, non si è attivato per avere conoscenza dei meccanismi fraudolenti, utilizzati dal professionista al quale si era affidato, per generare crediti d'imposta indebitamente compensati. Lo ha affermato la Cassazione nella sentenza n. 39333 del 25 settembre 2019

IN

FATTO

Il tribunale di Napoli ha rigettato la richiesta di riesame proposta avverso il sequestro preventivo disposto dal Gip sui beni di un uomo, ritenuto responsabile, in concorso con il proprio commercialista, del reato tributario di indebita compensazione (*ex* articolo 10-*quater*, Dlgs n. 74/2000).

In particolare, prendendo in considerazione l'entità delle somme oggetto di evasione, l'ordinanza ha esaminato la circostanza che il contribuente aveva acquisito lo *status* di concorrente nel reato, anche se inizialmente ne appariva vittima, in quanto ignaro della procedura fraudolenta avvenuta a sua insaputa. Il contribuente, infatti, aveva ottenuto la compensazione di un debito fiscale di quasi 700mila euro con un importo pressoché corrispondente di crediti certamente inesistenti, nella più totale e sospetta inerzia personale, e in apparenza senza provvedere ad alcun tipo di reazione ovvero di controllo. Inoltre, ricevute ben trentadue cartelle di pagamento, l'uomo non si era preoccupato di dedurre la concreta esistenza di crediti idonei a contrastare la pretesa erariale, ovvero di altre ragioni sufficienti a esperire vittoriosamente il ricorso giurisdizionale tributario (al di là della prescrizione delle tasse automobilistiche).

Un simile comportamento inerte avrebbe avuto conseguenze in termini di valutazione della sua buona fede e dei suoi rapporti con il suo professionista, anche lui indagato, scelto perché aveva fama di abituale vincitore nel contenzioso fiscale. Da tale contesto, il tribunale ha ricavato sia la consapevolezza, da parte dell'uomo, dell'illiceità delle operazioni di indebita compensazione fiscale effettuate dal commercialista, sia la mancanza di prova della buona fede del contribuente, nonostante quest'ultimo avesse asserito che, con il commercialista, aveva avuto solamente un unico rapporto professionale e che non c'era stato un previo accordo tra loro. L'uomo ha proposto ricorso per cassazione e la Corte lo ha dichiarato inammissibile, ribadendo che *“in tema di sequestro preventivo non è necessario valutare la sussistenza dei gravi indizi di colpevolezza a carico della persona nei cui confronti è operato il sequestro, essendo sufficiente che sussista il fumus commissi delicti, vale a dire l'astratta sussumibilità in una determinata ipotesi di reato del fatto contestato ...”* (cfr Cassazione, pronunce nn. 18491/2018 e n. 5656/2014).

Osservazioni

I giudici di legittimità si sono pronunciati sulla responsabilità del contribuente per il reato di indebita compensazione e sulla legittimità della misura cautelare adottata. Con riferimento al delitto ex articolo 10-*quater*, Dlgs n. 74/2000, si tratta di un reato “proprio” perché può essere realizzato solo dal **contribuente**, che non può trasferire ad altri la titolarità degli obblighi e degli adempimenti fiscali che gravano su di lui. Al riguardo, la Cassazione (pronuncia n. 15231/2017) ha chiarito che, tuttavia, può essere responsabile del reato anche un soggetto diverso dal suo autore “proprio”: il commercialista, cioè, può rispondere degli illeciti fiscali commessi dal suo cliente qualora lo abbia indotto a compensare, con indicazioni ingannevoli, crediti **mai riconosciuti dall'amministrazione finanziaria**. Diversamente, quando non vi è prova dell'esistenza di un “*exstraneus*” che abbia indotto il contribuente al reato, la responsabilità del delitto è del solo contribuente. Quando poi quest'ultimo ha concorso col professionista nella commissione del reato, allora la responsabilità è di entrambi. Soprattutto se il contribuente, come accaduto nella fattispecie al vaglio dei giudici di legittimità, si è limitato a dichiararsi inconsapevole ed estraneo in relazione agli illeciti commessi dal proprio professionista. Proprio dal comportamento dell'uomo emerge che non ha agito in buona fede e quindi non può affermarsi la sua estraneità ai fatti illeciti. Il suo disinteresse a comprendere le sorti delle numerose cartelle è stato indizio evidente della sua consapevolezza del meccanismo fraudolento. Tali conclusioni, del resto, sono in linea con l'orientamento di legittimità formatosi in relazione al reato di indebita compensazione e al ruolo assunto dal professionista, ideatore del disegno fraudolento attraverso diversi modelli seriali di evasione.

La Corte (pronuncia n. 1999/2018) ha affermato, infatti, che integra il delitto di **indebita** compensazione il pagamento dei debiti fiscali mediante **compensazione** con crediti di imposta a seguito dell'accollo fiscale, ove commesso da alcuni professionisti che avevano apposto i visti di conformità obbligatori per la certificazione dei crediti inesistenti di numerose società, elaborando o commercializzando modelli di evasione fiscale.

Con riferimento all'elemento psicologico del reato, poi, l'articolo 10-*quater* richiede il dolo generico rappresentato dalla coscienza e volontà, all'atto del versamento, di utilizzare crediti non spettanti o inesistenti per un ammontare superiore a 50mila euro per ciascun periodo di imposta, a prescindere da un distinto fine specifico perseguito dal contribuente.

Nella fattispecie esaminata, tuttavia, la Corte, pur chiarendo che in sede di riesame il giudice possa verificare il difetto dell'elemento soggettivo del reato purché emerga *ictu oculi* (Cassazione, n. 18331/2016), ha ritenuto che tale evenienza non si era verificata. Ciò in quanto, in sede di controllo sui presupposti per l'adozione di una misura cautelare reale, i giudici di piazza Cavour hanno premesso che, in generale, il tribunale del riesame deve verificare non solo l'astratta configurabilità del reato, ma anche, in modo puntuale e coerente, tutte le risultanze processuali e, quindi, sia gli elementi probatori offerti dalla pubblica accusa, sia le confutazioni e gli elementi offerti dagli indagati che possano avere influenza sulla configurabilità e sulla sussistenza del *fumus* del reato contestato (Cassazione, n. 58008/2018). Nel caso specifico, il tribunale napoletano ha dato conto dell'infondatezza delle contestazioni addotte quanto alla pretesa insussistenza degli elementi idonei a rappresentare il *fumus*, con particolare riferimento all'avvenuto pagamento di corrispettivo per la prestazione offerta dallo studio professionale, e alla mancanza assoluta di consapevolezza originaria del meccanismo fraudolento utilizzato dal professionista per trattare le pratiche dei clienti. In conclusione, sussiste il *fumus commissi delicti* del reato di indebita compensazione nei confronti del soggetto che, seppure si sia affidato a un commercialista, abbia portato in compensazione un debito elevato senza avere alcuna giustificazione in merito all'ammontare o quantomeno all'esistenza di crediti da portare in compensazione.

LA RESPONSABILITÀ CONCORSUALE DEL PROFESSIONISTA NELL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI CONSULENZA FISCALE: È NECESSARIA LA "SERIALITÀ" DELLA CONDOTTA PER L'INTEGRAZIONE DELLA NUOVA CIRCOSTANZA AGGRAVANTE

Cass., Sez. Penale III, Sent. 14 novembre 2017 (depositata 18 gennaio 2018) n. 1999

1. Con la sentenza in commento la Corte di Cassazione si pronuncia sulla **nuova circostanza aggravante ex art. 13-bis, terzo comma**, D. Lgs. n. 74/2000, recentemente introdotta dall'art. 12, primo comma, D. Lgs. n. 158/15 e relativa alla responsabilità del **consulente fiscale** quale **concorrente** nel reato commesso dal contribuente.

Il legislatore, con la suindicata novella normativa, avvalendosi di un **severo deterrente sanzionatorio**, intende estirpare quei comportamenti illeciti che, contraddistinti da una **complessa modalità** della condotta, generano offese particolarmente lesive per gli interessi dell'Erario. Specialmente in materie caratterizzate da elevato tasso di tecnicismo come quella fiscale, gli artifici delittuosi sono sovente realizzati da professionisti esperti, i quali, colmando le lacune conoscitive dei propri clienti, ne assecondano gli intenti criminali, divenendo gli ideatori di veri e propri *tax planning* di natura illecita. Disegni criminosi così **articolati** che, visti i sofisticati meccanismi di ideazione, risultano essere di difficile decifrazione altresì per gli organi deputati allo svolgimento dell'attività di indagine.

Come noto, l'innesto normativo prescrive l'**aumento** della metà delle pene stabilite per i reati di cui al titolo II del D. Lgs. n. 74/2000, nel caso in cui il delitto venga commesso dal concorrente **nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale** svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario **attraverso** l'elaborazione o la commercializzazione di **modelli di evasione fiscale**.

La decisione in commento – pronunciata in una vicenda di **indebita compensazione fiscale effettuata tramite plurime operazioni di accollo** – traccia il perimetro operativo della circostanza aggravante, intervenendo sui profili di natura oggettiva e soggettiva che ne determinano l'applicabilità e fornisce, in tal modo, una preliminare risposta agli interrogativi posti dalla dottrina.

2. I fatti oggetto della pronuncia in analisi attengono a un **procedimento di natura cautelare** e precisamente a un **sequestro preventivo** finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti dell'indagato per i reati di cui agli artt. 110 e 81 cpv c.p., e d.lgs. n. 74/00, art. 10-*quater*, comma 2, art. 13-*bis*, comma 3 (indebita compensazione in concorso). Con **ordinanza del 29 maggio 2017**, il Tribunale di Milano **accoglieva** il gravame del Procuratore della Repubblica avverso il

provvedimento del Giudice per le Indagini Preliminari, che aveva invece respinto la richiesta di emissione della misura cautelare reale, così **disponendo il sequestro** per equivalente di beni mobili ed immobili nella disponibilità dell'indagato per un ammontare pari ad euro 42.558.848,56. La contestazione concerneva, in particolare, **l'ideazione e la commercializzazione di modelli di evasione fiscale** attraverso i quali sarebbero state compiute, anche grazie a ripetute operazioni di accollo di debiti altrui, plurime compensazioni indebite.

Il destinatario della misura cautelare proponeva ricorso in Cassazione avverso il provvedimento del Tribunale: in primo luogo, il **ricorrente**, facendo leva sulla natura esclusivamente dolosa del delitto addebitatogli, lamentava **l'insussistenza** a suo carico dell'elemento soggettivo del reato, non essendo configurabile una forma di responsabilità concorsuale del consulente di natura colposa; secondariamente, richiamando la struttura tipicamente commissiva della disposizione incriminatrice, sosteneva la sua **estraneità ai fatti** anche in virtù del mancato percepimento di qualsivoglia profitto derivante dalle operazioni illecite.

3. Il primo **principio di diritto** elaborato dalla Suprema Corte, con riferimento alla fattispecie di indebita compensazione, afferma che: *“integra il delitto di indebita compensazione di cui al D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-quater, il pagamento di debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. accollo fiscale ove commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, in quanto il d.lgs. n. 241 del 1997, art. 17 [espressamente richiamato dall'art. 10-quater] non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti”*. Nel caso di specie, invero, la **strutturazione** stessa dell'operazione **non rispettava la disciplina dell'accollo fiscale**, secondo cui la compensazione dovrebbe avvenire tra debiti e crediti del medesimo soggetto. L'operazione, infatti, prevedeva che il debito del contribuente accollato venisse pagato da una distinta società accollante, che a propria volta lo onorava mediante la compensazione con crediti acquistati da soggetti terzi. Sul punto, la Corte di Cassazione condivide l'approccio dell'Agenzia delle Entrate (cfr. risoluzione n. 140 del 15 novembre 2017), secondo cui la compensazione fiscale tramite accollo è ammessa soltanto se **espressamente prevista dalle norme tributarie** e se posta in essere tra i medesimi soggetti. Nel caso di interesse della Suprema Corte, a ben vedere, nessuno dei due requisiti può dirsi integrato, pertanto, concludono i Giudici di Legittimità, l'operazione è ben qualificabile come elusiva e, nella vicenda che ci occupa, altresì penalmente rilevante.

4. La **seconda tematica** affrontata dalla sentenza attiene alla **responsabilità concorsuale del professionista** nell'ambito del reato di indebita compensazione, con specifico riguardo al **concorso 'qualificato'** contemplato dalla circostanza aggravante **ex art. 13-bis, terzo comma, D. Lgs. n. 74/2000**.

5. La Cassazione, anzitutto, si concentra sul **requisito soggettivo** condizionante l'applicabilità della menzionata circostanza speciale e ad effetto speciale.

In proposito, accogliendo l'indirizzo fornito dall'Ufficio del Massimario della Suprema Corte^[1], i **Giudici di Legittimità sposano un'interpretazione estensiva della nozione di "professionista"**, da intendersi in senso sostanziale e, dunque, "*comprensiva di chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge attività di consulenza fiscale (commercialisti, consulenti, avvocati e così via)*". In tal modo, **la Cassazione si distanzia da un'esegesi decisamente più restrittiva**, secondo la quale per professionista dovrebbe intendersi esclusivamente il soggetto abilitato dall'Agenzia delle Entrate alla presentazione delle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 7 del d.lgs. n. 241/1997.

6. Per quanto riguarda il **profilo oggettivo** della norma, la sentenza in commento argomenta sulla necessità di una **particolare modalità della condotta** per l'integrazione della circostanza speciale. Ad avviso della Cassazione, infatti, la locuzione "elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione" attribuisce alla condotta un carattere di **abitualità e ripetitività**, a maggior ragione laddove si consideri che la stessa Relazione Illustrativa del d.lgs. n. 158/15 impiega il termine "**seriale**" per descrivere il comportamento del consulente fiscale. In altre parole, il Collegio vincola l'operatività dell'art. 13-bis, terzo comma, alla circostanza della riproducibilità in futuro del comportamento illecito.

Quanto ai modelli di evasione – continuano i giudici – data la serialità caratterizzante la condotta illecita, "*è indubbio che rappresentano forme di evasione particolarmente complesse ed elaborati replicabili in più casi analoghi (...)*".

7. In sintesi, la Corte di Cassazione enuncia il seguente **principio di diritto**: "*in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità dell'aggravante nel caso in cui il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale (d.lgs. n. 74 del 2000, art. 13 bis, comma 3), è richiesta una particolare modalità della condotta, ovverosia la serialità che, se pur non prevista espressamente*

nell'articolo, è desumibile dalla locuzione ...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione..., rappresentativa di una certa abitudine e ripetitività della condotta incriminata”.

8. Da ultimo, ma sul punto è bene rinviare per un maggior approfondimento alla lettura della **Cass. Pen., sez. III, 5 dicembre 2017, Sent. n. 56451**, la Suprema Corte accoglie un ricorrente orientamento della giurisprudenza di legittimità, secondo cui la misura cautelare del sequestro preventivo non è tanto collegata all'arricchimento personale dei correi, bensì alla corresponsabilità personale di ciascuno di questi. Pertanto, il sequestro può essere disposto indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori del reato, quindi anche nei riguardi del professionista concorrente.

9. La decisione qui brevemente analizzata, traendo spunto da alcune condivisibili argomentazioni sintetizzate dall'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione nella già nota relazione n. III/05/2015, fornisce una prima risposta ad alcuni interrogativi insorti all'indomani dell'introduzione dell'art. 13-*bis*, d.lgs. n. 74/00.

La qualificazione *lato sensu* del professionista, orientata al **rispetto del principio di coerenza sistematica** e della *ratio legis*, non può che essere condivisa. Non si vede per quale motivo, infatti, si dovrebbe ancorare il concetto di professionista a profili di carattere formale, quali ad esempio l'iscrizione ad un albo, piuttosto che alle modalità con le quali viene prestata l'attività di consulenza fiscale, ossia in maniera **organizzata e non sporadica**, in altre parole in maniera professionale. In caso contrario, la prevalenza del principio formalistico su quello sostanzialistico produrrebbe un restringimento forse eccessivo dell'ambito applicativo della norma, finalizzata d'altro canto a reprimere quelle condotte illecite che, per una particolare modalità consumativa, si contraddistinguono per un maggior disvalore.

La decisione è invece silente in merito alla **figura dell'intermediario finanziario o bancario**, sulla quale, in verità, non dovrebbero sorgere particolari perplessità, vista la riconducibilità al ruolo di intermediario del credito ai sensi dell'art. 121, comma 1, lett. h) del d.lgs. n. 385/1993 (*cf.* Testo Unico Bancario).

10. Ben più delicate sono invece le considerazioni relative ai **profili oggettivi della norma**.

La sentenza pone un punto fermo sull'applicabilità del terzo comma dell'art. 13-*bis*, circoscrivendone l'operatività soltanto alle condotte illecite più complesse e **ripetute in maniera seriale** nel corso del tempo, tali da arrecare una grave offesa al bene giuridico tutelato. La locuzione “elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione fiscale” connota il

comportamento del professionista di una carica lesiva meritevole di un severo (forse troppo) intervento penalistico. Il termine “modelli”, impiegato volutamente al plurale, evocando un prodotto nella sua forma standardizzata, rimanda ad un **comportamento facilmente**

riproducibile in futuro e, in quanto tale, denso di potenziale offensivo. Al contempo, l'estremo modale “attraverso” lega inevitabilmente l'integrazione della circostanza aggravante alla sussistenza di un rigoroso **nesso causale** intercorrente tra la predetta modalità della condotta e l'evento dannoso da essa derivante.

Da questo punto di vista, **la Suprema Corte**, ricorrendo ai caratteri dell'abitudine e della serialità, **restringe** il perimetro applicativo della circostanza e, in tal modo, ne restituisce una parvenza di legittimità sotto il profilo della proporzionalità della sanzione (che nel suo massimo può arrivare sino a nove anni per i reati il cui massimo edittale è pari a sei anni di reclusione). Ne segue, dunque, che non tutte le forme di concorso del professionista saranno passibili dell'applicazione dell'art. 13-*bis*, terzo comma, dovendosi discernere il c.d. concorso qualificato da quello ordinario ai sensi dell'art. 110 codice penale. Soltanto in questo modo, del resto, si potrebbe garantire un **equo bilanciamento** tra gli interessi dell'ordinamento penale ed extra-penale, così assicurando ai liberi professionisti un relativo margine di sicurezza rispetto al **rischio penale “aggravato”**. In altri termini, visto il tenore letterale della norma, ai fini dell'operatività della circostanza aggravante è richiesta la sussistenza di un *plus* rispetto ai consueti requisiti della responsabilità concorsuale, identificabile, come visto, nelle particolari modalità della condotta dell'*extraneus*. Resta da capire, però, e su questo la pronuncia di legittimità non è particolarmente chiara, se l'**integrazione della circostanza** aggravante dipenda dalla **concreta ripetizione** nel tempo della condotta materiale ovvero se sia sufficiente l'**astratta riproducibilità** in futuro del modello di evasione elaborato o commercializzato. Sul punto, è bene fornire una precisazione. Il comportamento del professionista, a ben leggere la terminologia legislativa, potrebbe tradursi in una **duplice condotta alternativa**: nel caso della “elaborazione”, il consulente sarebbe l'artefice del modello incriminato, mentre nel caso della “commercializzazione”, fornirebbe al proprio cliente un prodotto già ideato da altri. In entrambi i casi, ad ogni modo, l'impiego del lemma “**modelli**”, come già notato, induce a ritenere che l'integrazione della circostanza possa palesarsi soltanto nel caso in cui ci sia l'**utilizzo ripetuto del modello di evasione**, indipendentemente dal fatto che sia sempre lo stesso o che siano modelli con caratteristiche diverse. In tal senso, altrettanto ininfluente è il numero di contribuenti fruitori dello schema evasivo. Ciò che conta, dunque, è il concretizzarsi di plurime lesioni in danno all'Erario attraverso l'impiego di un collaudato prodotto illecito. D'altro canto, riconnettere l'applicabilità dell'ultimo comma dell'art. 13-*bis* al verificarsi di una **condotta episodica** – si pensi

ad un contribuente che abbia utilizzato il modello evasivo soltanto una volta – sposterebbe il nucleo dell’operatività dell’aggravante nelle mani dei giudici, i quali sarebbero chiamati ad una complessa valutazione *ex ante* della riproducibilità in futuro del prototipo di evasione fiscale, così rischiando di incorrere in un pericoloso allargamento del perimetro applicativo della norma.

11. In conclusione, è bene dar conto di alcuni temi non affrontati dalla sentenza che ci occupa, sui quali si ritiene opportuno formulare delle sintetiche riflessioni.

Si pensi al caso in cui la condotta della commercializzazione di modelli seriali di evasione venga posta in essere nell’ambito di un’attività di consulenza **non propriamente fiscale**, come ben potrebbe succedere nel caso di pareri forniti dal professionista in relazione alla gestione del patrimonio del cliente. In queste circostanze, ben potrebbero celarsi vantaggi propriamente tributari, seppur il servizio prestato dal consulente non sia strettamente riconducibile a quello di natura fiscale, come espressamente richiesto dalla circostanza speciale. **Il contesto professionale di riferimento** rischia dunque di provocare un cortocircuito esegetico, ove, da un lato, stando al tenore letterale della norma, determinerebbe irragionevoli disparità di trattamento a seconda della specifica natura dell’attività di consulenza (fiscale o non “propriamente” fiscale), dall’altro, sposando un principio di coerenza sistematica, darebbe vita ad un’interpretazione analogica *in malam partem*.

Meritevole di un cenno conclusivo è altresì **la questione dell’estensibilità della circostanza aggravante agli altri correi**, quindi anche al contribuente *intransiens*. A tal riguardo, da una lettura in combinato disposto degli artt. 59, secondo comma c.p., 70 c.p. e 118 c.p., pare condivisibile l’opinione esplicitata nella già citata relazione dell’Ufficio del Massimario della Suprema Corte, secondo cui la comunicazione della circostanza speciale ai corresponsabili potrebbe trovare applicazione in virtù della **consapevolezza (o ignoranza per colpa)** da parte degli stessi dei requisiti tipizzati dall’ultimo comma dell’art. 13-*bis*.

Cause di non punibilità

Tra gli elementi più interessanti della recente riforma in materia penal tributaria ad opera del Decreto Legislativo n. 158/2015 vi è senza dubbio l'introduzione, nell'art. 13 del Decreto Legislativo n. 74/2000, di due distinte ipotesi di **non punibilità** in seguito al **pagamento integrale del debito tributario**: il comma 1 del nuovo art. 13 del D. Lgs. 74/2000 prevede che il reato di indebita compensazione (10-*quater*, comma 1) non è punibile qualora l'imputato estingua i relativi debiti tributari - comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi - **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**. Può essere inoltre concesso, ai sensi del comma 3 del citato articolo 13, un termine di tre mesi - prorogabile una sola volta per un ulteriore trimestre - ove nella medesima fase processuale il debito tributario sia in corso di estinzione mediante piano di *rateizzazione* per il pagamento del residuo.

1. I reati di cui 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.

2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione

Prescrizione

Il termine di prescrizione ai sensi dell'art. 157 c.p. è di **sei anni** a decorrere dalla data di presentazione del Modello F24 nel quale sia stata effettuata la compensazione indebita.

Detto termine è prolungabile fino ad **anni sette e mesi sei** in caso di interruzione del corso della Prescrizione a norma degli artt. 160 e 161 c.p.

Di particolare attualità

Crediti d'imposta per Ricerca & Sviluppo – Indebita compensazione

La [Circolare n. 4/E del 7 maggio 2021](#), con la quale l'Agenzia delle Entrate ha diramato gli indirizzi operativi per il corrente anno - rilevando che la strategia del controllo dovrà essere improntata ad una significativa individuazione delle forme più insidiose di frodi ed evasioni rilevanti, abbandonando rilievi di carattere meramente formale, effettuando la selezione delle posizioni da assoggettare a controllo coniugando il principio di equità con quello di proficuità dell'azione amministrativa – focalizza l'attenzione sui crediti d'imposta per Ricerca & Sviluppo, sospetti.

La Circolare in parola ha osservato che per detto credito d'imposta, in numerosi casi le imprese beneficiarie sono assistite da soggetti che svolgono attività di consulenza in materia di misure agevolative e che appaiono specializzate nella costruzione di documentazione formalmente corretta finalizzata alla dimostrazione del diritto maturato ma che in realtà non si trovano i reali riscontri oggettivi. Queste incoerenze costituiscono i primi indicatori di rischio. Statisticamente l'Agenzia ha rilevato che le attività interne a supporto della misura agevolativa che ha dato diritto al credito d'imposta è assolutamente incoerente con quella effettivamente dichiarata e svolta.

Pertanto, oltre che sul credito d'imposta Ricerca & Sviluppo, l'attività di controllo delle Direzioni Regionali e Provinciali si concentrerà sul recupero dei contributi a fondo perduto indebitamente fruiti, oltre che al recupero dei crediti compensati ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. N. 241/1997.

Per l'attività di controllo su questi crediti specifici, la stessa Agenzia delle Entrate ha fornito specifiche indicazioni con la [Circolare 31/E del 23 dicembre 2020](#).

La circolare n.31/E ricorda che qualora a seguito dei controlli sia accertato che le attività/spese sostenute non siano ammissibili al credito d'imposta Ricerca & Sviluppo si **configura un'ipotesi di utilizzo di un credito «inesistente»** per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo ed il relativo atto di recupero dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, non rilevando ai fini della violazione sopra richiamata la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale.

Inoltre, nell'ipotesi di contestazione di crediti inesistenti trova applicazione [l'articolo 13, comma 5, del D. Lgs 471/1997](#)

Ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione.

In vigore dal 01/01/2016

*Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la **sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi**. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli [articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#). Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli [articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e all'[articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#).*

Qualora i crediti compensati superino la soglia di punibilità, si applica l'art 10-*quater* del D. Lgs 74/2000.

Contributo del Decreto Legge n. 41/2021 (Decreto Sostegni) ed indebita compensazione

Il **Decreto legge 22 marzo 2021, n. 41**, convertito con Legge 22 maggio 2021, n. 69 ha previsto dei sostegni speciali a favore di imprese particolarmente colpite dalla pandemia Covid 19, non solo in termini di liquidità diretta ma anche in forma di crediti d'Imposta, qualora si siano verificati tutti i presupposti soggettivi previsti dalle diverse normative che si sono succedute nel corso di questo anno.

Il citato Decreto, fa specifico riferimento, rinviando al **Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34** (Decreto Rilancio) in materia di sanzioni previste qualora si accerti, **ex post**, che i detti presupposti non vi siano. In particolare viene espressamente citato il **comma 14, dell'art. 25**:

14. Nei casi di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante si applica l'articolo 316-ter del Codice Penale.

L'articolo del Codice Penale si applica nei casi di superamento della **soglia di euro 3.999,96**. Questo disciplina in materia di contributi e finanziamenti erogati dallo Stato ivi compresi quelli provenienti dalla Comunità Europea. **Pena prevista da sei mesi a tre anni di reclusione.**

Sotto detta soglia si applica una **sanzione amministrativa da euro 5.164 ad euro 25.882**

Per l'integrazione del reato è richiesto il dolo (generico) in quanto da parte del richiedente/fruttore c'è la consapevolezza della falsità dei documenti e delle dichiarazioni.

Questo in linea generale. Qualora l'erogazione del contributo si realizzi attraverso un credito d'imposta e, se a seguito del controllo dell'Amministrazione finanziaria, questa accertasse l'indebita compensazione, si concretizzerebbe il reato di cui all'art. 10-*quater* del D. Lgs. n. 74/2000 ove si superasse la soglia. Il credito utilizzato verrebbe considerato "inesistente".

Il reato si configurerebbe anche nell'ipotesi in cui il contribuente, si ravvedesse e provvedesse alla restituzione delle somme indebitamente compensate. Tale comportamento costituirebbe solo un'attenuante.

In proposito merita una citazione la collega Monica Peta che ha scritto un interessantissimo articolo su questa nuova potenzialità di reato, pubblicato da Euteknè in data 22 maggio 2021.