

## **Indebita compensazione e dichiarazione fraudolenta tra crediti non spettanti e inesistenti. Focus sul cd. "superbonus 110%".**

di **Francesco Colaianni** e **Davide Colombo**

**Sommario.** **1.** Premessa. La compensazione fiscale in generale – **2.** La distinzione in ambito tributario tra crediti di imposta "inesistenti" e "non spettanti" – **3.** I risvolti penali della distinzione – **3.1.** L'indebita compensazione – **3.2.** La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici – **3.3.** Rapporti tra le due fattispecie delittuose – **4.** Il c.d. "Superbonus 110%" – **4.1.** La disciplina prevista dal Decreto Rilancio e dai successivi interventi normativi – **4.2.** I possibili scenari sanzionatori – **5.** Conclusioni.

### **1. Premessa. La compensazione fiscale in generale**

La compensazione è, come noto, una causa di estinzione dell'obbligazione a carattere satisfattorio, disciplinata dagli artt. 1241 e ss. del codice civile. In forza di tale istituto, quando due soggetti sono obbligati l'uno verso l'altro, i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti, alle condizioni e secondo le modalità previste dalla legge.

Nell'ambito dei rapporti tra cittadino ed Erario, ben possono verificarsi situazioni in cui al primo, tipicamente in qualità di contribuente-debitore del secondo, vengano riconosciuti crediti di vario genere nei confronti dell'ente impositore. In questi casi, il contribuente è sia debitore, sia creditore verso lo Stato.

Onde evitare un farraginoso e controproducente rincorrersi di pagamenti e rimborsi, l'art. 8, comma 1, l. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del Contribuente) prevede espressamente che anche l'obbligazione tributaria possa essere estinta per compensazione.

In particolare, sono previsti due tipi di possibile compensazione: le compensazioni cc. dd. orizzontali e quelle cc. dd. verticali.

Le compensazioni orizzontali (normativamente disciplinate dall'art. 17 d. lgs. 241/1997) sono quelle mediante le quali un credito di imposta o contributivo viene impiegato per compensare debiti relativi a tributi e contributi di natura diversa.

Le compensazioni verticali sono invece quelle compensazioni effettuate utilizzando determinati crediti ai fini del pagamento di un debito relativo al medesimo tributo. Frequentemente, siffatti crediti vengono "riportati a nuovo", ossia utilizzati in un periodo di imposta successivo a quello di

maturazione, allo scopo di compensare il debito di imposta, relativo al medesimo tributo, sorto in tal successivo periodo.

Da un punto di vista fiscale, la differenza tra compensazioni orizzontali e verticali assume rilevanza nella misura in cui solo le prime sono soggette a determinati requisiti e limiti. In particolare: *i)* l'art. 34, comma 1, l. 388/2000 prevede un limite massimo per la compensazione di euro 700.000; *ii)* la compensazione orizzontale per importi superiori a euro 5.000 necessita l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a) d. lgs. 241/1997; *iii)* ai sensi dell'art. 31 d.l. 78/2010, la presenza di ruoli scaduti di importo superiore a euro 1.500 impedisce la compensazione fino al pagamento dei suddetti ruoli.

Delineata così per sommi capi la disciplina relativa alle compensazioni fiscali, in questa sede verranno esaminati i risvolti patologici riguardanti quelle situazioni in cui il contribuente, al fine di ottenere un ingiustificato risparmio fiscale, ricorre a indebite compensazioni di crediti in realtà non spettanti o addirittura inesistenti.

Il legislatore è intervenuto per arginare questo genere di comportamenti, prevedendo apposite sanzioni, in ambito sia amministrativo sia penale, tese a tutelare l'interesse erariale all'esatta percezione dei tributi.

Più nel dettaglio, le sanzioni previste sono modulate differentemente a seconda che il contribuente abbia indebitamente utilizzato un credito "non spettante" ovvero un credito "inesistente", configurando quest'ultimo un'ipotesi di più accentuata pericolosità e stigmatizzata con un trattamento sanzionatorio più severo.

La distinzione tra crediti "non spettanti" e crediti "inesistenti", tuttavia, oltre a non essere sempre stata sufficientemente valorizzata,<sup>1</sup> non è nemmeno sempre agevole. Compito dell'interprete è districarsi tra due concetti che sembrano talvolta sovrapporsi, chiarendo i tratti distintivi di ciascuno e delineando le conseguenze che derivano da una qualificazione rispetto all'altra.

## **2. La distinzione in ambito tributario tra crediti di imposta "inesistenti" e "non spettanti"**

Al precipuo scopo di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, il d. lgs. 241/1997, tra le varie misure di intervento, ha consentito la compensazione, tramite il c.d. modello F24, di crediti vantati nei confronti di vari enti impositori con debiti anche di natura diversa. In particolare, l'art. 17 d. lgs. 241/1997 disciplina i casi di compensazione tra crediti (di imposta o

---

<sup>1</sup> Cfr., tra le pronunce più recenti, Cass. civ., sez. trib., 13 gennaio 2021, n. 354; Cass. civ., sez. trib., 30 ottobre 2020, n. 24093; Cass. civ., sez. trib., 2 agosto 2017, n. 19237; Cass. civ., sez. trib., 21 aprile 2017, n. 10112.

contributivi) e debiti maturati in relazione ad altri tributi o contributi, delineando analiticamente le ipotesi per cui la compensazione è ammessa. La riforma operata dal d. lgs. 158/2015, incidendo sull'art. 13 d. lgs. 471/1997, ha – in ambito fiscale e con riferimento alle ipotesi di compensazione – differenziato il trattamento sanzionatorio previsto per le violazioni degli obblighi di versamento, dacché viene operata una distinzione a seconda che sia indebitamente utilizzato in compensazione un credito “non spettante” ovvero “inesistente”.

In particolare, ai sensi dell'art. 13, comma 4, d. lgs. 471/1997, *«nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato»*.

Ai sensi del successivo comma 5, invece, *«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»*.<sup>2</sup>

Come già accennato, la distinzione ha evidenti riflessi in punto di trattamento sanzionatorio, in considerazione della maggiore pericolosità insita nell'utilizzo in compensazione di un credito inesistente, il quale, essendo supportato da documentazione decettiva, è di più difficile riconoscimento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, rispetto a un credito meramente non spettante.

L'intervento riformatorio attuato per mezzo del d. lgs. 158/2015 ha segnato una netta cesura tra crediti inesistenti e crediti non spettanti. Distinzione che è stata ribadita di recente da un tritico di sentenze della Suprema Corte,<sup>3</sup> in cui i giudici di legittimità – riconoscendo come l'applicazione del termine di decadenza c.d. “lungo”, previsto dall'art. 27, comma 16, d.l. 185/2008,

---

<sup>2</sup> L'Amministrazione finanziaria (Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E dell'8 maggio 2018) ha chiarito come la sanzione di cui all'art. 13, comma 5, d. lgs. 471/1997 non si applichi in caso di indebita compensazione di crediti inesistenti già recuperati in ambito accertativo e in relazione ai quali siano già state irrogate sanzioni per infedele dichiarazione e illegittima detrazione ex artt. 5, comma 4, e 6, comma 6, del medesimo Decreto. Diversamente opinando, infatti, verrebbe illegittimamente sanzionata due volte la medesima violazione.

<sup>3</sup> Cass. civ., sez. trib., 12 maggio 2021, nn. 34443, 34444 e 34445.

presupponga l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente" – hanno definitivamente statuito, superando qualsivoglia orientamento contrario, la valenza della differenziazione tra le due tipologie di crediti indebitamente compensati.

Asseverata la dignità della distinzione, problematico risulta tuttavia discriminare i casi concreti e ricondurli correttamente all'una o all'altra ipotesi.

Quanto alla non spettanza, il dato normativo offerto dall'art. 13, comma 4, d. lgs. 471/1997 si articola in due parametri: uno quantitativo, secondo cui rileverebbero quei crediti – esistenti – utilizzati in compensazione «*in misura superiore*» a quella spettante, e un altro procedurale, in base al quale la non spettanza deriverebbe dalla «*violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti*».

Per quanto attiene invece all'inesistenza, è lo stesso art. 13, comma 5, d. lgs. 471/1997 a fornire una definizione normativa della nozione, chiarendo che «*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 artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633/1972. Sul solco di tale definizione, la Suprema Corte ha affermato che «*il credito fiscale illegittimamente utilizzato dal contribuente può dirsi "inesistente" quando ne manca il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale mancanza [non] sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente stesso o in possesso dell'anagrafe tributaria [...] su cui detti controlli anche si fondano*».<sup>4</sup>

Dunque, per credito "inesistente" deve intendersi quello connotato da due e congiunti requisiti: i) la mancanza del presupposto costitutivo, con la conseguenza che il credito è stato indicato dal contribuente in maniera fraudolenta o, comunque, sulla base di una rappresentazione mendace dei dati; ii) l'impossibilità di riscontrare l'inesistenza del credito mediante i controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni.

Siccome tali requisiti devono presentarsi congiuntamente, qualora non sussista anche uno solo di essi, il credito d'imposta non potrà essere qualificato come inesistente, bensì come meramente non spettante. Per esempio, laddove manchi il presupposto costitutivo, ma a supporto del credito venga presentata una documentazione regolare, si ricadrà nell'ambito della non spettanza, e non in quello dell'inesistenza.

La difficoltà nell'individuare gli elementi distintivi tra le due tipologie di crediti indebitamente compensati determina conseguenze rilevanti non soltanto in ambito tributario – come si è visto – ma anche in ambito penale.

---

<sup>4</sup> Cass. civ., sez. trib., 12 maggio 2021, n. 34445.

### 3. I risvolti penali della distinzione

#### 3.1. L'indebita compensazione

Nell'ambito dell'impianto penalistico costruito dal d. lgs. 74/2000, la distinzione tra crediti di imposta "inesistenti" e crediti di imposta "non spettanti" riveste particolare importanza con riferimento al delitto di indebita compensazione, previsto e punito dall'art. 10-*quater* del citato Decreto.

Tale articolo – introdotto per effetto del d.l. 223/2006 e riformulato ad opera del d. lgs. 158/2015 – si struttura in due distinti commi, contenenti ciascuno un'autonoma fattispecie di reato. In particolare, l'ipotesi delittuosa prevista dal comma 1 punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi le somme dovute,<sup>5</sup> utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 d. lgs. 241/1997, crediti *non spettanti*, per un importo annuo superiore a euro cinquantamila; il comma 2 punisce invece con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 d. lgs. 241/1997, crediti *inesistenti*, per un importo annuo superiore a euro cinquantamila.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Il generico riferimento alle «*somme dovute*» non fornisce indicazioni chiare su quali siano i debiti rilevanti nell'ambito applicativo dei delitti di indebita compensazione. Mentre la dottrina maggioritaria (*ex multis* A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Wolters Kluwer, Milano, 2017, p. 355, nonché, più di recente, N. ZANOTTI, *Brevi note sulla condotta che integra il delitto di "indebita compensazione" di cui all'art. 10-*quater* d. lgs. n. 74/2000*, in *Riv. dir. trib. – supplemento online*, 19 novembre 2020) propende per una interpretazione restrittiva, sì da dar rilievo al solo debito per imposte sui redditi o IVA, invece tanto la giurisprudenza consolidata (per tutte, Cass. pen., sez. III, 3 marzo 2020, n. 13149, con commento di L. AMBROSI – A. IORIO, *Indebite compensazioni: il fronte penale si estende*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 aprile 2020, p. 27) quanto l'Amministrazione finanziaria (cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate 28/E del 2 agosto 2006), sostenute da una parte minoritaria della dottrina (si veda G.L. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2018, pp. 410 e ss.), accolgono una impostazione estensiva, tale cioè da ricomprendere nel novero delle «*somme dovute*» non solo i debiti attinenti alle imposte sui redditi e all'IVA, bensì tutti i debiti compensabili, anche quelli previdenziali e assistenziali. Secondo la Suprema Corte, siffatta esegesi si rende necessaria per scongiurare un inaccettabile trattamento differenziato tra situazioni sostanzialmente identiche, che conseguentemente induca il contribuente a compensare debiti di natura diversa da quelli relativi alle imposte sui redditi e all'IVA.

Invero, l'interpretazione restrittiva pare preferibile, in quanto coerente con la *ratio* ispiratrice dell'impianto normativo del d. lgs. 74/2000, il quale, come ravvisabile già dalla denominazione, è diretto a sanzionare penalmente (solo) le violazioni in materia di imposte sui redditi e IVA.

<sup>6</sup> La distinzione tra le due fattispecie si fonda sul presupposto, come si legge nella Relazione Illustrativa al d. lgs. n. 158 del 2015, che l'indebita compensazione di crediti inesistenti costituisca una ipotesi «*estremamente offensiva*», tale da giustificare una maggior severità repressiva.

Come noto, l'art. 10-*quater* d. lgs. 74/2000 tutela l'interesse erariale alla tempestiva ed efficace riscossione delle entrate patrimoniali. Tutela quanto più necessaria se si considera che l'indebita compensazione non è immediatamente ravvisabile da parte del fisco, essendo infatti necessario il previo riscontro dell'inesistenza o della non spettanza del credito di imposta utilizzato in compensazione.<sup>7</sup>

Pare inoltre condivisibile l'opinione di chi, constatando l'idoneità di un modello di pagamento mendace ad ostacolare l'evidenza dell'omesso pagamento, in ciò ne riconosce un ulteriore disvalore, anch'esso colpito dal delitto *de quo*.<sup>8</sup>

Sebbene il legislatore adoperi il pronome indefinito "chiunque", il delitto di indebita compensazione si configura come reato proprio, giacché può essere commesso esclusivamente da quei contribuenti che, al momento della redazione e dell'invio del modello F24, abbiano effettuato, nel periodo d'imposta, indebite compensazioni in misura tale da integrare la soglia di punibilità prevista, pari – per entrambi i commi dell'art. 10-*quater* – a euro cinquantamila.<sup>9</sup>

La condotta punita dall'art. 10-*quater* consiste, più dettagliatamente, nella compensazione di crediti «*non spettanti*» (comma 1) o «*inesistenti*» (comma 2), realizzata – per espresso richiamo normativo – sulla base di quanto disposto dall'art. 17 d. lgs. 241/1997.<sup>10</sup>

<sup>7</sup> G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 401.

<sup>8</sup> D. BADODI, *Commento sub art. 10-quater*, in C. NOCERINO – S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 243.

<sup>9</sup> P. BERNAZZANI, *Indebita compensazione*, in AA. VV., *Diritto penale dell'economia*, Tomo I, Utet, Torino, 2019, p. 355. Cfr. anche E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 322.

<sup>10</sup> L'espresso richiamo dell'art. 17 d. lgs. 241/1997 induce a ritenere che, nella sfera applicativa del delitto *de quo*, rilevi solo l'indebita compensazione orizzontale, ossia quella attinente a debiti e crediti riferiti a tributi diversi, e non anche la compensazione verticale (in questo senso A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI – M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, Milanofiori Assago, 2017, p. 447. Della stessa opinione anche F. ZUNICA – A. GENTILI, *I delitti di occultamento, omesso versamento e indebita compensazione*, in A. SCARCELLA (a cura di), *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e IVA*, Giappichelli, Torino, 2019, p. 264, secondo i quali, in ossequio al principio di legalità operante in ambito penale, non è consentita alcuna estensione tale da ricomprendere ipotesi di compensazione verticale, del novero dei casi contemplati e disciplinati dall'art. 17 d. lgs. 241/1997). Tale orientamento interpretativo non è condiviso dalla giurisprudenza di legittimità (*ex multis*, tra le più recenti, Cass. pen., sez. III, 19 febbraio 2020, n. 14763, con commento di L. AMBROSI, *Indebita compensazione ad ampio raggio*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 maggio 2020, p. 30), secondo la quale il riferimento all'art. 17 d. lgs. 241/1997 non

L'art. 10-*quater* d. lgs. 74/2000 non richiama, invece, l'art. 13 d. lgs. 241/1997, disposizione che, come visto più sopra, offre una definizione delle diverse nozioni di credito "non spettante" e di credito "inesistente".<sup>11</sup>

In dottrina<sup>12</sup> si ritiene comunque che, analogamente a quanto previsto in sede tributaria, per crediti "non spettanti" debbano intendersi quei crediti di imposta utilizzati in misura eccedente rispetto a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo del credito normativamente previste. Costituirebbero invece crediti "inesistenti" quelli non sussistenti materialmente da una prospettiva oggettiva o soggettiva,<sup>13</sup> quelli sottoposti a condizione sospensiva, quelli già utilizzati. In giurisprudenza vi sono inoltre opinioni contrastanti sulla qualificazione da attribuire al credito che, pur esistente, deriva da dichiarazioni omesse.<sup>14</sup>

---

esclude l'applicazione delle fattispecie penali anche ai casi in cui vengono in considerazione tributi della stessa specie.

La dottrina maggioritaria, proprio facendo leva sulla lettera della disposizione, si è fin da subito mostrata molto critica nei confronti dell'impostazione giurisprudenziale, in quanto l'art. 17 d. lgs. 241/1997, richiamato dalle fattispecie delittuose dell'art. 10-*quater* d. lgs. 74/2000, si riferisce alle sole compensazioni orizzontali, e non anche a quelle verticali (per tutti, in commento critico a Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462, A. PERRONE, *Limiti di applicabilità del reato previsto dall'art. 10-*quater* del D. lgs. n. 74/2000: un opinabile orientamento della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, n. 9, p. 145).

<sup>11</sup> La difficoltà dell'interprete nel distinguere le due tipologie di crediti indebitamente compensati venne lucidamente pronosticata già all'indomani dell'emanazione del d. lgs. 158/2015 dall'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione nella Relazione n. III/05/2015, p.28.

<sup>12</sup> E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 324.

<sup>13</sup> Un credito d'imposta soggettivamente inesistente è anche quel credito la cui spettanza è riconosciuta ad un soggetto diverso dal contribuente che lo utilizza in compensazione.

<sup>14</sup> Secondo Cass. pen., sez. III, 21 giugno 2018, n. 43627, si tratterebbe di credito inesistente, giacché utilizzabili in compensazione sono solo i crediti risultanti dalle dichiarazioni effettivamente presentate. Diversamente, Cass. pen., sez. III, 25 settembre 2018, n. 41229 configura un credito non spettante.

Occorre segnalare come invece la Cassazione Civile Tributaria ritenga che il credito debba essere riconosciuto come spettante in sede giudiziale qualora il contribuente sia in grado di dimostrare l'esistenza del credito e il suo utilizzo, anche in compensazione, entro il termine biennale dall'anno in cui lo stesso è sorto (*ex multis* Cass. civ., sez. trib., 13 settembre 2018, n. 22331). Sullo stesso solco si colloca anche la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 21/E del 25 giugno 2013, in cui l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che «*la dimostrazione dell'esistenza contabile del credito pone il contribuente, ancorché tardivamente, nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse correttamente presentato la dichiarazione*».

La giurisprudenza di legittimità<sup>15</sup> ha ricondotto la nozione di crediti non spettanti a quei casi in cui un credito di imposta effettivamente sussista, ma il contribuente, nell'ambito della procedura di compensazione, l'abbia erroneamente utilizzato. In questa prospettiva, rientrerebbero nella sfera applicativa dell'art. 10-*quater*, comma 1, d. lgs. 74/2000, ad esempio, le ipotesi in cui il contribuente utilizzi in compensazione un credito per il quale abbia già richiesto il rimborso in dichiarazione, in cui sia utilizzato un credito non compreso nell'art. 17 d. lgs. 241/1997, in cui non venga rispettata la procedura e la modalità prevista per la compensazione, in cui sia superato il *plafond* annuale e pertanto si utilizzi in compensazione un credito eccedente l'importo spettante.

In ogni caso, secondo alcune pronunce della Suprema Corte,<sup>16</sup> nel caso in cui venga contestata l'indebita compensazione, sarebbe onere dell'imputato «vincere la "presunzione" fiscale derivante dal meccanismo di affidamento costruito sulla correttezza del comportamento del contribuente», ossia dimostrare la correttezza della compensazione realizzata, in ragione dell'effettiva esistenza e spettanza del credito. In altri termini, in virtù del rinvio operato dall'art. 10-*quater* d. lgs. 74/2000 alla norma extrapenale dell'art. 17 d. lgs. 241/1997, per la Pubblica Accusa sarebbe sufficiente richiamare l'accertamento della pretesa tributaria, essendo invece onere dell'imputato «contestare la sussistenza dei presupposti del reato, offrendo elementi di giudizio per valutare la pretesa».<sup>17</sup>

La netta distinzione (quantomeno ai fini sanzionatori) tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, tradottasi nelle due autonome fattispecie delittuose di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 10-*quater*, comporta che, qualora si utilizzino in compensazione più crediti, taluni non spettanti e talaltri inesistenti, i relativi importi dovranno essere computati in maniera indipendente, riferendo poi ciascun ammontare alla propria specifica soglia, non potendo invece farsi riferimento – per valutare l'integrazione della medesima – all'importo complessivo indebitamente compensato.

La previsione di due autonome fattispecie delittuose, con differenti cornici edittali, implica la rilevanza della distinzione tra crediti non spettanti e crediti

<sup>15</sup> Cass. pen., sez. III, 7 luglio 2015, n. 36393.

<sup>16</sup> Da ultima Cass. pen., sez. III, 11 settembre 2020, n. 25922.

<sup>17</sup> Nel caso di specie, la Cassazione ha ritenuto che «la mancata presentazione della dichiarazione impedisce la verifica della spettanza del credito e si pone come condizione ostativa alla successiva legittima utilizzazione in occasione della compensazione con altri debiti nei confronti dell'Erario».

inesistenti anche sotto il profilo del dolo.<sup>18</sup> In particolare, è stato evidenziato<sup>19</sup> come, mentre nell'utilizzo di crediti inesistenti, la configurabilità del dolo sia implicata dalla predisposizione di documentazione volta a creare artatamente una giustificazione formale per la compensazione, nella diversa ipotesi di crediti non spettanti la sussistenza del dolo debba essere attentamente vagliata, ben potendo l'indebita compensazione effettuata dal contribuente essere fondata sulla sincera convinzione – derivata da una erronea interpretazione della disciplina tributaria – dell'effettiva spettanza del credito.<sup>20</sup>

Occorre infine rilevare come l'art. 13, comma 1, d. lgs. 74/2000, prevedendo una causa di esclusione della punibilità nel pagamento del debito tributario, si riferisca – per quanto concerne l'art. 10-*quater* – al solo comma 1. Pertanto, qualora si utilizzino indebitamente in compensazione crediti non spettanti, la punibilità potrà essere esclusa qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, vengano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti. Laddove invece l'indebita compensazione abbia avuto

---

<sup>18</sup> Come noto, il delitto di cui all'art. 10-*quater* è punito a titolo di dolo generico, il quale, in mancanza di qualsivoglia riferimento normativo a una specifica finalità evasiva, ben può assumere le forme del dolo eventuale (A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 470. In giurisprudenza, Cass. pen., sez. III, 12 aprile 2018, n. 26236). Inoltre, accogliendo la tesi che riconosce alle soglie di punibilità previste dal d. lgs. 74/2000 natura di elementi costitutivi del reato (In dottrina *ex multis* V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Ipsoa, Milano, 2000, p. 117; A. PERINI, *Diritto penale tributario*, in A. CIANCI – A. PERINI – C. SANTORIELLO, *La disciplina penale dell'economia*, II, Giappichelli, Torino, 2008, pp. 78 ss.; in giurisprudenza, per tutte, Cass. pen., sez. III, 13 marzo 2020, n. 9963). Si deve ritenere che anche l'integrazione della soglia di euro cinquantamila deve essere investita dal dolo dell'agente.

Sempre con riferimento all'elemento soggettivo richiesto dal delitto *de quo*, la Suprema Corte (Cass. pen., sez. III, 26 novembre 2021, nn. 43620 e 43621) ha affermato la sussistenza del dolo anche qualora il professionista autorizzato a presentare il modello F24 intenda, essendo a conoscenza dell'inesistenza dei crediti portati in compensazione, provvedere successivamente al ricalcolo delle somme da versare ovvero alla modifica del codice tributo erariale originariamente indicato, nel rispetto del c.d. meccanismo CIVIS. Infatti, secondo i giudici di legittimità, il meccanismo CIVIS ha la sola funzione di correggere eventuali errori commessi nella redazione del modello F24, non ponendosi invece come sistema per dichiarare intenzionalmente crediti non esistenti, con la riserva di operare una preordinata modifica successiva. Peraltro, anche volendo riconoscere l'effettività dell'errore commesso, si tratterebbe comunque, alla luce dell'attività professionale svolta, di errore inescusabile.

<sup>19</sup> S. CAPOLUPO, *Indebita compensazione: i punti controversi*, in *Fisco*, 2006, n. 46, p. 7069.

<sup>20</sup> Cass. pen., sez. III, 12 settembre 2018, n. 5934.

ad oggetto crediti inesistenti deve escludersi la valenza esimente di qualsivoglia condotta riparatoria *post factum*.<sup>21</sup>

### 3.2. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

I crediti di imposta assumono rilevanza penale anche nell'ambito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. L'art. 3 d. lgs. 74/2000, infatti, punisce con la reclusione da tre a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indichi in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, integrando le soglie di punibilità previste, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o, infine, «*crediti e ritenute fittizi*».

Di tutta evidenza è la differenza rispetto al delitto di cui all'art. 10-*quater*. Mentre, infatti, per designare la fattispecie di indebita compensazione, il legislatore si è premunito di distinguere tra crediti "non spettanti" e "inesistenti", per la diversa fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, è stato lasciato all'interprete l'arduo compito di comprendere se, nella nozione di fittizietà, debba essere ricompresa solo l'inesistenza ovvero anche la non spettanza.

A favore della prima soluzione propenderebbe una interpretazione sistematica del *corpus* normativo del d. lgs. 74/2000.

Occorre preliminarmente sottolineare come il d. lgs. 74/2000 non fornisca alcuna definizione del concetto di "fittizietà". Tale omissione ha condotto a vivaci dibattiti dottrinali, vertenti sull'esatto significato da attribuire all'attributo "fittizi", adoperato – nella formulazione originaria del Decreto – per connotare, oltre i crediti di imposta, gli elementi passivi nell'ambito delle fattispecie dichiarative.

Con riguardo a questi ultimi, un punto di svolta è stato segnato dal d. lgs. 158/2015, il quale, benché non abbia fornito alcuna definizione del concetto di "fittizietà", ha purtuttavia sostituito, nel disposto di cui all'art. 4 d. lgs. 74/2000, l'attributo "fittizi" con quello "inesistenti", chiarendo altresì che, ai

---

<sup>21</sup> Ciò, naturalmente, a meno che non sia lo stesso legislatore a prevedere la valenza esimente della condotta *post factum*. È il caso, ad esempio, della disciplina prevista dall'art. 5, commi 7 e ss. d.l. 146/2021. Tale normativa dispone infatti una "sanatoria" per l'indebita compensazione di crediti inesistenti utilizzati dai contribuenti che abbiano sostenuto investimenti in attività di ricerca e sviluppo. In particolare, viene esclusa la punibilità per il delitto di indebita compensazione (in aggiunta all'esclusione dell'irrogazione di sanzioni amministrative) qualora venga correttamente perfezionata la procedura di riversamento spontaneo, anche rateizzato, disciplinata dalle norme sopra richiamate. Per un commento più approfondito della disciplina di cui trattasi, si veda Circolare Assonime n. 30/2021.

fini del reato di dichiarazione infedele, non rileva l'indeducibilità di elementi passivi "reali".

La circostanza che la riforma sia intervenuta solo sul reato di dichiarazione infedele ha indotto parte della dottrina<sup>22</sup> a ritenere, sulla base del canone ermeneutico secondo cui *ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit*, che nei reati di dichiarazione fraudolenta il concetto di fittizietà debba intendersi in un'accezione più ampia, sì da ricomprendersi anche gli elementi passivi meramente indeducibili.

Un diverso e maggioritario orientamento<sup>23</sup> ritiene invece che la riforma operata dal d. lgs. 158/2015, avendo abrogato l'art. 7 d. lgs. 74/2000,<sup>24</sup> abbia inteso statuire la generale irrilevanza ai fini penali dei costi indeducibili.

L'indirizzo da ultimo riportato pare preferibile. Innanzitutto, è opportuno rilevare come, con riferimento al delitto di cui all'art. 2 d. lgs. 74/2000, in dottrina sia relativamente pacifica l'opinione che limita la fittizietà all'inesistenza storico-naturalistica.<sup>25</sup> Se tale impostazione è corretta, allora tanto con riferimento alla fattispecie di cui all'art. 2, quanto con riferimento a quella di cui all'art. 4 d. lgs. 74/2000, «*la nozione di elemento passivo fittizio coincide con quella di elemento passivo inesistente*», sicché, ponendosi in una prospettiva sistematica, «*non sembra logico ritenere che tale locuzione possa assumere, in assenza di specifiche indicazioni, un diverso significato nell'ambito dell'art. 3. Ne consegue che, anche in relazione all'art. 3, l'elemento*

<sup>22</sup> G. LUNGHINI, *Commento sub art. 1*, in C. NOCERINO – S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, cit., p. 10.

<sup>23</sup> C. SANTORIELLO – A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 15; A. PERINI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in A. GIARDA – A. PERINI – A. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Cedam, Padova, 2016, p. 225. L'Autore da ultimo citato si esprime in termini analoghi anche in A. PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, fasc. 1/2016.

<sup>24</sup> Art. 7 d. lgs. 74/2000:

«1. *Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.*

2. *In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli».*

<sup>25</sup> Per tutti I. CARACCIOLI, *Gli elementi negativi fittizi nel reato di infedele dichiarazione*, in R. LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Il Sole 24 Ore, 2000, pp. 105 ss.

*passivo fittizio deve essere identificato con il componente negativo di reddito inesistente, cioè disancorato dal dato fattuale».*<sup>26</sup>

La soluzione a cui la dottrina maggioritaria, in tema di elementi passivi, è pervenuta con riferimento al significato da attribuire all'aggettivo "fittizi", sembra giustificare l'interpretazione secondo cui, nelle intenzioni del legislatore, i concetti di fittizietà e inesistenza siano – nell'ambito del d. lgs. 74/2000 – sinonimi. Diversamente opinando, si dovrebbe necessariamente riconoscere una inverosimile schizofrenia lessicale in capo al legislatore, in quanto lo stesso termine – "fittizi" – verrebbe ad assumere significati di volta in volta, e senza un obiettivo parametro dirimente, profondamente diversi.

*Rebus sic stantibus*, pare allora sistematicamente coerente ritenere che, anche con riferimento ai crediti fittizi di cui all'art. 3 d. lgs. 74/2000, rilevino esclusivamente i crediti inesistenti, e non anche quelli meramente non spettanti, giacché la non spettanza è nozione ontologicamente incompatibile con quella di inesistenza, con ciò esulando dalla cornice semantica della fittizietà così come intesa nel d. lgs. 74/2000.

D'altra parte, a favore di tale orientamento depone anche il tenore complessivo della norma, secondo un'interpretazione sistematica. La nozione di fraudolenza, che connota i «*mezzi*» – idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria – di cui all'art. 3, stabilisce infatti uno stretto legame con il concetto di credito inesistente. Come visto, infatti, il credito inesistente è quello per cui, oltre a mancare il presupposto costitutivo, non sia possibile riscontrare l'inesistenza tramite controlli formali e automatizzati. Tale impossibilità deriva tipicamente dall'impiego di documentazione ideologicamente falsa, avente funzione decettiva: in una parola, fraudolenta. Da ciò deriva che nella fattispecie in esame fraudolenza e inesistenza vengono a costituire un rapporto biunivoco sicché, anche da questo ulteriore punto di vista, non pare che i crediti meramente non spettanti possano trovare spazio nell'alveo dell'art. 3.

### **3.3. Rapporti tra le due fattispecie delittuose**

Tra le fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di indebita compensazione si potrebbe configurare un concorso. Non pare infatti irrealizzabile l'ipotesi di un contribuente che, oltre a presentare una dichiarazione fraudolenta, si sottragga al versamento dell'imposta dovuta sulla base di tal dichiarazione.<sup>27</sup>

Il concorso tra le due norme, tuttavia, è soltanto apparente. Infatti, l'imposta non versata ai sensi dell'art. 10-*quater* d. lgs. 74/2000 non può coincidere, in ossequio al principio di divieto di *bis in idem* sostanziale, con l'imposta evasa ai sensi dell'art. 3 del medesimo Decreto. Nel disvalore del delitto di

<sup>26</sup> E. MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 167.

<sup>27</sup> G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 373.

dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è infatti assorbito quello derivante dall'ovvia circostanza del mancato versamento dell'imposta evasa in dichiarazione.

La diversità del disvalore è testimoniata dalla diversa cornice edittale che interessa le due fattispecie delittuose, pur grave in entrambi i casi: reclusione da tre a otto anni per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, reclusione da sei mesi a due anni (in caso di credito non spettante) o da un anno e sei mesi a sei anni (in caso di credito inesistente) per il delitto di indebita compensazione.

In altre parole, laddove l'imposta evasa in dichiarazione coincida con l'omesso versamento attuato tramite indebita compensazione, delle due l'una: o l'indebita compensazione è avvenuta in sede di modello F24, ma la dichiarazione è corretta, sicché troverà applicazione il solo art. 10-*quater*, oppure il credito fittizio è stato fraudolentemente indicato nella dichiarazione stessa, di talché il delitto di indebita compensazione sarà "assorbito" in quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, integrando la condotta di omesso versamento un mero *post factum* non punibile.<sup>28</sup>

#### **4. Il c.d. "Superbonus 110%"**

##### **4.1. La disciplina prevista dal Decreto Rilancio e dai successivi interventi normativi**

Il Superbonus è un'agevolazione introdotta dal d.l. 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), consistente nell'elevazione al 110% dell'aliquota di detrazione dei costi sostenuti per specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di interventi antisismici, di installazione di impianti fotovoltaici o delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici. L'agevolazione si aggiunge alle detrazioni già previste per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, compresi quelli per la riduzione del rischio sismico (c.d. Sismabonus) e di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. Ecobonus). Sebbene la formulazione originaria del Decreto Rilancio avesse previsto la spettanza della detrazione per i soli costi sostenuti dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, successivi interventi normativi – in particolare, le disposizioni contenute nella l. 178/2020 (c.d. legge di bilancio 2021) e nel d.l. 59/2021 – hanno esteso la cornice temporale di applicazione dell'agevolazione. In particolare, stando alla normativa ad oggi vigente, il Superbonus si applica ai costi sostenuti entro il:

- 30 giugno 2022 dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, per interventi su edifici unifamiliari o su unità

---

<sup>28</sup> La soluzione proposta, che pare la maggiormente coerente con i principi generali dell'ordinamento, non è stata fino ad oggi né corroborata né confutata dalla giurisprudenza, la quale infatti non ha ancora avuto modo di pronunciarsi sulla questione.

immobiliari, funzionalmente indipendenti e che dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, situate all'interno di edifici plurifamiliari (art. 119, commi 1 e 4 d.l. 34/2020 e successive modificazioni);

- 30 giugno 2022 dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, per interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche. Solo nel caso in cui alla scadenza del predetto termine del 30 giugno 2022, siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, il Superbonus spetta anche per i costi sostenuti entro il 31 dicembre 2022 (art. 119, comma 8-*bis* d.l. 34/2020 e successive modificazioni);

- 31 dicembre 2022 dai condomini (art. 119, comma 8-*bis* d.l. 34/2020 e successive modificazioni);

- 30 giugno 2023 dagli Istituti Autonomi Case Popolari comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, costituiti nella forma di società e che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "*in house providing*" per gli interventi di risparmio energetico. Qualora a tale data siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023 (art. 119, commi 3-*bis* e 8-*bis* d.l. 34/2020 e successive modificazioni).<sup>29</sup>

Per quanto attiene più nel dettaglio agli interventi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, la normativa chiarisce come il Superbonus spetti in caso di: *i*) interventi di isolamento termico sugli involucri; *ii*) sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni; *iii*) sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti; *iv*) interventi antisismici (in questo caso, la detrazione già prevista dal Sismabonus è elevata al 110% per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021).

Ai costi sostenuti per tali forme di intervento (dette "principali" o "trainanti"), si sommano quelli relativi a interventi (detti "aggiuntivi" o "trainati") eseguiti insieme ad almeno uno degli interventi principali di isolamento termico, di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale o di riduzione del rischio sismico. In particolare, rilevano gli interventi di efficientamento energetico, di installazione di impianti solari fotovoltaici e/o di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici, di eliminazione delle barriere architettoniche.

---

<sup>29</sup> I termini indicati sono quelli in vigore al momento in cui si scrive. E' plausibile che tali scadenze temporali vengano ulteriormente prorogate in sede di legge di bilancio per il 2022, pur mantenendo inalterato il meccanismo di funzionamento dell'agevolazione.

Affinché gli interventi testé sommariamente richiamati possano beneficiare del Superbonus, si prevede quale requisito essenziale il rispetto di taluni parametri normativamente previsti. A mero titolo esemplificativo, si prevede quale requisito per l'accesso al beneficio – tra gli altri – il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.).

Qualora gli interventi posti in essere rispettino tutti i requisiti previsti per l'applicazione del Superbonus, la detrazione è riconosciuta nella misura del 110%, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e, per i costi sostenuti nel 2022, in quattro quote annuali di pari importo, entro i limiti di capienza dell'imposta annua derivante dalla dichiarazione dei redditi

L'aspetto che più rileva in questa sede è dato dalla possibilità, in luogo della fruizione diretta della detrazione, di optare per un contributo anticipato sotto forma di sconto praticato dai fornitori dei beni o servizi (ai quali verrà successivamente riconosciuto un corrispondente credito d'imposta) o, in alternativa, per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante. In tal caso si dovrà inviare una comunicazione per esercitare l'opzione.

In particolare, la cessione può essere disposta in favore sia dei fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi, sia di altri soggetti (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti), sia di istituti di credito e intermediari finanziari. I soggetti che ricevono il credito hanno, a loro volta, la facoltà di cessione (art. 121 d.l. 34/2020 e successive modificazioni).

Ad ogni modo, per esercitare l'opzione, oltre al soddisfacimento dei requisiti necessari per ottenere l'agevolazione, è richiesto anche: *a)* il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione, rilasciato dagli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) o dai CAF; *b)* l'asseverazione tecnica relativa agli interventi di efficienza energetica e di riduzione del rischio sismico, che certifichi il rispetto dei requisiti tecnici necessari ai fini delle agevolazioni fiscali e la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

#### **4.2. I possibili scenari sanzionatori**

Come visto, la disciplina del Superbonus prevede un'agevolazione costituita da una detrazione pari al 110% delle spese sostenute per specifici interventi di miglioria, detrazione che, ai sensi dell'art. 121 d.l. 34/2020 e successive modificazioni, può essere ceduta come credito d'imposta.

*Quid iuris*, in caso di violazione delle succitate disposizioni?

È facile pensare che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla regolarità delle operazioni eseguite sarà accentuata laddove si sia optato per lo sconto in fattura o per la cessione del credito. Il legislatore ha peraltro disegnato una norma *ad hoc*, contenuta nell'art. 122-bis d.l. 34/2020 e successive modificazioni, la quale consente all'Agenzia delle Entrate, al fine di garantire adeguati e tempestivi controlli in situazioni ritenute a rischio, di sospendere temporaneamente gli effetti delle comunicazioni di cessione del credito.

È opportuno altresì evidenziare come responsabile delle eventuali violazioni sia primariamente il soggetto che abbia sostenuto i costi per gli interventi di miglioria e, conseguentemente, ha beneficiato dell'agevolazione fiscale. In caso di sconto in fattura o credito d'imposta, i – rispettivamente – fornitori e cessionari *«rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto»* (art. 121, comma 4 d.l. 34/2020 e successive modificazioni).

Ciò chiarito, l'analisi delle possibili sanzioni conseguenti a violazioni della disciplina in tema di Superbonus deve seguire due binari: quello tributario prima e quello penale poi.

Con riferimento alle conseguenze fiscali delle violazioni della disciplina, la normativa prevede in primo luogo la revoca del beneficio. In particolare, ai sensi dell'art. 121, comma 5 d.l. 34/2020 e successive modificazioni, *«qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti»* che hanno sostenuto i costi di intervento. Tale importo è maggiorato degli interessi di cui all'art. 20 D.P.R. 602/1973 e delle sanzioni di cui all'art. 13 d. lgs. 471/1997.

Quanto ai soggetti nei cui confronti le sanzioni possono essere irrogate, rileveranno coloro che hanno sostenuto le spese di intervento, nonché eventualmente – in forza dell'art. 9, comma 1, d. lgs. 472/1997 – i fornitori (in caso di sconto in fattura) e i cessionari (in caso di cessione del credito).<sup>30</sup>

Per quanto attiene invece all'elemento oggettivo della fattispecie, occorre distinguere i casi in cui le violazioni alla disciplina del Superbonus configurino l'utilizzo di crediti non spettanti dalle ipotesi in cui invece si assiste all'inesistenza, totale o parziale, di un asserito credito.

Ora: ricordando come, ai sensi dell'art. 13, comma 4, d. lgs. 471/1997, i crediti non spettanti ricorrono *«nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito*

---

<sup>30</sup> L'Agenzia delle Entrate (Circolare dell'Agenzia delle Entrate 24/E dell'8 agosto 2020) ha tuttavia chiarito, ponendosi nel solco del dettato normativo, che, se il cessionario del credito lo acquisisce in buona fede, nel caso in cui vengano riscontrate delle irregolarità, non viene perso il diritto di utilizzazione del credito, il quale verrà recuperato, maggiorato di interessi e delle sanzioni di cui all'art. 13 del d. lgs. 471/1997, sull'effettivo beneficiario.

*d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti», si deve ritenere che, con riferimento alla disciplina del Superbonus, si sarà in presenza di crediti non spettanti quando vi siano stati lavori regolarmente eseguiti, ma si sia incorsi in irregolarità che abbiano eroso la spettanza del credito ovvero abbiano violato le modalità di utilizzo previste. Nella prima ipotesi rientra il caso, ad esempio, in cui vengano superati i limiti di spesa e dichiarato in detrazione un importo superiore a quello effettivamente spettante; nella seconda ipotesi può invece essere ricondotto il caso in cui non si rispetti la ripartizione della detrazione in cinque quote annuali di pari importo.*

Applicando invece le regole sopraesposte per l'individuazione dei crediti inesistenti, con riferimento alla disciplina del Superbonus, si sarà in presenza di utilizzo di un credito inesistente nel caso in cui, ad esempio, a fronte della predisposizione di documentazione falsa atta all'elusione del riscontro dell'irregolarità, i lavori di intervento non siano mai stati materialmente eseguiti o terminati, oppure non abbiano determinato il salto di due classi energetiche, o non siano stati effettuati dal soggetto indicato, bensì da un altro.

In ambito penale, le violazioni alla disciplina del Superbonus possono integrare i reati di indebita compensazione o di dichiarazione fraudolenta, a seconda, rispettivamente, che vi sia un omesso versamento dell'imposta effettivamente dovuta in ragione di un'indebita compensazione realizzata in sede di modello F24 ovvero si presenti una dichiarazione mendace a causa della fraudolenta indicazione della detrazione non spettante o del credito fittizio.

Deve ritenersi invece esclusa l'applicabilità di reati di diritto penale comune, in particolare l'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato (art. 316-ter c.p.) e la truffa in danno dello Stato (art. 640, comma 2, n. 1, c.p.). Infatti, secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione,<sup>31</sup> intervenute da tempo per dirimere tratteggiati contrasti giurisprudenziali, vi sarebbe un principio di "specialità di sistema", in forza del quale, riconoscendo la specialità dei reati tributari rispetto a quelli comuni, questi ultimi dovrebbero lasciare il campo ai primi, non essendo configurabile alcuna ipotesi di concorso.

Innanzitutto, va analizzato il caso in cui il fruitore dei lavori di intervento decida di sfruttare direttamente l'agevolazione concessa dalla disciplina del Superbonus, attuando – in sede di dichiarazione – una detrazione d'imposta. Tale detrazione costituisce una componente che incide sulla determinazione dell'imposta dovuta, assumendo dunque la qualifica di "elemento passivo" ai

---

<sup>31</sup> Cass. pen., SS. UU., 28 ottobre 2010, n. 1235, con nota di L. DELLA RAGIONE, *Frode fiscale e truffa aggravata: le sezioni unite tornano sul concorso apparente di norme*, in *Riv. It. Dir. Pen. Proc.*, 2011, pp. 1223 e ss.

sensi dell'art. 1, lett. b), d. lgs. 74/2000. Di conseguenza, laddove tale detrazione non fosse dovuta in base a una corretta applicazione della normativa relativa al Superbonus, potranno eventualmente essere integrati i delitti di cui all'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) o di cui all'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) del d. lgs. 74/2000.

In particolare, nell'alveo applicativo dell'art. 2 rientreranno tipicamente i casi in cui l'illecita detrazione sia sostenuta da fatture per operazioni inesistenti. Si pensi alle ipotesi in cui la condotta fraudolenta abbia ad oggetto opere mai realizzate o compiute solo in parte ovvero lavori sovralfatturati.

Sarà invece integrato il delitto di cui all'art. 3 laddove il contribuente corrobori fraudolentemente l'asserita liceità della detrazione mediante altri artifici. Un esempio può essere costituito dall'utilizzo di visti di conformità o asseverazioni ideologicamente falsi, in concorso tra contribuente e consulente.

Qualora l'agevolazione assuma le forme del credito di imposta (vuoi mediante lo sconto in fattura, vuoi mediante trasformazione della detrazione in credito e contestuale cessione), potranno trovare applicazione, in alternativa, l'art. 3 o l'art. 10-*quater* d. lgs. 74/2000.

Non pare invece configurabile il delitto di cui all'art. 2. Tale norma, infatti, richiama esclusivamente gli elementi passivi (fittizi), senza operare alcun riferimento anche ai crediti. L'omissione pare fondare l'irrilevanza dell'utilizzo di un credito di imposta, ancorché supportato da fatture o documenti equipollenti, in relazione al reato *de quo*. Una simile esegesi trova giustificazione in due riflessioni di carattere generale.

In primo luogo, nel novero degli elementi passivi sono incluse, ai sensi dell'art. 1, lett. b), d. lgs. 74/2000, solo «*le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta*». Ora: un credito d'imposta, sebbene rilevante nell'ambito dell'esposizione debitoria del contribuente, tuttavia non incide sulla determinazione dell'imposta dovuta. Mentre la detrazione costituisce un passaggio del procedimento di calcolo del tributo da corrispondere all'erario, il credito di imposta assume rilevanza solo in un momento successivo, quando l'imposta dovuta è già stata determinata. Peraltro, se così non fosse, non avrebbe senso parlare di "compensazione", giacché l'uso del credito si porrebbe a monte del sorgere del debito, di talché all'esito del procedimento di calcolo dell'imposta dovuta si avrebbe sempre una situazione univoca, debitoria o creditoria.

Il rinvio della rilevanza del credito di imposta ad un momento successivo alla determinazione dell'imposta dovuta pare poi confermata dallo stesso legislatore, il quale, nel dettare la disciplina del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d. lgs. 74/2000), si riferisce distintamente tanto agli elementi passivi, quanto ai crediti. Orbene, se la nozione di credito d'imposta fosse riconducibile a quella di componente che

incide sulla determinazione dell'imposta dovuta, essa sarebbe compresa nella definizione di elemento passivo, sicché parrebbe del tutto pleonastico il riferimento espresso nella disposizione dell'art. 3. A parere di chi scrive, la specifica rilevanza attribuita ai crediti d'imposta implica una loro sostanziale differenza rispetto agli elementi passivi, enfatizzata peraltro dall'uso della congiunzione disgiuntiva «o».

Riassumendo: poiché l'art. 2 si riferisce ai soli elementi passivi, bisogna ritenere che l'utilizzo illecito di un credito d'imposta non possa integrare tale delitto, essendo sussumibile invece nella fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, in cui i crediti trovano specifica ed espressa rilevanza.<sup>32</sup>

Ciò chiarito, nel caso in cui la detrazione venga trasformata, in forza dell'esercizio dell'opzione da parte del fruitore dei lavori di intervento, in credito di imposta, potranno trovare applicazione gli artt. 3 e 10-*quater* d. lgs. 74/2000, a seconda, rispettivamente, che si presenti una dichiarazione fraudolenta, avendo falsamente indicato un credito -appunto- fittizio, ovvero si realizzi un'indebita compensazione in sede di modello F24.

Preliminarmente, è opportuno osservare come la distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, con riferimento alle irregolarità nell'applicazione della disciplina sul Superbonus, sia analoga a quanto rilevato con riferimento alle sanzioni tributarie. In particolare, dovranno essere qualificati come non spettanti quei crediti esistenti ma il cui utilizzo è stato viziato da violazioni quantitative o procedurali; dovranno invece essere ricondotti alla nozione di inesistenza quei crediti rispetto ai quali manchi, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo, e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni. La distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti, come già esposto di fatto complessa, assume notevole rilevanza anche in questa sede concreta, sia perché, nell'ambito dell'art. 10-*quater*, comporta la configurabilità di differenti e autonome fattispecie delittuose, sia perché, con riferimento all'art. 3, è da ritenere che solo i crediti inesistenti possano essere considerati "fittizi", potendo pertanto essi soli – e non anche i crediti meramente non spettanti – integrare il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

Particolarmente delicata è la corretta individuazione del soggetto penalmente responsabile per l'utilizzo del credito non spettante o inesistente.

---

<sup>32</sup> Una soluzione analoga è stata d'altra parte offerta, con riferimento al delitto di cui all'art. 4 (dichiarazione infedele) d. lgs. 74/2000, da Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 35, con commento di A. TERMINE, *Infondata la questione di legittimità costituzionale relativa alla soglia di punibilità di 50.000 euro del delitto di indebita compensazione ex art. 10-*quater* d. lgs. 74/2000*, in *Dir. pen. cont.*, 12 aprile 2018.

L'art. 3 d. lgs. 74/2000 punisce chi «*indica*» in dichiarazione crediti fittizi; l'art. 10-*quater* invece sanziona penalmente chi «*non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione*» crediti non spettanti (comma 1) o inesistenti (comma 2).

Soggetto attivo delle ipotesi delittuose è dunque il concreto utilizzatore del credito di imposta, da individuare nel fornitore operante lo sconto in fattura o nel cessionario del credito. Il beneficiario dell'agevolazione (fruitore dello sconto in fattura o cedente del credito) potrà rispondere a titolo di concorso al ricorrere degli elementi previsti dall'art. 110 c.p.

Qualora l'utilizzatore del credito non sia consapevole, neanche nelle forme del dolo eventuale, della non spettanza o dell'inesistenza dello stesso – eventualità presumibilmente di raro riscontro pratico, ma astrattamente configurabile – si rientrerà nell'ipotesi di errore sul fatto, con conseguente esclusione della punibilità ai sensi dell'art. 47, comma 1, c.p. (a nulla rilevando l'eventuale colpa alla base dell'errore, in quanto i reati *de quibus* non sono punibili come delitti colposi). Laddove, tuttavia, l'errore sul fatto sia stato determinato dall'inganno del fruitore dei lavori di intervento (il quale, ad esempio, abbia consapevolmente fornito al cessionario del credito un'asseverazione ideologicamente falsa), troverà applicazione la disciplina dell'"autore mediato" di cui all'art. 48 c.p., sicché penalmente responsabile sarà il fruitore medesimo.

## 5. Conclusioni

Per quanto i dati normativi distinguano nettamente tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, l'effettiva sussunzione delle fattispecie concrete nell'una o nell'altra categoria è attività ermeneutica di notevole difficoltà.

La distinzione evidentemente non è di marginale importanza, attese le conseguenze sanzionatorie che ne derivano. In particolare, si è visto come, in ambito tributario, l'utilizzo indebito di un credito non spettante sia colpito dalla sanzione amministrativa del 30% del credito utilizzato, mentre l'indebita compensazione di un credito inesistente sia soggetta a una sanzione che spazia dal 100% al 200% del credito. In ambito penale, poi, l'indebita compensazione di un credito non spettante è punita con la reclusione da sei mesi a due anni, mentre ove il credito utilizzato sia inesistente, la cornice edittale ha un minimo di un anno e sei mesi e un massimo di sei anni di reclusione, con tutte le conseguenze sul piano delle indagini e del processo. Siccome ad assurgere al ruolo di discriminante tra le due tipologie di crediti indebitamente compensati è essenzialmente la sussistenza o meno di un presupposto costitutivo, il riscontro di un credito non spettante invece di un credito inesistente dipenderà dall'interpretazione della norma da cui il credito stesso origina.

Norma che, invero, ben potrebbe essere contenuta in disposizioni di non facile lettura e dal significato equivoco, sicché diventa incerta non solo la

distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti, ma anche quella più generale tra crediti debitamente e indebitamente compensati.

La disciplina dettata dal legislatore in tema di Superbonus è un emblematico esempio del grado di complessità che spesse volte caratterizza la disciplina fiscale, determinando il contagio della normativa penal-tributaria, lasciando sovente l'interprete privo di oggettivi punti di riferimento tramite cui orientarsi e costringendo la stessa Amministrazione finanziaria a tentar di districarsi nell'ingarbugliato dettato normativo tramite – sul fronte interno – circolari e – sul fronte esterno – le famigerate FAQ, le quali tuttavia, come noto, sono meri atti interni, non normativi.

Alla luce di tutto ciò, pare allora opportuno e doveroso ricordare che, laddove vi siano condizioni di obiettiva incertezza sulla portata e sull'ambito applicativo della disposizione fiscale, non possano essere irrogate sanzioni, né amministrative né tantomeno penali.<sup>33</sup> Ciò in forza – in ambito tributario – dell'art. 10, comma 3, l. 212/2000 (il cui contenuto è analogo a quello dell'art. 6, comma 2, d. lgs. 472/1997), nonché – in ambito penale – dell'art. 15 d. lgs. 74/2000.

---

<sup>33</sup> Il problema, delicato e assai rilevante, del cumulo di sanzioni amministrativo-tributarie e penali, in violazione del principio del divieto di *bis in idem* così come elaborato dalla giurisprudenza sovranazionale, è assolutamente rimarchevole con riferimento alla problematica in esame, ma costituisce una questione che, per la sua ampiezza, non può essere approfondita in questa sede.