

Indebita compensazione: recenti profili della giurisprudenza di legittimità.

di **Francesco Martin** e **Luigi Addeo**

Sommario. – **1.** La necessaria tutela penale. – **2.** Tra compensazione verticale e orizzontale. – **3.** Riflessioni conclusive.

1. La necessaria tutela penale.

La norma incriminatrice di cui all'art. 10-*quater* D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74 (*Indebita compensazione*), mira a contrastare la condotta volta ad utilizzare, in compensazione, crediti «*non spettanti*» o «*inesistenti*». Il soggetto agente in questi casi non si limita ad una condotta omissiva di mancato versamento del dovuto, ma supporta la stessa con la redazione di un documento ideologicamente falso.

La *ratio* della norma, quindi, risiede nella necessità di punire l'omesso versamento del dovuto mediante il ricorso al meccanismo della compensazione tributaria e pertanto deve investire tutte le somme che possono essere inserite nel modello F24.

L'ampio disvalore, con conseguente necessità di una tutela penale, deriva dal fatto che l'indebita compensazione non è immediatamente percepibile da parte dell'amministrazione finanziaria, ma emerge solo qualora gli organi accertatori appurino l'insussistenza o la non spettanza del credito portato in compensazione.

Nella sentenza in commento i Giudici della Corte di Cassazione si esprimono in ordine alla responsabilità per il reato di indebita compensazione sia nel caso di cd. "compensazione verticale", riguardante crediti e debiti tributari di natura omogenea, sia nel caso di cd. "compensazione orizzontale", concernente crediti e debiti di imposta di natura differente¹.

La compensazione è una causa di estinzione dell'obbligazione a carattere soddisfattorio, disciplinata dagli artt. 1241 e ss. c.c.; nell'ambito dei rapporti tra cittadino ed Erario, possono verificarsi situazioni in cui al contribuente-debitore del secondo, vengano riconosciuti crediti di vario genere nei confronti dell'ente impositore.

In questi casi, il contribuente è sia debitore e creditore nei confronti dello Stato.

¹ Giova anticipare che, nel caso in esame, i soggetti imputati avevano compensato quanto dovuto a titolo di accise, sia con crediti IVA derivanti dalla propria dichiarazione sia con crediti appartenenti ad altre società del gruppo.

Nel nostro ordinamento sono previsti due tipi di compensazione: la compensazione orizzontale e quella verticale.

Le compensazioni orizzontali (o esterne), sono quelle che consentono di compensare imposte di natura diversa, ad esempio, un credito IVA con un debito IRES e/o contributivo; quelle verticali (o interne), ovvero le c.d. compensazioni "imposta da imposta", sono quelle attuate all'interno della medesima tipologia d'imposta.

Il reato di indebita compensazione è stato introdotto nel nostro ordinamento per il tramite del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, al fine di rafforzare la tutela penale dell'interesse erariale in sede di riscossione dei tributi².

Il reato di indebita compensazione si articola quindi in due fattispecie diverse a seconda che il credito sia non spettante o inesistente.

Dal punto di vista dell'elemento soggettivo del reato, per il credito non spettante occorre che sia provata la consapevolezza da parte del contribuente che tali crediti non siano utilizzabili in sede compensativa; l'inesistenza del credito costituisce, invece, di per sé un indice rivelatore della coscienza e volontà di frodare l'erario.

In sostanza, dunque, sono penalmente sanzionate le condotte di omesso versamento di somme indicate come dovute dal contribuente in sede di versamento unificato, ma non concretamente versate in quanto compensate con crediti risultati poi non spettanti o inesistenti.

Nella categoria dei crediti inesistenti rientrano i crediti artificialmente costruiti o rappresentati (in sede contabile o dichiarativa, o in qualunque altra forma) al fine di utilizzarli indebitamente in compensazione, ma anche crediti risultati in tutto o in parte non effettivamente esistenti per le più varie ragioni. I crediti non spettanti sono, invece, quelli che, pur effettivamente esistenti, non competono al soggetto che esegue il versamento o non possono formare oggetto di compensazione in sede di versamento unificato³.

Il delitto *ex art. 10-quater* si concretizza con il mancato versamento del contributo, supportato dalla redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione fondata su di un credito inesistente o non spettante; in questa prospettiva, 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.

² L. Franzetti, *Delitto di indebita compensazione (art. 10 quater d.lgs. 74/2000) e rilevanza delle "compensazioni orizzontali"*, in *Sist. Pen.*, 15.12.2021.

³ S. Mecca, *Compensazione indebita e inesistente: la differenza tra le condotte riconosciute anche in sede penale*, in *Ipsos Quotidiano*, 24.03.2022.

La giurisprudenza, specialmente di legittimità, si era dimostrata divisa in merito al significato da attribuire al termine «*somme dovute*».

Secondo un primo orientamento⁴, la formulazione letterale, infatti, sembra configurare le ipotesi delittuose di cui all'art. 10-*quater* D. Lgs. 74/2000 come strumento di tutela concernente tutte le tipologie di tributi erariali e locali, così come i contributi previdenziali, cui si riferisce l'art. 17 D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Secondo una diversa e contraria opinione⁵, invece, in ragione della sua collocazione all'interno di un testo normativo concernente i soli reati attinenti a dette imposte e con la speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario disciplinata dall'art. 13, comma 1, D. Lgs. 74/2000, la condotta di omesso versamento *ex art. 10-*quater** concernerebbe esclusivamente le somme dovute a titolo di imposte sui redditi e sul valore aggiunto⁶.

Al di là, comunque, della discussione sulla portata da attribuire al concetto di «*somme dovute*» (e, dunque, alla natura dei debiti nei confronti dell'orario), la dottrina⁷ ritiene pacifico che i crediti opposti in compensazione possano essere tutti quelli menzionati dall'art. 17 D. Lgs. 241/1997, ivi compresi anche quelli previdenziali.

In particolare, l'art. 10-*quater* D. Lgs. 74/2000, richiamando espressamente l'art. 17 D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, risulta applicabile anche alle ipotesi di indebita compensazione tra crediti risultanti da dichiarazioni fiscali ed altre imposte, contributi previdenziali ed assistenziali, premi Inail ed altre somme dovute allo Stato, alle Regioni, agli Enti locali od altri soggetti giuridici.

La norma incriminatrice è infatti ispirata dalla necessità di punire tutti quei comportamenti che si concretizzano nell'omesso versamento del dovuto e nel conseguimento di un risparmio di imposta non dovuto mediante l'indebito ricorso al meccanismo della compensazione tributaria.

Ed è evidente, in questa prospettiva, che 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 di imposte di altra natura, per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario.

⁴ Circolare dell'Agenzia delle entrate 28/E del 2 agosto 2006; Cass. Pen., Sez. III, 21 gennaio 2015, n. 5177; Cass. Pen., Sez. II, 20 maggio 2009, n. 35968; Cass. Pen., Sez. II, 16 marzo 2016, n. 15989; Cass. Pen., Sez. III, 18 settembre 2009, n. 389.

⁵ *Ex multis* Cass. Pen., Sez. I, 10 maggio 2019, n. 38042.

⁶ A. Perini, *Diritto penale tributario*, in A. Cianci, A. Perini, C. Santoriello (a cura di), *La disciplina penale dell'economia*, II, Torino, 2008, p. 174; E. Musco, F. Ardito, *Diritto penale tributario*, III ed., Bologna, 2016, p. 320; M. Di Siena, *La nuova fattispecie criminosa di indebita compensazione*, in *Fisco*, 2006, I, p. 5647.

⁷ A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, p. 464.

2. Tra compensazione verticale e orizzontale.

Con la sentenza in commento⁸ la Suprema Corte di Cassazione si è espressa in materia di responsabilità penale del soggetto che omette di versare le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 D. Lgs. 241/1997, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

La vicenda sottoposta allo scrutinio dei giudici di legittimità origina dal ricorso per cassazione presentato dai difensori degli imputati contro la sentenza emessa dalla Corte d'Appello che, in parziale riforma della sentenza del giudice di prime cure, aveva disposto la confisca per equivalente dei beni nella disponibilità di uno degli imputati e aveva confermato la decisione di primo grado.

Alcuni dei capi d'imputazione riguardavano i delitti di cui agli art. 40, lett. b), D. Lgs. 25 ottobre 1995, n. 504 e 10-*quater* D. Lgs.74/2000, per aver compensato indebitamente crediti non spettanti, ovvero inesistenti.

Anziché pagare l'importo delle accise dovute al momento dell'uscita del prodotto dal deposito, il che avveniva tramite l'emissione del cd. "d.a.s." (documento di accompagnamento semplificato)⁹, gli imputati provvedevano alla compensazione di volta in volta con crediti IVA di cui erano divenuti titolari o per acquisto diretto o per acollo, i quali risultavano tuttavia inesistenti.

I motivi del gravame si basavano sull'inosservanza della legge in ordine alle norme contestate e sul vizio di motivazione della sentenza impugnata.

La Corte, nell'esaminare la questione, ha ritenuto che il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* D.Lgs. 74/2000 si configuri sia in caso di c.d. compensazione verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, sia in caso di cd. compensazione orizzontale, concernente crediti e debiti di imposta di natura eterogenea.

In relazione alla natura dei crediti suscettibili di compensazione, ai sensi dell'art. 17, D. Lgs. 241/1997, il reato di indebita compensazione riguarda l'omesso versamento di somme di denaro attinente a debiti, sia tributari, sia di altra natura, per il cui pagamento debba essere utilizzato il modello di versamento unitario.

La Corte ha poi ritenuto che non sussista il concorso apparente di norme tra i reati di cui agli art. 40, lett. b), D. Lgs. 504/1995 e l'art. 10-*quater* D. Lgs. 74/2000.

⁸ Cass. Pen., Sez. III, 23 gennaio 2024, n. 2779.

⁹ Si tratta di un documento la cui funzione è quella di attestare l'avvenuta immissione in consumo di una certa quantità di un prodotto petrolifero avente una determinata natura, ma non anche quella di documentare l'assolvimento dell'imposta, ossia il pagamento dell'accisa.

Come correttamente osservato dai giudici di merito, infatti, le due norme incriminatrici non sono in rapporto di specialità tra loro, disciplinando condotte distinte: mentre l'art. 40, lett. b), D. Lgs. 504/1995 sanziona chiunque sottrae con qualsiasi mezzo gli oli minerali, compreso il gas metano, all'accertamento o al pagamento dell'accisa, venendo in rilievo un reato comune a forma libera, cui eventualmente possono concorrere, a titolo materiale o morale, anche soggetti esterni, l'art. 10-*quater* D. Lgs. 74/2000 delinea una fattispecie strutturalmente diversa che incentra il suo disvalore nell'abusivo utilizzo dell'istituto della compensazione tributaria di cui all'art. 17 D. Lgs. 241/1997 e si sostanzia in una condotta che consiste nell'avvalorare il mancato versamento del tributo con la redazione di un documento, il modello F24, ideologicamente falso.

La *ratio* della norma in esame è la tutela dell'interesse del Fisco alla regolare riscossione dei tributi con riferimento alle fasi di cd. "autoaccertamento" dei debiti.

Gli ambiti applicativi delle due fattispecie penali, dunque, non possono ritenersi coincidenti, non essendo decisiva la circostanza che entrambe sono volte genericamente a tutelare il Fisco, assumendo invece rilievo il fatto che le condotte sanzionate, anche quando interferiscono mediante il ricorso all'istituto della compensazione, restano tra loro strutturalmente disomogenee, risultando il reato di indebita compensazione ancorato ad una ben precisa operazione fiscale che integra un *quid pluris* rispetto alla mera sottrazione al pagamento dell'imposta dovuta per l'estrazione del prodotto petrolifero, per cui i due reati, anche quando interagiscono, concorrono, non potendo la condotta consistente nel mancato pagamento delle accise essere assorbita da quella sanzionata dall'art. 10-*quater* D. Lgs. 74/2000.

3. Considerazioni finali.

Con la sentenza in commento la Corte di Cassazione ha fatto buon governo dei principi dettati dall'orientamento maggioritario.

Difatti costituisce logica applicazione di principi consolidati l'affermazione secondo cui la compensazione di cui al reato *ex art.* 10-*quater* D. Lgs. 74/2000, ricomprende sia quella cd. verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, sia quella cd. orizzontale, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, anche non afferenti alle imposte dirette o all'IVA.

La *ratio* della disposizione in esame nella necessità di punire tutti quei comportamenti che si concretizzano in realtà nell'omesso versamento del dovuto e nel conseguimento di un ingiusto risparmio di imposta mediante l'indebito ricorso al meccanismo della compensazione tributaria, ossia attraverso la materiale redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione che non avrebbe potuto avere luogo, o per la non spettanza o per l'inesistenza del credito.

Ed è evidente che, in questa prospettiva, 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: risponde, dunque, del reato *ex art. 10-quater*, D.Lgs. 74/2000 non solo, come è pacifico, chi omette di versare imposte dirette 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 previdenza¹⁰.

La norma in esame, in altri termini, si presta a reprimere l'omesso versamento di somme di denaro attinente a tutti i debiti, sia tributari, sia di altra natura, per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario, con la conseguenza che sono sottoposti a tale disciplina sia le compensazioni di debiti IVA o imposte sui redditi con altri tributi e contributi dovuti, sia le compensazioni di questi ultimi tributi e contributi con crediti IVA e imposte dirette, potendo venire in rilievo, sul lato attivo o passivo del rapporto obbligatorio, qualunque tributo o contributo che possa essere opposto in compensazione secondo le norme generali.

Né, rileva, in senso contrario, la speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario, in quanto l'art. 13, comma 1, si limita semplicemente a prevedere che non sono più perseguibili penalmente le omissioni oggetto degli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, D. Lgs. 74/2000, quando il contribuente versi integralmente le somme dovute all'Erario, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi maturati, prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Infine, la Corte ha ritenuto non sussistente il concorso apparente di norme tra i reati di cui agli art. 40, lett. b), D. Lgs. 504/1995 e l'art. 10-*quater* D. Lgs. 74/2000, in quanto le due disposizioni non sono in rapporto di specialità tra loro, disciplinando condotte distinte.

¹⁰ F. Agnino, *Il reato di indebita compensazione riguarda debiti tributari di qualsiasi natura*, in *Dir. e Giust.*, 24.01.2024.