

PENALE TRIBUTARIO

Indebita compensazione solo con il modello F24

di Marco Bargagli

Al fine di **contrastare indebiti fenomeni di evasione fiscale**, il legislatore ha introdotto **specifiche disposizioni che sanzionano**, sotto il **profilo penale-tributario**, i comportamenti tenuti dal contribuente finalizzati a **sottrarsi**, indebitamente, al **pagamento delle imposte dovute**.

Molto spesso, nell'ambito dei più **articolati e insidiosi fenomeni di frode fiscale**, il soggetto passivo d'imposta **contabilizza in bilancio**, e **successivamente riporta in dichiarazione**, **elementi passivi fittizi** derivanti dall'**utilizzo di fatture per operazioni inesistenti**.

Di conseguenza il **sistema evasivo in rassegna** crea, in capo al cessionario, **crediti Iva inesistenti** che - al momento della **presentazione del modello F24** - consentono di **effettuare indebite compensazioni**.

Sullo specifico tema, giova ricordare che la normativa di riferimento prevede una **duplice modalità di compensazione dei tributi**:

- quella **verticale**, con la quale il debitore d'imposta riassume i **crediti e i debiti riferiti allo stesso comparto impositivo** (es. Iva a debito con Iva a credito);
- quella **orizzontale**, ex [articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), con la quale è possibile compensare **crediti e debiti relativi a imposte diverse dovute nei confronti di vari enti** (es. Stato, Inps, Inail, etc.).

Sotto il **profilo penale-tributario l'indebita compensazione** è contemplata **dall'[articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000](#)**, il quale prevede l'applicazione della sanzione della **reclusione**:

- **da sei mesi a due anni** nei confronti di **chiunque non versa le somme dovute**, utilizzando in **compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), **crediti non spettanti per un importo annuo superiore a cinquantamila euro**;
- **a un anno e sei mesi a sei anni** nei confronti di **chiunque non versa le somme dovute**, utilizzando in **compensazione**, ai sensi [dell'articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), **crediti inesistenti per un importo annuo superiore a cinquantamila euro**.

Tutto ciò premesso, occorre valutare attentamente la **condotta penalmente rilevante** che **integra il delitto in rassegna**, anche alla luce della prassi e della **giurisprudenza di riferimento**.

In particolare si discute, **tra gli addetti ai lavori**, se il reato previsto dall'**articolo 10-quater**

D.lgs. 74/2000 si realizza all'atto della formale **presentazione del modello F24** oppure, ad esempio, al **momento dell'indicazione del credito inesistente nella singola dichiarazione Iva di riferimento (quadro VL – liquidazione dell'imposta annuale)**, con conseguente **possibilità di riporto dello stesso negli esercizi successivi ad abbattimento delle imposte dovute**.

Sul punto, la **prassi operativa** ha chiarito che il richiamo operato nell'[articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000](#) all'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), determina **l'applicabilità della sanzione penale** ivi prevista per le **sole indebite compensazioni effettuate in sede di versamento unificato mediante modello F24** non essendo, di contro, **applicabile a quelle operate in sede dichiarativa**.

Inoltre, ai **fini della demarcazione tra “crediti non spettanti” e “crediti non esistenti”**, rileva la **definizione di crediti inesistenti** fornita dall'[articolo 13, comma 5, secondo periodo, D.Lgs. 471/1997](#), come modificato dal **D.Lgs. 158/2015**, in base al quale *“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 articolo 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”* (cfr. **Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume I - parte II - capitolo 1 “Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA. Disposizioni sostanziali”**, pag. 177).

Proprio in ordine alla **rilevanza penale delle indebite compensazioni**, si è recentemente pronunciata la suprema **Corte di cassazione, sezione terza penale**, con la [sentenza n. 44737 del 05.11.2019](#), con la quale i **Supremi giudici** hanno confermato che la **condotta penalmente rilevante** è riferibile alla **formale presentazione del modello F24**.

A **parere degli Ermellini**, infatti, la condotta tipica del reato previsto e punito dall'[articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000](#) si caratterizza per il **mancato versamento di somme dovute utilizzando in compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), **crediti non spettanti o inesistenti**.

Quindi **non è sufficiente a integrare il reato** di cui trattasi un **mancato versamento**, ma occorre che lo stesso risulti, sin dall'origine, **formalmente “giustificato”** da una **specificata compensazione** operata tra le **somme dovute all'Erario e i crediti verso il contribuente (in realtà non spettanti o inesistenti)**.

Più nel dettaglio, il **delitto di indebita compensazione** si consuma al **momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi** in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si **perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale**.

In definitiva, l'**indebita compensazione** deve **formalmente risultare dal modello F24** mediante il quale la stessa è stata realizzata indicando, **“in compensazione”, crediti inesistenti o non spettanti**.

Il **modello F24** costituisce, infatti, uno strumento **imposto dal legislatore tributario per poter eseguire le compensazioni tra debiti e crediti tributari**, con la conseguenza che le stesse ***“non possono che essere realizzate attraverso la presentazione di tale modello debitamente compilato, in difetto del quale non può dirsi sussistente una compensazione”***.

Seminario di mezza giornata

LA NUOVA DISCIPLINA DEI REATI TRIBUTARI, LA FRODE FISCALE, IL RICICLAGGIO/AUTORICICLAGGIO E LA RESPONSABILITÀ 231/2001

[Scopri le sedi in programmazione >](#)