

PENALE TRIBUTARIO

Indebita compensazione: natura del debito estinto

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEI NUOVI ORIENTAMENTI DI PRASSI E GIURISPUDENZA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Al fine di rafforzare la fase della **riscossione**, sanzionando l'utilizzo in compensazione di **crediti non spettanti o inesistenti**, il **D.L. 223/2006** ha introdotto l'**articolo 10-quater** [D.Lgs. 74/2000](#), poi modificato dal [D.Lgs. 158/2015](#), con l'intento di punire il reato di **indebita compensazione**.

Così come per gli altri reati tributari, «*il bene giuridico tutelato dall'articolo 10 quater D.Lgs. n. 74 del 2000 va individuato nell'interesse dello Stato alla tempestiva e puntuale riscossione dei tributi sicché l'indebita compensazione, a differenza dell'omesso versamento delle ritenute e dell'Iva, non è di immediata percezione per l'Erario ed emerge solo se ci si accorge dell'insussistenza o della non spettanza del credito*» (cfr., [Cass. sent. n. 30522/2016](#)).

Tale reato può essere **commesso** in via principale dagli **amministratori**, che, in qualità di responsabili del rispetto degli oneri tributari, provvedono al **pagamento del modello F24**, effettuando compensazioni relative a crediti non spettanti o inesistenti. Tuttavia, ciò non esclude che la responsabilità penale possa estendersi all'**extraneus** attraverso l'applicazione dei principi in materia di **concorso di persone** (cfr., **Cass. sent. n. 662/2011**).

Quindi, la fattispecie incriminatrice si configura con l'**indicazione nel modello F24** dell'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti.

Ovviamente, a questa condotta deve seguire il **contestuale invio o presentazione** di questo modello, quale delega irrevocabile di pagamento, che però, attraverso l'indebita compensazione, porta ad un **versamento di somme inferiore a quelle effettivamente dovute**, sempreché per un ammontare superiore alla soglia di punibilità.

Con specifico riferimento al **secondo elemento** della **condotta**, dato giustappunto dal mancato versamento di somme, negli ultimi anni la Corte di Cassazione è stata chiamata a chiarire quale **natura** debba avere il **debito estinto** mediante compensazione con un **credito non spettante o inesistente**, se necessariamente erariale o meno, al fine di poter considerare

integrato il reato.

Tale *vexata quaestio* deriva dal fatto che la giurisprudenza, soprattutto di merito, ha talvolta affermato che, in considerazione della collocazione sistematica dell'**articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000**, il reato sarebbe integrato solo nel caso di **compensazione** di somme dovute a titolo di **imposte dirette e Iva**.

Recentemente, invece, la **Corte di Cassazione**, con **sentenza n. 13149 del 28.04.2020**, ha affermato che l'**indebita compensazione** punita dall'**articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000** non colpisce solo l'omesso 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 con crediti inesistenti o non spettanti, determina per il contribuente infedele un **analogo risparmio di imposta**.

Ciò, sulla base della considerazione per la quale la soluzione deve essere ricercata nell'**articolo 17 D.Lgs. 241/1997**, secondo cui «*i contribuenti che devono eseguire **versamenti unificati** di imposte, di **contributi previdenziali e assistenziali**, di premi Inail e di altre somme a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e di altri enti (es. Camere di commercio, determinate Casse previdenziali professionali), possono utilizzare **in compensazione** i **crediti** risultanti dalle **dichiarazioni fiscali** (redditi, Irap, Iva e 770) o dalle **denunce periodiche contributive** (es. Uniemens)».*

Tale principio consolida quel filone giurisprudenziale secondo cui **l'essenza della condotta** punita dall'**articolo 10-quater** non è rappresentata dall'utilizzo o meno del modello F24, dall'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate o dal rispetto del limite temporale della detraibilità del credito, ma soltanto dal ricorso a un istituto applicato nonostante **l'assenza di un valido titolo**, per cui a rilevare, più che la dimensione formale, è la **natura sostanziale** dell'operazione realizzata (cfr., **Cass. sent. n. 5934/2019**).

In verità, si registra anche una decisione di segno contrario (cfr., **Cass. sent. n. 38042/2019**), secondo cui la **parificazione** delle fattispecie di cui agli **articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater D.Lgs. 74/2000**, ad opera della causa di non punibilità del pagamento del debito tributario ex **articolo 13, comma 1, D.Lgs. 74/2000**, confermerebbe che quella prevista dall'**articolo 10-quater** punirebbe sempre e solo **l'omesso versamento delle imposte sui redditi e dell'Iva**.

Tale pronuncia, però, **non** appare **condivisibile** - si è detto - perché «*non tiene conto del chiaro disposto normativo del citato **D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, articolo 17**. Quest'ultimo, menzionato dall'articolo 10-quater, **non limita** infatti in alcun modo la facoltà del contribuente di procedere alla compensazione di postazioni di debito o credito afferenti alla medesima imposta (cd. **compensazione verticale**), essendo l'innovazione introdotta dalla disposizione del D.Lgs. n. 74 del 2000, articolo 10-quater, costituita proprio dal **superamento** del concetto di compensazione tradizionale tra debiti e crediti di imposta della stessa natura (compensazione c.d. verticale, che non obbliga il contribuente alla presentazione del modello F24 se non nel caso in cui emerga un residuo a debito), mediante l'estensione della facoltà di compensazione anche a **debiti e crediti di***

natura diversa, nonché alle somme dovute agli enti previdenziali (c.d. compensazione orizzontale, che invece viene effettuata mediante la presentazione obbligatoria del modello F24)».

Da ultimo, la **parificazione** operata dal citato **articolo 13, comma 1**, con conseguente distinzione rispetto ai reati dichiarativi di cui al successivo **comma 2**, si fonda sul fatto che, per gli omessi versamenti e l'**indebita compensazione**, il contribuente ha **correttamente indicato** il proprio **debito tributario**; invece nei reati dichiarativi, ai fini della rinuncia all'azione penale, viene ritenuta necessaria la spontanea resipiscenza del contribuente.