



PENALE TRIBUTARIO

## **Riforma sanzioni: rimarcata la distinzione tra le fattispecie di indebita compensazione**

di Angelo Ginex

Master di specializzazione

### **Riforma Fiscale dell'accertamento e del contenzioso**

Scopri di più

Il decreto legislativo di **riforma** delle **sanzioni tributarie**, approvato in via definitiva dal Consiglio dei ministri dello scorso 24.5.2024, reca diverse novità in materia di **reati tributari**.

Tra le tante modifiche, la novella ridefinisce il **perimetro applicativo** del reato di **indebita compensazione** disciplinato dall'[articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000](#), offrendo una più puntuale **definizione di crediti inesistenti** e di **crediti non spettanti**.

La modifica in esame dà **attuazione al criterio di delega** che chiedeva di *“introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti”*.

In conseguenza di ciò, quindi, all'[articolo 1, comma 1, D.Lgs. 74/2000](#), saranno aggiunte le definizioni di **crediti inesistenti** e di **crediti non spettanti**. Nello specifico, dalla bozza in circolazione risulta che per **crediti**:

- **inesistenti**, si intendono sia i crediti per i quali **mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi** specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento; sia i crediti per i quali i suddetti requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di **rappresentazioni fraudolente**, attuate con documenti falsi, simulazioni o artifici;
- **non spettanti**, invece, si intendono i **crediti fruiti con modalità diverse da quelle previste per legge** ovvero, per l'eccedenza, quelli **fruiti in misura maggiore** rispetto a quella stabilita dalla legge, nonché i crediti che **difettano di elementi ulteriori o qualità specifiche** richieste dalla legge.

Sono **esclusi**, invece, dalla definizione di **“non spettanza”**, i crediti per i quali difettino **adempimenti amministrativi** di carattere strumentale, sempre che non siano previsti **a pena di decadenza**.



Così come precisato nella **relazione illustrativa** al decreto in esame, la **finalità** perseguita dal legislatore, mediante la previsione di una specifica distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti “è quella di offrire al contribuente un **quadro normativo chiaro** in merito agli **elementi costitutivi** delle due **fattispecie di reato** punite all’articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74”.

La citata relazione evidenzia, altresì, che la novella esplicita il **rapporto di sussidiarietà** tra le due fattispecie di reato, e che è necessario: “prendere abbrivio da quella dei **crediti inesistenti**, rispetto alla quale assume rilievo dirimente la **verifica** - per effetto di attività meramente cognitive - degli elementi che nell’economia della specifica normativa di riferimento assurgono alla dignità giuridica di **presupposti costitutivi**. Solo all’esito, una volta esclusa la **sussumibilità** nella categoria dei crediti inesistenti per effetto dell’immediato riscontro dei relativi presupposti costitutivi, andrà esplorato il distinto e residuale **profilo della spettanza** connesso ai profili per i quali residuino margini di apprezzamento valutativo”.

Sul punto, si consideri che la **distinzione** tra **crediti non spettanti** e **crediti inesistenti** non è di poco conto in sede penale, dal momento che essa incide sulla **pena edittale** prevista dalla legge e, inoltre, delimita l’ambito di operatività della **causa di non punibilità** per il **pagamento** del debito tributario alla **sola ipotesi di indebita compensazione di crediti non spettanti**.

Con riferimento alle definizioni introdotte, occorre altresì rilevare che il nuovo **comma 2-bis, dell’articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000**, prevede la **non punibilità** dell’autore del reato quando “anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono **condizioni di obiettiva incertezza** in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito”.

Detto altrimenti, la **punibilità** per l’autore del reato è **esclusa**, laddove questi sia incorso nella **compensazione indebita di crediti non spettanti in presenza di condizioni di obiettiva incertezza** in ordine agli elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito, anche per la natura tecnica delle valutazioni.

Anche questa previsione dà **attuazione** al suindicato **criterio di delega**, limitandosi a stabilire una **regola di giudizio** che è mera espressione di specificazione del canone “**in dubio pro reo**”.

A ciò si aggiunga che, come anticipato, la **distinzione** tra crediti non spettanti e crediti inesistenti si riverbera anche sulle **cause di non punibilità**.

L’attuale formulazione dell’[articolo 13, D.Lgs. 74/2000](#) (la cui rubrica è sostituita dalla seguente: “Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario”) prevede già che solo la **fattispecie di reato** avente ad oggetto “**crediti non spettanti**” non è **punibile** 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**.



Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il **debito tributario** sia in fase di **estinzione mediante rateizzazione**, è dato un termine di **tre mesi** per il **pagamento** del **debito residuo**.

Infine, si rileva che le modifiche in esame dovrebbero entrare in vigore il giorno successivo a quello di **pubblicazione** del decreto in esame **in Gazzetta Ufficiale**.