



IMPOSTE SUL REDDITO

Il cessionario di crediti fiscali inesistenti risponde penalmente solo se in dolo eventuale

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta

Scopri di più

Sembra un **bollettino di guerra** quello riportato dai media nel corso del solo ultimo mese di febbraio, in tema di **sequestri di crediti d'imposta inesistenti** disposti all'esito di indagini riguardanti **operazioni fraudolente in ambito superbonus e bonus edilizi** (si vedano, per esempio, le notizie di stampa concernenti i sequestri disposti a seguito delle attività ispettive dei reparti di Guardia di Finanza di Milano, Trento e Fermo, per rispettivamente sessantacinque milioni, dieci milioni e un milione e settecentomila Euro).

La rilevanza degli importi coinvolti (e la significativa diffusione geografica dei fenomeni fraudolenti in questione) induce a riflettere sul grado del **rischio gravante sui soggetti cessionari dei crediti d'imposta**, frutto di **siffatte operazioni in frode**; con particolare riguardo alla possibilità che tali soggetti, in aggiunta ai profili di responsabilità tributaria scolpiti dall'[articolo 121, comma 4, D.L. 34/2020](#), risultino coinvolti in **contestazioni penali** relativamente al reato di **indebita compensazione di crediti**, ex [articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000](#), ai sensi del quale è punito chiunque non versa le somme dovute utilizzando in **compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), **crediti viziati per un importo superiore a 50.000 euro**, stabilendosi una **pena minore** (reclusione da 6 mesi a 2 anni) se trattasi di crediti “non spettanti”, ovvero **una più grave** (da un 1 anno e 6 mesi a 6 anni) se trattasi di più insidiosi **crediti “inesistenti”**.

L'[articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000](#), merita di essere **brevemente inquadrato** dal punto di vista **oggettivo** e, soprattutto, **soggettivo**.

Sotto il primo punto di vista, è da notare come la norma penal-tributaria preveda **2 fattispecie di reato distinte**, riguardanti separatamente la **compensazione di crediti “non spettanti”** ovvero “**inesistenti**”, le cui definizioni s’individuano oggi, all’esito della Riforma fiscale, mercè il rinvio all’[articolo 1, comma 1, lettere g-quater\) nn. 1\) e 2\), e g-quinquies\) nn. 1\), 2\) e 3\), D.Lgs. 74/2000](#) (con definizione positivamente “*unitaria tra ambito penale e tributario*”, in coerenza all’ insegnamento reso in tema da [Cass., Sezioni Unite Civili, 11 dicembre 2023, n. 34419](#)), con la conseguenza che **la soglia di punibilità di euro 50.000 è da considerarsi autonomamente per**



ciascuna delle due ipotesi delittuose.

Sempre in ordine all'**elemento oggettivo**, è da sottolineare brevemente come la norma sanzioni genericamente la **condotta di “chiunque”**, laddove di fatto la fattispecie non possa essere realizzata se non dal **soggetto che integri l’evasione**, elidendo le poste dovute con l’esposizione in compensazione di crediti viziati in F24. Così, se il **cessionario dei crediti è una società**, sarà esposto alla contestazione del reato in commento il suo amministratore e legale rappresentante, ovvero **l’ulteriore soggetto eventualmente e specificamente delegato alla gestione degli adempimenti fiscali**, e, nel caso, chi concorra nel **reato ex articolo 110 c.p.** come **il socio che favorisca l’operazione**, o il consulente (Cassazione n. 1999/2017), o il **sindaco che renda parere favorevole all’acquisto di crediti fiscali inesistenti** (Cassazione n. 40324/2021). In compenso è utile dire che il **reato di indebita compensazione**, come qui configurabile in concreto, non può, comunque, **coinvolgere la responsabilità delle società**, ai sensi del D.Lgs. 231/2001, per non essere **ricompreso tra i relativi “reati presupposto”**.

Dal punto di vista soggettivo, invece, è necessario sottolineare come **la responsabilità del cessionario sul piano penale**, a titolo di reato di indebita compensazione, presupponga il **profilo psicologico del dolo in termini di esclusività**, differentemente dalla responsabilità tributaria dello stesso, che implica almeno la colpa o la colpa grave, rispettivamente **derivandone conseguenze**, ai sensi dell'[**articolo 121, comma 6, D.L. 34/2020**](#), in **punto sanzioni** (quelle del concorrente nella violazione, *ex articolo 9, D.Lgs. 472/1997*) o in **punto eccezionale responsabilità solidale** nel debito d’imposta del contribuente. E per quanto in giurisprudenza sia pacifico che, nel delitto di indebita compensazione, anche di crediti “inesistenti” da operazioni fraudolente, **non sia richiesto il “dolo specifico” dell’evasione**, ove la condotta mira volontariamente l’evento, il fine di evadere l’imposta, ma sia sufficiente la versione più attenuata del “dolo eventuale”, ove il **contribuente compensa scientemente il credito** pur nella consapevolezza della probabile inesistenza del credito stesso, è da rimarcare, in primo luogo, come il **“dolo eventuale” non coincida né con la negligenza, né con l’imprudenza, né con l’imperizia**; e, in secondo luogo (Cassazione n. 47670/2023) come un conto sia la **scorretta gestione di obblighi precauzionali e di diligenza**, a cui il cessionario sia tenuto per il suo ruolo e la sua natura, giustificanti un addebito a suo carico in termini di colpa, irrilevante ai fini penali (quand’anche colpa cosciente, a titolo di “dubbio irrisolto”); mentre altro conto sia la **“correzione di rotta” della propria volontà verso l’evento**, ossia verso la condotta della compensazione, che viene concretizzata a dubbio “sciolto”, superato dalla consapevolezza che un reato è comunque in corso di svolgimento, rappresentata come **concreta la possibilità che l’evasione tributaria si configuri**. Poiché il dolo eventuale non coincide *“con l’eventualità del dolo”* (Cassazione n. 47670/2023) e, dunque, **non si presume**, ma va dimostrato da parte del Pubblico Ministero, **ne viene**, in assenza di tale prova, che gli **eventuali e residuali profili di colpa**, anche cosciente, non sono idonei a **dischiudere profili di responsabilità penale** in capo ai cessionari di crediti inesistenti, ma solo profili di responsabilità tributaria ai sensi dell'[**articolo 121, D.L. 34/2020**](#).