

Con sentenza n. 44266 del 18 ottobre 2022 (dep. 22 novembre 2022), la terza sezione penale della Corte di cassazione ha ribadito il principio secondo cui la soglia di rilevanza penale di cui all'art. 10-*quater*, D.L.vo n. 74 del 10 marzo 2000, in materia di indebita compensazione, va riferita all'ammontare dei crediti non spettanti utilizzati per le compensazioni indebite, e non alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto non versate, con la conseguenza che, per accertare il superamento della soglia, occorre procedere alla somma algebrica degli importi dei crediti, quale ne sia la tipologia, inesistenti o non spettanti portati in compensazione

A sostegno di tale interpretazione, si osserva, in primo luogo, che, anche dopo la modifica operata dal D.L.vo n. 158 del 2015, il fuoco dell'incriminazione della fattispecie di cui all'art. 10-*quater*, n. 74 del 2000 è rappresentato non dall'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate, né dal rispetto del limite temporale della detraibilità del credito e nemmeno dall'utilizzo o meno del modello F24, ma dal ricorso a un istituto applicato nonostante l'assenza di un valido titolo.

Stante il richiamo espresso all'art. 17, D.L.vo n. 241 del 1997, il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti si configura perciò sia in caso di c.d. compensazione orizzontale, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, sia in caso di c.d. compensazione verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, in quanto il delitto si concretizza in ogni caso in una condotta omissiva supportata dalla redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione fondata su un credito inesistente o non spettante.

Una diversa interpretazione si pone in contrasto con il chiaro tenore letterale dell'art. 17, D.Lvo n. 241 del 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, possono utilizzare in compensazione i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali o dalle denunce periodiche contributive; in altri termini, genericamente riferendosi alle "somme dovute" l'art. 17 contempla tutte le somme potenzialmente liquidabili mediante il modello di pagamento unificato.

In senso contrario non depone il riferimento alla causa di non punibilità del pagamento del debito tributario ex art. 13, comma 1, D.L.vo n. 74 del 2000, che, parificando le tre fattispecie di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, confermerebbe che quella contemplata dalla norma di cui all'art. 10-*quater*, come le altre due, punirebbe sempre e solo l'omesso versamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto; invero, il citato art. 13 si limita semplicemente a prevedere che non sono più perseguibili penalmente gli omessi versamenti di ritenute dovute o certificate (art. 10-*bis*), gli omessi versamenti dell'Iva (art. 10-*ter*) e l'indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma 1), 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; si tratta perciò di norma dal chiaro intento premiale, che non appare idonea a circoscrivere l'ambito di operatività del reato di indebita compensazione.

In altri termini, la parificazione delle tre fattispecie incriminatrici operata dall'art. 13, comma 1, D.L.vo n. 74 del 2000, lungi dal comportare la conseguenza che l'art. 10-*quater* punirebbe l'indebita compensazione delle imposte dirette e non anche l'indebita compensazione con debiti previdenziali o Inail, sta unicamente a significare che, per gli omessi versamenti e per l'indebita compensazione, il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito tributario, a differenza di quanto invece previsto dall'art. 13, comma 2, D.L.vo n. 74 del 2000 per i reati dichiarativi, per il quale, ai fini della non punibilità, è necessaria la spontaneità della respiscenza del contribuente.

In definitiva, l'unica norma richiamata dalla fattispecie incriminatrice in esame è l'indicato art. 17, D.L.vo n. 241 del 1997, che non limita 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 art.

10-*quater* D.L.vo n. 74 del 2000 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).

L'art. 17, D.L.vo n. 241 del 1997 ha solo allargato le ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie, senza prevedere che l'istituto possa trovare applicazione solo relativamente a tributi della stessa specie o di specie diversa.

Riferimenti Normativi:

- art. 10-*quater*, D.L.vo 10 marzo 2000, n. 74