



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

Ruolo del perito nei procedimenti penali delle indebite compensazioni e soggetti responsabili

Presentazione ed analisi delle fattispecie

Paolo Donda

15 dicembre 2020

Fonti normative: D. Lgs. n. 74/2000

Art. 10-quater Indebita compensazione ⁽¹⁾

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

(1) Articolo inserito dall'art. 35, comma 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, e, successivamente, così sostituito dall' art. 9, comma 1, [D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158](#).



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



Per quel che concerne la fattispecie del **credito d'imposta "non spettante"**, ai sensi dell'[articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#) viene stabilito che *"Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato"*. Dal dato normativo si evince dunque che la fattispecie di credito d'imposta **"non spettante"** si ha quando l'**eccedenza** d'imposta o il **credito** d'imposta sono **"esistenti"** ma il loro utilizzo avviene in **misura superiore a quella spettante** o in **violazione delle modalità di utilizzo** normativamente previste (oltre il limite o in presenza di ruoli scaduti).



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



Per l'indebitto utilizzo di un **credito d'imposta "inesistente"**, l'[articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#), prevede che: *"Nel caso di **utilizzo in compensazione di crediti inesistenti** per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione **dal cento al duecento per cento** della misura dei **crediti**. Per le sanzioni previste nel presente comma, **in nessun caso si applica la definizione agevolata** prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del [decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#) (no a pagamento con sanzioni ridotte ad 1/3).*

*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 articoli [36-bis e 36-ter del DPR 600/73](#), e all'articolo [54-bis del DPR 633/72](#).*



A norma dell'[articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008](#) è previsto che gli avvisi di **recupero** di credito d'imposta (trattasi della particolare tipologia di atti prevista dall'[articolo 1, comma 421, L. 311/2004](#)) emessi a seguito del **controllo** degli **F24** in cui è stato inserito un importo a credito in **compensazione**, possono essere **notificati**, a pena di **decadenza**, *“entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo”*.

L'utilizzo improprio del credito può essere regolarizzato con il ravvedimento operoso ma è fondamentale inquadrare la fattispecie corretta:

- in caso di credito non spettante la sanzione di riferimento è il 30%
- in caso di credito inesistente la sanzione base va dal 100% al 200% del maggior credito utilizzato.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

La compensazione può essere di due tipi: **orizzontale e verticale**.

Compensazione orizzontale, disciplinata dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, opera in relazione a crediti e debiti relativi a imposte diverse, contributi, sanzioni e tutti gli altri pagamenti eseguibili con modello F24.

Limite attuale 1.000.000 euro.

Compensazione verticale, prevista dalle singole leggi d'imposta, consiste nel riporto di un credito ad un periodo successivo al fine di ridurre, mediante detrazione, un debito sorto o che sorgerà, della medesima imposta.

Nessun limite, sede dichiarativa.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

La presentazione della compensazione rappresenta l'elemento di discriminazione tra il reato in oggetto e la fattispecie di semplice omesso versamento. (Cass. Penale sent. n. 15236 del 2015)

Tale **componente fraudolenta** è insita nella fattispecie di cui all'art. 10 quater, e si identifica come un *quid pluris* rispetto al semplice omesso versamento. Per questo il Legislatore ha previsto maggiore severità e soglie inferiori (50.000 a differenza di 150.000 per versamento ritenute e 250.000 per omesso versamento iva).

La Corte di Cassazione con una sentenza (Cass. Penale, III sez., 5 novembre 2019, sent. n. 44737) ha statuito che il delitto di cui all'articolo 10 quater si consuma **al momento della presentazione** dell'ultimo **modello F24** relativo all'anno interessato.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

La Suprema Corte, con un altro provvedimento, (Cass. Penale, III sez., sent. n. 1999/2018) ha accertato che **integra il delitto di indebita compensazione, il pagamento dei debiti fiscali avvenuto tramite compensazione a seguito di acollo, qualora venga commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, con l'aggravante se a carattere seriale.** Ai sensi dell'art 17 del d.lgs. 241/97 la compensazione può avvenire esclusivamente tra i medesimi soggetti e non viene in alcun modo contemplata l'ipotesi dell'acollo. Sulla **serialità** si rileva che se il delitto viene commesso dal consulente, intermediario o professionista fiscale, ciò può essere indice di una certa abitudine e ripetitività della condotta incriminata.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



Trattandosi di un **delitto istantaneo** che si configura con l'invio dell'F24, la **circolare 1/2018 della Guardia di Finanza** rileva che, nei casi di delega da parte del contribuente ad un professionista, **può determinarsi il concorso (art. 13 bis comma 3 ovvero pene aumentate della metà)** laddove risulti che questi abbia eseguito la delega conferitagli nonostante fosse **consapevole** dell'illiceità della compensazione (**dolo generico**) o che sia stato l'ideatore o suggeritore dell'utilizzo illecito, **concorrendo consapevolmente** alla realizzazione delle indebite compensazioni. Ciò posto, essendo tutti i concorrenti del reato corresponsabili, il **sequestro preventivo** finalizzato alla **confisca per equivalente** può essere disposto, nei limiti del profitto, **indifferentemente** nei confronti del contribuente o del consulente, anche in mancanza di arricchimento personale.

- Cass. Pen. Sent. n. 44737 dep. 5/11/2019 e Cass. Pen., Sez. III, Sent. n. 20853 dep.15/7/2020 (ud. 25 febbraio 2020).

L'indebita compensazione deve risultare dal modello F24, mentre, nella specie, il modello non è stato presentato e non sono stati rappresentati nella motivazione elementi idonei a ricostruire la fattispecie delittuosa.

- Cass. pen., Sez. III, Sent. 11 settembre 2020 (ud. 17 giugno 2020),n. 25922

Onere della prova della spettanza del credito in caso di mancata presentazione della precedente dichiarazione fiscale. La mancata presentazione impedisce la verifica della spettanza del credito e si pone come **condizione ostativa** alla successiva legittima utilizzazione in occasione della compensazione con altri debiti nei confronti dell'Erario.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

- Cassazione penale, sentenza n. 14763 depositata il 13 maggio 2020

E' configurabile il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, di cui all'art. 10 quater, **sia nel caso di compensazione "verticale"**, ovvero crediti e debiti afferenti alla medesima imposta, **sia in caso di compensazione "orizzontale"**, ovvero crediti e debiti di imposta di natura diversa.

- **Corte Costituzionale, sentenza 21 febbraio 2018, n. 35 (ud. 6 dicembre 2017)** legittimità costituzionale dell'art. 10-*quater* del d.lgs. 74/2000 (soglia 50.000) rispetto all'art. 4 d.lgs. 74/2000 (dichiarazione infedele ex soglia 150.000). E' evidente uno **specifico disvalore di azione**, consistente nell'abusiva utilizzazione dell'istituto della compensazione tributaria con una condotta fraudolenta di natura **commissiva (F24 ideologicamente falso)**.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



FONDAZIONE
TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

- Cassazione Ordinanza n. 24093 dep. 30/10/2020

la distinzione tra **credito non spettante** e **credito inesistente** è “**priva di fondamento logico-giuridico**” e il margine di tempo fissato per le verifiche da parte dell’Amministrazione finanziaria deve quindi essere indistintamente fissato in **otto anni. Si tratta di una decisione che va nella direzione opposta rispetto a quanto previsto dal Legislatore.** Crea l’opportunità per l’Amministrazione Finanziaria di effettuare accertamenti più onerosi, in un termine più lungo, invalida l’eventuale ricorso al ravvedimento operoso ed esclude la causa di non punibilità in caso di pagamento integrale delle somme, sanzioni ed interessi. La ratio è quella di avere più tempo ed incisività per contrastare l’indebito utilizzo dei crediti e poter effettuare maggiori controlli su alcune particolari tipologie di crediti fiscali (R&S, Mezzogiorno).