

La Cassazione sull'indebita compensazione: la presentazione dell'F24 consuma il reato

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 8 Ottobre 2019

La Corte di Cassazione ha affermato che il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10 quater del D.Lgs. n.74/2000 è integrato dal mancato versamento di somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti, ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. 241 del 1997. Approfondiamo l'argomento con questo articolo.

Non è sufficiente, secondo gli Ermellini, solo il mancato versamento, ma **occorrendo una operazione di compensazione a mezzo di presentazione di modello F24**, momento che segna la consumazione del reato, indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione dei redditi

(sentenza Cassazione [n. 25336 del 7 giugno 2019](#))



Il reato di indebita compensazione

L'art. 9 del [D.Lgs. n. 158/2015](#), riformulando integralmente l'art. 10-*quater* del D.Lgs.n.74/2000, ha operato una scissione tra **crediti non spettanti** e **crediti inesistenti**:

- con il primo comma, pur confermandosi la fattispecie, viene ridisegnata in maniera autonoma, eliminando il richiamo all'art. 10-bis e prevedendo che **la sanzione della reclusione** da sei mesi a due anni prevista per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241, crediti "non spettanti", si configuri **solo al superamento della soglia di punibilità fissata in cinquantamila euro**;

- con il secondo comma, invece, **è punita più gravemente**, con la **reclusione** da un anno e sei mesi a sei anni, **la fattispecie di utilizzo in compensazione di crediti “inesistenti”** per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

La G.d.F. sulla Indebita Compensazione

La stessa Guardia di Finanza, nella **circolare n.1/2018** ha rilevato che

“il richiamo operato nell’art. 10-quater all’art. 17 del D.Lgs. n. 241/97 determina l’applicabilità della sanzione penale ivi prevista per le sole indebite compensazioni effettuate in sede di versamento unificato mediante modello F24 (compensazione orizzontale¹), non essendo applicabile a quelle operate in sede dichiarativa (compensazione verticale)”².

Inoltre, precisa la stessa circolare n.1/2018 della G.d.F., l’estensione alla nozione di “*elementi attivi o passivi*” delle “*componenti che incidono sulla determinazione dell’imposta dovuta*”, permette di

“ricondere le indebite compensazioni verticali (indicazione in dichiarazione di un credito inesistente), ricorrendone tutti gli elementi, nell’ambito dei delitti dichiarativi di cui agli artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 74/2000”.

In ordine alla **demarcazione tra crediti “non spettanti” e crediti “non esistenti”**, la Guardia di Finanza ritiene rilevante la definizione di crediti inesistenti fornita dall’art. 13, comma 5, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/97, come modificato dal D.Lgs. n. 158/2015, in base al quale:

“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 artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633".

L'ufficio del Massimario sull'Indebita Compensazione

Inoltre, viene richiamata la **relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione**, n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015, che opera una precisa distinzione:

- Crediti inesistenti

Quelli che “ risultano tali sin dall'origine (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta)”; “ che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione)”; ovvero “ sottoposti a condizione sospensiva”;

- Crediti non spettanti

Quelli utilizzati oltre il limite normativo; ovvero in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati ³.

Il reato di indebita compensazione si consuma con la presentazione dell'F24

Il delitto in questione si configura come istantaneo, **consumandosi nel momento in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti** che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore a cinquantamila euro e si perfeziona **all'atto dell'invio o della presentazione del modello F24** all'istituto

di credito convenzionato cui è stata conferita apposita delega irrevocabile, ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 241/97.

La circolare della Guardia di Finanza rileva che nei casi di delega da parte del contribuente ad un professionista terzo per la compilazione e l'invio del modello F24, **può determinarsi il concorso del consulente** stesso nel delitto in trattazione laddove risulti che questi abbia eseguito la delega conferitagli nonostante fosse consapevole dell'illiceità della compensazione o che sia stato l'ideatore o suggeritore dell'utilizzo illecito dei meccanismi di cui al modello F24, concorrendo consapevolmente alla realizzazione delle indebite compensazioni⁴.

Sullo stesso argomento leggi anche: [Accollo fiscale e indebita compensazione](#).

NOTE

1 La 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.

2 La 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 nel medesimo periodo. Tale compensazione riguarda i crediti e i debiti relativi al medesimo tipo di imposta e può essere effettuata senza alcun limite.

3 In senso conforme Cass., Sez. III, 9 settembre 2015, n. 36393

4 Cass., Sez. III, 16 giugno 2011, n. 24166. Cfr. anche Cass.Sez.III, sent.n.1999/2018, che applica l'art.10-quater, del D.Lgs.n.74/2000 anche alla condotta dolosa del professionista.

a cura di Gianfranco Antico

Martedì 8 Ottobre 2019