La compensazione di crediti oltre il tetto massimo annuale costituisce reato

di Nicola Monfreda

Pubblicato il 25 Settembre 2015

il contribuente che compensa crediti tributari inesistenti, oltre il limite prefissato dalla legge, commette un reato tributario

La Corte di Cassazione (con la **sentenza n. 36393 del 9 settembre 2015**) si è espressa circa l'illiceità della condotta posta in essere dal contribuente che, in violazione dei limiti previsti dall'art. 34 della Legge n. 388/2000, porta in compensazione, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. n. 241/1997, crediti per somme superiori alla soglia massima.
In particolare, tenuto conto che, come è ben noto, il citato art. 34 (così come da ultimo modificato, a decorrere dall'anno 2014, dal comma 2 dell'articolo 9, D.L. 8 aprile 2013, n. 35) individua in **€ 700.000, per ciascun anno solare, il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili** ai sensi del menzionato D.Lgs. n. 241/1997, è sorto da tempo (sia in ambito dottrinale che giurisprudenziale) un vivace dibattito in ordine alla configurabilità, in capo al soggetto che porta in compensazione crediti per importi superiori alle soglie annuali, delle fattispecie illecite amministrative (di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997) ovvero, al superamento dei 50.000 €, della figura criminosa di cui all'art. 10 *quater* del D.Lgs. n. 74/2000.

Al riguardo, occorre evidenziare che sul **piano sanzionatorio amministrativo** l'Agenzia delle Entrate e del Territorio, con la **risoluzione 27 novembre 2008, n. 452/E**, rispondendo a un'istanza di interpello presentata da un contribuente che aveva effettuato compensazioni orizzontali del credito Iva annuale (comunque legittimamente spettanti) per un ammontare eccedente quello massimo previsto per anno solare, ha precisato che il comportamento tenuto era da reputarsi sanzionabile, in quanto la condotta in esame è illegittima per il semplice fatto che "*il credito d'imposta, sebbene esistente, non può essere utilizzato in compensazione per un importo superiore a 516.456,90 euro (limite poi innalzato dal D.L. n. 35/2013)*", in violazione del combinato disposto dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 e dell'art. 34 della L. n. 388/2000.

Sulla medesima linea interpretativa si pongono, altresì, la circolare del medesimo Organo del **13 marzo 2009, n. 8/E**, oltre che diverse pronunce di merito, tra le quali si riporta quanto indicato, ad esempio, dalla **CTR Puglia, Sez. VI, con la sentenza 21 luglio 2011, n. 75**: "*dalla non controversa violazione dell'art. 34 della legge n. 388 del 2000 consegue che le compensazioni effettuate 'contra*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

legem' non realizzano violazioni di carattere formale, bensì sostanziale per le quali è prevista la specifica sanzione del 30%, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997".
In merito, non sono mancate, comunque, posizioni giurisprudenziali di diverso avviso, incentrate in linea di massima sulla non sanzionabilità di una condotta di tal guisa in mancanza di una specifica norma ovvero nell'impossibilità di applicare in via analogica norme sanzionatorie che l'ordinamento prevede per fattispecie diverse (cfr. anche Comm. trib. reg. Bologna, Sez. I, sent. 9 luglio 2012, n. 64). Tra tutte si riporta la sentenza della **C.T.P. Milano, Sez. ILIII, 8 febbraio 2011, n. 31**, nella quale l'organo giudicante afferma che "*la compensazione dei crediti, oggettivamente esistenti, in misura superiore ai limiti previsti dall'articolo 31, 1° comma della legge 388/2000, non è sanzionata da alcuna norma. La giurisprudenza di merito es. sentenza n. 51 del 13/6/2009 emessa dalla Commissione Regionale del Veneto Sezione 3° nonché la sentenza n. 49 del 4/6/2008 emessa dalla Commissione Provinciale di Modena nonché la sentenza n. 33 del 27/4/2003 emessa dalla Commissione Provinciale di Ravenna hanno ritenuto che il cosiddetto splafonamento del credito di imposta, compensabile con Modello F24, non può essere considerato alla stessa stregua dei mancato pagamento del tributo applicando all'uno le conseguenze previste per l'altro poiché detta interpretazione è arbitraria e non trova conforto in alcuna previsione legislativa. Nel nostro ordinamento ogni violazione ed ogni sanzione deve trovare la sua previsione nella legge in mancanza della quale non si può ricorrere né all'analogia né a teoremi astratti. Ne consegue che, nel caso di specie, le sanzioni previste dall'articolo 13 comma 1° del D.Lgs. 471/97 sono inapplicabili*".

Per quanto concerne il **profilo penalistico**, si osserva preliminarmente che l'art. **10-*quater* (indebita compensazione) del D.Lgs. n. 74/2000**, inserito dall'art.35, c. 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223*:*

- prevede che "*La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a 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 o inesistenti*";
- introduce, quindi, una nuova fattispecie delittuosa in materia di violazione degli obblighi di versamento, che punisce la compensazione dei debiti d'imposta con **crediti non spettanti** o **inesistenti**;
- sanziona una condotta di tipo commissivo visto che si richiede un comportamento attivo da parte dell'agente, consistente nella compensazione dei debiti d'imposta con crediti non spettanti o inesistenti.

Pertanto, **il delitto si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità** pari a cinquantamila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta. Tale soglia di punibilità deriva dal rinvio operato dall'articolo 10-*quater* ai *"limiti"* previsti dal precedente articolo 10-*bis*. Pertanto, nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori a tale soglia, la figura illecita in esame non può ritenersi integrata in quanto il reato si configura solo nel momento in cui si procede, per lo stesso periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore alla soglia di rilevanza di cinquantamila euro.

Con riferimento all'**elemento soggettivo del reato**, la norma prevede solo il **dolo generico**, senza richiedere, ai fini dell'integrazione della figura di reato, l'ulteriore intento specifico di evasione. Pertanto, mentre non sorgono problemi in merito all'indebita compensazione di **crediti inesistenti** poiché in tal casoil credito d'imposta si basa su documentazione materialmente o ideologicamente falsa, nel caso di **crediti non spettanti** l'indebita compensazione potrebbe essere frutto di meri errori visto che la norma sembra riferirsi all'ipotesi di un credito il cui importo è stato, in tutto od in parte, erroneamente calcolato. In conclusione, secondo quanto previsto dall'art.10 – *quater*, dovrebbe sanzionarsi penalmente il contribuente che, senza alcun intento evasivo, pone in essere un'indebita compensazione solo in conseguenza di errore come, ad esempio, a seguito di detrazione dell'Iva afferente costi non inerenti.

Ciò premesso, la sentenza n. 36393 in commento afferma la **punibilità**, ai sensi del richiamato art 10-*quater*, del contribuente che opera una compensazione delle imposte dovute con crediti per somme superiori al limite annuale di **700.000 €** sempreché sia superata la soglia di rilevanza penale di **50.000 €**, precisando che:

- per **credito "***non spettante***"** si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed esatto ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario;
- la nozione di credito non spettante, non può essere ricondotta al concetto di mera non spettanza soggettiva (essendo evidente che il portare, eventualmente, in detrazione un credito tributario, pur astrattamente esistente ma riferito ad altro soggetto, integra gli estremi della compensazione con un credito inesistente o, meglio, inesistente relativamente alla posizione del soggetto che operi la compensazione) ovvero alla pendenza di una condizione al cui avveramento sia subordinata l'esistenza del credito (infatti, anche in questo caso, laddove si tratti di condizione sospensiva, (intanto che essa sia pendente, il credito, trattandosi di fattispecie e formazione progressiva, ancora non è sorto (esso è, pertanto, inesistente), mentre, se si trattasse di condizione risolutiva, una volta verificatasi quest'ultima, il credito stesso sarebbe definitivamente venuto meno);
- analogo orientamento è stato espresso dal medesimo Organo nella **sentenza n. 3367 del 26.6.2014.**

25 settembre 2015
Nicola Monfreda

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D