

Giurisprudenza

Indebita compensazione: è reato se risulta da F24

12 Dicembre 2019

Secondo i Supremi giudici, non integra il reato in questione un mero mancato versamento ma occorre che lo stesso sia “compensato” con importi non esistenti o non spettanti

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 44737 del 5 novembre 2019, ha stabilito che il delitto di indebita compensazione ex articolo 10-*quater* Dlgs. n. 74/2000 si consuma al momento della presentazione del modello F24 e non in quello della successiva dichiarazione, in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento, per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà inesistenti o non spettanti.

Il processo di merito

Il gip del Tribunale di Bari dichiarava un'imputata responsabile del reato di cui all'articolo 10 Dlgs. n. 74/2000, ascrittole per avere, quale socia e amministratrice di una srl, occultato le scritture contabili obbligatorie tenute in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari relativi a tali anni di imposta, e un altro imputato responsabile del reato di cui all'articolo 10-*quater* Dlgs. n. 74/2000.

Investita della vertenza, la Corte d'appello di Bari rideterminava parzialmente le pene irrogate, confermando la condanna per la prima ma limitando la responsabilità penale del secondo solamente in relazione alle indebite compensazioni di imposte dallo stesso eseguite quale amministratore.

Il ricorso per cassazione

Ricorrevano per cassazione entrambi gli imputati.

Ai nostri fini, è opportuno focalizzare l'attenzione sul secondo motivo di ricorso introdotto

dall'imputato per il delitto ex articolo 10-*quater* Dlgs. n. 74/2000.

Egli, in particolare, lamentava un vizio della motivazione e l'erronea applicazione degli articoli 10-*bis* e 10-*quater* Dlgs. citato, ai sensi dell'articolo 606, comma 1, lettera b) ed e), cpp, ribadendo l'insufficienza, per poter ritenere dimostrate le compensazioni contestate, di quanto emergente dalle sole dichiarazioni Iva degli anni in questione, in assenza dell'acquisizione dei modelli F24 mediante i quali erano state eseguite le compensazioni oggetto delle contestazioni residue, richiamando quanto già chiarito dalla stessa Corte di legittimità, con la sentenza n. 15236/2015.

La pronuncia della Cassazione

Nel prendere posizione sulla doglianza dell'imputato, i Supremi giudici spiegano che la condotta di cui al reato ex articolo 10-*quater* Dlgs. n. 74/2000 si caratterizza per il mancato versamento di somme dovute utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 Dlgs. n. 241 del 1997, crediti non spettanti o inesistenti.

Non è, quindi, sufficiente, a integrare il reato un mancato versamento, ma occorre che lo stesso risulti, a monte, formalmente "giustificato" da una operata compensazione tra le somme dovute all'Erario e crediti verso il contribuente, in realtà non spettanti o inesistenti.

La differenza fra indebita compensazione e omesso versamento

È del resto - continua la Corte - proprio la condotta, necessaria, di compensazione a esprimere la componente fraudolenta insita nella fattispecie e che rappresenta il *quid pluris* che differenzia il reato di cui all'articolo 10-*quater* rispetto a una fattispecie di semplice omesso versamento (*cf*r Cassazione n. 15236/2015).

Il delitto di indebita compensazione si consuma, di conseguenza, al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale (*cf*r Cassazione n. 4958/2018).

Il ruolo centrale del modello F24

L'indebita compensazione deve, dunque, risultare dal modello F24, mediante il quale la stessa è stata realizzata, indicandovi, appunto, in compensazione, crediti inesistenti o non spettanti, trattandosi dello strumento imposto dal legislatore per poter eseguire le compensazioni tra debiti e crediti tributari, che, quindi, non possono che essere realizzate attraverso la presentazione di tale modello, debitamente compilato, in difetto del quale non può dirsi sussistente una compensazione.

Il caso di specie

Tanto premesso, la Cassazione osserva che, nel caso di specie, l'esecuzione delle compensazioni ritenute indebite era stata desunta da:

- annotazioni sul libro giornale
- dichiarazioni Iva
- versamenti di imposta con F24;

ma senza dare atto, come necessario, della realizzazione delle compensazioni ritenute indebite nei corrispondenti modelli F24 via via presentati nel corso dell'anno di imposta.

In sostanza, nella sentenza impugnata, mancava la prova dell'effettuata compensazione, quale necessario presupposto del mancato versamento, prova che veniva desunta dal giudice di merito in maniera, per così dire, indiretta.

Da qui, la declaratoria di insussistenza del fatto ascritto all'imputato.

Conclusioni

La posizione dei giudici di legittimità, che, nel caso di specie, danno continuità a un orientamento già da essi espresso, viene fatta propria anche nella circolare della Guardia di finanza n. 1/2018, secondo cui, il richiamo operato nell'articolo 10-*quater* all'articolo 17 Dlgs. 241/1997 determina l'applicabilità della sanzione penale ivi prevista per le sole compensazioni effettuate in sede di versamento unificato mediante modello F24 (cosiddetta compensazione "orizzontale"), non essendo applicabile a quelle operate in sede dichiarativa (cosiddetta compensazione "verticale").

Il reato in questione, pertanto, si configura quale reato istantaneo, che si consuma nel momento in cui si procede, nel medesimo periodo di imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi in compensazione, sia superiore a 50mila euro e che si perfeziona all'atto dell'invio o della presentazione del modello F24 all'istituto di credito convenzionato, cui è stata conferita apposita delega irrevocabile.

Infine, per delineare i crediti su cui può esperirsi l'indebita compensazione, giova fare riferimento alla relazione dell'ufficio del Massimario della stessa Cassazione (n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015), che ha spiegato che:

- per "crediti inesistenti", si intendono quelli che *"risultano tali sin dall'origine"* (perché, ad esempio, esso non esiste materialmente) oppure *"che non esistono dal punto di vista*

soggettivo” (ossia perché spettanti ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione) o, infine, *“sottoposti a condizione sospensiva”*;

- per “crediti non spettanti”, si intendono quelli utilizzati oltre il limite normativo ovvero in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati.

di

Cristina Fiaschi

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/indebita-compensazione-e-reato-se-risulta-f24>