

Giurisprudenza

Il reato di indebita compensazione non può aspettare la dichiarazione

7 Gennaio 2021

La condotta delittuosa del contribuente, che omette di versare il dovuto, per effetto dell'utilizzo di crediti non spettanti, si perfeziona al momento della presentazione del modello F24



La Corte di cassazione ha stabilito che il delitto di indebita compensazione, previsto dall'articolo 10-*quater*, Dlgs n. 74/2000, non presuppone la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione annuale. Ciò, a differenza del reato di dichiarazione infedele, di cui all'articolo 4 dello stesso decreto legislativo, in cui, invece, il mendacio del contribuente si esprime proprio nella dichiarazione annuale

relativa alle imposte sui redditi o all'Iva.

Questo il principio di diritto, contenuto nella sentenza n. 32686, dello scorso 23 novembre.

I fatti e il ricorso per cassazione

La Corte d'appello di Milano confermava la sentenza del Gip, che aveva condannato un imputato per il reato ex articolo 10-*quater*, Dlgs n. 74/2000.

Quest'ultimo proponeva ricorso per cassazione, deducendo, tra l'altro, la contraddittorietà e la manifesta illogicità della motivazione. In particolare, secondo la prospettazione del ricorrente, mancava l'analisi, da parte della sentenza impugnata, sull'assenza, nell'accertamento dell'Agenzia delle entrate, della presentazione della dichiarazione, nella quale sarebbero risultati i crediti inesistenti, per l'anno di imposta in questione. L'omessa presentazione della dichiarazione Iva, infatti, per il contribuente, costituiva presupposto necessario dell'avviso in cui si accertavano i

crediti posti in compensazione. Inoltre, continuava l'imputato, nella sentenza impugnata non veniva valutata l'assenza del Pvc, la cui redazione era obbligatoria, per la propria difesa dalla pretesa fiscale dell'amministrazione finanziaria.

In definitiva, la mancata redazione del Pvc e l'omessa presentazione della dichiarazione Iva avrebbero dovuto travolgere l'avviso di accertamento, con conseguente caducazione del reato.

La decisione della suprema Corte

Per la Cassazione, innanzitutto, il ricorso dell'imputato è inammissibile, atteso che viene richiesta una rivalutazione del fatto, preclusa in sede di legittimità.

In particolare, osserva la Corte, nel ricorso in cassazione non si contestava l'inesistenza dei crediti, ma si prospettavano motivi relativi al procedimento tributario, che nulla hanno a che fare con il processo penale.

Tuttavia, nonostante il vizio del ricorso dell'imputato, il Collegio supremo ha, comunque, colto l'occasione per precisare una serie di principi di diritto, in ordine ad alcune tipologie delittuose.

Indebita compensazione e dichiarazione infedele

La Cassazione, anzitutto, richiama il principio di diritto, già affermato in precedenza, secondo cui l'assenza della dichiarazione Iva (pur nell'effettuazione degli adempimenti trimestrali) non incide sulla configurabilità del reato di indebita compensazione.

Infatti, *"In tema di reati tributari, il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10 quater D.Lgs. 74/2000, si consuma 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"* (cfr Cassazione n. 4958/2018).

La configurazione legislativa del delitto di indebita compensazione, infatti, differisce da quella del reato di dichiarazione infedele (ex articolo 4, Dlgs n. 74/2000), in cui il mendacio del contribuente si esprime proprio nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'Iva (cfr anche Cassazione n. 4958/2019).

Natura istantanea del reato

È, infatti, l'indicazione del credito inesistente portato in compensazione nel modello F24 che ha rilevanza, e non l'omessa presentazione della dichiarazione Iva, nell'indebita compensazione.

In particolare, la Cassazione ha precisato che *"in tema di reati tributari, il delitto ... ex art. 10 quater D.Lgs. 74/2000, richiede, sotto il profilo oggettivo, che il mancato versamento di imposta risulti formalmente 'giustificato' da una illegittima compensazione, ex art. 17 D.Lgs. 241/1997,*

operata tra le somme spettanti all'erario e i crediti vantati dal contribuente, in realtà non spettanti o inesistenti” (cfr Cassazione n. 15236/2015).

In quest'ultimo caso, tra l'altro, la Corte di legittimità aveva escluso la configurabilità del reato, proprio perchè l'imputato non aveva compilato alcun modello F24 in cui avrebbe dovuto indicare il credito, inesistente o non spettante, da portare in compensazione, diversamente dal caso concreto, in cui la presentazione del modello F24 non veniva contestata dal ricorrente.

Osservazioni

Alla luce dei principi evidenziati, che formano un orientamento che può dirsi consolidato, la Corte di cassazione ha occasione di precisare che *“il reato di indebita compensazione si consuma 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 del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale”*.

La decisione annotata ribadisce, quindi, la natura di reato istantaneo dell'indebita compensazione, ex articolo 10-*quater*, Dlgs n. 74/2000: il delitto, quindi, si perfeziona al momento dell'invio o della presentazione del modello F24 all'istituto di credito convenzionato cui è stata conferita la delega, ex articolo 19, Dlgs n. 241/1997.

È proprio la condotta di “compensazione” (che, per essere penalmente rilevante, deve essere per un importo annuo superiore a cinquantamila euro) che caratterizza la figura delittuosa, omissiva propria, e che rappresenta il *discrimen* rispetto alla fattispecie di omesso versamento, prevista dal precedente articolo 10-*ter*, Dlgs n. 74/2000: non basta, in sostanza, un mero omesso versamento per configurare il delitto ex articolo 10-*quater*, Dlgs n. 74/2000, ma occorre che lo stesso risulti giustificato da una compensazione tra importi dovuti all'erario e crediti verso il contribuente, in realtà non spettanti o inesistenti.

di

Martino Verrengia

Cristina Fiaschi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/reato-indebita-compensazione-non-puo-attendere-dichiarazione>