

**Il reato di indebita compensazione ex art. 10  
*quater* del D.Lgs. 74/2000.**

**Analisi della fattispecie e profili di criticità rispetto  
al possibile concorso dell'intermediario.**



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**

**Roma, 30 settembre 2014  
Piazzale delle Belle Arti n. 2**

# Art. 10 - *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

**<< 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. >>**



Trattasi di una nuova fattispecie non prevista dalla vecchia L. 516/82

N.B.: Articolo aggiunto dal comma 7, dell'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 (c.d. decreto Bersani), convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006 n. 248.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### Il diritto transitorio

La norma è **in vigore dal 4 luglio 2006**.

In una recente pronuncia la Cassazione ha ritenuto applicabile l'art. 10 - *quater* anche alle condotte poste in essere nel 2005 (**Cass. pen. n. 37350/2013**). A tal proposito la Cassazione aveva già precisato che, ex art. 2 c.p., l'art. 10 *quater* contenendo elementi specializzanti rispetto alla più generale figura della truffa ed essendo norma più favorevole per il trattamento sanzionatorio, andrebbe applicato anche alle condotte antecedenti l'entrata in vigore della stessa (**Cass. pen. 35968/2009**).

Principio opposto è stato pronunciato dalla **Cassazione con la sentenza n. 36859/2013** che ritiene il reato di indebita compensazione ex art. 10 – *quater*, un *novum* nel diritto penale tributario, con la conseguenza che la relativa condotta non può ritenersi sanzionata prima della sua introduzione.

La **Cassazione con la sentenza 7662/2012**, inoltre, ha precisato che il reato reato di indebita compensazione ex art. 10 – *quater* ha natura speciale rispetto al reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato e che la condotta di indebita compensazione realizzata precedentemente all'entrata in vigore del citato decreto ricade nella sfera di applicazione dell'art. 316 ter c.p..

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### L'interesse oggetto di tutela

Il bene giuridico oggetto di tutela è **l'interesse dello Stato**, da intendersi in senso ampio, **alla tempestiva ed efficace riscossione** delle imposte, dei contributi e degli altri crediti oggetto di pagamento sulla base dell'auto – liquidazione effettuata dal contribuente.

Questo inadempimento è particolarmente insidioso perché non si sviluppa solo con un semplice omesso versamento, ma si realizza attraverso una **compensazione indebita di non immediata percezione da parte dell'Erario** (così relazione governativa).

# Art. 10- quater

## Indebita compensazione – segue

### I soggetti attivi (rinvio)

Trattasi di un **reato proprio** che può essere commesso **esclusivamente dal contribuente** che nel pagare le imposte attraverso il Mod. F24, effettui delle compensazioni, ex art. 17 del D.Lgs. 241/97, ad esso non spettanti per importi superiori ad euro 50.000,00 per periodo d'imposta.

Quando il contribuente è una società il soggetto attivo del reato è l'amministratore.

**N.B.:** La natura di reato proprio non esclude che la responsabilità possa estendersi anche ad altri soggetti attraverso l'applicazione dei principi in materia di **concorso di persone nel reato ex art. 110 c.p.** Ad es. per il caso del **socio** vedasi **Cass. pen. sez. III, sent. n. 662 del 01.12.2010** : << ... È vero che il reato di indebita compensazione viene commesso in via principale dagli amministratori, quali responsabili del rispetto degli obblighi tributari; **ciò, tuttavia, non impedisce che alla commissione del reato proprio possano concorrere i soci o altre persone, la cui co-responsabilità può trovare fondamento in condotte consapevoli che rispondano ai requisiti fissati in via generale dall'art. 110 c.p.** Nel caso di specie, inoltre, tale co-responsabilità risultava fondata non soltanto sulla condotta successiva di occultamento delle scritture contabili (come sostenuto nel ricorso), ma anche sulla sua posizione all'interno della società al momento dell'integrazione della fattispecie, "che qualifica e attribuisce significato alla successiva attivazione... funzionale al perfezionamento del disegno criminoso".>>.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### La condotta

Il delitto in oggetto si realizza a seguito della **compilazione del Mod. F24**, con l'indicazione di inesistenti o non spettanti crediti da portare in compensazione e con la **sua contestuale presentazione o invio** per il pagamento di quanto ivi indicato.

**Che tipo di condotta penalmente rilevante abbiamo ? (N.B.:** La condotta in analisi assume rilevanza penale solo se il mancato versamento di tributi avvenga a mezzo dell'illecita compensazione contenuta nel Mod. F24, invece non rileva se vi è solo un mancato versamento.)

**Prima tesi:** condotta **commissiva** data dalla indicazione nel Mod. F24 di crediti insussistenti o non spettanti che vengono portati in compensazione. Il tutto tramite la presentazione o l'invio del Mod. F24 e il superamento della soglia di euro 50.000,00 di mancati versamenti.

**Seconda tesi:** condotta **omissiva** perché l'art. 10 - *quater* prevede espressamente che il reato si compie quando il soggetto “*non versa le somme dovute*”. La condotta omissiva, quindi, necessita di una particolare modalità commissiva.

**Terza tesi:** condotta **mista** caratterizzata dalla condotta commissiva della indicazione nel Mod. F24 dell'illecita compensazione e da quella omissiva del mancato versamento delle somme dovute. (N.B.: Nei reati a condotta mista l'azione e l'omissione sono il frutto di due condotte separate, mentre nel caso in analisi la condotta è unica anche se sviluppata con due azioni).

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### La condotta – *segue* –

I momenti rilevanti:

1° - il soggetto procede all'**auto – liquidazione** del debito con le modalità previste dall'art. 17 del D.Lgs. 241/97 nel Mod. F24 ossia attraverso una **dichiarazione “ideologicamente falsa”**. (N.B.: Il credito compensato deve essere “*non spettante*” o “*inesistente*”);

2° a seguito della compensazione il contribuente **non versa le somme realmente dovute**.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### La condotta - I crediti “*inesistenti*” e “*non spettanti*”

Sono considerati **crediti “inesistenti”** quei crediti del tutto fittizi ovvero frutto di una vera e propria artificiosa creazione del contribuente con la presenza di un disegno criminoso (ad es. credito IVA derivante da fatture per operazioni inesistenti).

**N.B.:** E’ considerato inesistente anche il credito frutto di errore contabile o di una errata interpretazione delle norme, salva la previa verifica della presenza dell’elemento soggettivo.

Sono considerati **crediti “non spettanti”** quei crediti esistenti, ma che non sono suscettibili di compensazione in quanto ad es.: **(i)** v’è per legge uno “*sfasamento temporale*” che non consente di evidenziare quel credito in dichiarazione e di utilizzarlo nel periodo d’imposta in cui il contribuente lo ha utilizzato; **(ii)** quando è stata superata la soglia massima annua compensabile prevista per legge; **(iii)** attengono a costi non inerenti in materia di IVA.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### La condotta - I crediti “*inesistenti*” e “*non spettanti*” - *segue* –

La Cassazione sez. pen. III, con la sentenza n. 37350 del 12.09.2013 in merito alla compensazione di crediti non ancora “validati” ha precisato quanto segue:

<< ... Emerge dai provvedimenti giudiziali in atti che **i crediti portati in compensazione non erano né inesistenti né frutto di artificio, ma solo non ancora validamente utilizzabili in compensazione** e che, in data 9 ottobre 2006, il ricorrente provvide al versamento delle somme dovute all'Erario e dei relativi interessi. Contrariamente all'assunto accusatorio, dunque, **il ricorrente manifestò comportamenti positivi anteriormente alla scadenza del 31 di ottobre.**

5. Può così concludersi che, contrariamente a quanto sostenuto in sede di condanna non sussistevano in concreto gli estremi dell'ipotesi del reato di truffa aggravata originariamente contestato. **L'imputato si limitò a consegnare modelli F24 recanti importi non corretti, con conseguente omesso versamento degli importi, ma non fece ricorso né ad artifici né a documentazione infedele.** Il successivo adempimento nei nuovi termini costituisce elemento che, unitamente a quanto ricordato, impone di annullare la sentenza impugnata senza rinvio per essere la condotta non riconducibile all'ipotesi delittuosa residua....>>.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### La condotta - I crediti “*inesistenti*” e “*non spettanti*” - *segue* –

La Cassazione sez. III pen., con la sentenza n. 30267 del **10.07.2014** in merito alla compensabilità di tributi relativi a “*periodi diversi*” ha sottolineato che il credito portato in compensazione dal contribuente << ***... era un credito non liquido ed esigibile e come tale non poteva essere portato in compensazione ... >>***.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### La condotta – il mancato versamento di somme dovute

Altro elemento essenziale della condotta è che il contribuente per effetto dell'indebita compensazione non versi “*somme dovute*”.

Detta norma trova applicazione con riferimento al mancato versamento di somme dovute ad **uno qualunque dei debiti sia di natura tributaria che non** per il cui pagamento si deve utilizzare il Mod. F24 o la stessa è relativa solo al mancato versamento per illecita compensazione di **somme dovute unicamente a titolo di imposte ed IVA** ? Il reato di indebita compensazione riguarda solo il caso di compensazione **orizzontale** o anche quello di compensazione **verticale** ?

Secondo la **Circolare A.E. 04.08.2006 n. 28/E**: << *La norma si applica ai tributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241...>>.*

La **Corte di Cassazione con la sentenza 42464 del 30.11.2010 (vedasi anche Cass. 30267/2014)** ha precisato che: << *Il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti di cui all'art. 10 – quater del D.Lgs. 74/2000 è configurabile sia nel caso di **compensazione verticale** (riguardante crediti e debiti afferenti la medesima imposta) (n.d.r. in tal senso vedasi **Cass. 42462/2010**), sia in caso di **compensazione orizzontale** (riguardante crediti e debiti di imposta di natura diversa) (n.d.r. in tal senso vedasi **Cass. 13996/2012**).>>*

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### La soglia di punibilità.

Il delitto di indebita compensazione si perfeziona solo se viene superata la soglia di punibilità ovvero solo se la somma non versata in sede di pagamento unificato ed a seguito dell'indebita compensazione sia per **un ammontare superiore ad euro 50.000,00 per ogni anno di imposta.**

L'ammontare è riferito non alla singola imposta, ma al **cumulo delle somme** ovvero di tutti i mancati versamenti anche se relativi a settori diversi.

Il periodo di imposta da considerare è **l'anno solare** (L'art. 7 del D.P.R. 917/86 specifica che il periodo d'imposta coincide con l'anno solare. Inoltre l'art. 34, comma 1 della L. 388/2000 proprio in riferimento al Mod. F24 ed alle somme in esso compensabili, individua nell'anno solare il periodo unitario da considerare).

**N.B.:** A seguito della sentenza della **Corte Costituzionale del 7 aprile 2014 n. 80** per i reati commessi dal 4 luglio 2006 al 17 settembre 2011 (data di entrata in vigore della legge di conversione 148/2011) la soglia di punibilità è di euro 103.291,38, mentre per quelli commessi successivamente la soglia è di euro 50.000,00.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### L'elemento soggettivo o psicologico

Il **dolo**, analogamente a quanto previsto per gli artt. 10 - *bis* e 10 - *ter* e a differenza di quanto è previsto per le altre fattispecie di reato previste dal D.Lgs. 74/2000 non è specifico, ma **generico**. Quindi, non è necessario l'ulteriore intento specifico di evasione (Cass. 7662/2012).

Per la sussistenza del **dolo generico** è necessario e sufficiente che il soggetto attivo abbia la coscienza e volontà di aver effettuato un versamento inferiore al dovuto a seguito dell'avvenuta compensazione nel Mod. F24 di un credito inesistente o non spettante.

Si richiede, però, che il soggetto agente sia **consapevole** che le somme non versate nel determinato periodo d'imposta siano di ammontare superiore ad euro 50.000,00.

La mancanza del dolo specifico rende punibile questo delitto anche a titolo di **dolo eventuale** che è un tipo di manifestazione del dolo in cui l'agente si rappresenta la possibilità che l'evento si verifichi e accetta la possibilità che tale fatto si verifichi (ad es. nel caso di superamento di temporanee crisi di liquidità aziendali).

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### Il momento consumativo

Il momento consumativo di questo delitto trattandosi di un “**reato di natura istantanea**” coincide con la presentazione del Mod. F24 nel quale siano state effettuate indebite compensazioni in conseguenza delle quali non vengono versate somme superiori al limite di euro 50.000,00 (in tal senso vedasi Cass. 7662/2011).

Se con il primo versamento non venga superata la soglia di punibilità e qualora a questo seguano altri mancati versamenti nello stesso periodo d'imposta, il perfezionamento del reato si avrà nel momento in cui le somme complessivamente non versate, a seguito della presentazione dei successivi Mod. F24, avranno superato la soglia dei 50.000,00. Il reato, quindi, si perfezionerà nel momento in cui si sarà superata detta soglia.

Nel caso in cui, nello stesso periodo d'imposta, una volta superata la soglia di punibilità dovessero seguire altre presentazioni di Mod. F24 ovvero dovessero seguire altre indebite compensazioni, queste non costituiranno un nuovo reato, ma solo l'aggravamento del delitto già commesso.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### Ravvedimento

Il successivo **ravvedimento** del contribuente che versi il dovuto anche durante lo stesso periodo d'imposta, non sembra idoneo ad escludere l'avvenuta commissione del delitto.

L'eventuale pagamento tardivo del dovuto in uno con le sanzioni avrà rilievo solo al fine dell'applicazione della **circostanza attenuante**, di cui all'art. 13 del D.lgs. 74/2000 (**pena diminuita fino ad un terzo e non applicazione delle pene accessorie** – riduzione fino alla metà per i reati commessi anteriormente al 18.09.2011) o dell'attenuante di cui all'art. 62, c. 6 c.p. (circostanza attenuante comune).

In caso di riparazione dell'offesa e debito tributario estinto per prescrizione o decadenza di cui all'art. 14 del D.Lgs. 74/2000, la **pena è ridotta alla metà**.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### Tentativo

Il tentativo è **configurabile** e si può avere laddove il contribuente venga sorpreso a compiere atti non equivoci indirizzati a non versare con il Mod. F24 somme superiori a 50.000,00 euro e non consegua questo intento per ragioni indipendenti dalla sua volontà.

**Ipotesi solo teorica.**

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### Prescrizione

Il termine di prescrizione ai sensi dell'art. 157 c.p. è di **sei anni** a decorrere dalla data di presentazione del Mod. F24 nel quale sia stata effettuata la compensazione indebita.

Detto termine è prolungabile fino ad **anni sette e mesi sei** in caso di interruzione del corso della prescrizione a norma degli artt. 160 e 161 c.p.

# Art. 10- *quater*

## Indebita compensazione – *segue*

### Regime sanzionatorio

**Pena edittale** : reclusione da sei mesi ad anni due.

Sono previste le **pene accessorie** di cui all'art. 12 del D.lgs. 74/2000 quali:

- a) **l'interdizione dagli uffici direttivi** delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
- b) **l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione** per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
- c) **l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria** per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;
- d) **l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;**
- e) **la pubblicazione della sentenza** a norma dell'articolo 36 del codice penale.

Per i reati commessi a partire dal **1° gennaio 2008** è prevista la **confisca per equivalente**, ai sensi dell'art. 1, comma 143 della L. 24.12.2007, n. 244.

# La responsabilità del consulente/intermediario

## Il concorso del professionista nel reato tributario – profili generali -

Il sistema penale tributario attuale prevede solo **reati aventi natura delittuosa e punibili a titolo di dolo** (anche a titolo di dolo eventuale).

**Non è configurabile un concorso del professionista consulente a titolo colposo** che verrà chiamato a rispondere solo quando abbia dato intenzionalmente un **contributo causale, materiale o morale, alla realizzazione del fatto illecito** del cliente, agevolandone la condotta ovvero determinandone o rafforzandone la volontà con un proprio comportamento cosciente e volontario.

La Suprema Corte, infatti, ha da tempo chiarito che il **professionista può essere coinvolto in reati penali tributari, anche in concorso con il contribuente, qualora sussistano gli elementi di dolo**, mentre si richiede, al fine di evitare ciò, che **nell'esercizio delle sue funzioni il commercialista osservi sempre la diligenza richiesta dalla normativa e dalla disciplina e deontologia** della professione avendo l'obbligo di verificare, nella specie, la correttezza delle informazioni rese dal cliente ed escludere dalla dichiarazione dei redditi, ad esempio, eventuali oneri sprovvisti di documentazione giustificativa (**Cassazione 9916/2010**).

# La responsabilità del consulente/intermediario

## Il concorso del professionista nel reato tributario - profili generali - segue –

### *Esempi:*

- Consulente che ha predisposto una dichiarazione infedele utilizzando documenti della cui falsità sia a conoscenza (**Cass. 2625/1995**).
- Consulente che ha predisposto una dichiarazione infedele utilizzando documenti che si è attivato personalmente a reperire sul mercato delle “cartiere” (**Cass. 35453/2010 e Cass. 26138/2010**).
- Consulente che abbia suggerito al cliente particolari espedienti idonei a fargli conseguire un’evasione d’imposta o un indebito rimborso (**Cass. 23522/2014**).
- Consulente che coordinando la contabilità di varie aziende le ha aiutate ad evadere tramite un giro di fatture false (**Cass. 29899/2011**).
- Consulente che assiste il contribuente nell’approntamento e realizzazione di atti simulati o fraudolenti per sottrarsi al pagamento di imposte dovute (**Cass. 38925/2009 e Cass. 21013/2012**).
- Consulente che nell’ambito di una consulenza professionale si spinga oltre l’ambito della sua prestazione e suggerisca al cliente un mezzo fraudolento finalizzato a celarne le reali condizioni economiche (**Cass. 21.10.1998**).
- Consulente che suggerisca al cliente l’emissione di fatture per operazioni inesistenti e la contemporanea emissione di note di credito correttive, allo scopo di realizzare una temporanea evasione d’imposta, differendo artificialmente i tempi di versamento (**Cass. 15.4.1991**).

# La responsabilità del consulente/intermediario

## Il concorso dell'intermediario nel reato di indebita compensazione.

Nella fattispecie in esame potrebbe assumere rilievo la figura dell'intermediario nella presentazione del Mod.F24.

Non assume alcuna connotazione penalmente rilevante ex art. 10 – *quater* , l'ipotesi in cui l'intermediario, violando la delega, **ometta di presentare il Mod. F24**. Questa condotta, infatti, non determina la ricorrenza della fattispecie perché non si tratterebbe di un caso di indebita compensazione, ma di un caso di omesso versamento di imposte o omessa presentazione del Mod.F24.

L'ipotesi di concorso nel reato in oggetto si **può avere solo nel caso in cui l'intermediario invii il Mod. F24 contenente un'indebita compensazione in misura superiore alla soglia di punibilità**.

# La responsabilità del consulente/intermediario

## Il concorso dell'intermediario nel reato di indebita compensazione - segue -

### *Prima ipotesi*

Il concorso dell'intermediario si può verificare qualora lo stesso non si limiti solo a recepire e spedire il Mod.F24 predisposto dal cliente, ma **partecipi attivamente alla sua illecita compilazione**, (N.B.: spesso l'intermediario è anche il consulente fiscale del contribuente e si occupa dei suoi adempimenti).

Il reato a titolo di concorso, però, è **configurabile ove il consulente/intermediario indichi concretamente ovvero descriva al contribuente la modalità per ottenere l'illecito vantaggio e poi provveda a predisporre il Mod. F24 e ad inviarlo.**

Il **Tribunale di Brescia, 16.10.2010** proprio riguardo a un consulente fiscale di un'azienda accusata di aver indebitamente compensato crediti inesistenti ha rilevato il concorso del professionista che : **<< non si è limitato a suggerire pratiche illegali, ma ne ha dato esecuzione nella sua qualità di professionista e consulente, così concorrendo, ex art. 110 c.p., alla consumazione del delitto.>>.**

La **Corte di Cassazione con la sentenza n. 24166 del 05.05.2011**, in tema di sequestro preventivo, ha precisato che: **<< ... La misura si rende applicabile anche al soggetto che non limitandosi a svolgere l'attività professionale di commercialista sia stato ideatore dell'utilizzo illecito di meccanismi di compensazioni indebite>>.**

# La responsabilità del consulente/intermediario

## Il concorso dell'intermediario nel reato di indebita compensazione - *segue* –

### ***Seconda ipotesi***

Il concorso dell'intermediario si potrebbe verificare anche nel caso in cui l'intermediario, pur non fungendo da suggeritore, **comunque predisponga e invii il Mod. F24 sulla base delle direttive del contribuente, ma nella piena consapevolezza della natura illecita delle stesse.**

# Grazie per l'attenzione



**Ordine dei  
Dottori Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di  
Roma**

**Roma, 30 settembre 2014  
Piazzale delle Belle Arti n. 2**