

Dipartimento
di Giurisprudenza

Cattedra di Diritto tributario

Il reato di indebita compensazione dei crediti d'imposta: l'art. 10-*quater* D. Lgs. n. 74/2000

Chiar.ma Livia Salvini

RELATORE

Chiar.mo Federico Rasi

CORRELATORE

Elena Corsini
Matr. 154463

CANDIDATO

Anno Accademico 2022/2023

INDICE

INTRODUZIONE.....	1
-------------------	---

CAPITOLO I

INQUADRAMENTO GENERALE DELL'ART. 10-*QUATER* D. LGS. N. 74/2000

1. Il Decreto Legislativo n. 74/2000.....	5
2. L'introduzione dell'art. 10- <i>quater</i> ad opera del D.L. n. 223/2006.....	8
2.1. Accenno ai problemi di interpretazione della norma	9
2.2. L'originaria formulazione dell'articolo.....	13
3. Riforma dell'articolo ad opera del D. L.gs. 158/2015.....	13
4. I rapporti tra il sistema penale ed il sistema tributario	15
4.1. Il principio di specialità.....	15
4.2. Il principio del doppio binario.....	17
4.3. Il principio del " <i>ne bis in idem</i> "	18
5. I reati di "Omesso versamento di ritenute dovute o certificate" (art 10- <i>bis</i>) e "Omesso versamento dell'IVA" (art. 10- <i>ter</i>)	21
5.1. Disamina dell'art. 10- <i>bis</i>	22
5.2. Disamina dell'art. 10- <i>ter</i>	24
6. I rapporti con le analoghe fattispecie amministrative	25

CAPITOLO II

GLI ELEMENTI COSTITUTIVI DEL REATO DI INDEBITA

COMPENSAZIONE

7. I soggetti attivi del reato.....	27
7.1. Il concorso di persone nel reato.....	27

7.2.	La responsabilità penale dell'accollante.....	32
8.	L'elemento soggettivo del reato	35
8.1.	L'art. 15 del D. Lgs. n. 74/2000 ed il rapporto con l'elemento soggettivo del dolo specifico	39
9.	La natura e l'elemento oggettivo del reato	39
9.1.	Il momento consumativo del reato	41
9.1.1.	Il ravvedimento del contribuente	42
9.1.2.	Il tentativo.....	42
9.2.	La soglia di punibilità.....	44
9.3.	La condotta del reato	52
9.3.1.	La presentazione del Modello F24	52
9.3.2.	L'indebita compensazione.....	54
9.3.2.1.	La compensazione tributaria <i>ex art.</i> 17 D. Lgs. n. 241/1997 ...	55
9.3.3.	Compensazione orizzontale e verticale	57
9.3.4.	Il mancato versamento di somme dovute e i debiti compensabili	59
10.	Crediti non spettanti e crediti inesistenti	63
11.	La causa di non punibilità per pagamento del debito tributario: l'art. 13 D. Lgs. n. 74/2000.....	68
11.1.	L'evoluzione storica dell'art. 13 e l'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.....	73
12.	La circostanza attenuante di cui all'art. 13- <i>bis</i> , comma 1	76
12.1.	Art. 13- <i>bis</i> , comma 2: l'accesso al patteggiamento per i reati tributari.....	78
13.	Il trattamento sanzionatorio.....	86
13.1.	Le pene accessorie: l'art. 12 D. Lgs. n. 74/2000	86
13.2.	La confisca nei reati tributari: l'art. 12- <i>bis</i> D. Lgs. n. 74/2000...	89

CAPITOLO III

IL RAPPORTO DELLA NORMA CON LE ALTRE FIGURE DI REATI TRIBUTARI, IL DIRITTO PENALE COMUNE ED IL DIRITTO AMMINISTRATIVO

14.	Rapporti con altre figure di reato di diritto comune: gli artt. 316- <i>ter</i> e 640 c.p.....	95
15.	I rapporti con gli altri reati del D. Lgs. n. 74/2000	98
15.1.	Disamina degli artt. 2,3,4 e 5 del D. Lgs. n. 74/2000	99
15.2.	Configurabilità del concorso tra i reati dichiarativi e l'art. 10- <i>quater</i>	104
16.	Le sanzioni amministrative previste dal D. Lgs. n. 471/1997	108
17.	Il rapporto tra l'art. 10- <i>quater</i> e l'analogia fattispecie amministrativa di cui all'art. 27 D. L. n. 185/2008 prima della riforma del 2015	110
18.	Il reato di indebita compensazione come nuovo presupposto della responsabilità amministrativa degli enti <i>ex art. 25-quinquiesdecies</i> D. Lgs. n. 231/2001	111
18.1.	La duplice struttura dell'art. 25- <i>quinquiesdecies</i>	113
18.2.	Il raffronto tra il regime punitivo tributario previsto per la persona fisica e quello previsto per l'ente e il principio di <i>ne bis in idem</i>	114
18.3.	Il modello organizzativo per la prevenzione dei reati tributari..	117

CAPITOLO IV

I RECENTI CASI DI APPLICABILITA' DELL'ART. 10-*QUATER*

19.	Il <i>Superbonus 110%</i>	118
19.1.	Il D. L. n. 34/2020, c.d. "decreto rilancio"	118
19.2.	Cenni al panorama delle misure fiscali e finanziarie per l'emergenza Coronavirus	120

19.3.	Il campo oggettivo e soggettivo di applicazione del <i>Superbonus</i> e le spese detraibili	122
19.4.	Il meccanismo di funzionamento del <i>Superbonus 110%</i> : la cessione del credito e lo sconto in fattura	126
19.5.	L'istituto della cessione del credito	129
19.6.	Gli adempimenti dichiarativi: APE, visto di conformità e asseverazione.....	132
19.7.	Le condotte penalmente rilevanti del contribuente	134
19.8.	I recenti sviluppi della Corte di cassazione	135
19.8.1.	La responsabilità del tecnico asseveratore	135
19.8.2.	Il ruolo dell'Agenzia delle Entrate	138
19.8.3.	I controlli	140
19.8.4.	La sequestrabilità dei crediti ceduti	143
19.9.	Ulteriori considerazioni circa le posizioni della dottrina	150
20.	Crediti per l'attività di Ricerca e Sviluppo.....	153
CONCLUSIONI.....		158
BIBLIOGRAFIA		163
GIURISPRUDENZA		170
PRASSI.....		176
SITOGRAFIA.....		177

INTRODUZIONE

Oggetto della presente trattazione è il reato di indebita compensazione dei crediti d'imposta, fattispecie relativamente recente, essendo entrata a far parte degli illeciti tributari previsti dal D. Lgs. n. 74/2000 soltanto nel 2006 ad opera del D. L. n. 233 (c.d. decreto Bersani). La norma oggetto d'esame è, quindi, l'art. 10-*quater* del decreto, disposizione il cui assetto è stato modificato ad opera del D. Lgs. n. 158/2015, che ha sdoppiato la fattispecie criminosa ed il conseguente trattamento sanzionatorio, distinguendo tra indebita compensazione realizzata tramite crediti non spettanti e crediti inesistenti. Sebbene diverse siano state le questioni interpretative su cui dottrina e giurisprudenza sono state chiamate a pronunciarsi, si deve rilevare l'opportunità dell'introduzione di tale fattispecie, nuova e diversa rispetto a quelle preesistenti, dal momento che ha coperto un campo lasciato fino a quel momento scoperto: l'attività di compensazione del credito fiscale indebitamente svolta.

Il campo applicativo del reato in esame si è dimostrato particolarmente ampio e conferma di ciò è data proprio dai recenti sviluppi del c.d. *Superbonus 110%*. L'introduzione di tale misura di agevolazione fiscale, avvenuta ad opera del D. L. n. 34/2020 (c.d. decreto rilancio) per far fronte alla pandemia scoppiata a cavallo tra il 2019 ed il 2020, seppur perseguendo scopi condivisibili, ha portato con sé anche dei problemi, legati ai comportamenti fraudolenti realizzati da chi di questo strumento avrebbe solo dovuto beneficiare. Tale misura si aggiunge ai già esistenti *bonus* fiscali e nasce con lo scopo di incentivare interventi di migliorie nel campo edilizio e di dare un rilancio all'economia, tramite un *bonus* pari al 110% dei costi sostenuti per la realizzazione degli interventi elencati nel decreto rilancio. Tre strade sono consentite per realizzare tale finalità: la detrazione diretta da parte del beneficiario; lo sconto in fattura; la cessione del credito. Gli episodi truffaldini non hanno tanto toccato la prima di queste tre ipotesi quanto le altre due, che comportano il coinvolgimento di soggetti terzi, acquirenti del credito d'imposta, e la conseguente monetizzazione del credito a favore al beneficiario.

È in questo scenario che si incastra il discorso dell'indebita compensazione. Infatti, ove, a seguito dei controlli dell'Amministrazione finanziaria, il credito ceduto al terzo si riveli essere inesistente, sorge spontaneo chiedersi se e quali provvedimenti

debbano essere presi per evitare che esso continui a circolare senza controllo. Le domande che sorgono sono diverse: possono tali crediti formare oggetto di sequestro anche se in possesso del cessionario? Può egli utilizzarli in compensazione dei propri debiti fiscali? Se no, perché? Se si ammette che tali crediti possano essere sequestrati anche in capo ai cessionari, allora si ammette anche che l'eventuale compensazione esercitata dagli stessi sia indebita, perché avente ad oggetto un credito inesistente, ma è corretto sanzionare qualcuno che non ha fornito alcun apporto nel meccanismo di creazione del credito inesistente, né era destinatario di specifici obblighi di controllo?

È a questi interrogativi che si cerca di dare risposta nella presente trattazione, senza la presunzione di trovare una soluzione, che sembra per il momento lontana, ma, quantomeno, cercando di fornire gli elementi necessari ad orientarsi in questo complesso ed intricato panorama, che è quello del *Superbonus 110%*.

Prima di addentrarsi nella suddetta questione, è stata esaminata il reato di indebita compensazione a partire dal suo inquadramento generale nel D. Lgs. n. 74/2000. Il primo dei quattro capitoli in cui è strutturata la ricerca, ha, quindi, lo scopo di contestualizzare la fattispecie di reato in esame, cercando di fornire i punti cardine necessari per orientarsi nei capitoli successivi. Si è dunque parlato della ventata di novità che non solo il reato ma anche lo stesso decreto n. 74 ha portato nel campo dei reati tributari, prendendo per la prima volta le distanze dal c.d. particolarismo tributario ed allo stesso tempo concentrandosi su reati concretamente lesivi degli interessi dello Stato, piuttosto che su fattispecie meramente prodromiche. Passando alla fattispecie illecita in sé, si sono sottolineate le questioni interpretative che l'hanno riguardata, prima tra tutte cosa debba intendersi con compensazione e se nella definizione rientri solo quella orizzontale o anche quella verticale. In secondo luogo, ci si è interrogati sui concetti di spettanza ed inesistenza del credito, in modo tale da comprendere il perimetro di applicazione della norma. L'esame della fattispecie penale di indebita compensazione passa necessariamente da un confronto con la similare fattispecie amministrativa e più in generale con il sistema del doppio binario previsto nel nostro ordinamento, sistema che si combina con l'irriducibile principio di *ne bis in idem*. Si sono, poi, esaminati i reati di omesso versamento

di ritenute dovute o certificate (art. 10-*bis*) e omesso versamento dell'IVA (art. 10-*ter*), con lo scopo di analizzarne punti in comune e differenze. Nel capitolo II ci si è focalizzati sui singoli elementi costitutivi del reato, partendo dal soggetto attivo ed arrivando al trattamento sanzionatorio previsto. Nel mezzo si è passati per il caso di concorso nel reato, soffermandosi, in particolare, sulla responsabilità del professionista intermediario incaricato della presentazione della dichiarazione dei redditi ed analizzando, poi, l'elemento soggettivo in presenza del quale si configura l'illecito. Si è sviscerata la condotta tramite cui si realizza l'offesa allo Stato, condotta che parte con la presentazione del Modello F24 contenente una compensazione realizzata mediante crediti non spettanti o inesistenti, comportando il mancato versamento dell'imposta dovuta per valori superiori a cinquantamila euro. Affianco all'ipotesi di punibilità *tout court*, ci sono poi delle condotte al ricorrere delle quali la sanzione dev'essere diminuita (art. 13-*bis*) o esclusa (art. 13). Tali norme, sebbene apparentemente di semplice formulazione, hanno in realtà sollevato molti dubbi interpretativi, che ne hanno minato la concreta applicazione. La disamina si è conclusa occupandosi del trattamento sanzionatorio, consistente nella reclusione per un lasso di tempo diverso a seconda che si tratti di credito non spettante o inesistente. Oltre alla pena principale ci si è soffermati anche sulle pene accessorie applicabili, nonché sulla confisca, misura di sicurezza patrimoniale prevista in via obbligatoria dall'art. 12-*bis*. Sviscerata la fattispecie di reato in sé, il capitolo III ha lo scopo di analizzarne il rapporto con altre figure di reato proprie del diritto comune e del D. Lgs. n. 74/2000 stesso. A tal proposito, si è ritenuto di dover entrare nel merito dei reati di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato (art. 316-*ter* c.p.) e truffa (art. 640 c.p.), riallacciandosi, quindi, al principio di specialità del diritto penale tributario rispetto al diritto penale comune. Rispetto al rapporto con altri reati tributari contenuti nel decreto, ci si è interrogati sulle fattispecie di illeciti dichiarativi e sulla possibilità di concorso degli stessi con il reato di cui all'art. 10-*quater*. A completamento della ricerca, è sembrato opportuno agli occhi di chi scrive accennare alla recente introduzione del reato in esame tra le fattispecie presupposto della responsabilità amministrativa degli enti di cui al D. Lgs. n. 231/2001, interrogandosi

sull'opportunità o meno di tale scelta in virtù del principio di *ne bis in idem*, confrontando il regime punitivo tributario previsto per la persona fisica e quello previsto per l'ente. La trattazione fin qui descritta porta, infine, alla tematica trattata nel quarto ed ultimo capitolo: il *Superbonus 110%*. Si è ritenuto di parlarne vista l'importanza assunta nel periodo corrente, considerandolo uno spunto stimolante per studiare l'applicazione pratica del tema dell'indebita compensazione di crediti d'imposta. Nel trattare tale tematica si è partiti da una generale introduzione del c.d. decreto rilancio, in cui il *bonus* è contenuto, e del contesto in cui è stato emanato, per poi passare ad analizzare il funzionamento ed i meccanismi dell'agevolazione fiscale in sé, compresi gli adempimenti dichiarativi e la figura del tecnico asseveratore. Inoltre, si è riportato il similare esempio dei crediti concessi a partire dal 2013 per le attività di Ricerca e Sviluppo, caso in cui si sono riprodotti gli stessi meccanismi del *bonus* edilizio e che, pertanto, sembra utile riportare. Si è già detto delle opzioni disponibili per usufruire dell'agevolazione fiscale in esame ed è proprio dalle opzioni di sconto in fattura e cessione del credito che traggono origine i meccanismi truffaldini che ci si è posti l'obbiettivo di analizzare in questa sede. È di attuale centralità, infatti, la critica mossa al sistema dei controlli della cessione del credito agli intermediari finanziari e, in generale, a qualsiasi acquirente, controlli ritenuti sostanzialmente inesistenti e che consentono a condotte fraudolente di prendere piede. Si instaura, quindi, un circolo vizioso, che inizia con la cessione di crediti inesistenti, prosegue con l'utilizzo in compensazione degli stessi da parte dei cessionari e si conclude con la disposizione di ordinanze di sequestro e conseguente incriminazione per indebita compensazione. Tutto questo ha l'effetto di bloccare tali crediti nelle mani dei cessionari, che non possono né compensarli né, in generale, averne disponibilità, con conseguenze negative tanto per loro, che per l'economia e per lo Stato, che ha perso miliardi in conseguenza di lavori mai effettuati o non rientranti tra quelli agevolati. Concludendo, questi sono gli argomenti affrontati nel presente scritto e questi gli interrogativi che si cerca di suscitare, cercando di fornire gli strumenti necessari ad orientarsi in uno scenario sicuramente complesso e cercando di procedere nel modo più utile a trovare il bandolo della matassa.

CAPITOLO I

INQUADRAMENTO GENERALE DELL'ART. 10-QUATER D. LGS. N. 74/2000

1. Il Decreto Legislativo n. 74/2000

Il reato di indebita compensazione di crediti d'imposta è collocato all'interno del D. Lgs. n. 74/2000, Decreto che, all'epoca della sua entrata in vigore, non faceva accenno a tale figura delittuosa. La sua introduzione è avvenuta nel 2006 ad opera del D.L. n. 223 (c.d. Decreto Bersani) e si è resa necessaria alla luce della crescente incidenza del fenomeno, inadatto ad essere ricompreso tra le già esistenti fattispecie criminose.

Prima di passare all'analisi del reato oggetto della presente trattazione, sembra opportuno agli occhi di chi scrive fornire un inquadramento del Decreto n. 74, dalla sua nascita fino alla sua evoluzione negli anni.

Sebbene infatti modifiche normative siano a ragione intervenute, il Decreto in questione ha a suo tempo innovato il quadro normativo precedente, essendo stato il primo ad allontanarsi dal cosiddetto "particolarismo tributario"¹. Con questa espressione si intende la particolarità del diritto tributario rispetto agli altri rami dell'ordinamento, singolarità che trova la sua giustificazione nella "ragione fiscale" di cui all'art. 53 della Costituzione. Tale particolarismo ha trovato applicazione anche nell'ambito penalistico tributario, scontrandosi però con la natura di quest'ultimo, che rimane un settore del diritto penale e non di quello tributario. Conseguenza di questo disallineamento è la potenziale sottrazione della materia ai principi generali dell'ordinamento penale, in virtù di una ragione fiscale che è stata considerata sufficiente ad introdurre eccezioni rispetto a questo. Ciò accadeva nonostante l'art. 16 del Codice penale reciti che le disposizioni dello stesso si applicano "anche alle materie regolate da altre leggi, in quanto non sia da queste stabilito altrimenti". La specialità del sistema giustifica la previsione di un'autonoma voce dedicata alla legge penale tributaria rispetto alla generale disciplina contenuta nel Codice penale, in quanto essa presenta dei tratti peculiari

¹ A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto Penale Tributario*, Wolters Kluwer, Milano, 2020, pp. 2-3.

propri del tecnicismo del ramo tributario. Oltretutto, trattare i reati tributari in maniera separata rispetto al resto dei reati può anche essere considerata una scelta conveniente, avendo questi assunto un grande rilievo nella quotidiana prassi giudiziaria².

Tale approccio particolaristico fu adottato dalla Legge n. 4/1929 nonché dalla successiva L. n. 516/1982.

La legge del 1929, titolata “Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”, ebbe il merito di essere stata la prima a razionalizzare la materia dei reati tributari ed a riunirli in un unico corpo organico. Nonostante questo, essa incarna chiaramente la suddetta specialità del sistema tributario, dal momento che contiene disposizioni derogatorie dei principi penali generali. Un chiaro esempio è il cosiddetto principio di fissità enunciato dall’art. 2, che stabiliva che le disposizioni contenute nella legge “non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizione abrogate o modificate”. Con tale principio il legislatore mostrava una sorta di sfiducia nei confronti delle possibili scelte legislative future, anche se questo ha sempre avuto solo un mero valore simbolico³ più che un’applicazione pratica. Ulteriore “anomalia” del sistema rispetto a quello ordinario è il principio di ultrattività fissato dall’art. 20, in accordo al quale le disposizioni della legge n. 4/1929 si applicano ai fatti commessi sotto il loro vigore anche in caso di sopravvenienza di una normativa successiva più favorevole. Ancora, l’art. 16 stabiliva il termine di prescrizione non in diciotto mesi come previsto dall’art. 157 c.p., bensì in tre anni. Sul piano processuale poi, la più importante novità fu la c.d. pregiudiziale tributaria. L’art. 21 recitava che “l’azione penale ha corso dopo che l’accertamento dell’imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia”. Ne derivava dunque che il fatto contestato potesse essere esaminato in sede penale solo dopo la conclusione del procedimento tributario, l’esito del quale influenzava la decisione del giudice penale. La *ratio* del Legislatore del tempo era basata sull’assunto che la materia tributaria fosse particolarmente complessa,

² G. FLORA, *Legge penale tributaria*, in *Digesto delle discipline penalistiche*, UTET, Torino. 1995, p. 382.

³ A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Giuffrè, Milano, 2010, p. 16.

presentando un alto grado di tecnicismi e che non fosse quindi corretto affidarla ai giudici ordinari, sforniti di una preparazione adeguata. Tuttavia, la scarsa funzionalità della pregiudiziale tributaria fu sin da subito notata, dal momento che le lungaggini degli accertamenti tributari andavano a scapito degli stessi accertamenti penali, che dovevano rimanere in attesa della conclusione dei primi. L'istituto è stato poi anche oggetto di un giudizio di costituzionalità rispetto agli artt. 3 e 24 della Costituzione, di cui è stata accertata la violazione. Subordinando il processo penale agli esiti di quello tributario si lede infatti l'esercizio del diritto inviolabile di difesa, oltre che quello di parità di trattamento degli imputati, sottoposti a condizioni diverse solo perché l'imputazione concerne reati fiscali⁴. Non stupisce quindi come il successivo D. L. n. 429/1982, convertito poi nella legge n. 516/1982, abbia eliminato il riferimento a tale istituto.

Quest'ultima norma, anche conosciuta come “manette agli evasori”, fu introdotta durante un periodo in cui la problematica dell'evasione fiscale occupava un ruolo centrale. Fu infatti l'aria che si respirava in quegli anni a convincere il legislatore a criminalizzare comportamenti prodromici all'evasione, svincolando la pena dall'effettiva avvenuta evasione e concentrandosi sulle mere violazioni formali. La sanzione penale era utilizzata come ordinaria punizione piuttosto che come *extrema ratio*, come avrebbe dovuto essere in accordo al diritto penale comune. Tuttavia, questo sistema non si rivelò funzionante come ci si aspettava. Esso finì, al contrario, per creare abnormi lungaggini e difficoltà agli stessi giudici nell'accertare la rilevanza penale degli illeciti, oltre che aumentare il malcontento tra i contribuenti. Sono state queste problematiche a spingere il Parlamento ad approvare la Legge Delega n. 205/1999 nell'ottica di modificare il sistema penale e tributario e depenalizzare i reati minori. Sull'orma di quest'ultima il Governo ha dunque adottato il D. Lgs. n. 74/2000. Diversamente dalla legislazione precedente, la caratteristica del suddetto decreto è il focalizzarsi su fattispecie concretamente lesive degli interessi sostanziali dell'erario, lasciando da parte le mere violazioni formali di competenza degli ordinari accertamenti tributari. Il decreto in questione ha ad oggetto le violazioni in materia di imposte sui redditi e di IVA ed è composto da cinque titoli, il secondo dei quali tratta dei “delitti in materia di dichiarazione” e

⁴ Corte Cost., sentenza del 27 aprile 1982, n.88.

“delitti in materia di documenti e di pagamento di imposte”. La disciplina si focalizza sulla materia delle dichiarazioni non per tutelare interessi strumentali rilevabili con gli accertamenti, come potrebbe sembrare ad una prima lettura, bensì in quanto esse costituiscono il primo momento in cui l’evasione si concretizza. Come inquadramento generale, i reati si distinguono in fraudolenti e non fraudolenti. I primi sono i delitti di cui agli artt. 2, 8, 10, 11, i secondi quelli trattati negli artt. 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*⁵. Per quanto riguarda la collocazione dei reati tributari, essi sono collocati al di fuori del Codice penale. Un’eventuale inclusione degli stessi all’interno del codice sarebbe stata auspicabile, nell’ottica di fornirli maggior visibilità e di conseguenza maggior consenso sociale, tuttavia, la loro decodificazione non deve suscitare dubbi circa la centralità che ricoprono nel sistema penale⁶.

Il Decreto Legislativo del 2000 costituisce, quindi, un cambio di rotta, che ha cercato quanto più possibile di riavvicinare il diritto penale tributario al diritto penale comune.

2. L’introduzione dell’art. 10-*quater* ad opera del D.L. n. 223/2006

Come precedentemente anticipato, l’introduzione del reato di indebita compensazione è avvenuta nel 2006 ad opera dell’art. 35 del cosiddetto Decreto Bersani (convertito con Legge n. 248/2006), contestualmente all’introduzione del delitto di omesso versamento di IVA (art. 10-*ter*). La formulazione dell’art. 10-*quater* è stata dettata dall’esigenza di “contrastare con maggiore efficacia i fenomeni di evasione da riscossione”⁷ e tutelare l’interesse dello Stato alla tempestiva ed efficace riscossione delle imposte, beni giuridici che non erano sufficientemente garantiti dai reati già esistenti⁸. La norma in esame rientra inoltre in quel disegno iniziato con la riforma del 2000, che si scosta dall’incriminazione di reati prodromici per sanzionare fatti direttamente lesivi dell’interesse del Fisco⁹.

⁵ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, Milano, 2020, p. 335.

⁶ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2013, pp. 9 ss.

⁷ Così la Relazione governativa al D.L. n. 223/2006.

⁸ G.L. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2018, p. 401.

⁹ A. D’AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D’AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, Milanofiori Assago, 2017, p.437.

La fattispecie costituisce un'assoluta novità, dal momento che l'istituto della compensazione prevista dal Codice civile (art. 1241 ss.) ha fatto il suo ingresso nel sistema tributario in tempi relativamente recenti. È stato infatti l'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997 a consentirne l'applicazione anche in un settore la particolarità del quale è stata già sottolineata. Prima dell'anno 1997 tale istituto non era considerato applicabile in questa materia, se non nel caso della cosiddetta compensazione verticale, avente ad oggetto crediti e debiti relativi alla stessa imposta.

Lasciando per il momento da parte gli aspetti tecnici della norma, sottolineerei quanto sia dottrina che giurisprudenza hanno rilevato circa la *ratio* della fattispecie incriminatrice. Il reato in questione riguarda casi diversi da quelli degli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 11, poiché non solo lede le entrate statali, ma lo fa tramite una modalità fraudolenta ed insidiosa da accertare. Diversamente dal mancato versamento di debiti fiscali regolarmente dichiarati, la condotta di compensazione indebita richiede l'ulteriore verifica della spettanza o dell'esistenza stessa del credito e, come ha sottolineato la Cassazione "a differenza dell'omesso versamento delle ritenute e dell'IVA, non è di immediata percezione per l'Erario ed emerge solo se ci si accorge dell'insussistenza o della non spettanza del credito. Il reato è commesso dal contribuente che, attraverso una condotta fraudolenta, nel redigere ed inviare il modello F24, effettui una compensazione ex art. 17 D. Lgs. n. 241 del 1997 non spettante, per un importo superiore alla soglia di punibilità"¹⁰. Questo è l'avviso della Suprema Corte, che ha sottolineato come sia "la condotta di compensazione ad esprimere la componente di frode insita nella fattispecie e che rappresenta il *quid pluris* che differenzia il reato di cui all'art. 10-*quater* rispetto ad una fattispecie di mero omesso versamento"¹¹.

2.1. Accenno ai problemi di interpretazione della norma

L'introduzione dell'articolo in questione non è stata priva di critiche e dubbi interpretativi su diversi fronti.

¹⁰ Cass. pen., sez. III, 19 luglio 2016, n. 30522.

¹¹ Così Cass. pen., sez. III, 16 gennaio 2015, n. 15236.

Prima fra tutte la considerazione sulla necessità o meno di prevedere un apposito reato tributario in materia di indebita compensazione, poiché secondo parte della dottrina la condotta poteva essere inquadrata in strumenti di diritto penale comune quale il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato. Secondo altro orientamento dottrinale, invece, la norma in commento ha colmato una lacuna dell'ordinamento penale tributario, in quanto commina sanzioni penali a fattispecie prima considerate solo illeciti amministrativi.

Da un punto di vista strettamente interpretativo poi, non sono poche le perplessità sollevate dalla formulazione dell'articolo, che, nella sua versione originaria, recitava: “La disposizione di cui all'art. 10-*bis* si applica, nei limiti ivi previsti anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti”. Il primo quesito che viene da porsi è cosa si intenda con “somme dovute”. Sono due le interpretazioni date sul tema: una più ampia che vi ricomprende tutti i debiti, l'altra più ristretta che considera solo i debiti ed i crediti relativi ad imposte dirette ed all'IVA¹². La prima prospettazione, supportata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione¹³ e della Corte costituzionale¹⁴, si basa sull'assunto che l'art. 10-*quater* non pone di per sé alcuna limitazione, facendo un generale riferimento alle “somme dovute”. La seconda, al contrario, si sofferma sulla natura stessa del D.L.gs. 74/2000 che è posto a tutela delle imposte dirette e dell'IVA. A seconda dell'approccio che si intende condividere, cambia la visione della *ratio* dell'intervento del 2006. Concordemente alla visione più ampia la norma non tutela solo il Fisco, ma lo Stato stesso, diversamente dalla seconda prospettiva che è legata ad una più stretta interpretazione dell'art. 53 della Costituzione. Proseguendo nella lettura dell'articolo, il secondo scoglio esegetico è costituito dall'istituto stesso della compensazione. Dal momento che l'art. 10-*quater* richiama espressamente l'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997, la parte maggioritaria della dottrina ritiene che il

¹² Secondo G. CHECCACCI, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, in A. GIOVANNINI-A. DI MARTINO- E. MARZADURI (a cura di), Giuffrè, Milano, 2016, p. 778, sarebbe incoerente ammettere la repressione del mancato versamento di imposte diverse da quelle prese in considerazione in tutte le altre disposizioni del medesimo D. Lgs.

¹³ Cass. pen., sez. III, 28 settembre 2021, n. 37085.

¹⁴ A parere della Corte Cost. sentenza 6 dicembre 2018, n. 35, questa interpretazione è condivisibile ancorché la disposizione risulti inserita in un testo normativo che è posto a presidio delle imposte dirette e dell'IVA.

reato si configuri soltanto nel caso di indebita compensazione tra crediti e debiti appartenenti a categorie diverse e relativi allo stesso periodo d'imposta (c.d. compensazione orizzontale)¹⁵. A parere del suddetto orientamento, ricomprendere anche la compensazione verticale (compensazione tra debiti e crediti della stessa natura ma appartenenti a periodi d'imposta diversi) significherebbe fornire un'interpretazione troppo estensiva, che andrebbe oltre il dettato legislativo, dal momento che l'art. 17 è formulato secondo un modello casistico-enunciativo ben preciso e circoscritto. Di ugual parere è anche l'Agenzia delle Entrate, che ha aggiunto che "la compensazione all'interno dello stesso tributo è disciplinata nell'ambito di norme specifiche, peraltro precedenti all'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997, e si realizza nei fatti indipendentemente dalla sua successiva evidenziazione nel modello di pagamento."¹⁶, evidenziando come tale compensazione possa essere effettuata indipendentemente dal modello F24.

È invece del parere opposto la Suprema Corte di Cassazione, che ha fornito orientamenti giurisprudenziali volti a sostenere come la disposizione abbia voluto superare la tradizionale compensazione tra debiti e crediti della stessa natura per accogliere anche quella tra debiti e crediti di natura diversa, ma che questo "non limita in alcun modo la facoltà del contribuente di procedere alla compensazione di postazioni di debito o credito afferenti alla medesima imposta"¹⁷. Tale orientamento è in realtà condiviso anche da parte della dottrina, che, non rinvenendo nell'art. 10-*quater* un'espressa esclusione della compensazione verticale, ritiene che l'istituto debba trovare applicazione anche in questi casi¹⁸.

Il terzo elemento che ha suscitato dubbi tra gli interpreti della norma è stato il concetto di non spettanza e inesistenza del credito. La formulazione originaria dell'articolo accomunava il trattamento sanzionatorio della compensazione dell'uno o dell'altro credito, trattamento che è stato poi differenziato nel 2015

¹⁵ L'art. 17 del D. Lgs. n.241/1997 prevede che "I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto".

¹⁶ Così Agenzia delle Entrate, circolare 11 marzo 2011, n. 13/E.

¹⁷ Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2010, n.42462.

¹⁸ G. CHECCACCI, *op.cit.*, p. 778.

in ragione del maggior disvalore dell'ipotesi di compensazione di un credito inesistente. Sebbene rinvii l'argomento ad una successiva trattazione più specifica, degli accenni in questa sede sono comunque necessari. Innanzitutto, il decreto non ha mai fornito una definizione del tema in questione, né nella sua formulazione originaria, né a seguito delle modifiche apportategli, ragion per cui qualunque interpretazione è in astratto percorribile. Per quanto riguarda la nozione di credito "inesistente", questa è tra le due la meno controversa e, come ha affermato rilevante giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁹, è tale quel credito "in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-*bis* e 36-*ter* e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-*bis*" (art. 13 D. Lgs. n. 471/1997). È invece più difficile fornire una definizione di "non spettanza" del credito. Sorvolando per il momento sulle molteplici interpretazioni vigenti in dottrina, gli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Cassazione affermano che "la nozione di credito non spettante non può essere ricondotta solo al concetto di mera non spettanza soggettiva ovvero alla pendenza di una condizione al cui avveramento sia subordinata l'esistenza del credito, ma ricomprende pure qualunque credito che, pur certo nella sua esistenza ed 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"²⁰. Come già osservato, l'enigmaticità della norma non aiuta a capire quale scelta interpretativa sia la più corretta e non resta perciò che auspicarsi una riforma che, diversamente dalle precedenti, fornisca chiarimenti su una questione di indiscussa rilevanza.

¹⁹ Così secondo Cass. pen., sez. III, 3 marzo 2022, n. 7615 e la precedente Cass. civ., 16 novembre 2021, n. 34445.

²⁰ Cass. pen., sez. III, 26 giugno 2014, n. 3367 e Cass. pen., sez. III, 7 luglio 2015, n. 36393 che definisce il credito non spettante come "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".

2.2. L'originaria formulazione dell'articolo

L'art. 10-*quater*, nella sua originaria formulazione, si apriva con il riferimento all'art. 10-*bis*, di cui era prevista l'applicazione anche ai casi di indebita compensazione di crediti. Il richiamo era quindi al reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e più nello specifico alla pena della reclusione da sei mesi a due anni ed alla soglia di punibilità, che prevedeva che la somma non versata a seguito dell'indebita compensazione sia superiore a cinquantamila euro. L'accenno all'articolo era superfluo, soprattutto a seguito della creazione di due limiti edittali differenti che connotano la maggior gravità del reato di indebita compensazione di crediti inesistenti rispetto a quello di cui all'art. 10-*bis*.

È stata infatti questa biforcazione della norma la seconda e più rilevante novità della riforma, poiché la versione originaria dell'articolo prevedeva un unico reato, sia che la compensazione avvenisse tramite crediti non spettanti tanto tramite crediti inesistenti, condotte punite quindi allo stesso modo. Tale equiparazione era però irragionevole, dal momento che le due condotte hanno una rilevanza penale ben diversa: l'utilizzo dei crediti inesistenti dà vita ad una condotta fraudolenta, mentre usufruire di crediti non spettanti coinvolge le problematiche sull'errore su norma tributaria ²¹.

3. Riforma dell'articolo ad opera del D. L.gs. 158/2015

Come precedentemente accennato, l'art. 10-*quater* è stato significativamente modificato dalla riforma apportata al D. Lgs. N. 74/2000 da parte del D. Lgs. 158/2015. Prima di passare alla trattazione delle modifiche strettamente inerenti all'articolo in questione, occorre accennare al ruolo che tale riforma ha in generale ricoperto per il sistema penale tributario del tempo. Sebbene il Decreto n. 74 avesse portato con sé una ventata di novità, riavvicinando la branca dei reati tributari ai principi generali dell'ordinamento penale ed affievolendo quindi il cosiddetto particolarismo tributario, nei fatti l'applicazione delle norme da parte della giurisprudenza era eccessivamente rigida e portava a forme di ipertrofia della

²¹ C. MANDUCHI, *Tributi*, in T. PADOVANI (a cura di), *Leggi penali complementari*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 1130.

rilevanza penale degli illeciti fiscali ²². È all'esigenza di comminare la sanzione penale solo ai comportamenti di maggiore disvalore che risponde la riforma del 2015, che ha quindi mitigato l'impostazione del D. Lgs. del 2000. Esempi di questa tendenza sono l'innalzamento delle soglie di punibilità dei reati di omesso versamento ed il passaggio della condotta di estinzione del debito tributario da circostanza attenuante a causa di non punibilità. La riforma ha però contestualmente esteso la rilevanza penale anche ad altri illeciti, introducendo il comma 1-*bis* all'art. 5 (Omessa dichiarazione) e creando l'art. 10-*bis*. È in quest'ottica che si colloca la modifica apportata all'art. 10-*quater*. Esso è rimasto invariato nei suoi elementi oggettivi e soggettivi, ma è stato scorporato in due commi, ognuno dei quali concerne due distinti reati: il reato di indebita compensazione tramite crediti non spettanti (comma 1) ed il reato di indebita compensazione tramite crediti inesistenti (comma 2). La distinzione non è stata meramente formale, bensì sostanziale, inasprendo in maniera rilevante il trattamento sanzionatorio del reato di cui al secondo comma. Se prima per entrambe le fattispecie era prevista la detenzione per un periodo di tempo compreso dai sei mesi ai due anni, ora tale pena si applica solo per il reato di cui al primo comma, mentre per l'altro l'arco temporale è compreso tra un anno e sei mesi e sei anni. Tale scissione appare ragionevole e dovuta, considerando che le nozioni di credito non spettante e credito inesistente sono profondamente diverse e risulterebbe quindi ingiusto equipararne gli effetti sanzionatori come avveniva in passato. A connotare la maggiore offensività del reato di indebita compensazione tramite crediti inesistenti, assimilabile alla frode fiscale, è anche la circostanza che a tale fattispecie sono applicabili sia le intercettazioni che la custodia cautelare in carcere ed oltretutto non è applicabile la nuova causa di non punibilità di cui all'art. 13, riservata solo alla condotta del primo comma.

Ciò detto, le critiche rivolte alla riforma del 2015 non mancano e sono soprattutto di carattere interpretativo. Si è già parlato dei dubbi esegetici circa le nozioni richiamate nell'art. 10-*quater*, e, sebbene la riforma abbia totalmente ristrutturato l'articolo sopra citato, ha mancato di chiarire tali interrogativi, perdendo

²² R. LUCEV, *Diritto penale tributario in Italia: cenni storici*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, Giappichelli, 2022, p. 20.

l'occasione di risolvere numerose incertezze. Rimane inoltre dubbia la ragione per cui il trattamento sanzionatorio del reato meno grave di indebita compensazione sia rimasto uguale a quello dei reati di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, connotati sicuramente da minor disvalore essendo condotte meramente omissive.

4. I rapporti tra il sistema penale ed il sistema tributario

L'analisi circa il rapporto che intercorre tra il sistema penale e quello tributario è necessaria alla luce del fatto che la stessa condotta può costituire tanto un illecito amministrativo quanto un illecito penale. Conseguenza diretta è che l'evento debba essere accertato in due separati procedimenti con possibile irrogazione tanto di una sanzione amministrativa che di una penale. L'esistenza di tale sistema è il risultato di considerazioni legislative circa la maggiore o minore gravità delle condotte disciplinate, alle quali viene corrisposta una sanzione pecuniaria se ritenute non particolarmente offensive, penale in caso contrario ²³. A scopo introduttivo, basti ricordare che la disciplina amministrativa per gli illeciti tributari è contenuta nella Legge n. 689/1981, riguardante gli illeciti amministrativi in genere, ed a livello più specifico nei D. Lgs. n. 471-472/1997, i quali hanno carattere derogatorio rispetto alla legge prima citata, trattando più da vicino le sanzioni amministrative in materia tributaria. Per quanto riguarda invece gli illeciti fiscali tributari, come già detto essi sono elencati nel D. Lgs. n. 74/2000.

4.1. Il principio di specialità

Il rapporto tra i due regimi di illeciti tributari è regolato dalla legge, specificatamente dall'art. 19 del D. Lgs. 74/2000 ²⁴ e dall'art. 9 della Legge n. 689/1981, che afferma che “quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale”. È questo il cosiddetto principio di specialità, recepito dal

²³ G.M. ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, Wolters Kluwer, Milano, 2021, p. 331.

²⁴ Tale articolo recita: “Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”.

diritto penale generale, che lo sancisce all'art. 15 del Codice penale ²⁵. Lo scopo perseguito è stato quindi di evitare che uno stesso fatto ²⁶ venga sanzionato due volte, dando quindi precedenza alla disposizione "speciale". Il rapporto tra quest'ultima e la norma generale è stato definito dalla Cassazione ²⁷ come il rapporto tra due cerchi concentrici in cui quello più piccolo, che rappresenta la disposizione generale, è contenuto in quello più grande, che rappresenta la norma speciale e la parte in cui non coincidono rappresenta l'elemento specializzante.

Sebbene l'art. 19 richiami un principio di portata generale ed una regola cardine del nostro ordinamento, esso non è comunque di facile interpretazione. Il legislatore delegato infatti, nell'enunciarlo, non ha fatto alcun riferimento alle modalità di applicazione dello stesso, lasciando quindi un vuoto che va colmato dall'interprete di volta in volta. Nonostante la Commissione giustizia della Camera lo avesse invitato a fornire dei criteri che ne facilitassero l'applicazione, il Governo ritenne di non dover dar seguito a tale invito, in virtù della centralità del principio nel nostro ordinamento ²⁸. A parere di alcuna dottrina ²⁹, dal silenzio della norma si deve ricavare che spetta all'interprete stabilire nel caso concreto quale norma sia speciale rispetto all'altra, considerando quale presenta maggiori elementi specializzanti. Se ne deduce, quindi, che l'art. 19 nasce come disposizione neutrale, che non propende *a priori* a favore dell'uno o dell'altro tipo di disposizione. Va comunque sottolineato come la norma generalmente considerata speciale sia quella penale, dal momento che le fattispecie penali presentano degli elementi specializzanti in più rispetto ai semplici illeciti amministrativi ³⁰. Per chiarire quanto detto, si prendano ad esempio i reati di cui agli artt. 4 e 5 del D. Lgs. 74/2000, concernenti i delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione e gli illeciti amministrativi di cui

²⁵ L'art 15 c.p. afferma: "Quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito".

²⁶ Perché si applichi questa disposizione non è sufficiente che il fatto sia il medesimo, ma che anche il soggetto sia lo stesso. Essendo la norma penale applicabile solo alle persone fisiche, se il contribuente non è tale trova applicazione il secondo comma dell'art. 19, per cui "permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del D. Lgs. n. 472/1997, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato".

²⁷ Cass. pen., 11 novembre 1959.

²⁸ Relazione governativa allo schema di decreto legislativo.

²⁹ N. MONFREDA, *La riforma del diritto penale tributario*, Halley, Matelica, 2006, p. 57.

³⁰ L. SALVINI, *Rapporti tra sistema penale e sistema tributario per la repressione degli illeciti*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, Giappichelli, 2022, p. 31.

all'art. 1 del D. Lgs. n. 471/1997. I primi presentano un carattere di specialità rispetto ai secondi, in quanto fanno riferimento ad un elemento specializzante che è la soglia di punibilità, in ragione della quale dovrà applicarsi la norma penale. Diversi sono invece i casi degli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, in quanto sia dottrina che giurisprudenza ritengono che non ci sia un rapporto di specialità rispetto ai corrispondenti illeciti amministrativi, bensì di concorso, non avendo ad oggetto lo stesso fatto. Aldilà delle singole fattispecie si può comunque asserire che la riforma del 2000 ha cambiato il sistema vigente fino alla Legge n. 516/1982, che consentiva l'irrogazione cumulativa delle due tipologie di sanzioni.

4.2. Il principio del doppio binario

Dal momento che una medesima vicenda può avere rilievo sia in sede di processo penale, sia di processo tributario, sia di processo amministrativo di accertamento, l'art. 20 del D. Lgs. n. 74/2000 regola i rapporti che possono intercorrere tra essi. La norma statuisce un principio diametralmente differente dal passato, quando ancora vigeva la cosiddetta pregiudiziale tributaria (prevista dalla Legge n. 4/1929 ed abrogata nel 1982 ad opera dell'art. 13 della Legge n. 516), che impediva al processo penale di proseguire fino a quando non fosse stato definito il processo tributario, allungandone notevolmente i tempi ed influenzandone l'esito. Al contrario, il suddetto articolo afferma che "il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione". È questo il cosiddetto principio del "doppio binario", che mantiene i diversi processi riguardanti il medesimo fatto indipendenti l'uno dall'altro. Lo stesso parametro è sancito nel Codice di procedura penale agli artt. 3 e 479, che vietano la sospensione del processo penale quando l'accertamento di un reato dipende dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa. L'art. 21 dispone poi che l'ufficio competente irroghi comunque le sanzioni amministrative, che non sono tuttavia eseguibili in caso di condanna penale. Ciò comporta che il processo tributario procede secondo le modalità ordinarie, con l'unico limite che la sanzione non potrà essere eseguita fino a quando il processo penale non si sia concluso positivamente per il

contribuente. La volontà di mantenere staccati i diversi processi ed i rispettivi esiti risiede anche nella consapevolezza del legislatore che i mezzi ed i metodi utilizzati dall'amministrazione da una parte e dalla polizia giudiziaria dall'altra sono differenti e non sarebbe opportuno, ad esempio, utilizzare all'interno del processo tributario il materiale istruttorio raccolto in sede penale. Come accennato, il c.d. doppio binario non è stato una completa novità del D. Lgs. n. 74/2000, essendo già contemplato dalla L. n. 516/1982. L'art. 12 separava i procedimenti penali e tributari, eliminando qualsiasi tipo di pregiudizialità della decisione tributaria rispetto a quella penale ed allo stesso tempo vietando la sospensione del processo tributario, come invece prevedeva l'art. 3 del vecchio Codice di procedura penale. La norma riconosceva inoltre l'autorità di cosa giudicata nel processo tributario alla sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata circa i reati tributari. A tal proposito, sull'efficacia del giudicato penale nel processo tributario e viceversa, l'attuale decreto è silente, lasciando la questione aperta. Sicuramente tale silenzio normativo conferma come gli esiti dei due procedimenti non si influenzino l'uno con l'altro; tuttavia, non sembra doversi escludere la possibilità che il giudice penale tenga in considerazione le risultanze del processo tributario, data la complessità di alcune fattispecie. L'indipendenza dei giudicati è l'effetto perseguito e raggiunto dalla riforma del 2000, che tuttavia lascia aperti i dubbi in materia di possibili conflitti di giudicati, insiti nel principio stesso di doppio binario. A parere di alcuni autori è pertanto auspicabile un futuro intervento normativo che regoli l'applicazione del principio di specialità e del doppio binario e le loro concrete implicazioni ³¹.

4.3. Il principio del “*ne bis in idem*”

I principi enunciati in precedenza sorreggono un caposaldo di lunga data: il cosiddetto “*ne bis in idem*”. Tale precetto esiste sin da tempi dell'antica Roma, ove si parlava di “*bis de eadem re ne sit actio*” e cioè del divieto imposto a qualsiasi giudice di occuparsi nuovamente di una materia oggetto di una pronuncia passata

³¹ A. URICCHIO, *Il principio di specialità nella nuova disciplina dei reati tributari*, in Bollettino Tributario, n. 8/2001, p. 576.

in giudicato. La massima è passata dal venire considerata come una garanzia personale ad essere riconosciuta come un principio di diritto internazionale consuetudinario (*customary international law*)³². Con riguardo al settore dei reati tributari, a livello nazionale tale principio è garantito dagli artt. 19, 20 e 21 del D. Lgs. 74/2000, mentre sul piano europeo dall'art. 4 prot. 7 Cedu³³ e dall'art. 50 Cdfue³⁴. Tuttavia, già da tempo si sono sollevati dubbi circa l'efficacia del divieto nel nostro ordinamento, chiedendosi quindi se tutelasse effettivamente i destinatari delle sanzioni o se avesse solo valenza formale. La sua efficacia è quindi entrata in crisi, essendo dubbia la sua conformità alla Cedu ed alla Cdfue. In particolare, le incertezze sono sorte con riguardo a quelle fattispecie la cui specialità rispetto agli illeciti amministrativi non era chiara, ritenendo che non si occupassero di un "*idem factum*". È questo il caso dei reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, che si ritengono³⁵ in un rapporto di concorso rispetto alle relative fattispecie amministrative, consentendo dunque l'irrogazione di entrambe le sanzioni. In aggiunta, ove sia applicabile la causa di non punibilità del reato di cui all'art. 13 del Decreto, allora l'irrogazione della sanzione amministrativa è consentita, non ricevendo il destinatario una doppia punizione.

Le frizioni tra il sistema nazionale e quello comunitario non sono passate inosservate alle corti di Strasburgo e Lussemburgo. In particolare, la Corte EDU ha fornito dei chiarimenti circa l'interpretazione da dare all'art. 4 in modo da evitarne la violazione. La Corte di Strasburgo con la sentenza *Grande Stevens c. Italia*³⁶ era stata molto rigida nell'affermare che dopo che sia stata presa una decisione definitiva circa un fatto, lo stesso non può poi essere soggetto ad altra punizione, applicando quindi solo la sanzione comminata per prima. Tale orientamento è poi cambiato con la sentenza *A e B c. Norvegia*³⁷ del 2016. La Corte era stata chiamata

³² Così si legge nella prima parte dell'opinione dissenziente del giudice Pinto De Albuquerque in Corte EDU (Grande Camera), 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, n. 24130/11 e n. 29758/11.

³³ L'articolo recita: "Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato".

³⁴ In accordo al quale "nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato dall'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge".

³⁵ Cass. (Sez. Un.), 12 settembre 2013, n. 37424 e 37425.

³⁶ Corte Edu (Sez. II), 4 marzo 2014, ric. nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 186698/10.

³⁷ Corte Edu (Grande Camera), 15 novembre 2016, ric. nn. 24130/11 e 29758/11.

a chiarire se l'articolo in questione ostasse in modo categorico alla celebrazione di due procedimenti aventi ad oggetto lo stesso fatto o se il divieto fosse rivolto solo ai procedimenti consecutivi ma non a quelli paralleli. Su tale punto i giudici hanno chiarito che in presenza di una connessione sostanziale e cronologica tra i procedimenti penale ed amministrativo (*closely connected in substance and in time*), questi possono essere considerati come parte di un unico procedimento e rientrare quindi nei parametri dell'art. 4 prot. 7 Cedu. Con questa decisione i giudici di Strasburgo hanno quindi privilegiato la sostanza alla forma, guardando ad una serie di "*material factors*" che, se presenti, connotano le due diverse sanzioni non come una duplicazione ingiusta della punizione, ma come dovute. Perché i due procedimenti risultino giustificati, la possibilità del loro svolgimento cumulativo dev'essere prevedibile al contribuente, in modo da prefigurarsi l'eventualità di essere sottoposto non ad una ma a due sanzioni. Oltretutto le finalità perseguite devono essere differenti e complementari e non dev'esserci un grande distacco temporale tra i due, così che non si ripetano due volte le stesse attività ed il soggetto non riversi in una condizione di perdurante incertezza. Infine, se i criteri precedenti risultano verificati, il giudice che irroga la pena per secondo deve tener conto dell'entità della prima, in modo da conferire una punizione che sia complessivamente proporzionata. Tuttavia, va per onore del vero precisato che tale decisione non è stata adottata all'unanimità ed anzi uno dei giudici della Grande Camera non ha mancato di esprimere la sua opinione dissenziente. Secondo il giudice Pinto De Albuquerque i principi fissati nella sentenza contrastano con il principio di *ne bis in idem*. A parere del magistrato, il criterio della connessione tra i procedimenti è eccessivamente vago ed inoltre la *ratio* del principio non è di evitare la sproporzione della sanzione, ma di far sì che non si venga processati due volte per lo stesso fatto. Al di là di questo parere discordante, questi sono i criteri stabiliti con la suddetta decisione e seguiti dalla successiva giurisprudenza non solo della Corte EDU ma anche della Corte di Giustizia. Quest'ultima, pronunciandosi in merito all'interpretazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ha affermato che "il cumulo dei procedimenti e delle sanzioni è consentito purché non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa, fermo restando che,

qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva”³⁸. Per quanto riguarda invece la Corte costituzionale³⁹, questa, in risposta a questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle corti nazionali, ha ritenuto di non dover fornire una soluzione in termini di censura o meno della norma portata alla sua attenzione, ma semplicemente di rimettere al Legislatore il dovere di adoperarsi per eliminare tali punti di attrito. Anch’essa però, a seguito delle pronunce della Corte EDU e della Corte di Giustizia, si è allineata all’idea che una doppia risposta sanzionatoria sia legittima⁴⁰. Questo filone è stato poi seguito anche dalla Corte di Cassazione, che, tra i diversi *material factors* sopra elencati, ha dato nelle sue pronunce maggior rilievo alla sequenza cronologica dei procedimenti, che non devono lasciare tra loro un troppo ampio lasso temporale.

Per sintetizzare quanto detto, la lettura che oggi si tende a dare al secolare principio di *ne bis in idem* ne ha ristretto l’applicazione, consentendo la coesistenza dei diversi procedimenti a condizione che vengano accertate alcune condizioni. Questa scelta interpretativa si fonda sulla considerazione che i procedimenti possono completarsi vicendevolmente pur rimanendo autonomi e non necessariamente devono condurre ad un unico provvedimento punitivo. Da qui ne deriva che l’interazione tra i procedimenti è ammissibile ove necessaria al miglior accertamento dei fatti ed alla corretta valutazione della proporzionalità complessiva della sanzione ed è per questo che devono essere coordinati sin dalla fase procedimentale, onde evitare duplicazioni probatorie e sanzionatorie⁴¹.

5. I reati di “Omesso versamento di ritenute dovute o certificate” (art 10-bis) e “Omesso versamento dell’IVA” (art. 10-ter)

Per contestualizzare meglio il quadro in cui l’art 10-*quater* è inserito, occorre fare una breve disamina degli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, analizzandone punti in comune e differenze. Nessuno dei due articoli era presente nella versione originaria del D. Lgs. 74/2000, infatti l’art. 10-*bis*, che era presente nel D. L. n. 429/1982, è stato poi

³⁸ Corte Giust. UE (Grande Sez.), 20 marzo 2018, causa C-524/15.

³⁹ Corte Cost., ord. 8 marzo, n. 102; Corte Cost., ord. 8 marzo 2016, n. 112.

⁴⁰ Corte Cost., 24 ottobre 2019, n. 222.

⁴¹ F. COCCO, *Il doppio binario tributario e penale: impatti sul bilancio*, in *Bilancio e revisione*, 2022, n. 3, p. 60.

reintrodotto nel 2005 dalla legge finanziaria n. 311/2004 e poi modificato dal D. L.gs. n. 158/2015. L'art. 10-ter è stato invece inserito insieme all'art. 10-*quater* dal Decreto Bersani del 2006 ed anch'esso modificato dalla riforma del 2015. L'introduzione di queste norme ha mostrato come il legislatore abbia nel tempo invertito la rotta rispetto al 2000, quando si soffermava sulla criminalizzazione di fattispecie contrarie soprattutto ad obblighi formali, mentre, introducendo questi reati, punisce l'effettivo omesso versamento. Si deduce quindi come il legislatore abbia deciso di far uso della norma penale non solo con scopi repressivi, ma con l'intento di proteggere in concreto la pretesa erariale ⁴².

5.1. Disamina dell'art. 10-bis

L'introduzione del reato di "omesso versamento di ritenute dovute o certificate" si era resa necessaria a seguito della diffusione della pratica del sostituto d'imposta di non versare le ritenute, dal momento che il D. Lgs. del 2000 non riconosceva rilevanza penale al fenomeno della sostituzione. A dimostrazione di quanto detto, la relazione governativa al disegno di legge della finanziaria del 2005 afferma che "la constatata frequenza del fenomeno ed il danno che da tali comportamenti deriva all'Erario, rendono necessario assicurare tutela penale all'interesse protetto della corretta e puntuale percezione dei tributi, ancor più quando il comportamento dell'omesso versamento è posto in essere da soggetti quali i sostituti d'imposta che trattengono per riversare all'Erario tributi di altri soggetti che con essi hanno rapporti: i sostituiti". La versione aggiornata ed attuale della disposizione recita: "E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a centocinquantamila Euro per ciascun periodo d'imposta". Prima di analizzare il reato in sé, sembra opportuno richiamare brevemente l'istituto della sostituzione d'imposta. Questo consiste nell'effettuazione del pagamento d'imposta al Fisco non da parte del contribuente (il sostituito), ma da un altro soggetto (sostituto), che è

⁴² G. GAMBOGI, *I nuovi reati tributari*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2020, p. 442.

colui il quale “in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento d'imposte in luogo d'altri”⁴³. Di regola il sostituto è colui che deve delle somme a colui che sostituisce, per questo trattenendo la parte di esse che è destinata all'Erario. Tali ritenute sono a titolo di acconto quando non esauriscono l'obbligo fiscale del contribuente nei confronti dello Stato, mentre sono a titolo d'imposta nel caso contrario. Essendo previsti dalla legge degli obblighi fiscali in capo al sostituto, ove questi non vengano rispettati, è possibile che sorga la responsabilità penale. Tornando alla fattispecie di reato, questo presenta delle similitudini con quella di indebita compensazione e questo si nota sin dal bene giuridico che entrambi tutelano: l'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi. Un'ulteriore punto in comune risiede nei soggetti attivi del reato, poiché, sebbene entrambi si rivolgano a “chiunque”, di fatto sono reati propri e nello specifico l'art. 10-bis si rivolge ai sostituti d'imposta, da individuare facendo riferimento al d.P.R. n. 600/1973. Ciò che li differenzia è invece la tipologia della condotta tramite cui si realizza il reato, poiché se il reato di cui all'art. 10-*quater* ha natura commissiva, questo si realizza invece mediante un comportamento omissivo. Tale contegno è in realtà misto ed è scindibile in due componenti: una commissiva ed una omissiva. In primo luogo, è infatti necessario, perché la fattispecie si configuri, che il sostituto versi un corrispettivo ad un terzo, rilasciando poi la certificazione o inserendo le ritenute effettuate nella sua dichiarazione annuale di sostituto d'imposta. La condotta omissiva, al verificarsi della quale il reato è consumato, è successiva e consiste nel mancato versamento delle ritenute per un ammontare superiore a centocinquantamila Euro. Un altro elemento di diversità è la soglia di punibilità. Prima del 2015 questa era fissata a cinquantamila euro, ma ne è comprensibile l'innalzamento, non avendo lo stesso disvalore della condotta di indebita compensazione. Il reato di omesso versamento di ritenute è poi un reato istantaneo, che si consuma quindi nel momento in cui scade il termine di presentazione della dichiarazione, al contrario del reato di cui all'art. 10-*quater* che ha natura abituale. Con riguardo poi alla soglia edittale di pena, va sottolineato come la reclusione da sei mesi a due anni oggi coincida solo con la soglia prevista per il reato di indebita compensazione tramite crediti non spettanti, e non anche col reato ben più grave di

⁴³ Art. 64 d.P.R. n. 600/1973.

cui al secondo comma. Concludendo l'analisi degli elementi costitutivi del reato, va sottolineato come questo sia stato oggetto di dubbi sulla sua legittimità costituzionale con riguardo all'art. 3 della Costituzione. Tra molteplici interrogativi ci si è infatti domandati come fosse possibile considerare penalmente punibile il sostituto d'imposta che ometta di versare le ritenute ed invece lasciare impunito il contribuente che realizzi la medesima condotta. Tuttavia, a parere della Cassazione non vi è alcuna disuguaglianza di trattamento, poiché la sanzione riservata al sostituto d'imposta è giustificata dal fatto che questo detiene indebitamente somme altrui, di cui, non effettuando il versamento, si appropria ⁴⁴.

5.2. Disamina dell'art. 10-ter

Al momento del suo inserimento, la fattispecie di omesso versamento IVA ha costituito una novità del sistema penale tributario, non essendo stato contemplato dal D. Lgs. n. 158/1982 ⁴⁵, come invece il reato di omesso versamento di ritenute. Il suo inserimento tra gli altri reati tributari è stato reso necessario dall'insufficienza della sanzione amministrativa, che non riusciva a disincentivare la condotta di quei contribuenti che non versavano l'imposta regolarmente dichiarata. Nel 2015 la formulazione dell'articolo è stata modificata, eliminando il riferimento alla disciplina dell'art. 10-*bis* ed innalzando la soglia di punibilità da cinquantamila euro a duecentocinquantamila. Ad oggi l'articolo recita: "E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a Euro duecentocinquantamila per periodo d'imposta". Quanto detto precedentemente in merito all'interesse oggetto di tutela, alla natura del reato ed alla pena si applica anche al reato in questione, che è anch'esso un reato istantaneo, proprio, che ostacola la riscossione delle imposte da parte dell'Erario. Come per il sopra descritto reato l'elemento soggettivo è il dolo generico, mentre la condotta ha

⁴⁴ Questo quanto affermato dalla Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2010, n. 10120.

⁴⁵ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2012, p. 284.

natura esclusivamente omissiva e può essere posta in essere esclusivamente da un soggetto IVA.

Le due fattispecie di reato hanno poi un'altra caratteristica in comune: in entrambi i casi il pagamento (della ritenuta o dell'IVA) è dovuto da un soggetto diverso dal contribuente e questo spiega perché siano solo queste fattispecie a ricevere una sanzione penale e non anche l'omesso versamento di imposte sui redditi.

6. I rapporti con le analoghe fattispecie amministrative

Come anticipato nel precedente paragrafo parlando di *ne bis in idem*, la problematica circa la sua corretta o meno applicazione è sorta soprattutto proprio con riguardo agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*. L'omesso versamento di ritenute e di IVA è oggetto dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997⁴⁶, che commina per tale comportamento una sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato. Il rapporto tra i due tipi di illecito è controverso in quanto è dubbio se essi siano in un rapporto di specialità, che comporterebbe quindi l'applicazione dell'art. 19 del Decreto, oppure di concorso tra loro, consentendo quindi l'applicazione sia della sanzione penale che di quella amministrativa. Tale questione è stata un punto di inizio per un lungo dialogo tra corti, partito dalla decisione in merito delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁴⁷, che nel 2013 hanno ritenuto che tra le fattispecie non si configurasse un rapporto di specialità, poiché, sebbene avessero in comune alcuni elementi, ne presentavano altri idonei a farle configurare come reati a sé stanti. Come già detto nei paragrafi precedenti, tale decisione è stata poi confutata dalla Corte EDU con la sentenza *Grande Stevens*, per poi essere in parte riconfermata nella successiva sentenza *A e B c. Norvegia*. Per concludere, la relazione tra gli illeciti penali di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* e quelli amministrativi non è ancora del tutto chiara, ma si tende ad ammettere che configurino illeciti distinti e che quindi sanzionarli entrambi non violi il divieto di doppio giudizio.

⁴⁶ Il quale recita: “chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato...”.

⁴⁷ Cass. (Sez. Un.), 12 settembre 2013, n. 37424 e 37425.

CAPITOLO II
GLI ELEMENTI COSTITUTIVI DEL REATO DI INDEBITA
COMPENSAZIONE

7. I soggetti attivi del reato

Come precedentemente accennato, l'illecito di indebita compensazione è un reato proprio, ovverossia un reato la cui configurazione richiede che la condotta non sia tenuta da un qualsiasi soggetto, bensì da coloro che presentano un particolare requisito o qualità, che sottolinea lo stretto rapporto tra il soggetto attivo ed il bene giuridico tutelato⁴⁸. Infatti, sebbene l'articolo 10-*quater* esordisca con il pronome indefinito "chiunque", di fatto è rivolto solo al contribuente che realizza la condotta descritta dalla norma. La natura di reato proprio non esclude comunque il concorso nel reato da parte di un *extraneus*, secondo i principi generali indicati dall'art. 110 del Codice penale, che regola l'istituto del concorso di persone nel reato.

7.1. Il concorso di persone nel reato

L'art. 110 c.p. sopra citato recita: "Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salvo le disposizioni degli articoli seguenti". La fattispecie di concorso nel reato di indebita compensazione è abbastanza frequente, come provano le numerose sentenze delle corti al riguardo. L'ipotesi di concorso può avere luogo in diverse forme, a seconda della qualifica dell'*extraneus*. Innanzitutto, si definisce tale il soggetto diverso dal soggetto attivo che realizza la condotta illecita, che, tuttavia, concorre con esso a ledere il bene giuridico tutelato dalla norma. La *ratio* dell'istituto è il dare rilevanza a comportamenti atipici ai sensi delle norme sui singoli reati, estendendo la responsabilità penale a chi non realizza il reato in prima persona⁴⁹.

Le ipotesi di concorso nel reato di indebita compensazione sono diverse, soprattutto se si distingue tra persone fisiche e giuridiche. Rinviando la trattazione delle seconde ad un momento successivo, il concorso nel reato commesso dal singolo

⁴⁸ G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale parte generale*, Zanichelli, Bologna, 2019, p. 174.

⁴⁹ G. MARINUCCI-E. DOLCINI-G.L. GATTA., *Manuale di diritto penale parte generale*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 541.

contribuente avviene spesso ad opera del c.d. intermediario alla presentazione del Mod. F24. La materia tributaria è connotata da un elevato grado di tecnicità e questo fa sì che, per realizzare gli adempimenti tributari, il contribuente si avvalga di professionisti del settore. La responsabilità penale di questi ultimi sorge nel momento in cui il supporto tecnico offerto diviene anche un ausilio a commettere il reato. Uno di questi professionisti è, appunto, l'intermediario, ossia colui che svolge un'attività di consulenza fiscale nei confronti del contribuente e che procede alla compilazione dell'apposito modello per il versamento dei tributi. Sono principalmente tre le ipotesi di concorso nel reato di cui egli può rendersi responsabile, a seconda che sia consapevole delle illecite compensazioni eseguite dal contribuente, ma scelga comunque di adempiere alla sua delega; che istighi il contribuente ad attuare tali violazioni; oppure che agisca in maniera autonoma, indipendentemente da qualsiasi coinvolgimento del suo cliente.

Quest'ultima ipotesi risulta la più rara, in quanto è difficile pensare che l'intermediario voglia arrecare un vantaggio fiscale al contribuente che non ne è consapevole e soprattutto non l'ha richiesto. Sembra inoltre arduo da credere che l'intermediario possa agire in maniera del tutto svincolata dal suo delegante, dal momento che quest'ultimo riceve comunque una copia del modello inviato ⁵⁰.

Più coerente risulta, invece, l'ipotesi dell'intermediario che, ricevute le consuete informazioni dal contribuente, si avvede della non spettanza o inesistenza dei crediti portati in compensazione, ma decide comunque di compilare ed inoltrare il Modello all'Amministrazione finanziaria. In questo caso sorge piena responsabilità penale dello stesso, per sottrarsi alla quale avrebbe dovuto declinare il suo incarico. L'assunto di partenza è, infatti, che l'attività di consulenza fiscale conferisce a chi la esegue oneri di controlli significativi, che non consentono al professionista di "fidarsi" del proprio cliente senza controllare la veridicità delle comunicazioni ricevute. Quando a questa condotta si aggiunge quella di rendere edotto il contribuente circa la possibilità di ottenere un vantaggio fiscale (indebito), fornendo poi suggerimenti su come questo possa essere conseguito e partecipando attivamente alla compilazione del documento, il concorso diventa morale oltre che materiale. La libertà decisionale del cliente sarebbe infatti condizionata dalla

⁵⁰ G.L. SOANA, *I reati tributari*, *Op. cit.*, p. 423.

condotta dell'intermediario, che si rende colpevole di aver fatto sorgere il proposito illecito (nel caso di istigazione) o di averlo in ogni caso rafforzato. Ovviamente, come afferma l'art. 115 c.p., perché il concorso si configuri, l'istigazione dev'essere accolta ed il reato dev'essere commesso. Perché si realizzi il concorso è inoltre necessario che la condotta del concorrente sia stata *condicio sine qua non* dell'illecito. Si comprende facilmente come la condotta del consulente rientri a pieno in tale qualifica, essendo spesso fondamentali le sue competenze ed il suo intervento per l'effettuazione degli adempimenti tributari. La Corte di cassazione, occupandosi della fattispecie di concorso dell'intermediario applicata al delitto di indebita compensazione, ha con l'occasione chiarito che, perché egli risponda come concorrente, è sufficiente l'aver realizzato l'illecito, non essendo richiesto che egli abbia beneficiato dell'operazione fiscalmente illegittima. In quella sede la corte aveva quindi ritenuto legittimo il sequestro preventivo per equivalente nei confronti del consulente fiscale ispiratore del meccanismo fraudolento di compensazione, indipendentemente dal suo personale arricchimento ⁵¹.

A sottolineare la gravità della fattispecie in esame vi è poi la circostanza aggravante a effetto speciale di cui al comma 3 dell'art. 13-*bis* del decreto, introdotta con la riforma del 2015. In accordo alla detta disposizione “le pene sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale”⁵². Sempre nella pronuncia precedentemente richiamata, la Cassazione ha fornito una puntualizzazione al riguardo, affermando che, perché tale circostanza si applichi, è necessaria una particolare modalità della condotta: la serialità. Infatti, anche se non è espressamente richiamata nell'articolo, tale requisito è desumibile dal riferimento all' “elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione fiscale”, condotta che è indicativa di una certa ripetitività ed abitudine.

A completamento dei casi di concorso tra persone fisiche nel reato di cui all'art 10-*quater*, vi è poi un ulteriore caso. È la circostanza in cui a commettere il fatto è

⁵¹ Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2017, n. 1999.

⁵² F. COLAIANNI-M. MONZA, *Commento agli artt. 13 e 13-bis del D. Lgs. 74/2000 mod. D. Lgs. 158/2015*, in I. CARRACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 229.

l'intermediario ed il contribuente è il concorrente. Egli è chiamato a rispondere a titolo di concorso in quanto responsabile di aver agito con inerzia e di non aver tenuto la dovuta diligenza nella gestione dei propri rapporti col Fisco. Nel caso concreto, la Suprema corte si era rifiutata di riconoscere la buona fede del contribuente che aveva portato in compensazione un debito di 700.000 euro, vista sia l'ingente somma sia la mancanza di giustificazioni in merito all'esistenza dei crediti portati in compensazione⁵³.

Resta poi da chiarire quali siano i soggetti ricompresi nell'espressione "professionista". Sul punto sono state date due interpretazioni: secondo una lettura più restrittiva, dovrebbero intendersi solo i soggetti abilitati dall'Agenzia delle Entrate all'inoltro telematico delle dichiarazioni; al contrario, secondo prospettazione più sostanzialistica, si deve intendere chiunque, nell'esercizio della sua professione, svolge un'attività di consulenza fiscale e quindi tanto commercialisti quanto consulenti ed avvocati⁵⁴.

In conclusione, risulta evidente come il contribuente risponda sempre penalmente della indebita compensazione realizzata, essendo inverosimile pensare che tale risultato venga raggiunto senza la sua consapevolezza. Tuttavia, c'è comunque un caso residuale in cui la condotta illecita è realizzata esclusivamente dall'intermediario, escludendo, quindi, la responsabilità del contribuente. Ciò accade quando il professionista adotti una condotta fraudolenta finalizzata a mascherare l'inadempimento del mandato ricevuto⁵⁵.

Per riassumere, il concorso dell'intermediario nel reato di cui all'art. 10-*quater* si configura come concorso materiale (in quanto è lui che materialmente compila e invia il Modulo F24) e morale (nell'ipotesi in cui sfrutti le sue competenze tecniche per suggerire modi volti ad ottenere vantaggi indebiti). Si è visto come i comportamenti da cui può nascere la responsabilità del concorrente siano disparati, ma che in tutte queste situazioni si tende, in generale, a ricordare al contribuente di tenere un ruolo attivo nella gestione dei suoi obblighi tributari, non facendo totale affidamento sul professionista.

⁵³ Cass. pen., Sez. III, 27 giugno 2019, n. 39333.

⁵⁴ Sempre Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2017, n. 1999.

⁵⁵ Cass. civ., Sez. VI, 9 giugno 2016, n. 11832.

In apertura del paragrafo si è accennato alla configurabilità del concorso anche con riferimento alle persone giuridiche, come un ente collettivo. Innanzitutto, va precisato che ai sensi del D. L.gs. n. 231/2001, che ha introdotto la responsabilità amministrativa degli enti conseguente a reato, tale responsabilità sorge in seguito alla commissione di reati tributari soltanto da qualche anno, a seguito della riforma apportata dal D. Lgs. n. 75/2020. L'originaria scelta del legislatore di escludere i reati tributari dagli illeciti che costituiscono i presupposti della responsabilità delle persone giuridiche risultava incoerente e comprometteva poi la stessa logica ispiratrice del decreto, dal momento che non si può non pensare che il rappresentante che attua una condotta riconducibile a quei reati non lo faccia nell'interesse ed a vantaggio dell'ente stesso⁵⁶. Al di là di queste considerazioni introduttive, il concorso di persone nel reato può realizzarsi anche in questa fattispecie, come nel caso in cui un *extraneus* fornisca all'amministratore della società un contributo finalizzato all'indebita compensazione. In generale, il soggetto penalmente responsabile nei confronti di un ente collettivo dev'essere individuato nella figura dell'amministratore, liquidatore o comunque nel legale rappresentante. Oggetto di pronunce della Suprema corte sono stati i casi in cui a realizzare condotte riconducibili all'art. 110 c.p. era il socio. In queste circostanze, non sarebbe responsabile solo il legale rappresentante, ma, appunto, anche il socio che, tramite eventuali deleghe di funzioni, deve adempiere agli obblighi tributari o che, in virtù della posizione che riveste, supporta l'amministratore nella condotta criminosa. Nello specifico, nel caso oggetto della decisione della Corte, la corresponsabilità del socio risultava in maniera evidente dal comportamento tenuto successivamente di occultamento delle scritture contabili, finalizzato a perfezionare il disegno criminoso⁵⁷. In un'altra pronuncia del 2019, la Cassazione ha poi chiarito il ruolo dell'amministratore di fatto nel caso di reato di indebita compensazione, affermando che egli "risponde, quale autore principale, del delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10 quater D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, come mero

⁵⁶ P. BERNAZZANI, Indebita compensazione, in A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Wolters Kluwer, Milano, 2019, p. 358.

⁵⁷ Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2010, n. 662.

prestanome, è responsabile del medesimo reato a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, ai sensi degli art. 40, 2° comma, c.p. e 2932 c.c.". I giudici hanno quindi ritenuto l'amministratore legale responsabile di concorso nel reato, in quanto consapevole delle criticità gestionali della società e di ricoprire un ruolo attivo in ambito societario, accettando quindi (a titolo di dolo eventuale) il rischio che l'amministratore di fatto commettesse dei reati ⁵⁸.

7.2. La responsabilità penale dell'accollante

L'accollo è quell'istituto civilistico, regolato dall'art. 1273 del Codice civile, tramite il quale "se il debitore e un terzo convengono che questi assuma il debito dell'altro, il creditore può aderire alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore". Questo è il cosiddetto accollo esterno, classificabile come un contratto a favore del terzo (creditore), in cui l'accollante assume, in virtù di un accordo tra privati, l'obbligo di estinguere il debito dell'accollato. La liberazione del debitore originario avviene "solo se ciò costituisce condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo. Se non vi è liberazione del debitore, questi rimane obbligato in solido col terzo", ma, in ogni caso, il terzo è obbligato verso il creditore solo "nei limiti in cui ha assunto il debito". Diverso è il c.d. accollo interno, non disciplinato dal Codice civile, che non attribuisce alcun diritto al creditore e non modifica i soggetti dell'originaria obbligazione, con la conseguenza che il debitore risponde solo all'accollato ⁵⁹.

Ai sensi dell'art. 8, comma 2, della L. n. 212/2000 (Statuto del Contribuente), l'accollo è ammesso anche nel caso di debiti d'imposta. Il Legislatore ha, però, riadattato questo meccanismo al sistema tributario, escludendo la liberazione del contribuente originario. Ciò comporta che l'accollante è coobbligato nei confronti dell'Erario in forza di un titolo negoziale, ma non assume in alcun caso la qualità di contribuente, che rimane il soggetto accollato, tanto che l'Amministrazione finanziaria non può usare nei confronti degli accollanti "i propri poteri di accertamento e di esazione, che possono essere esercitati solo nei confronti di chi sia tenuto per legge a soddisfare il credito fiscale" ⁶⁰. Dubbia è la posizione

⁵⁸ Cass. pen., sez. III, 25 settembre 2019, n. 1722.

⁵⁹ Cass. civ., sez. II, 3 dicembre 2021, n. 38225.

⁶⁰ Cass., S.U., n. 28162 del 2008.

dell'Amministrazione finanziaria, dal momento che l'art. 8 non esclude espressamente che essa possa aderire all'accordo, potendo l'adesione anche risultarle conveniente, in modo da rendere irrevocabile la stipulazione in proprio favore ⁶¹.

Al comma 6 del suddetto articolo, il legislatore rimetteva al Ministero dell'economia e delle finanze il compito di attuare le disposizioni in tema di compensazione ed accollo del debito fiscale, invito che è rimasto, tuttavia, inascoltato. In ragione dell'assenza del citato intervento, sono sorti dubbi esegetici circa l'utilizzo in compensazione dei debiti tributari accollati ed in questo contesto nel 2017 l'Agenzia delle Entrate ha cercato di fare chiarezza con la risoluzione n. 140/E. Essa ha temporaneamente risolto la questione, statuendo che "la compensazione trova applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi" ⁶². Questa linea di pensiero trovava conferma anche in diverse pronunce della Cassazione, per la quale la "compensazione...non è ammessa dalla legislazione tributaria, se non nei limiti nei quali è esplicitamente regolata, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche, inderogabili norme di legge" ⁶³. Ulteriore conferma proveniva anche dal D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, che all'art. 17 comma 1, parla di compensazione di crediti che devono essere "dello stesso periodo", "nei confronti dei medesimi soggetti" e "risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto" ⁶⁴. Gli stessi principi sono stati affermati anche dalla Suprema corte, che ha ribadito come "integra il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10 quater, D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, il pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. «accollo fiscale» ove commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, in quanto l'art. 17 D. Lgs. n. 241/97 non solo non prevede il

⁶¹ F. PAPARELLA, *L'accollo del debito d'imposta*, Giuffrè, Milano. 2008, pp. 263-269.

⁶² Ris. dell'Agenzia dell'Entrate n. 140/E del 15 novembre 2017.

⁶³ Cass. civ., sez. I, 25 luglio 1994, n. 6932.

⁶⁴ D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 intitolato "Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni".

caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti”⁶⁵.

Il quadro generale restituiva l'idea che la compensazione tramite un debito accollato non rientrasse nei casi previsti dalla legge e che quindi non fosse consentita. Tuttavia, le disposizioni richiamate fornivano un'immagine per certi versi incerta ed è per questo che l'Agenzia delle Entrate ritenne di considerare valide e non sanzionabili le compensazioni effettuate tramite debiti accollati prima della pubblicazione della risoluzione sopra citata. Restava comunque indiscusso che, se la compensazione fosse avvenuta tramite crediti non spettanti o inesistenti, tale condotta sarebbe rimasta sanzionabile ai sensi dell'art. 10-*quater* e l'imposta non versata sarebbe stata riscossa in capo all'accollato. La Suprema corte ha chiarito che l'accollante risulta penalmente responsabile per una serie di motivazioni: innanzitutto, perché egli, come il debitore accollato, nel modello F24 risulta titolare del credito usato in compensazione; inoltre, come già anticipato, la compensazione dei debiti oggetto di acollo non è espressamente elencata dall'art. 17 D. Lgs. n. 241/1997 (che si ricorda essere formulato in maniera casistica); infine, di solito l'accollante beneficia del profitto del reato in virtù di un accordo preventivo con il debitore originario⁶⁶. Accertata la sua responsabilità penale, ciò che può variare è il titolo dell'imputazione. Nella stessa sede la Corte ha, infatti, distinto tra una responsabilità come concorrente diretto nel reato oppure come autore mediato. Nel primo caso, l'accollante sarebbe autore diretto dell'illecito in concorso col debitore, che è consapevole del meccanismo fraudolento posto in essere. Il secondo caso si verifica, invece, se l'accollante trae in errore l'accollato circa l'esistenza dei crediti oggetto di compensazione. Questa situazione esclude la responsabilità dell'accollato, in quanto, ai sensi dell'art. 48 c.p., quest'ultimo avrebbe commesso un errore determinato dall'altrui inganno e per questo “del fatto commesso dalla persona ingannata risponde chi l'ha determinata a commetterlo”, ovvero l'accollante.

Ad oggi, l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate è stato accolto e fissato dall'art. 1 del D. L. n. 124/2019 (collegato fiscale alla Legge di bilancio 2020), che ha

⁶⁵ Secondo la già citata Cass. pen. Sez. III, 14 novembre 2017, n. 1999.

⁶⁶ Cass. pen., sez. III, 30 novembre 2017, n. 55794.

radicalmente vietato l'utilizzo in compensazione del debito accollato per effettuare il pagamento all'Erario tramite Modello F24. La scelta del legislatore si fonda sulla necessità di evitare possibili frodi fiscali, l'elusione delle garanzie previste dall'ordinamento tributario per i casi di cessione dei crediti tributari e l'aggiramento delle norme in materia di consolidato fiscale nazionale ⁶⁷. La disposizione recita: "Chiunque, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, si accoli il debito d'imposta altrui, procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti", tuttavia, "per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante". Nel caso in cui tale divieto venga violato, ai sensi del comma 3, tali versamenti si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge e si applicano le sanzioni di cui all'art. 13 D. Lgs. n. 471/1997. Tali sanzioni variano per l'accollato e per l'accollante: per il primo, l'omesso pagamento comporta il recupero dell'imposta non versata e degli interessi, oltre all'applicazione della sanzione del 30% dell'importo non versato (comma 1 del suddetto art. 13); per il secondo, invece, si applicherà la sanzione pari al 30% del credito utilizzato (comma 4), se esistente, mentre, nel caso in cui sia inesistente, l'accollante sconta una sanzione dal 100% al 200% della misura del credito stesso (comma 5) ⁶⁸.

8. L'elemento soggettivo del reato

Il reato di indebita compensazione si configura con l'elemento soggettivo del dolo (la forma più grave di responsabilità) e, tra le sue diverse forme, col dolo generico, come gli artt. 10-*bis* e 10-*ter* che lo precedono, ma diversamente dal resto dei reati del D. Lgs. 74/2000, per cui è previsto il dolo specifico. La nozione di dolo generico comporta la volontà di realizzare tutti gli elementi costitutivi del reato, facendo coincidere l'intenzione con la realizzazione concreta di quanto astrattamente prefiguratosi, quantomeno a livello di tentativo. Esso si differenzia dal dolo specifico, per cui è richiesto che chi agisce agisca avendo in mente uno scopo

⁶⁷ Rubrica *Analisi e commenti*, "Collegato fiscale 9 accollo debito non utilizzabile", in *fiscooggi.it*.

⁶⁸ Rubrica *Normativa e prassi*, "Accollo del debito d'imposta, pagamenti solo F24 a pena di scarto", in *fiscooggi.it*.

preciso ed ulteriore, la cui realizzazione non è necessaria per la configurazione del reato ⁶⁹.

In accordo alla suddetta definizione, quindi, il delitto di indebita compensazione si realizza allorquando il contribuente, in maniera deliberata, omette il versamento delle somme dovute, utilizzando in compensazione crediti che sa non essere spettanti, rappresentandosi altresì il superamento della soglia di euro 50.000 annui. La rappresentazione di quest'ultimo elemento, ossia dell'ammontare della soglia di punibilità, è necessaria tanto quanto la prefigurazione di tutti gli altri elementi costitutivi, rientrando anch'essa tra loro a pieno titolo.

Sia secondo la dottrina ⁷⁰, che a parere della giurisprudenza ⁷¹, non essendo richiesto il dolo specifico, il delitto in questione è punibile anche a titolo di dolo eventuale. Agisce con tale elemento soggettivo chi si rappresenta la commissione di un reato solo come conseguenza seriamente possibile della sua condotta, che è però diretta ad altri scopi. In questo caso, pur non perseguendo direttamente il fine di realizzare la condotta illecita, il soggetto “corre il rischio” della sua verifica pur di ottenere ciò che vuole, costi quel che costi ⁷². Un esempio di questa condotta può essere il caso in cui il soggetto porti in compensazione debiti non spettanti o inesistenti con lo scopo di fronteggiare temporanee crisi di liquidità ⁷³. Con la sentenza della Cassazione del 2018 precedentemente citata, essa ha precisato che, perché si configuri questa tipologia di dolo, dev'essere provato che “l'agente si sia chiaramente rappresentato la significativa possibilità che i crediti da utilizzare in compensazione non fossero a lui spettanti e, ciò nonostante, si sia determinato ad agire comunque”. Non si deve infatti rischiare, continua la corte, di ricomprendere in tale forma debole di dolo fattispecie che sarebbero più correttamente configurabili nella negligenza del contribuente, ossia in quella

⁶⁹ G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale parte generale*, Op. cit., p. 388.

⁷⁰ G. L. SOANA, *I reati tributari*, Op. cit., p. 77.

⁷¹ Cass. pen., sez. III, 12 aprile 2018, n. 26236.

⁷² Cass., S.U., 30 marzo 2010, n. 12433.

⁷³ G. L. SOANA, *I reati tributari*, Op. cit., p. 417.

forma di colpa al limite con il dolo eventuale, che è la colpa cosciente, che si verifica ove l'agente non confidi nella concreta verifica del fatto di reato. Un ulteriore caso, diverso dal dolo eventuale e dalla colpa cosciente, è quello in cui il contribuente abbia realizzato la condotta di cui all'art. 10-*quater* non prefigurandosi alcun elemento del reato, ma semplicemente cadendo in errore sulle norme tributarie che regolano lo specifico credito d'imposta. Questa circostanza rientra, infatti, nel cosiddetto "errore di fatto", di cui all'art. 47 c.p. Al terzo comma la norma esclude la punibilità quando una norma diversa dalla legge penale ha cagionato un errore sul fatto che costituisce reato. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è già esclusa dal suddetto articolo, l'art. 15 del D. Lgs. n. 74/2000 aggiunge che non danno comunque luogo ai reati contenuti nel decreto "le violazioni di norme tributarie ⁷⁴ dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione". Tale articolo copre un'area diversa da quella dell'art. 47 c.p. e non ha nulla a che vedere col concetto di ignoranza della norma, poiché si occupa, invece, del c.d. "errore di diritto", ovvero l'errore che colpisce il significato di una disposizione normativa e che comporta la sua falsa rappresentazione. Il precetto di cui all'art. 15 si differenzia, inoltre, anche dall'art. 5 c.p. Quest'ultimo disciplina, infatti, l'errore di diritto che deriva dall'ignoranza inevitabile dell'agente, collegata quindi ad una dimensione soggettiva ⁷⁵. Al contrario, i personali convincimenti o le erronee interpretazioni dell'agente non hanno alcuna rilevanza ai sensi dell'art. 15, per cui assume rilevanza solo la situazione oggettiva di assoluta opinabilità e oscurità della norma, che risulta equivoca ed incerta. Da ciò deriva dunque che ad un'unica norma sono attribuiti una pluralità di significati, che risultano egualmente plausibili ad un interprete "modello" del settore specialistico tributario.

Trattando dell'elemento soggettivo del reato, non si può non menzionare la questione circa la differenziazione dell'accertamento del dolo nelle due ipotesi

⁷⁴ Secondo V. NAPOLEONI, in *I Fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Ipsoa, Milano, 2000, p. 321., la norma deve avere una natura tributaria, ossia essere diretta a regolare *ab origine* atti, rapporti o adempimenti di carattere fiscale. L'uso del termine "norme" lascia inoltre intendere che siano ricomprese anche le fonti normative tributarie secondarie, quali ad esempio i decreti ministeriali.

⁷⁵ Cass. civ, sez. trib., 24 giugno 2015, n. 13076.

di indebita compensazione. La recente giurisprudenza ⁷⁶ ha affermato che nel caso di cui al comma 2 dell'art. 10-*quater*, l'inesistenza del credito costituisce di per sé, salvo prova contraria, indice della coscienza e volontà di ingannare il Fisco, utilizzando la documentazione di un credito di cui è difficile credere che non si conosca l'inesistenza. Nel caso di crediti non spettanti, invece, è necessaria un'attenta verifica della consapevolezza del contribuente circa la non spettanza del credito. È, infatti, ben possibile che il soggetto abbia portato in compensazione un credito non spettante nella convinzione che esso fosse invece compensabile, avendo mal interpretato la norma tributaria. Nel caso di specie, la corte, analizzando l'elemento soggettivo dell'indagato, lo ha ritenuto sussistente, dal momento che il soggetto in questione aveva operato una compensazione c.d. verticale utilizzando un credito particolarmente ingente sorto nell'anno precedente. La corte ha ritenuto che il contribuente fosse a conoscenza della non spettanza dello stesso sulla base della mancata richiesta di rimborso del credito, che avrebbe comportato dei controlli sulla società. Sebbene questa interpretazione della norma sia stata accolta, la giurisprudenza ha comunque sottolineato che la distinzione tra le due fattispecie di reato non deve portare ad una presunzione assoluta di colpevolezza nel caso di indebita compensazione di crediti inesistenti. La ricostruzione del dolo dev'essere in entrambi i casi rigorosa, poiché anche in questa ipotesi è possibile che il contribuente sia stato tratto in errore dall'eccessivo tecnicismo della norma tributaria, caso che lo scagionerebbe dall'accusa di reato.

In conclusione, la verifica dell'elemento soggettivo è operazione di enorme delicatezza, soprattutto nei casi al limite tra dolo e colpa. La corretta qualificazione della coscienza dell'agente è però cruciale, in quanto l'eventuale accertamento della colpa piuttosto che del dolo non rende di per sé applicabile la normativa penale tributaria.

⁷⁶ Cass. pen., sez. III, 12 settembre 2018, n. 5934.

8.1. L'art. 15 del D. Lgs. n. 74/2000 ed il rapporto con l'elemento soggettivo del dolo specifico

Tornando per un attimo alla trattazione dell'art. 15 del decreto, meritano un accenno delle considerazioni circa il suo rapporto con le altre figure di reati per cui è richiesto l'elemento soggettivo del dolo specifico. Essendo questo caratterizzato dalla volizione di raggiungere un fine ulteriore e specifico, a parere di rilevante dottrina ⁷⁷, l'incidenza pratica dell'art. 15 è scarsamente rilevante, poiché se il contribuente è convinto, a seguito di un'erronea interpretazione, di agire in modo lecito, automaticamente viene meno la volontà di frodare lo Stato. Lo stesso avviene nel caso in cui il contribuente adotti un'interpretazione nuova o minoritaria rispetto ad una certa norma tributaria, nella convinzione della legittimità del suo comportamento ⁷⁸. Viceversa, nel caso in cui l'adozione di una diversa interpretazione sia accompagnata dalla consapevolezza dell'illegittimità della stessa, allora il reato si configura. Secondo altra dottrina ⁷⁹, che sembra più condivisibile, escludere la punibilità del contribuente solo perché ha adottato una certa interpretazione di una norma incerta non avrebbe senso nel momento in cui il profitto è comunque realizzato, perché risulta evidente come egli abbia agito nella convinzione dell'illiceità del suo comportamento e quindi con la piena volontà di frodare il Fisco.

A queste considerazioni si deve poi aggiungere che nel nostro sistema penale il cittadino non è libero di scegliere l'interpretazione che più preferisce. Egli è, al contrario, vincolato ad accertarsi di qual è il significato attribuito alla norma penale dal c.d. diritto vivente. Assodato questo ed appurato che la propria lettura potrebbe essere illecita, egli non potrà poi invocare l'inevitabilità del suo errore, essendo questo evitabile e deliberato.

9. La natura e l'elemento oggettivo del reato

Al fine di chiarire la natura del reato di cui all'art. 10-*quater*, se ne richiama brevemente il testo, che recita: "E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni

⁷⁷ A. TRAVERSI-S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 143.

⁷⁸ BARBONE, *Questione di diritto, dolo di evasione e irrilevanza di comportamenti colposi*, IN R. LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Il Sole 24 Ore, 2000, p. 72.

⁷⁹ G. L. SOANA, *I reati tributari*, *Op. cit.*, p. 563.

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, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro” (lo stesso per la condotta realizzata tramite crediti inesistenti, salvo per la differenza dei limiti edittali di pena). Già da una prima lettura della norma, si deduce come la condotta tramite cui si concretizza l'illecito abbia carattere commissivo, consistendo nella compilazione del Modello F24 (con l'indicazione di crediti non spettanti o inesistenti) e nella sua contestuale presentazione per l'effettuazione del pagamento in esso indicato. Più nello specifico, la condotta costituisce un reato commissivo di danno, dunque un illecito che non mette in pericolo il bene giuridico tutelato, ma lo lede effettivamente.

In virtù del fatto che il contribuente da un lato procede alla compilazione, dall'altro omette di versare le somme dovute, si è anche ipotizzata la natura mista della condotta, commissiva nella prima parte ed omissiva nella seconda. Tuttavia, nei reati a condotta mista l'azione e l'omissione sono, generalmente, frutto di due condotte separate e distinte, mentre nel reato di indebita compensazione l'omissione è diretta conseguenza della condotta attiva.

Allo stesso modo va esclusa l'ipotesi di configurare tale figura delittuosa come reato omissivo, come sono invece i sopra richiamati reati di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*. Infatti, la norma è costruita in un modo tale che l'omesso versamento assume rilevanza penale solo se l'indebita compensazione tramite cui si è realizzato è indicata nel Modello F24. Volendo esprimere il concetto in altro modo, l'omesso versamento di tributi non dichiarati nell'apposita documentazione non assume rilevanza ai sensi dell'articolo in questione. Come ha affermato la Cassazione, è necessario “ai fini della configurabilità del reato, che il mancato versamento trovi apparente giustificazione proprio nella compensazione rivelatasi indebita”, dovendosi “escludere la sussistenza dell'illecito in questione quando manchi la prova di detta condizione, come si verifica anche nel caso in cui sia stata totalmente omessa (quale che ne sia stata la ragione), la prescritta presentazione dei modelli F24 relativi ai versamenti mensili dell'imposta sul valore aggiunto”⁸⁰.

⁸⁰ Cass. pen., sez. III, 16 gennaio 2015, n. 15236.

9.1. Il momento consumativo del reato

Il delitto di indebita compensazione è un reato istantaneo ed eventualmente abituale⁸¹. Si definisce istantaneo il reato in cui la realizzazione del fatto tipico integra ed esaurisce l'offesa, perché la lesione non persiste nel tempo, come invece avviene nei reati permanenti. È tale il delitto in questione, in quanto esso si consuma nel momento in cui, a seguito dell'invio del Modello F24, si omette di versare delle somme per un ammontare superiore a cinquantamila euro. Il reato può quindi essere integrato anche solo attraverso la singola presentazione di un Modello F24, ove la soglia di punibilità sia già stata superata. In questo caso, esso si perfeziona nel momento in cui il modello viene inviato. Tuttavia, può succedere che la soglia di punibilità non sia oltrepassata con un singolo versamento, bensì con più successivi versamenti nello stesso periodo d'imposta. È questo il caso in cui il reato si configura come abituale, ossia risultante dalla reiterazione nel tempo di più condotte uguali tra loro. Ne deriva, di conseguenza, che il tempo del commesso reato è quello in cui si realizza l'ultima condotta che integra il fatto. In entrambi i casi, se dopo il superamento della soglia di cinquantamila euro non seguono altre indebite compensazioni, allora il momento di perfezionamento e consumazione del reato coincideranno con il momento dell'ultimo mancato versamento. Nel caso opposto invece, cioè ove si verificano successive indebite compensazioni, queste non configureranno un nuovo reato, ma costituiranno circostanze aggravanti del delitto già commesso⁸². In questo caso, però, il momento di perfezionamento del delitto non coinciderà con quello di consumazione, in quanto il primo avverrà nel momento in cui la soglia viene superata; il secondo quando il reato raggiunge la massima gravità, cioè al momento dell'ultimo omesso versamento. Conseguenza di ciò sarà lo slittamento in avanti del *dies a quo* del termine di prescrizione.

Bisogna ricordare che le fattispecie di cui al comma 1 e al comma 2 costituiscono reati distinti, pertanto, per la consumazione di ciascuna

⁸¹ G. MACCAGNANI, *La nuova disciplina penale tributaria*, Euroconference, Verona, 2015.

⁸² A. ROSSI, *Omesso versamento Iva ed indebita compensazione*, in *Fisco*, 2006, n. 31.

fattispecie, è necessario considerare il superamento della soglia per i soli crediti non spettanti in un caso ed i soli crediti inesistenti nell'altro.

9.1.1. Il ravvedimento del contribuente

A seguito della consumazione del reato, è comunque consentita al contribuente la facoltà di ravvedersi e cioè di porre rimedio al mancato versamento delle somme imputategli ai sensi dell'art. 10-*quater*. Il D. Lgs. n. 158/2015 ha aggiunto al D. Lgs. n.74/2000 l'art. 13, titolato "Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario". L'ipotesi in esso delineata al comma 1 esime la punibilità di chi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, estingue i debiti tributari mediante integrale pagamento degli importi dovuti. Tale causa esimente è concessa solo agli imputati dei reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1. Per l'ipotesi di indebita compensazione tramite crediti inesistenti di cui al comma 2, invece, la stessa condotta si configura solo come circostanza attenuante, oggi ricompresa nell'art. 13-*bis* ⁸³.

Prima dell'entrata in vigore di tale norma, la Suprema corte aveva sposato una linea di pensiero simile, affermando che il corretto versamento delle imposte effettuato prima della relativa scadenza, correggendo il Modello F24 indebitamente compilato, escludeva la rilevanza penale del fatto ⁸⁴.

Dal punto di vista legislativo, prima della nascita del suddetto articolo, era consentita solo l'applicazione della circostanza attenuante comune di cui all'art. 62, n. 6, c.p., che premiava chi, prima del giudizio, avesse riparato integralmente il danno, mediante risarcimento.

9.1.2. Il tentativo

Essendo un reato commissivo di danno, è lecito ammettere la configurazione del tentativo, ben potendo l'agente compiere "atti idonei, diretti in modo non equivoco a commettere un delitto" ⁸⁵.

⁸³ C. SANTORIELLO, *Commento agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater D. Lgs. 74/2000 mod. D Lgs. 158/2015*, in I. CARRACCIOLI (a cura di), *Op. cit.*, p. 229.

⁸⁴ Cass. pen., sez. III, 18 aprile 2013, n. 37350.

⁸⁵ È questa la definizione di delitto tentato data dall'art. 56 co. 1 c.p.

Tuttavia, rilevante dottrina ⁸⁶ è concorde nell'affermare che l'ipotesi di tentativo sia più che altro una congettura teorica, di difficile applicazione pratica.

La casistica è, infatti, abbastanza limitata ed un esempio può essere quello del contribuente che, compilato il Modello F24 con crediti non spettanti o inesistenti per importi superiori alla soglia penale, riceva una verifica dell'Amministrazione finanziaria. Gli scenari che si possono prospettare sono due: il primo è il caso in cui il soggetto decida di utilizzare tale modello e provveda al suo invio agli organi competenti. Questa ipotesi non costituirebbe un tentativo, poiché il fatto risulterebbe commesso nella forma consumata e non tentata; il secondo è l'ipotesi in cui il soggetto decida di predisporre un altro modello, correttamente compilato, e proceda all'inoltro di quest'ultimo. Infatti, non è detto che il primo modello fosse quello definitivo, potendo benissimo il contribuente averlo compilato in via provvisoria con lo scopo di effettuare un mero calcolo per prendere la sua decisione. Inoltre, egli potrebbe aver deciso di demordere dalla sua condotta illecita spontaneamente o su invito degli organi di controllo. Tuttavia, in entrambe le circostanze la condotta non sarebbe punibile, poiché, nel primo caso, qualificabile come desistenza volontaria ai sensi dell'art. 56 comma 3 c.p.⁸⁷, mentre nella seconda ipotesi, la circostanza che egli abbia desistito dal compiere il delitto perché sollecitato dagli organi di accertamento è del tutto irrilevante. Innanzitutto, perché è inverosimile pensare che questi costringano materialmente il contribuente a compilare il Modello F24 in modo corretto ed in secondo luogo, perché l'invito delle autorità non costituisce atto di coartazione, ma un semplice stimolo che non toglie in alcun modo la libertà di scelta del soggetto agente.

Altro scenario prospettabile è quello in cui il contribuente venga intercettato nell'istante immediatamente precedente all'invio, ma sembra anch'essa di difficile realizzazione.

⁸⁶ R. LUCEV, *Soglia di punibilità e momento consumativo*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Op. cit., p. 821; A. D'AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Op. cit., p. 470; G.L. SOANA, *I reati tributari*, Op. cit., p. 420.

⁸⁷ Il comma 3 dell'art. 56 c.p. recita: "Se il colpevole volontariamente desiste dall'azione, soggiace soltanto alla pena degli atti compiuti, qualora questi costituiscano per sé un reato diverso".

Non costituisce, poi, tentativo neanche la condotta di colui che compila il modulo omettendo il versamento di somme inferiori alla soglia di punibilità. Il reato si realizza, infatti, solo se l'ammontare di somme dovute non versate supera i cinquantamila euro e punire qualcuno prima che tale soglia venga superata sarebbe eccessivamente vessatorio, dal momento che non è certa la volontà di commettere analoghi versamenti, con superamento della soglia di punibilità.

9.2. La soglia di punibilità

Sin dalla sua formulazione originaria, l'art. 10-*quater* prevede una soglia di punibilità pari a cinquecentomila euro. Ciò comporta che, per l'insorgere della responsabilità penale, le somme annue dovute all'Erario e non versate in virtù di una compensazione indebita devono essere superiori a tale ammontare. Come detto nei precedenti paragrafi, non è importante se tale importo è raggiunto con un singolo versamento o più successivi all'interno dello stesso periodo d'imposta, avendo rilevanza penale entrambe le fattispecie.

La *ratio* seguita dal Legislatore nell'aver fissato una soglia sotto la quale la condotta non assume rilevanza risiede nella linea generale adottata dal D. Lgs. n. 74/2000 di assoggettare a sanzione penale soltanto quelle condotte che comportano un'importante lesione degli interessi statali, lasciando, invece, fuori comportamenti per cui si ritiene sufficiente una sanzione amministrativa. Il ruolo ricoperto dalla soglia di punibilità all'interno dell'articolo è stato negli anni oggetto di due opposti filoni interpretativi: il primo, secondo cui essa ha natura di elemento costitutivo del fatto; il secondo, che la considera invece una condizione obiettiva di punibilità.

Prima di addentrarsi nella questione, sembra opportuno ricordare da dove trae origine l'introduzione di una soglia di punibilità presente nella maggior parte dei reati del decreto. Con la Legge di delega n. 205/1999, art. 9, lett. b, il legislatore delegante richiedeva di "prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi". Alla lettera c si

raccomandava poi di far sì che “le soglie fossero articolate in modo da escludere l’intervento penale al di sotto di una determinata entità di evasione” e “in modo da comportare l’intervento penale soltanto quando il rapporto tra l’entità dei componenti reddituali o del volume di affari evasi e l’entità dei componenti reddituali o del volume di affari dichiarati sia superiore a un determinato valore”. La *ratio* ispiratrice di questo intervento è compiutamente spiegata dalla Relazione di accompagnamento allo schema del decreto, che afferma che la delega legislativa ha origine “dall’esigenza, profondamente avvertita, di superamento della strategia che informa la vigente regolamentazione...racchiusa nella L. n. 516/1982”. La strategia a cui fa riferimento la Relazione consisteva nel punire i c.d. reati prodromici, ossia fattispecie criminose che incriminano comportamenti astrattamente ritenuti idonei concretizzarsi successivamente in un’evasione. Superare tale strategia significava, indirettamente, contenere l’impiego della sanzione penale e, conseguentemente, deflazionare il numero dei procedimenti penali. Le soglie di punibilità dovevano dunque fungere da strumenti per realizzare questo fine. Aver introdotto delle soglie ha significato anche allineare il sistema penale tributario ai principi costituzionali che regolano l’ordinamento penale, ossia quelli di offensività e tassatività. In particolare, esse costituiscono infatti “un freno alla discrezionalità interpretativa del giudice”⁸⁸, che è vincolato dal disposto legislativo nell’accertare la rilevanza penale di un comportamento. Ciò rappresenta un’enorme garanzia per il cittadino, che viene così maggiormente tutelato rispetto al potere giudiziario.

Dopo aver inquadrato l’istituto, si può tornare ad esaminare la controversa natura dell’istituto, partendo dall’interpretazione minoritaria, ossia quella che ne afferma la natura di condizione obiettiva di punibilità. Innanzitutto, si considera tale *ex art.* 44 c.p. quella condizione richiesta dalla legge per la punibilità di un reato. Tuttavia, è stata la dottrina a darne una più chiara definizione, precisando come essa sia un evento estraneo alla condotta illecita, a questa concomitante o successiva, non necessariamente voluta dall’agente. Questa scelta esegetica si base sulle considerazioni che la soglia altro non fa che individuare il *quantum* d’imposta, non alterando in alcun modo la definizione del fatto di reato e che il suo superamento

⁸⁸ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, *Op. cit.*, p. 47.

non è né prestabilito né certo, essendo rimesso alla discrezionalità del contribuente fino alla conclusione dell'anno solare. Quest'orientamento non è rimasto circoscritto all'ambiente degli studiosi della materia, ma è stato avallato anche da alcune pronunce della Cassazione ⁸⁹. La corte ha affermato che le soglie comportano solo un "ulteriore aggravamento dell'offesa tipica, non accentrando in sé tutta l'offensività del fatto" e non costituiscono un elemento costitutivo del reato non essendo conoscibile l'esatto ammontare sin dal momento in cui la condotta viene realizzata.

Di orientamento diametralmente opposto, che ci si sente in questa sede di condividere, è invece altra parte della dottrina e della giurisprudenza, che qualificano la soglia di punibilità come un elemento costitutivo del fatto, il verificarsi del quale è quindi necessario per la consumazione stessa del reato. La Corte costituzionale ⁹⁰, esprimendosi circa un fatto di falso in bilancio, si allinea all'opinione largamente maggioritaria secondo cui "le soglie di punibilità integrano requisiti essenziali di tipicità del fatto". I giudici aggiungono poi che, indipendentemente da quale interpretazione si scelga di adottare, si tratta comunque di un elemento che esprime una valutazione legislativa in termini di "meritevolezza" ovvero di "bisogno" di pena, e che non sottrae i fatti all'ambito di applicazione della norma penale. Anche la Suprema corte ⁹¹ ha in più occasioni ribadito lo stesso principio ed ha ritenuto l'altro orientamento non condivisibile, motivando la sua posizione con l'assunto che le condizioni obiettive di punibilità presuppongono un reato dalla struttura perfetta, mentre esse rappresentano una condizione da verificare alla quale è subordinata la rilevanza penale della condotta. La suddetta diatriba non è una questione di nicchia, ma riveste una grande importanza nella determinazione del momento consumativo del reato. Inoltre, è cruciale nel comprendere se la soglia di punibilità debba o meno essere ricompresa nell'elemento soggettivo del dolo e quindi essere oggetto della rappresentazione e volontà del soggetto agente. Abbracciando la teoria citata per ultima, deriva che, al

⁸⁹ Cass. pen., sez. III, 26 maggio 2011, n. 2523.

⁹⁰ Corte cost., sentenza del 1° giugno 2004, n. 161.

⁹¹ La Cass. pen., sez. III, nella sentenza del 13 marzo 2018, n. 15172 ribadisce che "la soglia di punibilità configura un elemento costitutivo".

pari di tutti gli altri elementi costitutivi del reato, anche la soglia di punibilità debba essere stata psicologicamente voluta e rappresentata dal contribuente ⁹².

Il fatto che l'agente debba prefigurarsi il superamento della soglia e quindi la possibilità di ricadere, per quanto attiene alla presente trattazione, nella fattispecie di cui all'art. 10-*quater*, non significa che lo scopo della sua condotta sia quello di superare la soglia, altrimenti tutti i reati in cui tale soglia è prevista dovrebbero configurarsi come illeciti a dolo specifico. Così non è, pertanto si è concluso che è sufficiente che essa sia ricompresa nel dolo generico ⁹³.

Nel corso degli anni, la soglia di punibilità è stata inoltre oggetto di critiche circa la sua legittimità rispetto all'art. 3 della Costituzione. Le corti remittenti asserivano la violazione del principio di eguaglianza dei cittadini davanti alla legge in circostanze in cui le soglie di punibilità di reati, connotati, a parere delle stesse, dalla stessa gravità, differivano. Per chiarire il concetto, si guardi ad un caso sottoposto all'attenzione della Corte costituzionale ⁹⁴ riguardante l'art. 2 e 3 del D. Lgs. n. 74/2000. Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 non contempla una soglia sotto la quale non si realizza, mentre quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'articolo successivo sì. A parere dei giudici che avevano sollevato la questione di legittimità costituzionale, anche l'art. 2 avrebbe dovuto contenere un riferimento ad una soglia di punibilità, essendo il reato di cui all'art. 3 anche più grave. La risposta fornita dalla Corte è stata di infondatezza della questione. Senza entrare nel merito, ha affermato che la formulazione dei reati rientra tra le scelte del legislatore, che gode di ampia discrezionalità e che, in ogni caso, non è incostituzionale riservare un trattamento più severo a chi realizza un reato facendo uso di operazioni inesistenti.

Una simile questione ha poi riguardato anche l'art. 10-*quater*, che, messo a confronto con l'art. 4 ("Reato di dichiarazione infedele"), presenta una soglia di punibilità più bassa. I giudici costituzionali ⁹⁵ hanno risolto la questione in

⁹² Cass. pen., sez. III, 16 luglio 2018, n. 32490.

⁹³ A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA, *Diritto penale dell'economia*, Op. cit., p. 134.

⁹⁴ Corte cost., 18 aprile 2019, n. 95.

⁹⁵ Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 35.

maniera analoga alla precedente, giustificando la disomogeneità delle fattispecie in ragione della loro diversa gravità.

Tornando all'esposizione dell'articolo, la sua formulazione originaria rinviava all'art. 10-*bis*, sia per quanto atteneva ai limiti edittali di pena (poi differenziati per le due tipologie di reato), sia per l'ammontare della soglia di punibilità, corrispondente a cinquantamila euro. A seguito del 2015, la riforma ha modificato tanto l'art. 10-*quater*, scindendolo in due fattispecie, tanto l'art. 10-*bis*, alzando la soglia a centocinquantamila euro. Secondo alcuna dottrina e giurisprudenza, tale modifica deve interpretarsi nel senso che le indebite compensazioni consumatesi prima dell'intervento della riforma debbano essere punite solo se effettuate per un ammontare superiore alla nuova soglia dell'art. 10-*bis*. Questo in virtù dell'art. 2 c.p. in tema di successione delle leggi penali nel tempo, che imporrebbe di applicare la norma che prevede un trattamento sanzionatorio più mite, in quanto retroattiva ⁹⁶. Di diversa opinione è, invece, la giurisprudenza di legittimità ⁹⁷, che ha affermato come “non vi è ragione di ritenere che sia illegittima la fissazione della soglia di rilevanza penale, per il reato di indebita compensazione previsto dall'art. 10-*quater* D. Lgs. n. 74/2000, in euro 50.000 e non invece in euro 150.000, come stabilito invece per il reato di indebito versamento di ritenute fiscali previsto dall'art. 10-*bis*”.

Per quanto concerne poi l'arco temporale al cui interno devono essere considerati i mancati versamenti, prima della riforma del 2015 esso si era dovuto ricavare in via interpretativa ⁹⁸, riconducendolo all'anno solare, in virtù del fatto che la normativa riguardante la compilazione del Modello F24 (art. 34, comma 1, L. n. 388/2000) fa ad esso espresso riferimento. Questa interpretazione ha ricevuto conferma legislativa nella forma aggiornata dell'articolo, che cita esplicitamente il termine “annuo”.

Dopo aver chiarito i singoli elementi della norma, non resta che esaminare le modalità per effettuare il calcolo dei crediti non spettanti o inesistenti, al fine di stabilire se la soglia sia stata superata o meno. Bisognerà, quindi, procedere

⁹⁶ R. LUCEV, *Diritto penale tributario in Italia: cenni storici*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Op. cit., p. 820.

⁹⁷ Cass. pen., sez. III, 6 giugno, 2019, n. 48017.

⁹⁸ Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2014, n. 22191.

alla somma algebrica di tutti i crediti non spettanti con i crediti non spettanti e dei crediti inesistenti con quelli inesistenti, inseriti nel modello F24 nell'ambito di un singolo periodo d'imposta. Come ha affermato la Cassazione ⁹⁹, “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 alla soglia, l'illecito non può ritenersi integrato, 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 crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore alla soglia di rilevanza di cinquantamila euro”. Quali crediti vadano portati in compensazione e quali non dipende dall'approccio che si intende condividere. Come si specificherà in seguito, se si propende per un'interpretazione estensiva, allora andranno ricompresi tutti i mancati versamenti relativi anche a settori diversi (imposte dirette, IVA, imposte regionali, IRES, contributi, ecc.), altrimenti, solo quelli inerenti alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, purché sempre nell'ambito del pagamento unificato.

Prima del 2015, la somma era effettuabile cumulando tra loro crediti non spettanti e inesistenti, dal momento che la fattispecie di reato era solo una. Ad oggi questo non è più possibile, in quanto la fattispecie di cui all'art. 10-*quater* è stata scissa in due e la compensazione tramite crediti inesistenti costituisce una condotta a fronte della quale è prevista una sanzione ben maggiore rispetto a quella realizzata tramite crediti non spettanti. Alla luce dell'attuale disegno normativo, consegue che condotte sanzionate in precedenza in cui la soglia veniva superata cumulando le due compensazioni, ma non singolarmente, non assumono più rilevanza penale. Ad oggi, nel caso in cui la soglia sia superata tanto da una condotta che dall'altra, allora si configura un concorso di reati. L'intervenuta modifica del quadro normativo non ha lasciato il campo privo di complicazioni. Si deve infatti rilevare che la verifica che è chiamato a svolgere il giudice per stabilire se il superamento della soglia è avvenuto non è affatto facile, attesa la non sempre semplice distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti e la difficile qualificazione di questi ultimi. La creazione della

⁹⁹ Cass. pen., sez. III, 14 dicembre 2011, n. 7662.

fattispecie autonoma di indebita compensazione tramite crediti non spettanti complica, inoltre, anche l'accertamento dell'elemento soggettivo dell'illecito. Il giudice deve infatti convincersi oltre il ragionevole dubbio che l'imputato si sia prefigurato la non spettanza del credito, accertandosi che egli non abbia invece commesso un errore dovuto alla tecnicità della definizione ed alla sua opinabilità ed incertezza.

Le modifiche apportate dal D. Lgs. n. 158/2015 non sono state prive di critiche da parte della giurisprudenza, che in più occasioni non ha mancato di sollevare questioni di legittimità costituzionale delle norme del decreto davanti alla Corte costituzionale. La riforma, infatti, ha mutato le soglie di punibilità di alcuni reati, ma non di tutti e questo ha suscitato dubbi circa il rispetto del principio di parità di trattamento dei cittadini, domandandosi se invece questi non siano sottoposti a trattamenti differenziati ingiustificati. A dire il vero, doglianze in tale senso erano sorte anche prima dell'intervento del Legislatore delegato, come dimostra la questione sollevata qualche mese prima dell'entrata in vigore del decreto dai Tribunali di Lecce e Palermo. Questi lamentavano la presunta illegittimità, in relazione all'art. 3 Cost., dell'art. 10-*quater* nella parte in cui prevedeva una soglia di punibilità inferiore rispetto a quella dei reati di cui agli artt. 4, 5 e 10-*ter*. La questione venne risolta dalla Consulta ¹⁰⁰ nel senso della restituzione degli atti ai Tribunali remittenti, invitandoli a rivalutare le loro considerazioni alla luce del nuovo intervento normativo.

Tuttavia, il confronto tra le soglie di punibilità del delitto in commento e dei delitti prima citati, si ripropone anche alla luce del rinnovato quadro normativo. C'è, infatti, un grande divario tra le soglie, soprattutto con riguardo a quella prevista per il delitto di omesso versamento di IVA (duecentocinquantamila euro). Ciononostante, questa scelta legislativa non appare irragionevole, in virtù del maggiore disvalore della condotta di indebita compensazione. Ciò che sembra meno condivisibile ¹⁰¹ è come, sebbene, a seguito della scissione in due del reato, siano state previste due soglie edittali differenti ma non si sia fatto altrettanto con riguardo alla soglia di punibilità. Se si ritiene ragionevole, come

¹⁰⁰ Corte cost., ord. 20 aprile 2016, n. 116.

¹⁰¹ A. D'AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Op. cit., p.467.

detto, la differenziazione tra il reato di cui all'art. 10-*ter* e quello di indebita compensazione tramite crediti inesistenti, altrettanto non si può dire per la compensazione realizzata tramite crediti non spettanti. Essa è infatti connotata da minor disvalore, tant'è che la pena è contenuta negli stessi limiti edittali del reato di omesso versamento di IVA. Tuttavia, se si innalzasse la soglia del reato di cui al primo comma dell'art. 10-*quater* a centocinquantamila euro, lo si equiparerebbe anche al delitto di omesso versamento delle ritenute di cui all'art. 10-*bis*, ben meno grave.

Di questa idea è anche la Corte costituzionale ¹⁰², che, nella già richiamata sentenza del 2018, ha ribadito come il reato di cui all'art. 10-*quater* presenti “un evidente tratto differenziale rispetto agli altri delitti in materia di omesso versamento delle imposte”. Concentrandosi sulle fattispecie di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, ha evidenziato che “l'omesso versamento riguarda somme di cui lo stesso contribuente si è riconosciuto debitore in documenti fiscalmente rilevanti”, pertanto la condotta non presenta tratti di insidiosità, anzi risulta facilmente accertabile. Altrettanto non può dirsi del reato di indebita compensazione, che unisce il disvalore dell'evento al disvalore dell'azione. Diverso è poi anche l'oggetto materiale dei due illeciti. I due reati che fungono da *tertium comparationis* si realizzano tramite una dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'IVA, mentre l'art. 10-*quater* prevede l'utilizzo di un documento fiscale a sé stante, quale il Modello F24. Nel trarre le sue conclusioni, la corte risponde a chi fondava le sue critiche sulla circostanza che spesso i reati presentavano soglie diverse pur prevedendo gli stessi limiti edittali. I giudici hanno asserito che “la quantificazione delle soglie di punibilità risponde a logiche distinte e non sovrapponibili a quelle che presiedono al dosaggio delle pene”, escludendo l'esistenza di un principio di proporzionalità tra le due fattispecie. La corte esaurisce il suo intervento sostenendo che questione è manifestamente infondata e si allinea al costante orientamento della giurisprudenza costituzionale secondo il quale “l'individuazione delle risposte punitive, nonché la scelta e la quantificazione

¹⁰² Sempre Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 35.

delle relative sanzioni rientrano nella discrezionalità del Legislatore”. L’unico motivo che giustificerebbe una dichiarazione di incostituzionalità delle sue scelte è l’uso distorto o arbitrario dei suoi poteri, che sarebbe contrario al principio di ragionevolezza, evenienza che non corrisponde al caso in questione.

Per concludere, è difficile credere che si possa trovare un bilanciamento tra le diverse fattispecie di reato che soddisfino ogni esigenza, trattandosi di valutazioni di politica criminale che inevitabilmente cambiano col cambiare dei tempi.

9.3. La condotta del reato

Come già anticipato, il reato di indebita compensazione ha natura commissiva (anche se a parere di alcuni configura una condotta mista) e tale contegno può scindersi in due momenti: il primo consiste nella compilazione e presentazione del Modello F24; il secondo nell’effettuazione di una compensazione dei debiti tributari con crediti non spettanti o inesistenti. Dalla combinazione di queste condotte deriva il versamento all’Erario di somme inferiori a quelle dovute.

9.3.1. La presentazione del Modello F24

Per l’effettuazione diretta del pagamento delle imposte, il soggetto passivo deve effettuare una delega irrevocabile ad una banca convenzionata o ad un ufficio postale, che effettuerà materialmente, sulla base della delega, il versamento delle somme ¹⁰³. Il Modello F24 è un modello di pagamento tramite cui viene rilasciata la delega. La sua compilazione assolve tre funzioni: ordina all’intermediario di trasferire le somme al creditore; giustifica il pagamento, fornendo le informazioni circa l’imposta pagata; rende possibile la compensazione dei debiti e crediti.

Le particolarità di questo sistema sono innanzitutto che esso consente il pagamento di più imposte contestualmente, calcolando alla fine il saldo conclusivo ed inoltre che la compensazione consentita è solo quella orizzontale, ossia avente ad oggetto crediti e debiti dello stesso periodo d’imposta. La compensazione si effettua in modo speculare al pagamento, in quanto il modello è disegnato in una maniera tale

¹⁰³ A. CARINCI-T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, pp. 219-223.

da avere una colonna dedicata ai debiti ed un'altra ai crediti. La compensazione non è, tuttavia, illimitata, essendo previsto un limite di massimo 700.000 euro di crediti compensabili per anno solare. Il modello F24 va presentato anche nel caso in cui, a seguito delle compensazioni effettuate, il saldo risulti pari a zero (*ex art. 19, comma 3, D. Lgs. N. 241/1997* ¹⁰⁴).

La compilazione del modello appena descritta è condizione necessaria per l'avveramento del reato in questione. La norma, infatti, non punisce il generico mancato versamento di somme dovute, ma soltanto la loro liquidazione per somme inferiori al dovuto e questo non può che avvenire se non tramite il modello F24. A conferma di quanto detto, si riporta quanto affermato dalla Cassazione sul punto, che ha considerato “da escludere la sussistenza dell'illecito in questione quando manchi la prova dell'indebita compensazione, come si verifica anche nel caso in cui sia stata totalmente omessa (quale che ne sia stata la ragione), la prescritta presentazione dei modelli F24 relativi ai versamenti mensili dell'imposta sul valore aggiunto”.

Per le ipotesi in cui il pagamento non viene versato come avrebbe dovuto sulla base delle dichiarazioni presentate dal contribuente rileva soltanto una sanzione amministrativa, non assumendo queste alcuna rilevanza penale. Ovviamente, ove anche questa attività sia condotta fraudolentemente ai danni dell'Erario, allora le sanzioni penali troveranno comunque applicazione.

Passando ora alle modalità di presentazione del Modello, queste erano originariamente due: cartacea (soltanto per chi non fosse titolare di partita IVA) e telematica (obbligatoria per i soggetti titolari di partita IVA ¹⁰⁵ e facoltativa per gli altri). L'invio telematico può avvenire direttamente da parte del contribuente oppure a mezzo di un intermediario. Nel primo caso, il contribuente compila il modello facendo uso di alcuni servizi *online*, nel secondo, invece, autorizza un intermediario abilitato *ex art. 3, comma 3, d. P. R. n. 322/2998*. In quest'ultima

¹⁰⁴ Il suddetto decreto contiene “Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni”.

¹⁰⁵ Art. 37, comma 49, D. L. n. 223 del 4 luglio 2006, che recita: “A partire dal 1° ottobre 2006, i soggetti titolari di partita IVA sono tenuti ad utilizzare, anche tramite intermediari, modalità di pagamento telematiche delle imposte, dei contributi e dei premi di cui all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e delle entrate spettanti agli enti ed alle casse previdenziali di cui all'articolo 28, comma 1, dello stesso decreto legislativo n. 241 del 1997”.

ipotesi, il soggetto passivo riceve una copia del modello da parte dell'intermediario stesso ed un estratto semestrale su tutti i modelli F24 presentati da parte dell'Amministrazione finanziaria¹⁰⁶. Questa circostanza non è d'importanza secondaria, dal momento che rileva con riguardo al concorso dell'intermediario, di cui si è parlato in apertura del capitolo.

La disciplina è cambiata con il D. L. n. 66/2014 (convertito nella L. n. 89/2014), che, all'art. 11, comma 2, prevede che i versamenti siano eseguiti “esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate”, anche per i soggetti non titolari di partita IVA¹⁰⁷.

Condotte come quella di cui all'art. 10-*quater* si devono anche alla facilità applicativa della compensazione tramite F24, che può, appunto, prestarsi agevolmente a comportamenti fraudolenti. È per questo che, oltre alle sanzioni penali oggetto della presente trattazione, è stato posto un ulteriore presidio al corretto uso in compensazione dei crediti. È il c.d. visto di conformità (introdotto dal D. Lgs. n. 241/1997 ed esteso al caso in questione dalla L. n. 147/2013), ossia un'attestazione con cui il professionista certifica la correttezza dei dati riportati nelle dichiarazioni per l'utilizzo dei crediti IVA e di quelli per imposte sui redditi eccedenti determinate soglie¹⁰⁸.

9.3.2. L'indebita compensazione

È tale la compensazione, effettuata nel Modello F24, di debiti del contribuente nei confronti del Fisco con crediti non spettanti o, addirittura, inesistenti, con l'effetto del mancato versamento di tutte le somme dovute all'Erario per un importo pari almeno a cinquantamila euro.

Come già detto, perché il reato si configuri, i debiti, i crediti e la compensazione devono risultare dal modello di pagamento delle imposte.

Si tratterà in seguito della natura dei debiti compensabili e della diatriba interpretativa al riguardo, ma ora sembra opportuno chiarire cosa il Legislatore ha inteso facendo riferimento ai crediti portati falsamente in compensazione. La natura di tali crediti è del tutto irrilevante, potendo essere tutti quelli menzionati dall'art.

¹⁰⁶ Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 30/E del 29 settembre 2006.

¹⁰⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 19 settembre 2014, n. 27/E.

¹⁰⁸ Circ. Agenzia delle Entrate n. 28/E del 25 settembre 2014.

17 del D. Lgs. n. 241/1997 e quindi tanto tributari quanto previdenziali ed agevolativi. Se essi sono insussistenti o non spettanti, allora questi attributi prevalgono su qualsiasi loro qualificazione, dal momento che, in presenza di questi requisiti, il giudice ha elementi necessari ed allo stesso tempo sufficienti per decretare la sussistenza dell'illecito penale. Questo orientamento è pacifico in dottrina ¹⁰⁹ e giurisprudenza ¹¹⁰ e, d'altra parte, condividere un'interpretazione diversa risulterebbe difficoltoso. Infatti, affermare che i crediti devono essere imputati all'IVA o alle imposte dirette implicherebbe che in tutti gli altri casi la compensazione sarebbe valida ed il risparmio fiscale lecito, premiando il contribuente che in maniera accorta si sia avvalso di tale interpretazione ¹¹¹.

9.3.2.1. La compensazione tributaria ex art. 17 D. Lgs. n. 241/1997

Il reato di indebita compensazione rappresenta lo sviluppo patologico di un istituto pienamente lecito nel settore tributario e mutuato dall'ordinamento civilistico.

Innanzitutto, la compensazione è un mezzo di adempimento soddisfacente dell'obbligazione e costituisce un diritto potestativo di cui il contribuente è pienamente disponibile, potendo scegliere se e quanto compensare. Essa è da sempre disciplinata dal Codice civile, che all'art. 1241 recita: "Quando due persone sono obbligate l'una verso l'altra, i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti". Prima del 1997, l'istituto della compensazione civilistica non era ritenuto applicabile in materia tributaria ¹¹², per una serie di circostanze ritenute impeditive: prima tra tutte l'indisponibilità del credito tributario, che si riteneva non poter essere oggetto di azioni giuridiche (come, appunto, la compensazione) da parte del titolare; in aggiunta, il Regolamento della contabilità dello Stato richiedeva la riscossione in contanti delle entrate statali; infine, l'art. 1246 n. 3) considerava incompensabili i crediti impignorabili, quali erano considerati i crediti fiscali.

Tuttavia, non mancavano anche a quei tempi tentativi volti ad estendere l'ambito di applicazione della compensazione. Lo dimostra un'ordinanza del 1990 del

¹⁰⁹ P. BERNAZZANI, *Indebita compensazione*, in A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA, *Diritto penale dell'economia*, Op. cit., p. 986.

¹¹⁰ Cass. pen., sez. III, 21 gennaio 2015, n. 5177.

¹¹¹ G. L. SOANA, *I reati tributari*, Op. cit., p. 406.

¹¹² G.A MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1984, p. 224.

Tribunale di Brescia, che lamentava l'illegittimità costituzionale di una norma in materia di riscossione delle imposte sui debiti “nell'ipotesi in cui non prevede che il contribuente assoggettato all'obbligo della ritenuta d'acconto possa effettuare la compensazione tra quanto da lui dovuto a titolo di acconto sull'imposta I.R.P.E.F. e l'eventuale credito di imposta dallo stesso soggetto vantato”. Nonostante questa isolata prova volta a cambiare la rotta, la Corte costituzionale dichiarò manifestamente infondata la questione sollevata davanti ad essa ¹¹³.

L'effettiva inversione di direzione in tal senso è avvenuta soltanto ad opera dell'intervento del Legislatore nel 1997 con il D. Lgs. n. 241. L'art. 17 ha finalmente aperto l'istituto della compensazione anche ai debiti tributari, consentendo ai contribuenti di eseguire “versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva”. Come si evince dalla lettura dell'articolo, l'unica compensazione consentita è quella orizzontale, ossia tra crediti e debiti, anche di diversa natura, dello stesso periodo e vantati dal medesimo soggetto. Al secondo comma, l'articolo elenca analiticamente i debiti ed i crediti che possono essere oggetto di compensazione (dalla lettera a) all'*h-septies*) ¹¹⁴, a cui si aggiungono quelli previsti da specifiche disposizioni, come nel caso della lettera *h-ter*). Come si vede, l'ambito applicativo della norma è decisamente ampio, ricomprendendo numerosi rapporti obbligatori di natura non solo tributaria (come, ad esempio, i contributi previdenziali). Questo elenco è formulato in maniera casistica ed ha per questo carattere tassativo, dovendosi quindi ritenere esclusi i casi

¹¹³ Corte cost., ord. Del 28 dicembre 1990, n. 569.

¹¹⁴ A titolo esemplificativo, i crediti e i debiti ammessi al versamento unitario e alla relativa compensazione sono: imposte sui redditi, relative addizionali e ritenute alla fonte; imposta sul valore aggiunto; imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto; contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali; interessi previsti in caso di pagamento rateale; ecc.

non espressamente ricompresi, anche se ha comunque una formulazione aperta, suscettibile di aprirsi a nuove fattispecie nel corso del tempo ¹¹⁵.

L'istituto della compensazione in ambito tributario è stato successivamente recepito nello Statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000), il cui art. 8 asserisce che "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione". Il comma 2-*quater* dell'art. 17 proibisce questa possibilità al contribuente che abbia ricevuto il provvedimento di cessazione della partita IVA, a partire dalla data di notifica dell'atto.

9.3.3. Compensazione orizzontale e verticale

La compensazione tributaria può essere di due tipologie: orizzontale e verticale. La prima fattispecie riguarda debiti e crediti riconducibili a tributi di tipo diverso ovvero prestazioni di natura non tributaria ma attinenti allo stesso periodo d'imposta. La seconda attiene, invece, a crediti e debiti relativi alla medesima imposta e si concretizza nel riporto di un credito ad un periodo successivo. Quest'ultima è la tipica modalità di compensazione dell'imposta sul valore aggiunto, che non ha limiti di importo compensabile e per cui non è obbligatoria la presentazione del Modello F24.

È argomento su cui dottrina e giurisprudenza sono divise quello se l'art. 10-*quater* riguardi sia la compensazione orizzontale (o esterna) sia quella verticale (o interna). La risposta al quesito dipende, innanzitutto, da come si intende interpretare l'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997, dal momento che è a questo che l'art. 10-*quater* fa espresso riferimento.

Anche su questo punto la dottrina non è unanime. La sua parte maggioritaria ¹¹⁶ interpreta restrittivamente il campo d'applicazione della norma, che si riferisce a tributi di natura differente e prestazioni di diverso tipo, quali, ad esempio, quelle previdenziali.

¹¹⁵ Ad esempio, sono utilizzabili in compensazione diversi crediti d'imposta, derivanti da agevolazioni fiscali per nuovi investimenti ecc., introdotti da norme successive al 1997: G.L. SOANA, *I reati tributari*, *Op. cit.*, p. 322.

¹¹⁶C. LOMBARDOZZI, *Elementi oggettivi del reato*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, *Op. cit.*, p. 810.

Altri autori ¹¹⁷, invece, leggono nell'ampia formulazione dell'articolo la possibilità di farvi rientrare anche la compensazione di tipo verticale.

A seconda che si propenda per l'una o l'altra interpretazione, cambia l'ambito applicativo del reato in questione. La prospettazione più ampia è condivisa dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione ¹¹⁸, che, nel silenzio dell'art. 17, non ravvede la volontà del Legislatore di escludere casi di compensazione verticale ed anzi afferma che "l'innovazione introdotta dalla disposizione citata è costituita dal superamento del concetto di compensazione tradizionale tra debiti e crediti di imposta della stessa natura, mediante l'estensione della compensazione anche tra debiti e crediti tributari di natura diversa, nonché riguardo alle somme dovute agli enti previdenziali". L'esempio portato dalla corte a sostegno della propria tesi era quello dell'utilizzo del credito IVA nel corso degli anni successivi per soddisfare posizioni debitorie nei confronti dell'Erario riguardanti la medesima imposta. A parere dei giudici, questo non è un caso di detrazione, bensì di vera e propria compensazione ai sensi dell'art. 17, rientrando di diritto nella fattispecie di reato di cui all'art. 10-*quater* nei casi in cui venga commessa in maniera illecita, sempre che avvenga tramite il Modello F24.

Del parere diametralmente opposto è invece la maggioranza della dottrina, che poggia il suo convincimento su tre assunti: innanzitutto, la compensazione verticale non avviene nella fase del versamento del tributo, bensì in quella di liquidazione in sede di dichiarazione; inoltre, questo tipo di compensazione era disciplinata da norme esistenti sin da prima del 1997; infine, l'utilizzo del Modello F24 non è obbligatorio, come conferma anche l'Agenzia delle Entrate. In questa occasione, l'Agenzia ha ribadito che "la compensazione all'interno dello stesso tributo è, infatti, disciplinata nell'ambito di norme specifiche, peraltro precedenti all'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997, e si realizza nei fatti indipendentemente dalla sua successiva evidenziazione nel modello di pagamento", rimanendo pertanto esclusa dal divieto e ciò "anche nel caso venga esposta nel

¹¹⁷ G. L. SOANA, *I reati tributari*, Op. cit., p. 397.

¹¹⁸ Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462.

modello F24”¹¹⁹. Ulteriore conferma di quest’orientamento è data poi dall’art. 34 della L. n. 388/2000, che fissa il limite massimo dei crediti compensabili, pacificamente riguardante la sola compensazione orizzontale, riferendosi espressamente all’art. 17. Sul punto del riporto in avanti del credito IVA, usato dalla Cassazione a sostegno della sua tesi, si è pronunciata anche l’Agenzia delle Entrate, dandone, però, una lettura diversa. L’agenzia fiscale ha elencato una serie di motivi per cui tale condotta non realizza una compensazione, ma “solo una diversa modalità di esercizio della detrazione dell’eccedenza IVA a credito”¹²⁰. Questa teoria è confermata dall’esistenza di una vera e propria norma (l’art. 30 del d. P. R. n. 633/1972¹²¹) che consente il riporto in avanti del credito IVA risultante dalla dichiarazione, ai fini dell’esercizio del diritto di detrazione di cui all’art. 19 d. P.R. n. 633/1972. In aggiunta, è poco ragionevole pensare che l’istituto della detrazione di cui al sopra citato articolo muti nel tempo natura giuridica, qualificandosi come compensazione solo perché esercitato tramite un differimento negli anni.

In conclusione, rispetto alle due interpretazioni sembrano esserci più motivi a sostegno della tesi secondo cui il reato si configura nelle sole ipotesi di compensazione orizzontale, dal momento che estenderne l’applicazione anche alla compensazione verticale significherebbe spingersi troppo oltre il tenore letterale della norma, dando vita ad un’applicazione analogica in *malam partem* della fattispecie incriminatrice.

La questione rimane, in ogni caso, aperta ed evidenzia la difficoltà di trovare un punto di equilibrio tra il sistema tributario ed i principi del diritto penale¹²².

9.3.4. Il mancato versamento di somme dovute e i debiti compensabili

Si è anticipato come i crediti da portare in compensazione possano essere di qualsiasi natura (tributaria, previdenziale, agevolativa ecc.), essendo questa

¹¹⁹ In questi termini si esprime la già citata Agenzia delle Entrate nella circolare dell’11 marzo 2011, n. 13/E.

¹²⁰ Circ. Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2016, n. 1/E.

¹²¹ L’art. 30 afferma che “il contribuente ha diritto di computare l’importo dell’eccedenza in detrazione nell’anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività”.

¹²² F. ZUNICA-A. GENTILI, *I delitti di occultamento, omesso versamento e indebita compensazione*, in A. SCARCELLA (a cura di), *La disciplina penale in materia di imposte dirette e I.V.A.*, Giappichelli, Torino, 2019, p. 264.

irrilevante ai fini del perfezionamento del reato. Non altrettanto pacifico è, invece, quali siano i debiti che, indebitamente compensati, assumono rilevanza ai sensi dell'art. 10-*quater*. I dubbi sorgono a causa della genericità della locuzione “somme dovute” utilizzata dal Legislatore, che lascia libero l'interprete di concepirla come meglio crede. È da qui che scaturisce uno dei dubbi interpretativi più controversi riguardo l'articolo in questione, che spinge dottrina e giurisprudenza a chiedersi se il reato riguardi solo mancati pagamenti di somme dovute a titolo di imposte dirette ed IVA, oppure anche di qualsiasi altra imposta ¹²³.

La maggior parte della dottrina ¹²⁴ ritiene che il concetto di somme dovute vada interpretato in maniera restrittiva, facendovi rientrare solo gli omessi versamenti in materia di imposte dirette ed IVA. Le ragioni a sostegno di questa prospettiva sono molteplici, prima tra tutte l'inquadramento stesso della norma, che è inserita in un decreto legislativo, il n. 74/2000, che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto¹²⁵. Un'altra motivazione risiede nella considerazione che un'interpretazione più estensiva finirebbe per violare il principio di tassatività e riserva di legge ¹²⁶. Nell'affermare questo, basti guardare la lettera *h-ter*) del secondo comma dell'art. 17, che consente al Ministro delle Finanze di individuare, come proprio decreto, ulteriori somme suscettibili di versamento unitario. È stato osservato come l'adozione di un'interpretazione estensiva rimetterebbe a disposizioni normative secondarie la possibilità di modificare la norma, avendo come ulteriore effetto quello di creare incertezza sulle situazioni che possono assumere rilevanza penale ¹²⁷. Di questo avviso è anche una pronuncia isolata della Cassazione ¹²⁸, importante perché inverte la rotta rispetto ai precedenti orientamenti. Essa basa la sua interpretazione sull'assunto che l'intero decreto è volto a tutelare la corretta riscossione delle imposte sui redditi e dell'IVA, e di

¹²³ P. BERNAZZANI, *Indebita compensazione*, in A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Wolters Kluwer, Milano, 2017, p. 983.

¹²⁴ LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto Penale Tributario*, *Op. cit.*, p. 355.; A. MANCINI, *Il nuovo diritto penale tributario*, Laurus, Roma, 2019, p. 248.

¹²⁵ A tal proposito, prima che l'art. 10-*quater* venisse modificato, eliminando il riferimento all'art. 10-*bis*, si era ritenuto che esso si applicasse esclusivamente con riferimento alle imposte sui redditi.

¹²⁶ D. DE GAETANO, *I delitti di documentazione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in I. SCAFATI (a cura di), *Reati tributari e doganali*, Giuffrè, Milano, 2013, p. 312.

¹²⁷ M. DI SIENA, *La nuova fattispecie penale criminosa di indebita compensazione: fisiologia di una norma imperfetta*, in *Fisco*, 2006, n. 36.

¹²⁸ Cass. pen., sez. I, 10 maggio 2019, n. 38042.

nessun altro debito fiscale. I giudici della corte ribadiscono poi che l'art. 10-*quater* presenta una struttura asimmetrica ¹²⁹, in quando questo principio non si applica anche ai crediti, compensabili qualunque sia la loro natura. Un altro argomento che la Suprema corte porta a sostegno della sua tesi riguarda la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1, del decreto. Nell'escludere la punibilità in caso di pagamento del debito, la norma si riferisce indistintamente agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*. Dal richiamo alle tre fattispecie, si è desunta l'equiparazione delle stesse e quindi il solo richiamo alle imposte sui redditi e all'IVA. La Cassazione concludeva, quindi, che “il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* D. Lgs. n. 74/2000, considerata la sua collocazione all'interno di un testo normativo dedicato alla repressione penale dei soli illeciti fiscali, non sussiste in relazione alle indebite compensazioni di somme dovute, non a titolo di imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ma relative invece a obblighi per contributi previdenziali e assistenziali”. Dunque, l'impressione di chi sostiene questa esegesi della norma è che se il Legislatore avesse veramente voluto ampliare l'ambito di applicazione dei reati tributari anche a tributi diversi dalle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, allora lo avrebbe fatto in modo meno equivocabile ¹³⁰.

Una lettura più ampia della norma è, invece, data dalla giurisprudenza di legittimità ed è condivisa anche dall'Amministrazione finanziaria ¹³¹, che ritengono che la fattispecie in esame trovi applicazione al mancato versamento di uno qualunque dei debiti indicati dall'art. 17 D. Lgs. n. 241/1997. Le ragioni a sostegno di questa prospettiva sono quattro. Innanzitutto, il dato letterale della norma, in quanto l'utilizzo dell'espressione “somme dovute” è volutamente generico, in modo da ricomprendere più fattispecie possibile, altrimenti il Legislatore avrebbe fatto ricorso al termine “imposte”, come non ha mancato di fare in altri articoli del decreto (ad esempio, l'art. 11, che si riferisce *expressis verbis* a chi intende sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto). In secondo luogo, la collocazione della norma in un decreto dedicato alle imposte sui redditi ed

¹²⁹ Cass. pen., sez. III, 30 ottobre 2018, n. 8689.

¹³⁰ A. D'AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Op. cit., p. 462.

¹³¹ Circ. dell'Agenzia delle Entrate del 4 agosto 2006, n. 28/E.

all'imposta sul valore aggiunto, non significa che l'articolo in questione non possa ricomprendere anche altre tipologie d'imposta, sia perché l'intitolazione della legge non è vincolante per l'interprete, sia in quanto l'articolo è rubricato genericamente "indebita compensazione". In aggiunta, questa interpretazione risulta in linea con la *ratio* generale della norma, che è punire chi approfitta dell'istituto della compensazione effettuando versamenti inferiori rispetto al dovuto. Limitare la responsabilità penale solo a chi non versa le doverose imposte sul reddito e l'IVA significherebbe generare disparità di trattamento tra situazioni sostanzialmente identiche, incoraggiando indirettamente il contribuente che voglia evadere l'imposta a dirigere la sua condotta verso i debiti non ricompresi dalla norma. Da ultimo, adottare un'interpretazione restrittiva comporterebbe problemi applicativi nel momento in cui la compensazione avviene tra un credito fittizio ed una posizione debitoria comprendente sia debiti per imposte dirette o IVA sia di altra natura. In questo caso sarebbe pressoché impossibile scindere le due parti del debito per determinare in che misura vi sia stato un mancato versamento d'imposte sul reddito o sul valore aggiunto, dal momento che il Modello F24 è strutturato in maniera tale da indicare solo il saldo finale dei debiti e crediti compensati e non imputa il credito portato in compensazione ad un debito specifico. La giurisprudenza ha poi confutato tutti quegli elementi che la dottrina utilizza a supporto della sua tesi, come la circostanza che, ai sensi dell'art. 17, lettera *h-ter*), comma 2, un regolamento ministeriale possa allargare i casi di applicazione della norma. Questa previsione non lede di per sé il principio di tassatività e la riserva di legge, in quanto il Ministero competente non modifica gli elementi essenziali della norma, ma specifica solo alcuni aspetti dell'illecito, oltre al fatto che il soggetto che agisce con la dovuta diligenza è in grado di comprendere qual è la condotta vietata. Si è detto dell'orientamento giurisprudenziale del 2019 che si è discostato dalle precedenti decisioni della Cassazione, tuttavia, va aggiunto che la Suprema corte è poi ritornata sui suoi passi e con pronunce successive¹³² ha ribadito che "l'art. 17 ha solo allargato le ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie,

¹³² Cass. pen., sez. III, 28 aprile 2020, n. 13149, nonché Cass. pen., sez. III, 13 maggio 2020, n. 14763, che, nel definire la questione sottoposta alla sua attenzione, rinvia proprio alla pronuncia n. 35/2018 della Corte costituzionale, che aveva anch'essa accettato l'idea che la norma si riferisse "tanto ai debiti fiscali relativi alle imposte dirette e all'IVA, tanto ai contributi dovuti all'INPS, alle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali".

senza prevedere che l'istituto possa trovare applicazione solo relativamente a tributi della stessa specie o di specie diversa” e, pertanto, l'art. 10-*quater* sanziona “l'omesso versamento di tutti i debiti per i quali deve essere utilizzato, per il pagamento, il modello di versamento unitario (cosiddetto modello F24) di cui all'art. 17, D.L.vo n. 241 del 1997”.

Vi è poi una terza interpretazione, che cerca di mediare tra le due sopra descritte. Secondo i suoi sostenitori ¹³³, se risulta certa l'applicabilità dell'art. 10-*quater* ai debiti per imposte sui redditi, risulta altrettanto certa la sua non applicabilità nei casi di debiti per i contributi previdenziali e per le somme dovute a titolo di sanzioni. Rimane poi una zona grigia costituita dall'IVA e dalle altre imposte, in quanto per l'IVA sembrerebbe trovare in ogni caso applicazione l'art. 10-*ter*, mentre per le altre imposte sorgono problemi di ordine sistematico.

In chiusura di questa disamina, rimane da annotare che la formulazione generica e poco chiara della norma lascia aperte tutte le strade interpretative, e sta quindi all'interprete decidere quali motivazioni ritiene più convincenti. In occasione dell'intervento del 2015 il Legislatore avrebbe dovuto occuparsi della questione e sciogliere in via definitiva i nodi esegetici, tuttavia, questo non è accaduto e pertanto è auspicabile che le Sezioni Unite si pronuncino in tal senso.

10. Crediti non spettanti e crediti inesistenti

L'indebita compensazione può essere realizzata tramite crediti non spettanti oppure inesistenti. Prima della riforma del 2015, l'art. 10-*quater* prevedeva un'unica fattispecie di reato per entrambe le tipologie di credito e, conseguentemente, un unico trattamento sanzionatorio compreso tra le soglie edittali di sei mesi e due anni. Con l'intervento del D. Lgs. n. 158/2015 l'illecito è stato scisso in due, differenziando tra l'ipotesi in cui venga realizzato usando in compensazione crediti non spettanti o crediti inesistenti, applicando nel secondo caso una pena ben più alta, compresa tra un anno e sei mesi e sei anni. Ciononostante, il Legislatore non ha fornito in concomitanza una definizione delle due tipologie di credito, lasciando

¹³³ A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C. F. GROSSO-T. PADOVANI-A. PAGLIARO (a cura di), *Trattato di diritto penale*, Giuffrè, Milano, 2012, p. 624.

un grande squarcio che l'Amministrazione finanziaria, la dottrina e la giurisprudenza hanno cercato di colmare.

La nozione di "inesistenza" del credito è stata di recente fornita dalla Cassazione¹³⁴, che la definisce come la circostanza in cui "manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo". Sin da questa definizione, condivisa dall'Agenzia delle Entrate¹³⁵, è possibile dedurre che il credito può essere: oggettivamente inesistente e quindi frutto di una mera invenzione del contribuente in sede di compilazione del Modello F24, oppure supportato da una documentazione fittizia (ad esempio, una fattura falsa)¹³⁶; soggettivamente inesistente, quando il credito esiste ma il soggetto che lo porta in compensazione non ne è titolare, configurandosi quindi come credito inesistente relativamente alla posizione del soggetto che opera la compensazione; sottoposto a condizione, che lo rende inesistente sia in caso sia sospensiva, in quanto in sua pendenza il credito non è ancora sorto, sia risolutiva, poiché una volta verificatasi il credito viene meno; frutto di un errore di natura contabile o di un'errata interpretazione della norma tributaria (sempreché non ricada nell'elemento soggettivo della colpa). A parere della Suprema corte, deve considerarsi inesistente anche il credito che, seppur esistente, "non risultanti dalle dichiarazioni o dalle denunce periodiche di cui all'art. 17 D. Lgs. n. 241 del 1997", potendo essere usati in compensazione soltanto i crediti risultanti dalle dichiarazioni effettivamente presentate¹³⁷.

Quelli sopra descritti sono soltanto parte dei requisiti necessari per configurare un credito come inesistente, dal momento che la definizione dev'essere completata con quanto previsto dal comma 5 dell'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, secondo cui "si intende inesistente il credito...la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d. P. R. n. 600/1973, e all'art. 54-*bis* del d. P. R. n. 633/1972". Il riferimento è ai c.d. controlli automatizzati, ossia quegli accertamenti tramite cui l'Amministrazione finanziaria verifica la corrispondenza dei dati indicati dal contribuente con i dati presenti nei suoi sistemi informativi. In questo caso, la

¹³⁴ Cass. pen., sez. III, 3 marzo 2022, n. 7615.

¹³⁵ Ris. n. 36/E, 8 maggio 2018.

¹³⁶ In questo caso, rileva solo la parte del credito creata artificialmente nel caso di inesistenza parziale dello stesso, secondo G.L. SOANA, *I reati tributari*, *Op. cit.*, p. 331.

¹³⁷ Cass. pen., sez. III, 21 giugno 2018, n. 43627.

sanzione amministrativa prevista va dal cento al duecento per cento dell'importo utilizzato ed è prevista una speciale procedura di accertamento che prevede che l'atto di recupero possa essere emanato entro il termine maggiorato di otto anni (art. 27 D. L. n. 185/2008). Questo più ampio termine di controllo è giustificato dalle condotte fraudolente del contribuente, realizzate tramite artifici o raggiri non rilevabili *ictu oculi* e capaci di trarre in inganno l'Amministrazione finanziaria, con la consapevolezza di tale idoneità (c.d. *scientia fraudis*)¹³⁸. La scelta operata dal Legislatore è quindi volta a riservare un trattamento sanzionatorio ingente soltanto a questo tipo di condotta, mentre l'indebita compensazione tramite crediti non spettanti è punita con una sanzione pari al trenta per cento dei crediti compensati. La *ratio* di questa scelta risiede nel minor disvalore ricoperto dalle fattispecie che sono riscontrabili tramite dei controlli automatizzati, connotate da minor insidiosità. Tuttavia, l'art. 10-*quater* non fa alcun riferimento all'art. 13 D. Lgs. n. 471/1997 e pertanto si deve ritenere che il requisito del riscontro del credito tramite i controlli automatizzati sia necessario per la comminazione della sanzione amministrativa, ma non di quella penale.

Sul punto, un'inversione di tendenza è avvenuta nella giurisprudenza della Cassazione ad opera delle pronunce n. 34444 e n. 34445 del 16 novembre 2021. I giudici di legittimità sono stati interpellati dall'Agenzia delle Entrate, che proponeva ricorso avverso la sentenza della Corte d'Appello. Quest'ultima aveva confermato la decisione del primo grado di giudizio, secondo cui il termine di otto anni in cui l'Amministrazione finanziaria aveva inviato un avviso di recupero di un credito IVA, sulla base del suo indebito utilizzo in compensazione, era erroneo, non trattandosi di un credito inesistente, bensì non spettante e dovendosi quindi applicare il termine ordinario. Allineandosi alle precedenti decisioni, la Suprema corte ha rigettato il ricorso e con l'occasione ha chiarito questioni da tempo controverse. I giudici hanno innanzitutto ritenuto che debba essere superato l'orientamento secondo cui la distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti è priva di logica¹³⁹, soprattutto a seguito della riforma del 2015, che ha rafforzato la dignità del distinguo. In secondo luogo, allineandosi alla previsione amministrativa,

¹³⁸ G. PANZERA DA EMPOLI-A. SAINI, "Inesistenza" e "non spettanza" dei crediti: la Cassazione rimedia alla scelta semantica del legislatore, *Corriere Tributario*, 2022, n. 3, p.249.

¹³⁹ Cass. pen., sez. III, n. 354/2021.

ha ribadito che l'inesistenza del credito deve evincersi dai controlli automatizzati e non soltanto dalla mancanza del presupposto costitutivo. A sostegno di ciò i giudici hanno rilevato che non è una casualità il raddoppio dei termini di decadenza per l'emissione dell'atto di recupero previsti dal D. L. n. 185/2008, art. 27, comma 16, conv. l. n. 2/2009, essendo questo collegato alla "non immediata riscontrabilità da parte del Fisco del carattere indebito della compensazione" e quindi ad una complessa attività istruttoria.

Alla luce delle suddette pronunce, la dottrina si auspica una rilettura della norma penale da parte dell'Amministrazione finanziaria, augurandosi che interpreti in maniera più restrittiva la nozione di credito inesistente. Troppo spesso, infatti, sono sorti contrasti con i contribuenti circa la qualificazione di condotte che, non essendo connotate da alcun intento ingannatorio, dovrebbero rientrare nella fattispecie di crediti non spettanti, col conseguente trattamento sanzionatorio più lieve. Anche a parere dell'associazione Assonime, "la sanzione più grave per il credito inesistente dovrebbe trovare applicazione solo nelle più circoscritte ipotesi connotate da frodolenzia", riconoscendo un approccio eccessivamente restrittivo da parte dell'A. F.¹⁴⁰ Le richiamate pronunce assumono, quindi, grande rilievo anche per la risoluzione dei contenziosi pendenti, in un'epoca in cui il credito d'imposta rappresenta il principale strumento per la veicolazione di contributi pubblici ai privati (basti pensare, ad esempio, ai crediti/*bonus* edilizi ed ai crediti ricerca e sviluppo)¹⁴¹. In ogni caso, tali dubbi interpretativi sorgono a causa della poca chiarezza del dettato tributario e quindi, ove non sia accertata con sicurezza la colpevolezza del contribuente, è opportuno applicare il principio "*in dubbio pro reo*" ed escludere la responsabilità penale.

Per quanto attiene alla nozione di "non spettanza", la questione è altrettanto se non più complessa. Al riguardo si distinguono, in effetti, due orientamenti¹⁴²: il primo, che fa rientrare nella nozione di crediti non spettanti i crediti esistenti che non competono al soggetto che ne fa uso ed anche quelli che non possono formare

¹⁴⁰ Assonime nella Circ. n. 23/2019, titolata "Le sanzioni per gli errori commessi in sede di applicazione del credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo".

¹⁴¹ G. PANZERA DA EMPOLI-A. SAINI, "*Inesistenza*" e "*non spettanza*" dei crediti: la Cassazione rimedia alla scelta semantica del legislatore, *Op. cit.*, p. 253.

¹⁴² A. D'AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, *Op. cit.*, p. 454.

oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. n. 241/1997 o in ragione di altre norme (come, ad esempio, il caso in cui la compensazione sfiorerebbe di cinquantamila euro il limite massimo di settecentomila); il secondo, invece, non vi ricomprende quest'ultimo caso.

La prima tesi, supportata dalla giurisprudenza di legittimità ¹⁴³, equipara sostanzialmente i concetti di “credito non spettante” e “credito non compensabile”, in quanto contempla nella prima nozione tutti quei crediti che non siano ancora (o non più) utilizzabili, come per la parte eccedente il tetto massimo previsto dall'art. 34 L. n. 388/2000 nel caso di utilizzo di un credito esistente. Altri esempi applicativi di questo orientamento sono: il caso in cui il contribuente utilizzi un acconto in un periodo d'imposta in cui non gli è consentito e maturi un credito d'imposta che usa, poi, in compensazione; la situazione in cui il soggetto passivo utilizzi un credito IVA non ancora spettante; ancora, il caso di credito chiesto a rimborso che, sebbene ancora sussistente, non può essere imputato in compensazione. Come già detto, questa tesi finisce per far coincidere la nozione di crediti non spettanti con quella di cui all'art. 13 D. Lgs. n. 471/1997 circa l'utilizzo in eccedenza di un credito d'imposta. Tuttavia, va notato che le due norme hanno un ambito applicativo diverso, dal momento che l'art. 10-*quater* sanziona chi compensa indebitamente un credito non versando le dovute somme allo Stato, mentre l'art. 13 punisce l'utilizzo del credito in misura eccedente al dovuto. Tale disposizione normativa è stata novellata nel 2015, quindi bisogna ritenere che, se il Legislatore avesse voluto estendere l'applicazione del reato di indebita compensazione anche all'utilizzo delle eccedenze di un credito, lo avrebbe fatto, esattamente come non ha mancato di fare per la sanzione amministrativa. Ad ulteriore conferma della seconda tesi, rileva anche la possibilità di soddisfare i crediti non compensabili mediante rimborso, circostanza che ne conferma la spettanza.

In ogni caso, la formulazione del concetto di credito non spettante non è chiara e questo è stato confermato anche dalla Cassazione ¹⁴⁴. Sebbene essa sostenga la tesi più estensiva, è d'accordo con la dottrina sopra citata nel ritenere che l'espressione “non spettanti” sembrerebbe riferirsi ai crediti e non anche alla compensazione.

¹⁴³ Cass. pen., sez. III, 7 luglio, n. 36393.

¹⁴⁴ Cass. pen., sez. III, 22 gennaio 2015, n. 48211.

11. La causa di non punibilità per pagamento del debito tributario:

l'art. 13 D. Lgs. n. 74/2000

A fronte della condotta di indebita compensazione, il Legislatore del 2015 ha previsto un trattamento premiale nei confronti di chi realizzi le condotte di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 74/2000. Al primo comma, questo prevede una causa di esclusione della punibilità dei fatti rivolta agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, ove, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, vengano integralmente estinti i debiti tributari. Lo stesso è previsto dal comma 2 per i reati di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5.

L'ordinamento esclude la punibilità di un fatto al ricorrere di certe circostanze, come, ad esempio, una condotta successiva tale da impedire che la situazione di pericolo già creata si traduca nella lesione del bene giuridico o tale da reintegrare *ex post* il bene offeso ¹⁴⁵. Questo è il caso dell'art. 13, che contiene una causa personale sopravvenuta di non punibilità, soddisfatta con l'integrale pagamento del debito. Essa è una causa di non punibilità in senso stretto, che lascia invariata l'antigiuridicità del fatto commesso e la colpevolezza del reo, non essendo ascrivibile alle cause di estinzione del reato ¹⁴⁶. Queste ultime sono del tutto indipendenti dai comportamenti dell'agente e sono integrati da accadimenti naturali (come la morte) o da vicende giuridiche (ad esempio, l'amnistia).

Tornando al reato di indebita compensazione, ai sensi del primo comma, tale trattamento premiale è riservato solo al caso meno grave di compensazione mediante crediti non spettanti. Per la condotta realizzata mediante crediti inesistenti, invece, ove il debito tributario venga estinto, trova applicazione la circostanza attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13-*bis*, comma 1, che prevede una diminuzione fino alla metà della pena. Questa scelta legislativa non risulta più del tutto coerente con l'impianto generale del decreto, che, rinnovato dalla L. n. 157/2019, ammette la causa di non punibilità anche in casi di reati di grande disvalore quali quelli in materia di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3).

¹⁴⁵ G. MARINUCCI-E. DOLCINI-G. L. GATTA, *Manuale di Diritto Penale*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 473.

¹⁴⁶ Cass. pen., sez. III, 13 luglio 2018, n. 48375.

In linea generale, bisogna evidenziare come nel diritto penale comune le cause di non punibilità non abbiano un effetto universale, ma circoscritto all'ambito del diritto penale. Ne discende, quindi, che le sanzioni amministrative per omesso versamento rimangono applicabili e sono ritenute sufficienti a punire la condotta, anche se esente da sanzione penale.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicabilità, sempre con riferimento al primo comma, è ben definito dall'articolo stesso, che si riferisce espressamente ai reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, ossia gli illeciti connotati da minor disvalore.

Al contrario, l'ambito di operatività soggettivo della norma non è esplicitamente delineato ed è per questo soggetto ad interpretazioni diverse. Secondo alcuni, si estende non solo agli autori diretti del reato, ma anche a tutti gli eventuali concorrenti¹⁴⁷. In caso di concorso di persone nel reato, quindi, dal pagamento effettuato da uno solo dei concorrenti trarranno giovamento tutti gli altri. Questa interpretazione non è stata accolta da tutta la Cassazione, che ha in un'occasione sostenuto che “trattandosi di una causa personale di esclusione della punibilità, tenuto al pagamento del debito è esclusivamente l'autore del reato e, dunque, colui che era obbligato al versamento delle somme dovute”¹⁴⁸.

Entrando più nello specifico del primo comma dell'art. 13 (che riguarda il reato oggetto della trattazione), sono due le condizioni *sine qua non* su cui si fonda la causa di non punibilità: la completa estinzione del debito tributario e l'osservanza del termine per adempiere tale debito.

Per quanto riguarda l'estinzione del debito, l'articolo precisa che con essa si intende anche il pagamento delle sanzioni amministrative e degli interessi e che può realizzarsi anche tramite “speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché dal ravvedimento operoso”. Dal riferimento a queste procedure conciliative si deduce, *in primis*, che il pagamento dev'essere effettivo e non consiste nel mero raggiungimento di un

¹⁴⁷ E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis d.lgs. n. 74/2000 mod. d.lgs. n. 158/2015*, in I. CARRACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015*, n. 158, Giuffrè, Milano, 2016, p. 270.

¹⁴⁸ Cass. pen., sez. III, 9 dicembre 2020, n. 34940.

accordo con l'Amministrazione finanziaria; inoltre, esso deve coincidere con l'imposta definitivamente richiesta in pagamento, che non necessariamente corrisponde all'originaria pretesa erariale¹⁴⁹. La formula di rinvio alle "procedure conciliative" è volutamente aperta, in modo da adattarla ad eventuali mutamenti legislativi¹⁵⁰. Tali procedure sono: l'accertamento con adesione, ossia quell'istituto deflattivo del contenzioso che consente di rideterminare la pretesa tributaria in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria tramite un "accordo" tra quest'ultima ed il contribuente (artt. 5,6 e 12 D. Lgs. n. 218/1997)¹⁵¹; l'acquiescenza o rinuncia all'impugnazione, ove "il contribuente rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare le somme complessivamente dovute" (art. 15 D. Lgs. n. 218/1997); la conciliazione fuori udienza o in udienza (artt. 48 e 48-bis D. Lgs. n. 546/1992). Il ravvedimento operoso è, invece, disciplinato dall'art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997 ed è quella procedura finalizzata a rimuovere o regolarizzare violazioni, errori o omissioni compiute dal contribuente. Sempre per quanto riguarda le modalità di estinzione del debito, parte della dottrina e della giurisprudenza¹⁵² sono concordi nell'ammettere che la compensazione sia una strada percorribile, dal momento che la titolarità di un credito d'imposta è una situazione giuridica meritevole di essere valorizzata e idonea ad estinguere i propri debiti nei confronti del Fisco (ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. n. 241/1997). Di orientamento opposto è altra giurisprudenza, che sostiene che "la compensazione legale del debito Iva con i crediti del contribuente non integra la causa di non punibilità prevista dall'art. 13 D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rappresentando un modo di estinzione dell'obbligazione diverso dall'adempimento e non costituendo, pertanto, una forma di "pagamento" del debito quale elemento

¹⁴⁹ R. LUCEV, *Cause di non punibilità del reato tributario*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Op. cit., p. 346.

¹⁵⁰ A. GIARDA-G. VARRASO-A. PERINI, *La nuova giustizia penale tributaria: i reati, il processo*, Wolters Kluwer, Padova, 2016, p. 445.

¹⁵¹ R. G. CONTI-M. CICALA, parte II de *Gli istituti deflattivi: accertamento con adesione*, p. 2.

¹⁵² La Cass. pen., sez. III, con la sentenza n. 25792 del 7 luglio 2021 riconosce che "l'avvenuta compensazione fra poste attive e poste passive riferite al contribuente, è, infatti, fattore del tutto irrilevante, posto che, in ogni caso, a seguito dell'avvenuta compensazione è venuta meno l'obbligatorietà della prestazione indicata in sede di accertamento con adesione, il debito tributario dovrebbe intendersi oramai estinto e, pertanto, la somma ad esso riferita non può intendersi essere profitto conseguito attraverso la commissione del reato in provvisoria contestazione".

richiesto espressamente dalla norma”¹⁵³. Aldilà del procedimento utilizzato per effettuare il pagamento, la norma solleva dei problemi applicativi, come il caso in cui i beni dell’indagato siano sottoposti a sequestro preventivo *ex art. 321*, comma 2, c.p.p., volto a realizzare la confisca per equivalente. Una circostanza di questo tipo può costituire un ostacolo all’accesso del beneficio previsto dall’art. 13, dal momento che l’indagato non ha modo di accedere alle proprie risorse. Secondo la prassi giudiziaria, tale impedimento può essere superato solo tramite la presentazione di una richiesta di dissequestro, che, se accolta, potrebbe imporre il rispetto di un termine ed il deposito di una cauzione¹⁵⁴.

La seconda condizione per escludere la punibilità del fatto è il rispetto del limite temporale indicato dall’articolo: la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L’estinzione del debito deve quindi avvenire entro e non oltre questo termine e si è discusso se la norma, prevedendo un regime *in bonam partem* per il contribuente, possa operare retroattivamente anche agli imputati che, al momento dell’entrata in vigore della legge, si trovavano in una fase processuale più avanzata. Nel silenzio della legge la giurisprudenza si è divisa tra chi ne ha dato un’interpretazione più ampia e chi più restrittiva. A parere della prima, l’istituto “è applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento”, in quanto è avvertita “la necessità di una parificazione degli effetti della causa di non punibilità e per evidenti esigenze di deflazione del processo penale”¹⁵⁵. A conferma di questo orientamento la Cassazione si era già pronuncia in una precedente decisione, affermando come, “i contribuenti che hanno procedimenti in corso al 22 ottobre 2015 per i reati di omesso versamento dell’IVA, delle ritenute e indebite compensazioni possono avvalersi della causa di non punibilità mediante il pagamento integrale dell’imposta fino al momento in cui la sentenza non sia divenuta definitiva e non sino all’apertura del dibattimento”¹⁵⁶. Secondo l’orientamento opposto, invece, è proprio in questo modo che verrebbe violato l’art. 3 della

¹⁵³ Cass. pen., sez. III, 29 gennaio 2020, n. 17806.

¹⁵⁴ A. D’AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D’AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, *Op. cit.*, p. 347.

¹⁵⁵ Cass. pen., sez. III, 1° agosto 2018, n. 37083.

¹⁵⁶ Cass. pen., sez. III, 30 marzo 2016, n. 40314.

Costituzione, in quanto ammettere la retroattività della norma significherebbe di fatto consentire una generalizzata rimessione in termini del contribuente. In ogni caso, una proposta di inserimento di una norma transitoria volta a regolare questi casi era stata fatta in sede di approvazione della legge da parte delle Commissioni riunite Finanze e Giustizia del Senato, non venendo tuttavia accolta ¹⁵⁷. Questa condotta potrebbe interpretarsi come un rifiuto del Legislatore di prevedere tale circostanza, ma, allo stesso tempo, anche come la volontà di mantenere aperta questa ipotesi.

Ulteriore problema interpretativo è sorto con riguardo al terzo comma, che afferma che qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, allora è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, termine che può essere prorogato dal giudice una sola volta per non oltre tre mesi, ferma restando la sospensione della prescrizione. La norma si riferisce a quei piani di dilazione del pagamento del debito tributario che la legge concede per agevolare i contribuenti nella liquidazione dello stesso. Tuttavia, i termini indicati per adempiere in caso di rateizzazione non coincidono con quelli normalmente previsti per i pagamenti rateizzati (quadriennali o addirittura decennali). È per questo che i Tribunali di Treviso ed Asti hanno sollevato profili di incostituzionalità della norma tramite tre ordinanze di rimessione per contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. In questa circostanza, la Corte costituzionale ¹⁵⁸ si è trovata a doversi pronunciare su un caso in cui i giudici di legittimità avevano rifiutato di rinviare il processo ad una data che fosse successiva al termine ultimo previsto dalla normativa fallimentare per il pagamento rateale del debito fiscale (*ex art. 182-ter del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, titolato “Disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa”*). Tale normativa consentiva il pagamento in un periodo ben più ampio di quello consentito dall'art. 13 ed il rifiuto dei giudici di concedere tale termine obbliga il contribuente “a rinunciare a quei termini dilatati di pagamento che la disciplina tributaria gli avrebbe altrimenti assicurato”. A parere dei rimettenti,

¹⁵⁷ Revisione del sistema sanzionatorio D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

¹⁵⁸ Corte cost., ord. 6 dicembre 2017, n. 256.

tale previsione confliggerebbe con la stessa *ratio* della causa di non punibilità in esame, la quale, trova “la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale”. Altri motivi di incostituzionalità risiederebbero poi nella violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione: nel primo caso, infatti, il principio di parità di trattamento sarebbe violato “dalla previsione di un trattamento uguale per situazioni differenti, poiché la possibilità di accedere alla causa di non punibilità deriverebbe da variabili che non dipendono dall'imputato, quale, ad esempio, la tempistica dell'azione penale e la sollecitudine con cui essa è esercitata”, oltre al fatto che si discriminerebbe tra chi ha la possibilità di scegliere di rinunciare alla rateizzazione e di estinguere il debito residuo entro il termine fissato dal giudice e chi non ha tale facoltà perché il piano di rateizzazione rientra nell'alveo di un concordato preventivo, con conseguente necessità di rispettare quanto in esso previsto; nel secondo caso, “si impedirebbe all'imputato di avvalersi di un'opzione difensiva che gli consentirebbe di andare esente da responsabilità penale, attraverso quella causa di esclusione di punibilità costituita dal pagamento dell'intero debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento”. Nonostante i motivi addotti siano valevoli, la Corte ha rigettato le questioni, non potendo sconfinare in poteri propri solo del Legislatore, che ha compiuto una scelta (quella di consentire di avvalersi della causa di non punibilità anche nei casi di rateizzazione del debito d'imposta) che appare un ragionevole contemperamento degli interessi in gioco e un legittimo esercizio della sua discrezionalità, tale da escludere un qualsiasi contrasto sia con il principio di uguaglianza che con il diritto di difesa.

11.1. L'evoluzione storica dell'art. 13 e l'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea

Per quanto riguarda l'inquadramento storico della norma, l'art 13 novellato dal D. Lgs. n. 158/2015 rappresenta il primo esempio di causa di non punibilità propria di un reato tributario. Generalmente, infatti, nell'ordinamento penale si

cerca di non fare uso di condotte riparatorie successive alla commissione del delitto, collidendo esse con la funzione general-preventiva della pena.

Tuttavia, l'ambito penale tributario ha già conosciuto esempi di trattamenti premiali, come il c.d. "scudo fiscale" (D. L. n. 78/2009)¹⁵⁹ o il c.d. "condono fiscale" (L. n. 289/2002)¹⁶⁰ e da ultimo anche l'art. 5-*quinquies* D. L. n. 167/1990, che aveva introdotto una causa di non punibilità per alcuni reati tributari e no. Esso escludeva l'applicazione della pena in caso di comunicazione spontanea all'Amministrazione finanziaria da parte del contribuente, per tutelare interessi considerati di altrettanta importanza. Inoltre, una causa di non punibilità per tutti i reati contemplati dalla L. n. 516/1982 era stata prevista dall'art. 14 della legge n. 408/1990, ove il contribuente avesse realizzato il c.d. ravvedimento operoso. La riforma del 2000, tuttavia, aveva optato per una strada differente, rinunciando a elevare la condotta risarcitoria a causa estintiva del reato, temendo di svuotare di valore la sanzione penale. Sulla stessa linea si era poi posto l'intervento legislativo del 2011 (L. n. 148/2011), che, anzi, aveva addirittura ridotto l'effetto della precedente circostanza attenuante dal limite della metà a quello di un terzo¹⁶¹.

L'art. 13 costituisce, dunque, una novità del sistema, introdotta col dichiarato intento da un lato di far arretrare l'intervento penale, dall'altro di rafforzare la tutela del gettito fiscale e garantire la percezione del credito fiscale da parte dell'Erario¹⁶².

Questa novità ha suscitato dubbi di incompatibilità con il diritto europeo portati innanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione. Con un'ordinanza¹⁶³ presentata alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nel 2015 il Tribunale di Varese le ha sottoposto una serie di questioni interpretative pregiudiziali ai sensi dell'art. 267 TFUE. In particolare, il Tribunale si interrogava sulla compatibilità del novellato art. 13 D. Lgs. n. 74/2000 con gli artt. 4, par. 3, TUE e 325 TFUE,

¹⁵⁹ L'istituto consiste nel pagamento di un'imposta straordinaria che ha effetti di regolarizzazione della propria situazione nei confronti dell'Erario e comporta anche l'estinzione dei reati tributari.

¹⁶⁰ Consiste in un provvedimento straordinario che consente al cittadino di sanare la propria posizione e di pagare l'importo dovuto secondo le disposizioni di legge.

¹⁶¹ A. D'AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Op. cit., p. 329.

¹⁶² Relazione illustrativa al D. Lgs. n. 158/2015.

¹⁶³ G.I.P. Trib. Varese, Ord. 30 ottobre 2015, n. 588.

che impongono agli stati membri di collaborare nell'adozione di misure di lotta contro la frode e prevedere quindi sanzioni "effettive, dissuasive e proporzionate" a tutela degli interessi dell'Unione Europea. I dubbi dei giudici nazionali riguardavano soprattutto l'applicazione dell'art. 13 ai casi in cui il reato venga commesso nell'ambito di una società di capitali, dal momento che il caso verteva sulla responsabilità penale dell'amministratore unico di una società per omesso versamento dell'IVA. In una fattispecie di tal genere, il responsabile penale è il legale rappresentante o l'amministratore ovvero colui che svolge funzioni di rilevanza tributaria nella società, ma non l'ente stesso, che rimane titolare solo dell'eventuale sanzione amministrativa di cui all'art. 13 D. Lgs. n. 471/1997. Da qui ne discende che in caso di esclusione della punibilità derivante dall'estinzione del debito ad opera della società, il soggetto penalmente responsabile autore del reato non avrà ricevuto alcun tipo di sanzione, dal momento che, ai sensi dell'art. 7 D. L. n. 269/2003, quelle amministrative "relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica". La conclusione del G.I.P. di Varese è che l'efficacia deterrente della sanzione penale in capo all'amministratore di una società è compromessa, in quanto egli può fare affidamento nel pagamento tardivo ad opera della società. Tali quesiti sono stati, tuttavia, risolti negativamente dalla Corte di Giustizia, che ha ribadito la legittimità della causa di non punibilità di cui all'art. 13. A suo parere, infatti, è scorretto pensare che l'esistenza di questa esimente renda più "libero" l'amministratore nel realizzare il reato, dal momento che egli non può sapere con certezza se la società avrà effettivamente le risorse sufficienti a far fronte al pagamento. L'unica sicurezza che egli ha è, invece, quella della sua incriminazione, in quanto i reati di omesso versamento vengono intercettati facilmente tramite i controlli automatizzati ad opera dell'Amministrazione finanziaria. I giudici europei concludono quindi che l'art. 13 mantiene un carattere intimidatorio idoneo a garantire la funzione di prevenzione generale sul soggetto considerato e che è, quindi, compatibile con il sistema normativo europeo ¹⁶⁴.

¹⁶⁴ Corte Giust. UE, Grande Sezione, 2 maggio 2018, n. 574.

Aldilà delle diverse interpretazioni e della condivisibilità o meno di una causa di esclusione della pena per i reati tributari, si ritiene, in ogni caso, che essa adempia alla funzione general-preventiva propria di una disposizione penale. In particolare, essa svolge una funzione non di “prevenzione mediante intimidazione e deterrenza”, ma di “prevenzione generale mediante incentivazione”, basata sul fatto che i consociati devono rimediare alla propria condotta, proteggendo il bene giuridico tutelato dalla norma ¹⁶⁵.

12. La circostanza attenuante di cui all’art. 13-bis, comma 1

La forma più grave del reato di indebita compensazione non ha accesso alla causa di esclusione della punibilità di cui all’art. 13, tuttavia, la medesima condotta di integrale estinzione del debito fiscale può essere la condizione per l’applicazione della circostanza attenuante di cui al comma 1 dell’art. 13-bis D. Lgs. n. 74/2000 (titolato “Circostanze del reato”).

La norma in esame recita: “Fuori dai casi di non punibilità le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell’articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie”. Il testo normativo ha subito dei cambiamenti nel tempo, riunendo al suo interno quelle disposizioni che prima del 2015 erano proprie dell’art. 13. La più importante modifica riguarda la natura stessa della circostanza attenuante, che oggi, a seguito della riforma del 2015, è tornata ad avere effetto speciale. È tale la circostanza attenuante che comporta una diminuzione della pena superiore ad un terzo (art. 63, comma 3, c.p.), come nel caso di specie, che consente la riduzione della sanzione penale fino alla metà. Prima di quest’intervento normativo, la L. n. 148/2011 l’aveva trasformata in una circostanza comune, riducendo la soglia dalla metà ad un terzo. La norma ha carattere residuale rispetto all’art. 13, in quanto il suo campo di applicazione oggettivo si estende

¹⁶⁵ F. PALAZZO, *La recente legislazione penale*, Padova, 1985, p. 191.

a quei reati cui la causa di non punibilità non è applicabile. Le ragioni del diverso effetto che l'art. 13-*bis* riconnette all'estinzione del debito tributario trovano fondamento nella diversa gravità e offensività dei reati cui è rivolto.

Dal punto di vista soggettivo, come per la causa di esclusione della punibilità, anche in questo caso la maggioranza della dottrina ritiene che la circostanza di cui si discute debba considerarsi oggettiva e quindi applicarsi anche ai soggetti concorrenti nel reato¹⁶⁶. Secondo la giurisprudenza, invece, sarebbe più corretta una lettura restrittiva della norma, richiedendosi la dimostrazione, in caso di pagamento effettuato da un terzo, che l'artefice del reato sia a conoscenza dell'autentica volontà riparatoria del concorrente¹⁶⁷.

Aldilà di questo, le similitudini con l'art. 13 sono diverse, come la previsione dello stesso termine entro cui estinguere il debito e la circostanza che il pagamento si intende integralmente effettuato quando sono corrisposte anche le eventuali sanzioni amministrative e gli interessi. Tuttavia, le norme contengono un sottile ma importante elemento di differenza: sebbene entrambe ammettano la possibilità di estinguere il debito mediante delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, soltanto l'art. 13 fa riferimento anche all'istituto del ravvedimento operoso. La scelta operata dal Legislatore non sembra del tutto comprensibile, dal momento che ha come conseguenza quella di riconoscere la diminuzione della pena a condotte riparatorie che non possono per definizione essere spontanee e non al caso di ravvedimento spontaneo¹⁶⁸. Parte della dottrina¹⁶⁹ ha cercato di riempire il vuoto normativo in via interpretativa, facendo leva sull'ampio riferimento della norma alla generalità delle procedure conciliative. Tuttavia, questa lettura non sembra condivisibile, dato che parrebbe più

¹⁶⁶ P. BORRELLI-S. CAPOLUPO-P. COMPAGNONE-L. VINCIGUERRA, *La revisione del sistema penale tributario*, Egea, Milano, 2016, p. 514.

¹⁶⁷ La Cass. pen., sez. IV, con la sentenza del 6 febbraio 2009, n. 13870, riguardante la circostanza di cui all'art. 62, n. 6, c.p., afferma che “ il risarcimento, ancorché eseguito dal comune datore di lavoro dell'imputato e della persona offesa, deve ritenersi effettuato personalmente dall'imputato tutte le volte in cui questi ne abbia conoscenza e mostri la volontà di farlo proprio”.

¹⁶⁸ E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis d.lgs. n. 74/2000 mod. d.lgs. n. 158/2015*, in I. CARRACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, Op. cit.*, p. 514.

¹⁶⁹ P. BORRELLI-S. CAPOLUPO-P. COMPAGNONE-L. VINCIGUERRA, *La revisione del sistema penale tributario, Op. cit.*, p. 514.

coerente credere che, se il Legislatore avesse voluto richiamare l'istituto, l'avrebbe fatto, come è avvenuto nei casi di cui agli artt. 13 e 13-*bis*, comma 2. In caso di estinzione del debito tramite ravvedimento operoso, l'unica misura che può attenuare la pena del contribuente condannato dei reati di cui al comma 2 è la circostanza attenuante comune di cui all'art. 62, n. 6, c.p., applicabile nei casi di integrale risarcimento del danno prima del giudizio. Questo è, però, solo un rimedio parziale, poiché la diminuzione di pena è inferiore rispetto a quella garantita dall'art. 13-*bis* e non esclude la comminazione delle pene accessorie. Oltretutto, alcuni orientamenti giurisprudenziali escludono l'applicabilità di questa circostanza ai reati tributari, dal momento che non si configurano come "delitti contro il patrimonio"¹⁷⁰.

12.1. Art. 13-*bis*, comma 2: l'accesso al patteggiamento per i reati tributari

Passando alla trattazione del secondo comma, esso contiene una previsione riguardante l'art. 444 c.p. (applicazione della pena su richiesta), procedura che "può essere richiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso". La circostanza a cui la norma fa riferimento è il pagamento del debito tributario, condizione di accesso al c.d. patteggiamento, riservando, quindi, solo al contribuente che abbia già restituito il prezzo o il profitto del reato ¹⁷¹. La disposizione in commento non era originariamente contenuta all'interno del D. Lgs. n. 74/2000, ma è stata successivamente introdotta dall'art. 2, comma 36-*vicies semel* lett. m) D. L. n. 138/2011. Essa ha risposto all'esigenza, già sottolineata dalla legge delega n. 205/1999, di prevedere dei meccanismi premiali che fossero idonei ad incentivare il risarcimento del danno da parte del contribuente. Questa necessità si può dire soddisfatta, ma non senza aver sacrificato qualcosa. La legittimità costituzionale della norma è stata, infatti, sin da subito dubbia agli occhi della dottrina ¹⁷², che non ha mai condiviso la subordinazione di un diritto spettante *ex lege* ad un qualsiasi imputato (la richiesta di accesso all'istituto del

¹⁷⁰ Cass. pen., sez. III, 11 aprile 2002, n. 456.

¹⁷¹ P. TONINI-C. CONTI, *Manuale di procedura penale*, Giuffrè, Milano, 2021, p. 826.

¹⁷² C. NOCERINO-S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 342.

patteggiamento) ad un mero adempimento economico, che nulla ha a che vedere con le finalità del processo penale. In particolare, i profili di illegittimità costituzionale si configurano con riguardo agli artt. 3 e 24 della Costituzione: il primo sarebbe violato dall'irragionevole disparità di trattamento che si crea tra imputati del medesimo reato, differenziando a seconda delle loro condizioni economiche; il secondo non sarebbe rispettato, dal momento che la norma limita il diritto di difesa dell'imputato non abbiente. Le stesse perplessità sono state condivise dalla giurisprudenza di merito¹⁷³ che, in diverse circostanze, ha costatato come la disciplina dia vita a discriminazioni ingiustificate ed illogiche. Queste differenze di trattamento possono verificarsi sia tra imputati di reati appartenenti a categorie diverse quanto tra imputati per il medesimo fatto. Il primo è il caso degli imputati dei delitti tributari e degli imputati di altri reati, per cui non sono previste condizioni di accesso al patteggiamento e che, quindi, possono beneficiare un regime più favorevole (come dovrebbe essere per tutti). D'altra parte, un esempio pratico della seconda ipotesi è quello di un imputato per reato fiscale che non possa accedere alla misura del patteggiamento perché poco abbiente ed invece un imputato per lo stesso crimine che tragga beneficio del pagamento effettuato in suo favore dalla persona giuridica di cui era rappresentante. Questi esempi chiariscono come le discriminazioni che possono nascere in sede applicativa della norma sono tante e sorgono dalla peculiare formulazione della disposizione. Inoltre, il giudice *a quo* evidenzia che tale trattamento più severo non è altresì riservato dall'ordinamento ad altri reati contro il patrimonio pubblico, di uguale se non maggiore disvalore. Nonostante l'apparente fondatezza delle questioni sollevate innanzi alla Corte costituzionale, quest'ultima ha affermato la piena legittimità del comma 2 dell'art. 13-*bis*. La decisione poggia sul diritto del Legislatore di formulare il dettato normativo come meglio crede, nell'esercizio della sua piena discrezionalità. Tale discrezionalità incontra solo due limiti, che sono la manifesta irragionevolezza e l'arbitrio, non ritenuti dalla Consulta oltrepassati nel caso di specie. La previsione di oneri patrimoniali per il raggiungimento di alcuni scopi non integra di per sé la denuncia di illegittimità

¹⁷³ Trib. Treviso, ord. 20 gennaio 2015, n. 35; Trib. Torino, ord. 15 dicembre 2014, n. 13.

costituzionale, essendo necessarie delle ulteriori conseguenze: la limitazione all'esercizio di un diritto costituzionale garantito a tutti indistintamente e la creazione di irragionevoli situazioni di vantaggio o svantaggio non supportate da motivi ragionevoli. La corte ha ritenuto che queste circostanze non si configurassero, dal momento che se è vero che i riti alternativi costituiscono una modalità di esercizio del diritto di difesa, è altrettanto vero che “la negazione legislativa di tale facoltà in rapporto ad una determinata categoria di reati non vulnera il nucleo incompressibile del predetto diritto, non potendo essere evidentemente considerata una *condicio sine qua non* per un'efficace tutela della posizione giuridica dell'imputato, tanto è vero che essa è esclusa per un largo numero di reati (ad esempio, i reati di competenza del Tribunale dei minorenni e del giudice di pace)”¹⁷⁴. I giudici hanno inoltre sottolineato come la scelta legislativa risponda anche all'allarme sociale del tempo, generato dalla crescente diffusione della pratica di evasione fiscale, che ha reso necessarie scelte politico-criminali rigorose. In risposta, poi, alla dedotta discriminazione basata sulle capacità economiche del contribuente, essa ha specificato che “in materia di reati tributari, vi sarebbe una diretta correlazione tra entità del danno cagionato e potenzialità economiche del reo, posto che l'arricchimento degli autori del reato è esattamente corrispondente all'imposta sottratta al Fisco. Sarebbe, dunque, ragionevole ipotizzare, in via generale, che l'evasore disponga, o abbia avuto la possibilità di disporre, delle risorse economiche per il risarcimento del danno” e “subordinare la condizione dell'adempimento dell'obbligo tributario alla valutazione delle disponibilità economiche del reo equivarrebbe a rendere inapplicabile la norma. L'evasione di imposta è, infatti, sempre più spesso realizzata da soggetti avveduti, che non risultano formalmente proprietari di beni”.

In tempi recenti, ulteriori profili di legittimità costituzionale sono stati avanzati dalla dottrina rispetto al principio di specialità e del *ne bis in idem* di cui all'art. 19 D. Lgs. n. 74/2000. Come già detto nel corso della trattazione, la norma prevede che “quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale”, normalmente ritenuta quella penale. Tale norma è volta ad

¹⁷⁴ Corte cost., 28 maggio 2015, n. 95.

evitare il cumulo di sanzioni per un medesimo fatto, prescrivendo l'applicazione di una sola delle due sanzioni: quella penale in quanto norma speciale. Orbene, tale cumulo è proprio l'effetto realizzato dal comma 2 dell'art. 13-*bis*, dal momento che, per accedere al patteggiamento, prevede la previa estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi. Sebbene la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo tenda a considerare alcune sanzioni formalmente amministrative come sostanzialmente penali, è evidente che il contribuente si trovi fondamentalmente nella situazione di dover scontare due pene per lo stesso fatto: da un lato, il debito tributario comprensivo di sanzioni necessario per accedere al patteggiamento, dall'altro, la sanzione penale risultante dal patteggiamento. Per valutare la compatibilità della disciplina in esame con l'art. 4, prot. 7, Cedu e con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, in ossequio alle regole sancite dalla giurisprudenza europea e convenzionale, è necessario valutare la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente applicato rispetto alla gravità del fatto commesso ¹⁷⁵.

La tematica del campo di applicazione oggettivo dell'art. 13-*bis* va ripresa anche in sede di trattazione del secondo comma della norma. Si è detto come l'articolo abbia una portata residuale, non applicandosi a tutti quei casi previsti dall'art. 13, comma 1 e comma 2, che prevedono l'esclusione della punibilità per i reati considerati meno gravi in caso di pagamento integrale del debito tributario. L'esclusione di queste fattispecie dall'applicazione della circostanza attenuante appare sensata, essendo difficile credere che, in presenza di una medesima condotta, si applichi una diminuzione della pena a fatti per cui la pena è esclusa. Lo stesso discorso può farsi per quanto concerne il patteggiamento, dal momento che è impossibile patteggiare un reato non punibile. Tuttavia, ferma restando questa consapevolezza, il perimetro applicativo del secondo comma non è chiaro, non essendo ben illustrato dalla norma il ruolo del pagamento del debito tributario in questa circostanza. Dai numerosissimi interventi della giurisprudenza di legittimità si evince come ci sia un'incoerenza sistematica e logica fra l'art. 13, comma 1, e l'art. 13-*bis*, comma 2,

¹⁷⁵ A. PALASCIANO-G. PALASCIANO, *Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2019, n. 37, p. 3549-3550.

incoerenza che la corte ha cercato di risolvere tramite diverse interpretazioni correttive.

Il percorso giurisprudenziale parte dal 2018, anno in cui la Corte di Cassazione afferma: “Per i reati di mancato versamento delle ritenute d’acconto e degli acconti iva e di indebita compensazione di crediti non spettanti, di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, 1° comma, D. Lgs. n. 74/2000, è possibile procedere ad applicazione della pena su richiesta di parte anche se l’imputato, contribuente inadempiente in sede tributaria, non ha proceduto ad estinguere, mediante integrale pagamento dell’imposta, il debito erariale”¹⁷⁶. In questa sede i giudici hanno ribadito l’impossibilità fisiologica di accedere all’istituto del patteggiamento per reati di per sé non punibili al ricorrere dell’estinzione del reato, ragionamento che è stato ritenuto di “esemplare chiarezza” dalla dottrina, che ha aggiunto, tirando le fila delle argomentazioni dei giudici, che “l’imputato o provvede, entro l’apertura del dibattimento, al pagamento del debito, in tal modo ottenendo la declaratoria di assoluzione per non punibilità di uno dei reati già menzionati, ovvero non provvede ad alcun pagamento, potendo in tal caso liberamente scegliere di far ricorso al rito dell’applicazione della pena con accordo del Pubblico ministero”¹⁷⁷. Questo principio è stato esteso in successive pronunce anche ai reati di cui agli artt. 4 e 5 (dichiarazione infedele e omessa dichiarazione), che ha consentito l’applicazione della pena su richiesta di parte “anche se l’imputato, contribuente inadempiente in sede tributaria, non ha proceduto ad estinguere, mediante integrale pagamento dell’imposta, il debito erariale”¹⁷⁸. Con la medesima pronuncia, la corte ha tratto le stesse conclusioni con riferimento al delitto di cui all’art. 10 D. Lgs. n. 74/2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili), sulla base del fatto che il reato in questione non determina alcun debito tributario in capo al contribuente, né tantomeno la comminazione di sanzioni amministrative, non essendo necessariamente ancorato all’esistenza di un profitto o di un danno erariale quantificabile e, pertanto, non sussiste per l’imputato un debito da estinguere per accedere al rito

¹⁷⁶ Cass. pen., sez. III, 12 aprile 2018, n. 38684.

¹⁷⁷ C. SANTORIELLO, *Reati di omesso versamento: ammissibile il patteggiamento senza pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2018, n. 34, p. 3286.

¹⁷⁸ Cass. pen., sez. III, 23 novembre 2018, n. 10800; Cass. pen., sez. III, 12 marzo 2019, N. 10800.

di patteggiamento. A parere della dottrina ¹⁷⁹, la scia creata dalle suddette decisioni potrebbe portare in futuro i giudici di legittimità ad estendere questa conclusione anche con riferimento al reato di cui all'art. 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), anch'esso caratterizzato dalla mancanza di un immediato profitto in capo al responsabile ¹⁸⁰. In riferimento al rapporto tra gli artt. 4 e 5 ed il patteggiamento, la dottrina ¹⁸¹ ha sollevato qualche perplessità sulla decisione della corte. Infatti, per tali reati dichiarativi la causa di non punibilità di cui al secondo comma dell'art. 13 prevede che l'estinzione del debito o il ravvedimento operoso intervengano prima che l'autore del reato sia venuto a conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Per contro, la richiesta di applicazione della pena su richiesta presuppone per sua natura la conoscenza da parte dell'indagato di un procedimento penale a suo carico, di cui si chiede lo svolgimento tramite un rito alternativo. Da queste considerazioni deriva che i due istituti (la causa di non punibilità per estinzione del debito e l'accesso al patteggiamento) possono convivere tra loro, operando su due piani cronologicamente diversi: qualora il contribuente provveda al pagamento prima della conoscenza di procedimenti penali a suo carico, allora eviterà l'applicazione della pena; qualora, invece, il pagamento venga effettuato in un momento successivo rispetto a quello indicato dall'art. 13, comma 2, ma comunque prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, allora avrà a disposizione la possibilità di richiedere il rito di cui all'art. 444 c.p.p. Tornando all'analisi del rapporto tra patteggiamento e i reati tributari, in una successiva decisione la Corte ha escluso che l'integrale pagamento del debito tributario non sia necessario per accedere al patteggiamento nei casi dei reati di dichiarazioni fraudolente di cui agli artt. 2 e 3 ¹⁸². I citati interventi della corte hanno dato maggiore coerenza logica e

¹⁷⁹ C. SANTORIELLO, *Omesso versamento degli acconti IVA: applicabile il patteggiamento senza versamento integrale dell'IVA*, in *Fisco*, 2019, n. 46., p. 4466.

¹⁸⁰ Questa conclusione è desumibile dalla posizione della Cass. pen., sez. III, 5 maggio 2016, n. 43952, che recita: "in tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti, non può essere disposto il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente, sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime".

¹⁸¹ A. PALASCIANO-G. PALASCIANO, *Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario*, *Op. cit.*, p. 3548.

¹⁸² Cass. pen., sez. III, 16 ottobre 2018, n. 55498.

sistematica ad un impianto normativo che pecca di coordinamento tra le varie disposizioni, ma questa coerenza è stata turbata da ulteriori contributi giurisprudenziali, che non hanno fatto altro che complicare lo scenario. Si parla in proposito della pronuncia del febbraio 2019, riguardante l'accesso alla pena su richiesta nel caso del delitto di cui all'art. 10. Al riguardo, il giudice di legittimità ha disatteso le sue precedenti posizioni ed ha ribadito che l'accesso a tale rito è necessariamente condizionato all'avvenuta estinzione del debito fiscale (o al ravvedimento operoso, ove possibile). La Suprema corte era stata chiamata a intervenire a seguito dell'appello presentato dal Procuratore Generale avverso la definizione di un processo mediante il rito del patteggiamento benché non risultasse soddisfatta la condizione dell'intervenuta estinzione dei debiti tributari. Il ricorso è stato ritenuto fondato, poiché il pagamento integrale del debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi, deve considerarsi come "una vera e propria condizione di ammissibilità del rito". La decisione in esame da un lato ricalca le precedenti delibere della giurisprudenza, poiché riconosce l'accesso al rito alternativo incondizionato dall'effettivo pagamento, dall'altro se ne discosta, non ritenendo che il riferimento all'art. 13 effettuato dall'art. 13-*bis* comprenda anche il reato di cui all'art. 10¹⁸³. La stessa inversione di tendenza è avvenuta con riguardo agli artt. 4 e 5 ad opera una sentenza che sembra aver recepito i sopracitati dubbi della dottrina circa la diversità delle fattispecie dei reati omissivi rispetto a quelli dichiarativi. La corte ha, infatti, riconosciuto che per questi reati la richiesta di patteggiamento è ammissibile solo a seguito dell'integrale pagamento del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado "pur se dopo la formale conoscenza, da parte dell'autore del reato, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, diversamente operando la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, 2° comma, medesimo D. Lgs."¹⁸⁴. I medesimi dubbi sono sorti a seguito delle modifiche apportate al D. Lgs. n. 74/2000 dalla L. n. 157/2019, che ha inserito gli artt. 2 e 3 all'interno del secondo comma dell'art. 13. Anche in questo caso si tratta di reati dichiarativi, con le

¹⁸³ Cass. pen., sez. III, 3 aprile 2019, n. 14600.

¹⁸⁴ Cass. pen., sez. III, 2 ottobre 2019, n. 47287.

conseguenze già ricordate a proposito degli artt. 4 e 5. Sebbene nessuna pronuncia decisiva sia intervenuta al riguardo, ci si chiede se l'accesso al patteggiamento in casi di questo tipo sia o meno subordinato alla previa estinzione del debito tributario. La dottrina non è univoca al riguardo: alcuni condividono l'orientamento adottato dalla giurisprudenza riguardo gli artt. 4 e 5, affermando quindi che troverà applicazione la causa di non punibilità ove il pagamento avvenga prima della conoscenza dell'esistenza di un procedimento penale a proprio carico, mentre, in caso contrario, il contribuente potrà comunque presentare richiesta di accesso al rito alternativo, pur non provvedendo al pagamento¹⁸⁵; del parere opposto sono invece altri autori, secondo cui dovrebbe ritenersi che il pagamento è condizione essenziale per l'accesso all'istituto di cui all'art. 444 c.p.p.¹⁸⁶. La questione rimane dunque aperta.

In conclusione, l'esistenza di un doppio regime è confermata dal fatto che il pagamento integrale del debito si configura come causa di non punibilità per alcuni reati del D.L.vo n. 74 del 2000 (artt. 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*) e come circostanza attenuante a effetto speciale per i restanti, oltre che come presupposto al fine di poter accedere al rito del patteggiamento. A parere della corte "tale differenziazione non presenta profili di manifesta irragionevolezza", giustificandosi nel diverso disvalore delle condotte, infatti, "il nucleo comune delle condotte illecite di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, risiede nel mancato pagamento di quanto dichiarato, mentre, nei reati di cui agli artt. 4 e 5 il disvalore del fatto retrocede a un momento precedente, ovvero quello della omessa o infedele dichiarazione"¹⁸⁷. Questa conclusione è stata ribadita anche in tempi più recenti dalla Cassazione, con l'esplicita volontà di fare chiarezza nel difficile quadro venutosi a creare. I giudici di legittimità hanno quindi ribadito che "la preclusione al patteggiamento posta dall'art. 13-

¹⁸⁵ G. VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, in *Diritto penale e processo*, 2020, n. 3, pp. 335-336; F. DI VIZIO, *La nuova disciplina penale in materia tributaria dopo la conversione del DL Fiscale: i reati riformati*, in *Il Quotidiano giuridico*, 2020, n. 9.

¹⁸⁶ A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Diritto penale e processo*, 2020, n. 3, p. 316.

¹⁸⁷ Cass. pen., sez. III, 7 maggio 2020, n. 13901.

bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 per il caso di mancata estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento opera solo con riguardo ai più gravi reati dichiarativi di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5, richiamati dall'art. 13, comma 2¹⁸⁸, specificando poi che lo stesso avviene con riguardo ai reati di cui agli artt. 2 e 8 D. Lgs. n. 74/2000¹⁸⁹. Ciò che ci si auspica è un intervento delle Sezioni Unite che fornisca un'uniforme interpretazione della norma appianando le contraddizioni sorte nel tempo.

13. Il trattamento sanzionatorio

La riforma apportata al D. Lgs. n. 74/2000 dalla novella del 2015 ha sdoppiato il reato e le rispettive soglie edittali: reclusione da sei mesi a due anni per la condotta realizzata tramite crediti non spettanti e da un anno e sei mesi a sei anni nel caso di crediti inesistenti. La sanzione del reato di cui al comma 2 dell'art. 10-*quater* è particolarmente severa se si considera che, oltre alla reclusione, è applicabile anche la misura cautelare della custodia in carcere ed anche il mezzo di ricerca della prova delle intercettazioni telefoniche. La diversità di trattamento tra i due illeciti si evince anche dal fatto che il reato di cui al comma 1 è sottratto ad ogni possibile applicazione di misure precautelari o cautelari personali, dal momento che i limiti edittali richiesti dalle norme sono più alti (è invece ammesso alla sospensione con messa alla prova¹⁹⁰), mentre il secondo consente l'arresto facoltativo in flagranza e, come detto, misure cautelari personali anche coercitive¹⁹¹. Quanto alle cautele reali, queste sono applicabili al profitto di entrambi i reati nella forma di sequestro preventivo finalizzato alla confisca.

13.1. Le pene accessorie: l'art. 12 D. Lgs. n. 74/2000

Procedendo nell'ordine seguito dal decreto, l'art. 12 elenca le pene accessorie che si aggiungono alla pena principale. Il catalogo contenuto nel comma 1 contiene pene accessorie speciali in integrazione a quelle comuni, anch'esse richiamate

¹⁸⁸ Cass. pen., sez. III, 12 gennaio 2021, n. 9083.

¹⁸⁹ Cass. pen., sez. III, 26 maggio 2021, n. 28950.

¹⁹⁰ Questa modalità di definizione del procedimento è ammessa anche se il debito non è stato ancora estinto ed in caso di esito positivo precluderà la confisca del prezzo o del profitto del reato.

¹⁹¹ S. CAVALLINI, *L'indebita compensazione*, in R. BRICCHETTI-P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 370.

nell'articolo, scelta operata dal Legislatore con l'intento di creare un sistema sanzionatorio autonomo e sufficiente per i reati tributari. Esse sono sanzioni che incidono direttamente sulla vita professionale del condannato: interdizioni da ruoli direttivi ricoperti in società, incapacità di contrattare con la Pubblica Amministrazione, interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria, pubblicazione della sentenza (comma 1), interdizione dai pubblici uffici (comma 2). Si tratta di pene che assolvono a una funzione sanzionatoria non esclusivamente retributiva, ma, altresì preventiva, anche nell'ottica di una tutela dei terzi ¹⁹².

Circa il novero dei reati cui la norma si riferisce, l'art. 12 si apre con il riferimento a "taluno dei delitti previsti dal presente decreto" ed è stato proprio l'utilizzo del termine "taluno" a generare dubbi interpretativi al riguardo. La vaghezza del termine era stata utilizzata dai contribuenti a sostegno della tesi che la disposizione si riferisse solo ad alcuni reati, in quanto il richiamo a taluno dei delitti previsti dal decreto lascerebbe indeterminato a quali di questi delitti le sanzioni accessorie si applichino ¹⁹³. La Suprema corte ha, tuttavia, affermato il principio di diritto per cui è necessario dare "una lettura funzionale dell'art. 12, posto che un'interpretazione solo letterale ne comporterebbe, in assenza di un elenco limitativo dei delitti ai quali applicare le pene accessorie, la sostanziale inapplicabilità" ¹⁹⁴.

Per quanto riguarda la loro applicazione, le pene accessorie, *ex art. 20 c.p.*, "conseguono di diritto alla condanna, come effetti penali della stessa", avendo carattere obbligatorio ed inderogabile. Queste derivano direttamente dalla condanna, non necessitando di un'espressa dichiarazione in sentenza che le richiami. La loro applicazione è tuttavia controversa nel caso di patteggiamento di cui all'art. 444 c.p.p., dal momento che l'art. 13-*bis*, comma 2, richiede che per l'accesso a tale rito sia necessaria l'estinzione del debito tributario. Si è visto come le interpretazioni date alla norma siano molteplici e, a seconda che si ritenga che il

¹⁹² M. MEOLI, *Le pene accessorie nei reati tributari*, in *il fisco*, 2013, n. 10, p. 1465.

¹⁹³ L. CATALIOTTI, *Pene accessorie*, in A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, *Op. cit.*, p. 432.

¹⁹⁴ Cass. pen., sez. III, 27 gennaio 2017, n. 3892.

pagamento dev'essere effettuato o meno, non si applicheranno o si applicheranno le pene accessorie.

Tornando all'applicazione in concreto della pena accessoria, questione dibattuta è stata la determinazione della durata delle pene accessorie in quei casi in cui l'art. 12 individua solo un minimo ed un massimo e non un lasso temporale predeterminato. Le soluzioni prospettate dalla giurisprudenza di legittimità sono due: rimettere la decisione alla discrezionalità del giudice ai sensi dell'art. 133 c.p.; infliggere la pena accessoria per una durata eguale a quella della pena principale, ai sensi dell'art. 37 c.p., che trova applicazione ove la pena "non sia stata dalla legge espressamente determinata". A parere di un primo orientamento giurisprudenziale, la commisurazione della sanzione dev'essere rimessa al giudice di merito, poiché l'art. 37 c.p. sarebbe applicabile soltanto quando la legge non indichi né una misura fissa, né un minimo ed un massimo¹⁹⁵. Per altra giurisprudenza, invece, il riferimento ai soli limiti edittali non coincide con un'espressa determinazione della pena e pertanto la sua durata va parametrata a quella della pena principale, seguendo il dettato dell'art. 37, che ha una portata generale¹⁹⁶. Questa seconda lettura è stata confermata nel 2014 dalla Sezioni unite¹⁹⁷ ed è condivisa dalla dottrina, sull'assunto che non condividere questa esegesi causerebbe una contrazione ed uno svilimento della sfera applicativa dell'art. 37 c.p., che verrebbe sostanzialmente limitata alle ipotesi di pene accessorie disciplinate in assenza di qualsiasi limite edittale nel minimo o nel massimo¹⁹⁸. Tuttavia, a conferma di quanto la Suprema corte abbia cambiato posizione più volte sul tema, nel 2019 le Sezioni unite sono intervenute con un'altra pronuncia, di contenuto opposto rispetto alla precedente. Stabilendo che "le pene accessorie per le quali la legge indica un termine di durata non fissa devono essere determinate in concreto dal giudice in base ai criteri generali previsti dal Codice penale", si è spostata sul versante opposto, affermando che la decisione della durata della pena deve seguire i parametri indicati dall'art. 133 c.p.¹⁹⁹.

¹⁹⁵ Cass. pen., sez. III, 4 ottobre 2011, n. 35861.

¹⁹⁶ Cass. pen., sez. V, 28 luglio 2010, n. 29780.

¹⁹⁷ Cass., sez. un., 27 novembre 2014, n. 6240.

¹⁹⁸ L. CATALIOTTI, *Pene accessorie*, in A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Op. cit., p. 435.

¹⁹⁹ Cass., sez. un., 28 febbraio 2019, n. 28910.

Infine, rimane da domandarsi se l'applicazione delle pene accessorie di detta norma speciale sia preclusiva rispetto all'applicabilità delle pene accessorie comuni del Codice penale, ovvero se si applichino cumulativamente. Stante la coincidenza di molte delle pene accessorie speciali con quelle comuni, il problema si pone, logicamente, per quelle per cui tale coincidenza non si verifica. In questa circostanza, si ritengono applicabili solo le pene accessorie previste dall'art. 12, sul presupposto che quando leggi speciali delineano figure di pene accessorie in integrazione, anziché in alternativa, alla disciplina comune, esprimono un'esplicita riserva al riguardo del tipo "salve le altre pene accessorie previste dal Codice penale"²⁰⁰.

13.2. La confisca nei reati tributari: l'art. 12-bis D. Lgs. n. 74/2000

L'art. 12-bis è stato introdotto dall'art. 10 del D. Lgs. n. 158/2015 e prevede la confisca obbligatoria, diretta o, in subordine, per equivalente, del prezzo o del profitto del reato tributario, qualunque esso sia, purché sia intervenuta una sentenza di condanna o di patteggiamento. Come si evince dall'uso dell'avverbio "sempre", la confisca ha carattere obbligatorio, in virtù di una pericolosità insita nei reati in questione che viene rilevata *ex lege* senza necessità di una valutazione del giudice. Ad onore del vero, l'obbligatorietà della confisca era già prevista, essendo stata disciplinata nel 2007 dall'art. 1 della L. n. 244. La principale novità apportata dalla riforma è stata quella di escludere l'applicazione della confisca per la parte del prezzo o del profitto del reato che il contribuente si impegna a versare all'Erario (comma 2 art. 12-bis). Questa previsione premiale ha lo scopo di incentivare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria e dimostra la volontà del Legislatore di far prevalere l'interesse dell'Erario ad ottenere quanto dovuto rispetto a quello ablatorio dello Stato ²⁰¹.

In via generale, la confisca è una misura che consiste nell'espropriazione ad opera dello Stato di cose (mobili o immobili) attinenti ad un reato o di per sé criminose (art. 240 c.p.). Come ha affermato in passato la Cassazione, "a fronte di un identico

²⁰⁰ M. MEOLI, *Le pene accessorie nei reati tributari*. *Op. cit.*, p. 1466.

²⁰¹ G. VARRASO, *La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, in A. GIARDA-A. PERINI-G. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria. I reati-Il processo*, Cedam, Padova, 2016, p. 418.

effetto sostanziale, costituente nell'ablazione del bene..., diversa può essere la fisionomia dell'istituto"²⁰². La confisca può, infatti, realizzarsi mediante due diverse modalità ed a seconda dell'una o dell'altra assumere natura differente. La modalità tipica è quella c.d. diretta, cui l'art. 12-*bis* fa riferimento in prima istanza, che si realizza direttamente sul prezzo o profitto del reato; la seconda modalità è per equivalente, ossia il caso in cui ha ad oggetto beni nella disponibilità del condannato per un valore pari al prezzo o profitto del reato. Quest'ultima ipotesi è considerata dall'art. 12 in via subordinata, ove non sia possibile procedere alla confisca diretta. In ogni caso, la confisca diretta viene considerata una misura di sicurezza, avente, quindi, funzione cautelare e non punitiva²⁰³, mentre la confisca per equivalente ha ad oggetto beni non connotati da pericolosità, che pertanto la rendono molto più simile ad una pena, avendo funzione afflittiva. Dalla diversa qualificazione dell'istituto, derivano conseguenze differenti sul piano dell'operatività, in quanto, ai sensi dell'art. 200 c.p., le misure di sicurezza sono retroattive, mentre per le sanzioni opera il regime di irretroattività.

Provvedimento prodromico alla confisca è il sequestro preventivo, misura cautelare che, ai sensi dell'art. 321, comma 2 c.p.p., ha lo scopo di assicurare che i beni facenti parte del patrimonio dell'indagato (dal momento che può essere disposta sin dalla fase delle indagini preliminari) rimangano ancora nella sua disponibilità in caso di una futura condanna.

Passando all'analisi degli elementi della fattispecie, si nota come oggetto della confisca possa essere il prezzo o il profitto del reato. Con prezzo del reato si intende il compenso (in forma di denaro o altre utilità economica) dato per istigare o determinare qualcuno a commettere il fatto²⁰⁴, mentre il profitto consiste nell'utilità economica conseguita direttamente o indirettamente dalla commissione del reato. Un esempio di profitto derivante dal reato è il risparmio di spesa, ossia, "un risultato economico positivo non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere"²⁰⁵. Questo rappresenta la forma tipica di profitto nell'ambito dei reati tributari commessi da un ente giuridico.

²⁰² Cass., sez. un., 26 giugno 2014, n. 4880.

²⁰³ Cass. pen., sez. II, 27 aprile 2017, n. 25448.

²⁰⁴ Cass., sez. VI, 15 aprile 2013, n. 39039.

²⁰⁵ Cass., sez. un., 27 marzo 2008, n. 26654: "caso Fisia Impianti".

Perché la confisca possa applicarsi direttamente al presunto prezzo o profitto del reato è necessario che il pubblico ministero prima e il giudice poi diano prova del c.d. nesso di pertinenzialità, ovvero della diretta derivazione causale del vantaggio dall'attività illecita del reo. Questo principio subisce, tuttavia, dei mutamenti nel caso della confisca che ha ad oggetto il denaro. Come anticipato, questa è l'ipotesi più ricorrente nei casi di reati tributari ma anche la più complessa, poiché è molto problematico risalire al nesso tra le somme di denaro e la condotta illecita. Per questo motivo, si ritiene che in tal caso la confisca debba avvenire sempre considerata per equivalente. La Cassazione è, invece, dell'orientamento opposto e classifica la confisca di somme di denaro come diretta, dando rilievo al carattere fungibile del bene in questione²⁰⁶. Secondo recenti approdi della corte, inoltre, non sarebbe necessaria la prova del nesso di causalità tra il reato ed il profitto ottenuto, essendo sufficiente provare che il patrimonio del contribuente si è accresciuto di un ammontare pari all'imposta evasa. Questo approccio crea dei problemi soprattutto ove vengano colpiti dalla confisca i conti correnti dei contribuenti, poiché, a parere delle Sezioni Unite, essa deve ritenersi ammissibile sia nel caso in cui la somma si identifica esattamente con quella derivante dall'attività criminosa, sia quando ci sono solo degli indizi a favore di questa ipotesi, con la conseguenza che potrebbero essere colpite somme confluite sul conto in un momento successivo al reato e che quindi nulla hanno a che vedere con esso²⁰⁷.

Altri due aspetti che meritano di essere esaminati sono il legame intercorrente tra il condannato ed i beni sottoposti a confisca e la fattispecie del concorso di persone nel reato. Per quanto attiene al legame soggettivo tra il bene ed il condannato, l'art. 12-bis, comma 1, pone un limite alla possibilità di procedere alla confisca, che è l'appartenenza dei beni ad un soggetto terzo. Questo limite opera sia per la confisca diretta che per quella per equivalente e la Cassazione ha precisato che il soggetto terzo debba provare non solo i fatti costitutivi della sua pretesa, ma anche, oltre alla titolarità del diritto vantato, "l'estraneità al reato, la mancata percezione di qualsiasi profitto derivante dal fatto penalmente sanzionato e la buona fede,

²⁰⁶ Cass. pen., sez. un., 31 gennaio 2013, n. 18374 e G.L. SOANA, *Le Sezioni Unite pongono limiti alla confisca nei confronti delle persone giuridiche per i reati tributari*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, n. 5, p. 394.

²⁰⁷ Cass., sez. un., 24 maggio 2004, n. 29951; Cass., sez. un., 26 giugno 2015, n. 31617.

intesa come assenza di condizioni in grado di configurare a suo carico un qualsivoglia addebito di negligenza da cui sia derivata la possibilità del bene”²⁰⁸. Con riferimento alla confisca per equivalente, è stato affermato in via giurisprudenziale che il nesso tra il soggetto ed il bene sorge non solo con la titolarità giuridica su di esso, ma anche con la sua mera disponibilità e con la possibilità di poterne godere ²⁰⁹.

A proposito del concorso di persone nel reato, l’orientamento della Cassazione è nel senso di ammettere che l’intero profitto del reato possa essere confiscato indifferentemente nei confronti di ciascuno dei concorrenti nel reato. La corte è arrivata a questa conclusione considerando che il sequestro preventivo e la confisca “non sono ricollegati all’arricchimento personale di ciascuno dei correi bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell’illecito” ²¹⁰ e che ciò costituirebbe espressione del principio solidaristico dell’istituto del concorso. Tale principio non può eccedere il limite del valore del profitto stesso realizzato con il reato, ma può ben succedere che solo uno dei concorrenti subirà la misura ablativa, “fermo restando poi il suo diritto di regresso nei confronti degli altri concorrenti” ²¹¹. Quest’orientamento non suscita poche perplessità, infatti, il principio di sussidiarietà collide con la natura sanzionatoria della misura ablativa, non potendosi imputare a taluno anche la “parte di responsabilità” altrui, ledendo, altrimenti, il principio della personalità della responsabilità penale. Queste disparità di trattamento si verificano sia con riguardo alla confisca diretta che per equivalente. Nel primo caso, è difficile pensare che l’intero prezzo o profitto del reato risieda nelle mani di un unico concorrente; nell’ipotesi di confisca per equivalente, poi, si realizza un’ingiustificata disparità di trattamento tra tutti i concorrenti. In questo caso, infatti, essendo riconosciuta alla confisca per equivalente natura sanzionatoria, si infliggerebbe l’intera sanzione solo ad uno dei correi, lasciando indenne gli altri, che possono trattenere il prezzo o il profitto del reato. Viste tutte queste contraddizioni, sarebbe più corretto riportare la regola della solidarietà alle sole fattispecie civilistiche di concorso, ritenendo quindi che

²⁰⁸ Cass. pen., sez. I, 17 ottobre 2013, n. 68.

²⁰⁹ Cass. pen., sez. III, 11 luglio 2019, n. 36347.

²¹⁰ Cass. pen., sez. III, 19 dicembre 2017, n. 56451.

²¹¹ E. D’IPPOLITO, *Confisca*, in A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA, *Diritto penale dell’economia*, Op. cit., p. 479.

la confisca non possa comunque eccedere il profitto individuale conseguito da ogni correo ²¹². Tuttavia, non sembra che la giurisprudenza di legittimità abbia mosso passi in questo senso, anzi, anche in successive pronunce, la Suprema Corte ha ribadito che il vincolo sui beni del correo è perfettamente ammissibile anche in assenza di qualsivoglia accertamento in ordine all'effettivo illecito arricchimento da lui conseguito ²¹³.

Dopo aver analizzato la confisca con riguardo alle persone fisiche, resta il tema della confisca nei confronti dell'ente, in caso di reato tributario commesso dal legale rappresentante. Come per le persone fisiche, la confisca per equivalente è subordinata al previo tentativo di confisca diretta nei confronti dell'ente, in quanto soggetto che ha beneficiato del vantaggio fiscale ed in più, è escluso che si possa procedere alla confisca dei beni dell'amministratore se prima non si sia tentato di procedere nei confronti delle casse della società ²¹⁴. Tuttavia, l'autorità procedente non è gravata da un onere probatorio particolarmente impegnativo, infatti, per dimostrare di aver esperito il tentativo nei confronti del patrimonio della società, è sufficiente che affermi "che nulla risulti acquisito dall'ente ovvero che emergono indicazioni contrarie circa la disponibilità di beni in capo alla persona giuridica"²¹⁵. Tale sommario accertamento rende semplice ai soggetti competenti passare subito ad aggredire i beni del rappresentante legale, più facili da individuare.

Per concludere, si segnalano i casi particolari di confisca previsti dall'art. 12-ter. L'articolo è stato introdotto dalla L. n. 157/2019 e prevede, per alcuni reati del decreto, l'applicazione di una confisca obbligatoria c.d. "allargata" o "per sproporzione", rifacendosi all'art. 240-bis c.p. L'appellativo di questa tipologia di confisca risiede nella circostanza che è incentrata su un meccanismo presuntivo (ad esempio, l'assunto che la ricchezza rinvenuta in capo al condannato sia sproporzionata rispetto al reddito o all'attività economica da questi svolta) che reca nella sua applicazione un vero e proprio circuito autoreferenziale e la rende molto diversa dalla confisca tradizionale di cui all'art. 240 c.p. Tale carattere presuntivo

²¹² M. PICCIRILLO, *Il ruolo della confisca prevista dal "nuovo" art. 12-bis D. Lgs. n. 74/2000 nella lotta all'evasione fiscale*, in *Riv. Trim. dir. pen. econ.*, 2016, n. 1-2, p. 435.

²¹³ Cass. pen., sez. III, 4 dicembre 2012, n. 46833.

²¹⁴ Cass. pen., sez. III, 20 settembre 2018, n. 3591.

²¹⁵ Cass. pen., sez. V, 23 giugno 2017, n. 31450.

la rende slegata ed indipendente dall'accertamento di qualsiasi nesso esistente tra il bene confiscato ed il reato incriminato. Circa la natura di detta confisca, alla luce del dettato del Decreto legge che la ha introdotta e che stabilisce che si applica solo alle condotte realizzate successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione, si ritiene che essa sia una vera e propria sanzione. La confisca in esame era stata prevista dal D. L. n. 306/1992 per contrastare in maniera vigorosa la criminalità organizzata, ritenendo che confiscare le ricchezze delle cosche fosse una misura essenziale per evitare il reiterarsi dei fenomeni criminali. Tuttavia, sebbene questa norma nasca per essere una misura "forte", è discusso se, calata nell'ordinamento penale tributario, ne rispetti effettivamente i principi generali di funzionamento ²¹⁶. A sostegno di questa tesi, la dottrina ha rilevato come la circoscrizione di questa misura a reati specifici e non anche ad altri possa risultare ingiustificata. La confisca per sproporzione è, infatti, riservata solo ai reati di cui agli artt. 2, 3, 8 e 11 D. Lgs. n. 74/2000, fattispecie sicuramente "idonee a generare accumulazione illecita di capitale, ma non può non evidenziarsi come altrettanto adatte allo scopo siano le ipotesi di omesso versamento o anche quelle di dichiarazione omessa o infedele", sicché si profilano dubbi di ragionevolezza di scelte così differenziate ²¹⁷.

²¹⁶ C. TODINI, *La confisca per sproporzione nei reati tributari*, in *Corriere Tributario*, 2020, n. 8-9, pp. 799-807.

²¹⁷ S. DE BLASIS, *I reati tributari tra confisca allargata e di prevenzione: necessità di coordinamento e nuovi "squilibri" alla luce dell'improcedibilità dell'impugnazione*, 2023, n. 1, *Archivio Penale*, p. 7.

CAPITOLO III

IL RAPPORTO DELLA NORMA CON LE ALTRE FIGURE DI REATI TRIBUTARI, IL DIRITTO PENALE COMUNE ED IL DIRITTO AMMINISTRATIVO

14. Rapporti con altre figure di reato di diritto comune: gli artt. 316-ter e 640 c.p.

Si analizza in questa sede il rapporto tra il reato di cui all'art. 10-*quater* ed altre figure delittuose proprie del diritto comune: il reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato di cui all'art. 316-*ter* c.p. e quello di truffa aggravata ai danni dello Stato di cui all'art. 640, comma 2, n.1 c.p.

Innanzitutto, occorre fare una breve introduzione dei reati citati e della loro collocazione nel Codice penale. L'art. 316-*ter* sanziona con la pena della reclusione da sei mesi a tre anni “chiunque mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute, consegue indebitamente, per sé o per altri, contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate, concessi o erogati dallo Stato, da altri enti pubblici o dalle Comunità europee”. La norma è volta a tutelare gli interessi finanziari dello Stato e dell'Unione, rafforzando la tutela di qualsiasi tipo di erogazione pubblica rivolta a finalità di interesse pubblico, a specifiche attività o a determinate categorie di soggetti. Come il reato di indebita compensazione, anche questo prevede una soglia minima di punibilità, corrispondente a circa quattromila euro. Sotto tale soglia il fatto non costituisce reato e l'unica sanzione irrogabile è quella amministrativa²¹⁸. L'articolo ha portata residuale, trovando applicazione “salvo che il fatto costituisca il reato previsto dall'art. 640-*bis*”. Il riferimento è al reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, di cui è stato discusso il rapporto con l'articolo in questione. Per alcuni, l'art. 316-*ter* è speciale rispetto al reato di truffa, invece, le Sezioni Unite hanno adottato un altro tipo di interpretazione, affermando

²¹⁸ M. PELISSERO, *I delitti a tutela dell'attività di finanziamento pubblico*, in R. BARTOLI-M. PELISSERI-S. SEMINARA (a cura di), *Diritto penale lineamenti di parte speciale*, Giappichelli, Torino, 2021, pp. 446-453.

che il reato di cui all'art. 316-ter è in rapporto di sussidiarietà rispetto a quello di truffa, poiché copre un ambito di applicazione lasciato scoperto dall'art. 640-bis, visto che l'omissione di informazioni dovute non integra un artificio o raggiri e che l'indebita percezione di erogazioni non richiede il trarre in inganno l'erogatore²¹⁹. Un esempio applicativo del reato in esame è legato ad un tema di forte attualità: l'emergenza sanitaria da COVID-19. La L. n. 77/2020 (c.d. decreto rilancio) ha previsto l'erogazione di un contributo a fondo perduto per soggetti particolarmente colpiti dalla pandemia, ma non sono stati infrequenti i casi in cui i requisiti richiesti per accedere a tale misura sono stati falsificati. In questo caso, come specifica anche la stessa norma, la condotta illecita si configura come indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato ed è quindi punibile ai sensi dell'art. 316-ter.

Il reato di truffa di cui all'art. 640 punisce con la reclusione da sei mesi a tre anni e con una multa "chiunque, con artifizii o raggiri, inducendo taluno in errore, procura a sé o ad altri un ingiusto profitto con altrui danno". L'elemento caratterizzante di questo delitto è la condotta tramite cui viene realizzato il profitto, essendo questa connotata da un alto grado di fraudolenza. Il fulcro del reato è, infatti, l'errata percezione della realtà da parte della vittima, causata da manipolazioni e persuasioni realizzate dal reo. Ai sensi del comma 2, ove l'illecito venga realizzato a danno dello Stato o di altro ente pubblico o generando il timore di un pericolo immaginario o nei confronti di soggetti in minorata difesa, allora il limite edittale della reclusione è compreso tra uno e cinque anni ed anche la multa viene incrementata²²⁰.

Analizzate le singole fattispecie criminose, resta da esaminare il rapporto intercorrente tra queste ed il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* D. Lgs. n. 74/2000. In dottrina e giurisprudenza si sono succedute diverse interpretazioni sull'argomento, prima tra tutte quella a sostegno del rapporto di specialità tra l'art. 10-*quater* e la truffa aggravata ai danni dello stato (art. 640, comma 2, n.1 c.p.). Secondo questo orientamento, nonostante il trattamento sanzionatorio sia più mite rispetto a quello previsto per la truffa, l'illecito di indebita compensazione è singolare, data la natura fiscale del danno. Quest'approccio è stato

²¹⁹ Cass. pen., sez. un., 16 dicembre 2010, n. 7537; Cass. pen., sez. un., 27 aprile 2007, n. 16568.

condiviso anche dalla giurisprudenza. Nel caso di specie, la Suprema corte ha affermato, con riguardo all'indebita compensazione di partite debitorie dell'Inps con crediti inesistenti, che tale comportamento fraudolento integra il reato di cui all'art. 10-*quater* e non quello di truffa aggravata, sussistendo tra le fattispecie un rapporto di specialità unilaterale ²²¹. Inoltre, la corte ha aggiunto che l'art. 10-*quater* deve trovare applicazione anche ai casi precedenti alla sua entrata in vigore, perché più favorevole (prima dell'inasprimento delle pene apportato dalla riforma del 2015). Secondo un altro orientamento giurisprudenziale, la condotta di indebita compensazione realizzata prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-*quater* doveva ritenersi ricompresa nel reato di indebita percezione di erogazioni a carico dello stato e non in quello di truffa aggravata, dal momento che le due disposizioni presentano un nucleo comune: la falsità ideologica della dichiarazione ²²². Una terza lettura della norma esclude, invece, che la condotta di indebita compensazione, prima dell'introduzione dell'art. 10-*quater* nel 2006, potesse essere ricompresa nei reati di cui all'art. 640, comma 2, n.1 c.p. e 316-*ter* c.p. Essa costituisce, infatti, “un *novum* nel diritto penale tributario” e pertanto non è riconducibile ad altre fattispecie criminose ²²³. Quest'ultimo orientamento ricalca quanto precedentemente stabilito dalle Sezioni Unite nella sentenza Giordano, dove avevano ribadito la “specialità del sistema”, che non rende punibili gli illeciti tributari da norme penali di diritto comune ²²⁴. Le medesime controversie interpretative si sono riproposte nel caso riguardante il datore di lavoro che, “esponendo falsamente di aver corrisposto al lavoratore somme a titolo di indennità per malattia, assegni familiari e cassa integrazione guadagni, ottiene dall'I.N.P.S. il conguaglio di tali somme, in realtà non corrisposte, con quelle da lui dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali, così percependo indebitamente dallo stesso istituto le corrispondenti erogazioni”. Circa la qualificazione di questa condotta, diverse sono state le ipotesi formulate dai giudici di legittimità. Secondo un primo orientamento, “il datore di lavoro che non si limiti ad esporre dati e notizie false in sede di denunce

²²¹ Cass. pen., sez. III, 21 gennaio 2015, n. 5177.

²²² Cass. pen., sez. III, 14 dicembre 2011, n. 7662.

²²³ Cass. pen., sez. V, 16 gennaio, 2013, n. 36859.

²²⁴ Cass. pen., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235.

obbligatorie, ma dichiarare falsamente di aver corrisposto ad un lavoratore dipendente un'indennità di disoccupazione, di maternità, assegni familiari o altre indennità a carico dell'ente previdenziale, così conseguendo l'ingiusto profitto di conguagliare il relativo importo con i contributi dovuti all'Inps, realizza il reato di truffa ai danni dello stato”, in quanto la condotta non ha nulla a che vedere con la fattispecie tributaria, che richiede la compensazione ai sensi dell’art. 17 D. Lgs. n. 241/1997 ed il superamento di una soglia di punibilità²²⁵. Per altra giurisprudenza, invece, il caso in questione rientra nella fattispecie delittuosa di cui all’art. 316-ter, in quanto non si configurano gli elementi tipici della truffa, ovvero la natura fraudolenta della condotta e l’induzione in errore della vittima ²²⁶. Infine, una terza prospettazione inquadra la fattispecie nel reato fiscale di indebita compensazione, posto che, richiamando l’arresto delle Sezioni Unite nella sentenza Giordano sopra citata, “qualsiasi condotta fraudolenta diretta all’evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore all’interno del quadro delineato dalla normativa fiscale”, escludendo, quindi, la configurabilità del caso come truffa o indebita percezione di erogazioni ²²⁷.

Come si vede, in assenza di un orientamento uniforme riguardo ai rapporti intercorrenti tra il reato tributario di indebita compensazione ed i reati comuni le decisioni giurisprudenziali continueranno a collidere l’una con l’altra, pertanto, ci si auspica che si trovi un inquadramento uniforme in tempi brevi.

15. I rapporti con gli altri reati del D. Lgs. n. 74/2000

Con riguardo ad alcune delle altre fattispecie di reati tributari previste dal D. Lgs. n. 74/2000, c’è da chiedersi con quali si configuri un rapporto di concorso col reato di indebita compensazione e con quali no.

Partendo dalle fattispecie con cui il concorso di reati non può configurarsi, sembra questo il caso degli artt. 10-bis (“Omesso versamento di ritenute dovute o certificate) e 10-ter (“Omesso versamento di IVA”). Rinviando a quanto detto

²²⁵ Cass. pen., sez. III, 3 luglio 2014, n. 45225.

²²⁶ Cass. pen., sez. II, 17 ottobre 2014, n. 48663.

²²⁷ Cass. pen., sez. III, 21 gennaio 2015, n. 51777, con nota a sentenza di C. SANTORIELLO, *Il reato di indebita compensazione si applica anche ai crediti previdenziali*, in *Il fisco*, 2015, n. 9, p. 885.

nel primo capitolo, l'art. 10-*quater* si pone in rapporto di specialità rispetto a questi, essendo connotato da una condotta commissiva necessariamente diversa e alternativa rispetto a quella omissiva degli altri reati²²⁸.

Quanto ai reati commissivi di cui agli artt. 2, 3 e 4, è configurabile il concorso, dal momento che è ben possibile che il contribuente realizzi una dichiarazione fraudolenta o infedele e successivamente versi meno somme del dovuto a seguito di una compensazione. Prima di entrare nel merito della questione, occorre esaminare brevemente il contenuto dei suddetti articoli, per comprendere la ragione della diversità con il reato di cui all'art. 10-*quater*.

15.1. Disamina degli artt. 2,3,4 e 5 del D. Lgs. n. 74/2000

L'art. 2 punisce chiunque indichi nelle dichiarazioni relative alle imposte dirette o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, al fine di evadere tali imposte. L'assenza di una soglia minima di punibilità e la pena della reclusione da 4 a 8 anni rendono tale fattispecie la più grave tra tutte quelle previste dal D. Lgs. n. 74/2000. La gravità risiede nella particolare insidiosità dell'illecito, che non si esaurisce solo nella falsità della dichiarazione presentata, ma rende anche difficile il successivo accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria²²⁹. Il reato in esame ha carattere plurioffensivo, in quanto lede tanto il principio di trasparenza e veridicità della documentazione fiscale, tanto l'interesse dell'Erario alla riscossione delle imposte²³⁰. Analizzando la struttura dell'illecito, si nota come l'elemento specializzante risieda nell'utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, tramite cui si introducono in dichiarazione elementi passivi fittizi volti a diminuire l'ammontare di somme dovute allo Stato. Le fatture e gli altri documenti ad esse assimilabili (ad esempio, note, parcelle, conti) assumono rilevanza sotto il

²²⁸ C. LOMBARDOZZI, *Omesso versamento di ritenute e IVA e indebita compensazione*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Op. cit., p. 779.

²²⁹ Corte Cost., 18 aprile 2019, n. 95.

²³⁰ F. CAGNOLA, *Reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D. Lgs. n. 74/2000)*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Op. cit., p. 419.

profilo penale in quanto gli viene riconosciuta per legge una funzione probatoria legata al loro contenuto informativo, che lascia traccia delle operazioni compiute e quindi dei costi realmente sostenuti ²³¹. A tal proposito, si evidenzia che la condotta ha struttura bifasica ²³², in quanto si realizza tramite la combinazione di due momenti: l'acquisizione e l'utilizzo di fatture o altre documentazioni per operazioni inesistenti a monte e la presentazione di una dichiarazione fraudolenta a valle. La prima fase ha natura prodromica e strumentale rispetto alla seconda e pertanto non è punibile in sé se non è seguita dalla presentazione della dichiarazione mendace. Perché il reato si consumi è necessario ed allo stesso tempo sufficiente che si realizzino queste due condotte, non essendo richiesto alcun controllo circa l'effettivo pregiudizio arrecato all'Erario e quindi l'esistenza di una concreta evasione d'imposta. Questa condotta è, infatti, ritenuta di per sé idonea a ledere l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, in virtù del fatto che, come detto prima, ostacola gli accertamenti dell'Amministrazione finanziaria ²³³. Ne deriva, quindi, che l'illecito è a consumazione istantanea e si realizza nella data in cui la dichiarazione mendace viene presentata, tuttavia, è necessario che la condotta sia realizzata con lo scopo di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, essendo richiesto il dolo specifico da parte dell'agente. Basti accennare che, prima dell'intervento del D. L. n. 138/2011, il terzo comma dell'articolo prevedeva una circostanza attenuante ove l'ammontare degli elementi passivi fittizi non superasse una certa soglia (154.937,07 euro). Tale circostanza è stata poi eliminata nell'ottica di un impianto legislativo volto a colpire severamente gli illeciti diretti all'evasione d'imposta. Come anticipato, il reato in esame è il più grave tra tutti gli illeciti del decreto e questo giustifica come esso si configuri in un rapporto di specialità rispetto agli illeciti indicati dalle norme successive ²³⁴. Gli artt. 3 e 4 contengono, infatti, una clausola di sussidiarietà, che riserva la loro applicazione solo "fuori dai casi previsti dall'art. 2" (ed anche dall'art. 3 per l'art. 4). Dubbi circa la configurabilità o

²³¹ Cass. civ., sez. V, 21 novembre 2019, n. 30351.

²³² Corte Cost., 18 aprile 2019, n. 95.

²³³ LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto Penale Tributario*, Op. cit., p. 308.

²³⁴ G.L. SOANA, *I reati tributari*, Op. cit., p. 154.

meno di concorso sono sorti anche rispetto all'art. 640, comma 2, c.p. Quest'ultimo tratta del reato di truffa aggravata ai danni dello Stato, condotta che si realizza tramite l'induzione in errore dello Stato tramite artifici o raggiri, procurando a sé un indebito profitto. Secondo un orientamento giurisprudenziale, il reato di cui all'art. 2 si pone in un rapporto di specialità con il reato di diritto comune, poiché si riferisce ad un artificio specifico e ad una condotta vincolata rispetto alla truffa²³⁵. Di indirizzo opposto era altra giurisprudenza, che sosteneva la configurabilità del concorso in virtù dei diversi beni giuridici tutelati²³⁶. Questo contrasto è stato infine portato all'attenzione delle Sezioni Unite, che hanno risolto la questione in favore dell'esclusione della possibilità di concorso tra le fattispecie, salvo nel caso in cui la frode sia finalizzata alla realizzazione di un profitto ulteriore rispetto all'evasione fiscale²³⁷.

Passando all'analisi dell'art. 3, esso è l'altro reato, oltre a quello sopra descritto, che costituisce la fattispecie di dichiarazione fraudolenta. Le due fattispecie penali sono state tenute separate dal Legislatore del 2000 in quanto, sebbene la legge delega n. 205/1999 avesse previsto l'intervento penale sul fronte delle dichiarazioni fraudolente, aveva altresì escluso la soggezione a soglie di punibilità solo ove il reato si realizzasse tramite una documentazione falsa. Date queste premesse, le ipotesi di dichiarazione fraudolenta sono quindi state sdoppiate negli artt. 2 e 3 e solo nel primo di questi non sussistono soglie di punibilità. Come già detto, questo ha carattere residuale rispetto all'art. 2 e punisce chiunque realizzi la medesima condotta del suddetto articolo non tramite fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ma mediante altri artifici, sempre con lo scopo di evadere le imposte. La pena prevista è della reclusione da tre ad otto anni, innalzata con la riforma apportata dal D. L. n. 124/2019 rispetto a quella precedente compresa tra un anno e sei mesi e sei anni. Diversamente dal reato di cui all'art. 2, è prevista una soglia di punibilità: l'imposta evasa dev'essere superiore almeno a trentamila euro; l'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione dev'essere superiore al

²³⁵ Cass. pen., sez. II, 8 febbraio 2007, n. 5656.

²³⁶ Cass. pen., sez. III, 14 novembre 2007, n. 14707.

²³⁷ Cass., sez. un., 10 giugno 2010, n. 28734.

cinque percento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, superiore a un milione cinquecentomila euro, oppure l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta è superiore al cinque percento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a trentamila euro. È oggetto di discussione quale sia il bene giuridico tutelato dalla norma, ma, secondo l'opinione prevalente, si tratta anch'esso di un reato plurioffensivo, che lede tanto l'interesse statale alla percezione dei tributi, tanto la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di svolgere gli accertamenti che le competono. Prima del 2015 la condotta aveva natura trifasica, ma, a seguito delle modifiche apportate dal D. Lgs. n. 158/2015, anch'essa è strutturata in due fasi: quella a monte, che può essere realizzata alternativamente con tre condotte, quali il compimento di operazioni simulate, l'utilizzo di documentazione falsa o di altri mezzi fraudolenti; quella a valle, che consiste nella presentazione della dichiarazione²³⁸. Come il reato di cui all'art. 2, anche questo è a consumazione immediata e si realizza con la presentazione della dichiarazione²³⁹. Il reato tributario in esame presenta dei punti di similitudine con alcuni reati di diritto comune, primo tra tutti quello di falso in bilancio (artt. 2621 e 2622 c.c.). A parere della Suprema corte²⁴⁰, tra i due può configurarsi un rapporto di concorso, dal momento che le norme sono rivolte a tutelare interessi differenti: la tutela del Fisco da un lato; la tutela dei soci o dei terzi dall'altro. Ricorre esclusivamente il delitto tributario nel caso in cui il falso in bilancio venga realizzato con l'unico scopo di frodare il Fisco e non quello di mentire circa l'effettiva situazione patrimoniale della società. Rispetto al reato di truffa aggravata ai danni dello Stato, le conclusioni raggiunte dalla Cassazione sono nel medesimo senso del reato di cui all'art. 2. Anche in questo caso, infatti, la corte ha riconosciuto un rapporto di specialità della norma tributaria rispetto a quella di diritto comune, salvo che realizzi un profitto diverso rispetto all'evasione fiscale²⁴¹. Il concorso può, inoltre, configurarsi

²³⁸ A. MANCINI, *Diritto penale tributario*, Laurus Robuffo, Roma, 2019, p. 111.

²³⁹ Cass. pen., sez. II, 5 novembre 2020, n. 30889.

²⁴⁰ Cass. pen., sez. V, 27 agosto 2001, n. 31953.

²⁴¹ Cass., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235.

anche con l'art. 10 D. Lgs. n. 74/2000, concernente la condotta di occultamento o distruzione dei documenti contabili. Secondo l'indirizzo giurisprudenziale maggioritario, le due fattispecie possono concorrere, dal momento che sono incentrate su momenti differenti, operando una sul momento dichiarativo, l'altra ad un momento ad esso precedente ²⁴².

L'art. 4 riguarda, invece, un reato residuale rispetto ai due precedentemente descritti, che è quello di dichiarazione infedele. In un certo senso, la condotta potrebbe essere definita come una falsa dichiarazione "svestita"²⁴³, dal momento che, diversamente dagli altri più gravi reati dichiarativi, si configura semplicemente con la presentazione di una dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto che espone una base imponibile inferiore a quella reale per un ammontare superiore alle soglie indicate dalla norma. Si deduce quindi che la condotta si esaurisce con la semplice presentazione di questa dichiarazione, non essendo richiesto un comportamento fraudolento del contribuente ²⁴⁴. Avendo carattere residuale rispetto agli artt. 2 e 3, l'accertamento di tale reato deve sempre essere preceduto dall'accertamento dell'insussistenza dei presupposti costitutivi dei suddetti illeciti. La fattispecie costituisce, inoltre, la linea di confine tra l'illecito penale e quello amministrativo tributario, da cui si distingue perché concerne violazioni di norme fiscali sostanziali cui il legislatore attribuisce una rilevanza tale da consentire la comminazione della sanzione penale piuttosto che di quella amministrativa. Sebbene anche in questo caso ci sia chi ritiene il reato plurioffensivo, l'interpretazione più condivisa tende a considerarlo come lesivo solo dell'interesse dell'Erario all'integrale e tempestiva riscossione dei tributi. L'illecito in questione ha poi natura commissiva e, come gli altri, è a consumazione istantanea, consumandosi al momento della presentazione della dichiarazione mendace ²⁴⁵. Anche in questo caso si ripropone la questione del rapporto con il reato di truffa ai danni dello Stato. La Cassazione ha precisato

²⁴² Cass. pen., sez. III, 3 aprile 2012, n. 12455.

²⁴³ E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Op. cit., p. 197.

²⁴⁴ Cass. pen., sez. III, 16 giugno 2017, n. 30180.

²⁴⁵ A. TRAVERSI-S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Op. cit., p. 84 e Cass. pen., sez. III, 16 giugno 2017, n. 30180.

che il reato tributario si realizza al momento della presentazione della dichiarazione, pertanto, ove questa non venga presentata, un'eventuale condotta fraudolenta realizzata non può essere punita ai sensi dell'art. 640, comma 2, c.p., che rappresenta una norma a tutela del patrimonio ²⁴⁶.

Da ultimo, l'art. 5 attiene ad una condotta differente da tutte quelle precedentemente descritte, in quanto concerne il caso in cui la dichiarazione viene omessa. La reclusione è compresa tra i limiti edittali di due e cinque anni ed anche in questo caso la condotta è punibile solo se viene superata la soglia di punibilità, corrispondente a cinquantamila euro di imposta evasa. La norma è diretta a tutelare l'interesse erariale alla tempestiva ed integrale riscossione dei tributi, ostacolata dalla condotta omissiva propria di mancata presentazione delle dichiarazioni dovute entro i termini previsti dalle norme tributarie. Con riguardo al momento consumativo del reato, esso si realizza allo scadere del novantesimo giorno successivo al termine previsto dalle leggi tributarie per la presentazione delle dichiarazioni. Concordemente alla normativa fiscale, infatti, la dichiarazione presentata oltre il termine ma entro i novanta giorni seguenti è considerata pienamente valida ²⁴⁷ ed è soggetta ad una sanzione amministrativa, mentre non assume rilevanza dal punto di vista penale. Inoltre, omessa viene considerata anche la dichiarazione incompleta, ossia quella generica ed imprecisa, tale da ostacolare la corretta ricostruzione della base imponibile. Questo avviene sia che il contribuente ometta informazioni riguardanti la base imponibile, sia dati necessari per la sua identificazione ²⁴⁸.

15.2. Configurabilità del concorso tra i reati dichiarativi e l'art. 10- quater

Come sopra accennato, il concorso tra i suddetti reati e quello di indebita compensazione è configurabile, tuttavia, per evitare un'ingiustificata doppia sanzione e nel rispetto del principio di *ne bis in idem*, occorre un rigido controllo sul superamento di entrambe le soglie di punibilità previste dalle

²⁴⁶ Cass. pen., sez. II, 12 dicembre 2003, n. 47701.

²⁴⁷ Cass. pen., sez. III, 10 novembre 2011, n. 43695.

²⁴⁸ G.L. SOANA, *I reati tributari*, Op. cit., p. 257.

norme. Infatti, se una delle due non è superata, allora il contribuente sarà sanzionato solo per il reato la cui soglia è stata oltrepassata, dal momento che non è possibile cumulare l'ammontare delle somme evase in conseguenza dei due reati ²⁴⁹. Il concorso non si configura, invece, nel caso in cui la condotta abbia ad oggetto la medesima imposta, poiché non può accadere che lo stesso credito venga usato simultaneamente in compensazione ed in detrazione dell'IVA. A tal riguardo, la dottrina si è mostrata in disaccordo con le conclusioni tratte dalla Cassazione in un caso riguardante un credito IVA inesistente inserito in dichiarazione IVA e poi usato in compensazione ²⁵⁰. Il cuore del caso sottoposto all'attenzione della corte è costituito dall'interpretazione dell'art. 10-*quater*, che ci si chiede se trovi applicazione solo nei casi di compensazione orizzontale o anche verticale. A parere dei giudici di legittimità, tale norma “non limita affatto la facoltà del contribuente di procedere alla compensazione tradizionale tra debiti e crediti d'imposta della stessa natura”, in quanto l'articolo “avrebbe solo allargato le ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie...introducendo la novità della compensazione orizzontale *a latere* della già consolidata facoltà di compensazione verticale”. Da queste riflessioni, la corte ha dedotto che la compensazione di IVA da IVA, ove indebita, rientri nella fattispecie di reato di cui all'art. 10-*quater*. Tornando al concorso tra il reato di indebita compensazione e quelli dichiarativi di cui agli artt. 2 e 3, anche questa questione è stata affrontata dalla corte, che ha concluso che esso può configurarsi. Contrariamente a quanto affermato dal contribuente rimettente, che riteneva violato il principio di *ne bis in idem*, i giudici hanno affermato che “la condotta oggetto di indagine integra una fattispecie criminosa i cui elementi costitutivi sono diversi da quelli afferenti al reato che ha ad oggetto la fraudolenta dichiarazione dei redditi”. Attenendosi alle conclusioni della corte, quindi, risulta ben possibile la comminazione della sanzione penale sia per il reato di indebita compensazione, sia per l'illecito di dichiarazione fraudolenta. Tuttavia, questa conclusione presenta dei punti di debolezza. Innanzitutto, nel

²⁴⁹ E. MASTROGIACOMO, *Le novità penali del D. L. n. 233 del 4 luglio 2006*, in *Il fisco*, 2006, n. 30, p. 4696.

²⁵⁰ Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462.

caso esaminato, la condotta dell'esposizione del credito IVA inesistente in dichiarazione era già stata sottoposta a procedimento penale, pertanto, potrebbe sembrare eccessiva una seconda condanna per il successivo riporto in compensazione dello stesso credito. Infatti, se è vero che le due condotte sono autonome ed indipendenti l'una dall'altra, è altrettanto vero che il reato di dichiarazione fraudolenta agisce in una fase precedente alla compensazione, sterilizzando, quindi, gli effetti derivanti dalla creazione artificiosa del credito. In secondo luogo, applicare entrambe le sanzioni viola il principio di parità di trattamento di cui all'art. 3 Cost., dal momento che "come la dichiarazione fraudolenta con richiesta di rimborso viene punita una volta sola, così una volta sola vanno punite le condotte che realizzano una diminuzione dell'imposta versata o attraverso la compensazione o attraverso quella verticale"²⁵¹. Traendo le fila del discorso, sembra ragionevole ritenere che, per garantire il rispetto del principio di *ne bis in idem*, l'art. 10-*quater* possa applicarsi solo nel caso in cui il credito inesistente non sia stato preventivamente inserito in dichiarazione, perché, altrimenti, si configurano solo i reati di cui agli artt. 2 o 3²⁵². Si nota dunque come la giurisprudenza di legittimità ammetta il concorso tra le due fattispecie, interpretazione non condivisa da parte della dottrina, secondo cui si tratta solo di un concorso apparente, poiché una diversa interpretazione significherebbe applicare trattamenti penali differenziati a condotte connotate da ugual offensività. Seguendo quest'ultimo ragionamento sembra, quindi, preferibile considerare la condotta di indebita compensazione derivante da una frode fiscale come un *post-factum* non punibile, lettura più aderente al dettato costituzionale e ai principi generali dell'ordinamento²⁵³.

Una considerazione da aggiungere a proposito dell'art. 3 riguarda il riferimento alla fittizietà dei crediti e delle ritenute indicati in dichiarazione. Se nell'art. 10-*quater* il Legislatore ha espressamente distinto le ipotesi di crediti non spettanti e inesistenti, altrettanto non ha fatto con la norma riguardante la

²⁵¹ M. BASILAVECCHIA, *Credito "riportato" ma inesistente: rilevanza penale dell'utilizzo*, in *Corr. Trib.*, 2011, n. 3, p. 215.

²⁵² C. TODINI, *L'equivoco sulla compensazione mette a rischio il meccanismo della detrazione?*, in *Rass. Trib.*, 2011, n. 4, p. 1034.

²⁵³ V. QUATTRINI, *Rapporti con altre figure di reato*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, *Op. cit.*, p. 489.

dichiarazione fraudolenta, lasciando alla dottrina il compito di fornire alla norma l'interpretazione più corretta. Su questa scia si sono, quindi, succeduti diversi orientamenti dottrinali fra loro contrastanti. Secondo una prima lettura, la norma andrebbe interpretata in senso ampio, ricomprendendo tanto i crediti non spettanti quanto quelli meramente indeducibili, dal momento che la riforma del 2015 aveva sostituito il termine "fittizio" dell'art. 4 con l'attributo "inesistente". Al contrario, la parte maggioritaria della dottrina ha affermato l'irrelevanza penale dei costi indeducibili, sulla base del fatto che essi vengono pacificamente ritenuti esclusi dall'ambito applicativo dell'art. 2 e non si vede dunque perché debba essere data un'interpretazione diversa all'art. 3. Questa interpretazione sembra avvalorata anche dalla lettura sistematica del concetto di inesistenza. Infatti, è considerato inesistente quel credito di cui manca il presupposto costitutivo e per cui non sia possibile riscontrare l'inesistenza tramite controlli formali ed automatizzati ed è proprio questo il risultato dell'utilizzo di una documentazione fraudolenta²⁵⁴.

Infine, per quanto attiene al rapporto tra l'art. 10-*quater* e l'art. 5, la possibilità di concorso tra queste fattispecie deve escludersi, in quanto il reato di indebita compensazione si realizza proprio tramite la presentazione della dichiarazione, mentre l'art. 5 sanziona chi ha ommesso tale presentazione. Secondo una giurisprudenza, la fattispecie di cui all'art. 5 può costituire il presupposto fattuale del reato di indebita compensazione, in quanto è ben possibile che venga utilizzato in compensazione un credito IVA derivante da una omessa dichiarazione. In casi come questo, la Suprema corte ha specificato che "ai fini dell'integrazione del delitto di indebita compensazione sono inesistenti i crediti iva non risultanti dalle dichiarazioni o dalle denunce periodiche di cui all'art. 17 D. Lgs. n. 241 del 1997"²⁵⁵.

²⁵⁴ D. CRESCENZO, *Delitto di indebita compensazione: focus sui crediti da ricerca e sviluppo*, in *Bilancio e Revisione*, 2023, n. 3, p. 54.

²⁵⁵ Cass. pen., sez. III, 21 giugno 2018, n. 43627.

16. Le sanzioni amministrative previste dal D. Lgs. n. 471/1997

Circa il rapporto tra gli illeciti amministrativi tributari e gli illeciti penali si rimanda alla trattazione effettuata in tema di *ne bis in idem* nel primo capitolo. Per ciò che interessa in questa sede, si ricorda sommariamente come l'applicazione di tale principio nel nostro ordinamento abbia preso forma tramite le pronunce delle corti di Strasburgo e Lussemburgo, che in diverse sedi ne hanno vagliato la legittimità rispetto all'ordinamento internazionale ed europeo. All'esito del complesso ragionamento svolto, le corti hanno concluso che la comminazione di entrambe le sanzioni non viola necessariamente il principio di *ne bis in idem*, a condizione che sussistano determinate circostanze, da verificare *ex ante*.

Ciò detto, si passa all'esame di alcune delle singole norme contenute nel D. Lgs. n. 471/1997, concernenti le sanzioni tributarie non penali riservate a condotte simili, se non coincidenti, ai reati del D. Lgs. n. 74/2000 ²⁵⁶.

L'art. 1 del decreto concerne l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Conformemente alla normativa tributaria, non si considera omessa la dichiarazione effettuata entro i novanta giorni successivi al termine previsto, ritardo che viene punito con una sanzione amministrativa diversa (art. 2, comma 7, D. P. R. 322/1998). La sanzione amministrativa applicata va dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di duecentocinquanta euro, mentre è inferiore nel caso in cui la dichiarazione venga comunque presentata entro il termine previsto per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (dal sessanta al centoventi per cento, con un minimo di duecento euro). Il comma 2 della disposizione si occupa poi del caso di dichiarazione infedele, condotta cui è riservata una sanzione compresa tra novanta e centottanta per cento dell'imposta evasa. Il comma successivo prevede una circostanza aggravante a efficacia speciale (aumento della pena della metà) ove la condotta venga realizzata tramite "l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri,

²⁵⁶ G. RAGUCCI, *Le modifiche alla disciplina generale delle sanzioni amministrative*, in I. CARRACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 44.

condotte simulatorie o fraudolente”. Fuori da questi casi, la sanzione è ridotta fino ad un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al tre per cento dell’imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a trentamila euro. Lo stesso avviene nel caso in cui l’infedeltà della dichiarazione deriva da nient’altro che un errore sull’imputazione temporale degli elementi del reddito.

Per quanto riguarda le violazioni formali, l’art. 6 detta il trattamento sanzionatorio del contribuente che realizza violazioni circa la documentazione e la registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA. questa fattispecie è punita con una sanzione amministrativa compresa tra il novanta ed il centottanta per cento dell’imposta relativa all’imponibile non correttamente documentato o registrato. La sanzione è dovuta nella misura compresa tra duecentocinquanta e duemila euro “se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo”.

Passando poi alle violazioni in materia di versamenti e compensazioni, esse sono regolate dall’art. 13. Innanzitutto, è prevista una sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato per chi non esegue entro le scadenze i versamenti dovuti. Tale sanzione è ridotta della metà se il versamento avviene entro i successivi novanta giorni. Il comma 4 prevede poi che chi utilizza un’eccedenza o un credito d’imposta esistenti ma in misura superiore a quella spettante, allora sarà soggetto ad una sanzione del trenta per cento del credito utilizzato. L’utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento di somme dovute, come già accennato nel capitolo precedente, è punito con una sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti, trattamento ben più severo del caso in cui il credito invece esista. Inoltre, per questa fattispecie è esclusa l’applicazione degli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D. Lgs. n. 472/1997.

17. Il rapporto tra l'art. 10-*quater* e l'analoga fattispecie amministrativa di cui all'art. 27 D. L. n. 185/2008 prima della riforma del 2015

Prima che intervenisse il D. Lgs. n. 158/2015, l'art. 27, comma 18, D. Lgs. n. 185/2008 (poi convertito nella L. n. 2/2009) prevedeva una sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento dell'ammontare dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione per il pagamento di somme dovute. Questa fattispecie costituiva lo *speculum* del reato tributario di cui all'art. 10-*quater* e, pertanto, il rapporto tra i due illeciti è stato analizzato con lo scopo di delineare i rispettivi ambiti applicativi. Sebbene la coincidenza tra le due fattispecie risulti evidente, la Cassazione ha in più sedi affermato che tra il reato di indebita compensazione e l'illecito amministrativo non sussiste un rapporto di specialità del primo rispetto al secondo, in quanto le condotte sono del tutto diverse ed “il *quid pluris* che caratterizza la norma penale è costituito dalla condotta, diversa ed ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta”²⁵⁷. Ne deriva, quindi, che è legittimo “irrogare tanto la sanzione penale, quanto quella amministrativa”²⁵⁸. Queste conclusioni avevano suscitato delle perplessità, dal momento che l'elemento caratterizzante il reato di indebita compensazione, ossia l'omesso versamento dell'imposta, era, in realtà, proprio anche dell'illecito amministrativo, poiché la condotta di indebita compensazione produce anch'essa come effetto finale quello di versare meno somme del dovuto all'Erario²⁵⁹. Inoltre, le decisioni giurisprudenziali non hanno tenuto conto della funzione dell'art. 19, comma 1, D. Lgs. n. 74/2000, che è proprio quella di risolvere possibili convergenze tra norme diverse riguardanti la medesima condotta a favore della norma considerata “speciale”, ovvero quella penale.

²⁵⁷ In questi termini la sopra richiamata Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462 ed anche la Cass. pen., sez. III, 4 dicembre 2015, n. 48211.

²⁵⁸ Cass. pen., sez. III, 8 maggio 2014, n. 30267.

²⁵⁹ C. TODINI, *L'equivoco sulla compensazione mette a rischio il meccanismo della detrazione?* *Op. cit.*, p. 1036.

In ogni caso, questo problema di coordinamento delle norme non si pone più, in quanto il D. Lgs. n. 158/2015 ha abrogato il comma 18 dell'art. 27 D. Lgs. n. 185/2000.

18. Il reato di indebita compensazione come nuovo presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex art. 25-quinquiesdecies D. Lgs. n. 231/2001

Il D. Lgs. n. 231/2001 disciplina la responsabilità amministrativa dell'ente derivante dalla commissione di reati da parte dei soggetti apicali o ad essi subordinati nell'interesse o a vantaggio dell'ente. Il novero dei reati presupposto si è ampliato col tempo a seguito di numerosi interventi legislativi, passando dal ricomprendere solo specifici reati nell'ambito di corruzione e truffa ad estendersi anche ai reati contro l'ambiente ed il territorio.

L'allargamento dei reati presupposto anche ai reati tributari è avvenuto ad opera della L. n. 157/2019, che può considerarsi un vero e proprio punto di svolta nel sistema penale tributario e tale novero è stato poi ampliato ad opera del D. Lgs. n. 75/2020, che ha recepito la cd. Direttiva PIF (Direttiva UE 2017/1371). L'originario impianto del decreto 231 aveva un'impostazione "minimalista", comprendendo poche ipotesi criminose e prevalentemente a tutela della pubblica amministrazione, probabilmente in modo da far assimilare una novità importante quale quella della responsabilità amministrativa dell'ente²⁶⁰. I motivi di resistenza all'introduzione dei reati tributari tra il catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti erano comunque diversi e soprattutto legati alla preoccupazione che si sarebbe venuto a creare un regime sanzionatorio eccessivamente gravoso, essendo già prevista la sanzione amministrativa per le persone giuridiche ed anche quella penale per le persone fisiche. A ciò si aggiungeva che la responsabilità dell'ente poteva comunque discendere da crimini diversi ma correlati ai reati tributari (come i delitti di riciclaggio ed autoriciclaggio),

²⁶⁰ P. SEVERINO, *L'inserimento dei reati tributari nel D. Lgs. n. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 7, p. 126.

come la giurisprudenza aveva più volte concluso²⁶¹. Queste ragioni non erano, tuttavia, ritenute da tutti soddisfacenti ed una riforma era quindi auspicabile, anche in considerazione del fatto che col tempo i reati presupposto erano stati ampliati, restituendo l'immagine di un disegno complessivo difficilmente decifrabile (razzismo, xenofobia, terrorismo ecc.). Questa riforma è arrivata, come detto, su spinta dell'Unione Europea, che, con la c.d. direttiva PIF (*Protection des Intérêts Financiers*), ha inteso contrastare la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione.

È ad opera del D. Lgs. n. 75/2020 che l'art. 10-*quater* è stato introdotto nel novero dei reati tributari presupposto, insieme ai delitti di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione. Il comma 1-*bis* (anch'esso introdotto nel 2020) commina, per l'illecito amministrativo derivante dal reato di indebita compensazione, una sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote, cui si può aggiungere la circostanza aggravante di cui all'art. 5, comma 1, lett. c), nn. 2) e 3), nel caso di profitto di rilevante entità. Tali sanzioni possono essere applicate a determinate condizioni: quando "i reati di cui al D. Lgs. n. 74/2000 sono commessi al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, da cui consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro". Ne consegue, quindi, che i requisiti da soddisfare cumulativamente sono tre: l'evasione dell'IVA, sistemi fraudolenti transfrontalieri ed il superamento della soglia di diecimila euro. Il superamento dei tre presupposti rende l'applicazione della sanzione amministrativa difficile e residuale, trattandosi di ipotesi remote. Dalla lettura della norma si nota, poi, che l'art. 10-*quater* viene richiamato nella sua interezza, senza distinzioni tra i reati di cui al primo ed al secondo comma. Una distinzione di tal genere sarebbe, invece, stata opportuna, dal momento che è illogico prevedere una medesima sanzione per due illeciti di gravità notevolmente differente. In virtù del principio di ragionevolezza e proporzionalità della sanzione,

²⁶¹ M. BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, G. LATTANZI-P. SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Giappichelli, Torino, 2020, pp. 611-612.

è necessario colmare la lacuna legislativa in via interpretativa con una lettura costituzionalmente orientata²⁶².

18.1. La duplice struttura dell'art. 25-*quinquiesdecies*

Come anticipato nel paragrafo precedente, lo scopo perseguito dalla Direttiva PIF e quindi dal D. Lgs. che la ha attuata era quello di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione. Nel recepire tale funzione, il legislatore ha distinto il trattamento sanzionatorio degli enti che realizzino reati tributari a seconda della natura di questi ultimi. Nasce da qui la biforcazione della norma, che distingue tra due gruppi di condotte. Dalla lettera a) alla lettera g) del primo comma sono ricompresi i reati di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3 del Decreto, il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) e la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11). Per queste condotte è prevista una sanzione pecuniaria ed eventualmente interdittiva a carico dell'ente. La direttiva europea richiedeva il carattere transfrontaliero delle condotte incriminate ed anche che arrecassero all'Unione europea un danno di almeno dieci milioni di euro (artt. 2 e 3). Queste condizioni non sono invece previste per le condotte sopra elencate, che vengono quindi sanzionate indipendentemente da tali requisiti. Ciò non si pone in contrasto con quanto previsto dalla direttiva, poiché essa stessa specifica che "detta soltanto norme minime e pertanto gli stati membri hanno facoltà di mantenere in vigore o adottare norme più rigorose per reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione". Diversa è stata, invece, la scelta operata con riguardo ai delitti inseriti nel comma 1-*bis*, che sono presupposti della responsabilità dell'ente solo al verificarsi delle due condizioni. Questi sono i reati di dichiarazione infedele (art. 4), omessa dichiarazione (art. 5) e indebita compensazione (art. 10-*quater*).

È evidente la netta diversità di trattamento dei due gruppi di reati, in ragione della quale ci si deve domandare se l'operato svolto dalla L. n. 157/2019 (che ha introdotto il comma 1) e dal D. Lgs. n. 75/2020 (che ha inserito il comma 1-*bis*), sia conforme alla volontà del legislatore eurounitario. La scelta del legislatore

²⁶² R. LUCEV, *Diritto penale tributario in Italia: cenni storici*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Op. cit., p. 826.

nazionale di riservare un trattamento sanzionatorio più rigoroso solo ai reati di cui al primo comma risiede probabilmente nell'effettivo carattere di ingannevolezza e decettività delle condotte, diversamente da quelle del comma successivo ²⁶³. La Direttiva fa riferimento, infatti, ad una nozione ampia di “frode”, che sicuramente esclude illeciti che non presentano tale connotato, quali appunto quelli inseriti nel comma 1-*bis*²⁶⁴.

Per quanto attiene, invece, ai profili di disciplina comuni ai due gruppi di illeciti, per entrambi è prevista una circostanza aggravante che aumenta di un terzo la pena pecuniaria ove, in seguito alla commissione di tali delitti, l'ente consegua un profitto di rilevante entità (comma 2). Ancora, il comma 3 prevede la comminazione di sanzioni interdittive nei casi di cui al comma 1, 1-*bis* e 2. In linea con quanto previsto dall'art. 9 della Direttiva, che impone agli Stati membri di adottare “le misure necessarie affinché la persona giuridica...sia sottoposta a sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive”, il Legislatore prevede quindi il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione (art. 9, comma 2, lett. c)), l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli concessi (lett. d)) ed il divieto di pubblicizzare beni o servizi (lett. e)). Inoltre, l'art. 19 prevede la confisca del prezzo o del profitto del reato, o per equivalente ove la prima non sia possibile, in modo da colpire direttamente la ricchezza illecitamente accumulata.

18.2. Il raffronto tra il regime punitivo tributario previsto per la persona fisica e quello previsto per l'ente e il principio di *ne bis in idem*

Esaminati i caratteri generali della responsabilità degli enti per compimento di delitti tributari, resta da chiedersi se e quali siano le differenze col sistema sanzionatorio previsto negli stessi casi per le persone fisiche.

Innanzitutto, la prima diversità risiede nella previsione della responsabilità dell'ente anche quando “il reato si estingue per causa diversa dall'ammnistia” (art. 8, comma

²⁶³ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 4 giugno 2020, p. 4.

²⁶⁴ R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 3, p. 225.

1, lett. b)). Questa norma “introduce un sistema imputativo improntato al principio di autonomia, con lo scopo di evitare che talune vicende relative alla persona fisica possano escludere la responsabilità dell’ente”²⁶⁵. Viene creato così un meccanismo in base al quale le cause estintive del reato, eccezion fatta per l’amnistia, restano prive di rilevanza rispetto all’ente, non incidendo sulla sua responsabilità. Come già visto nel capitolo precedente, questo non accade per le persone fisiche, che, a norma dell’art. 13 D. Lgs. n. 74/2000, godono dell’estinzione del reato se provvedono all’integrale pagamento degli importi dovuti. A parere della dottrina, si tratta di un’irragionevole differenziazione di trattamento, che dà vita a conseguenze paradossali. Ad esempio, nel caso in cui la persona fisica abbia commesso il reato nell’interesse e a vantaggio esclusivo dell’ente poi ravvedendosi, estinguendo il debito tributario, sarà comunque l’ente a provvedere all’estinzione del debito tributario, senza beneficiare della causa estintiva. Questo sistema potrebbe far sì che lo stesso ente, consapevole che dal ravvedimento non ricaverà alcun beneficio immediato e diretto, decida di non estinguere il proprio debito tributario, impedendo, così, di fatto anche alla persona fisica di fruire della causa di non punibilità in questione. A tale contraddizione si potrebbe porre rimedio in due modi. Una strada percorribile potrebbe essere quella di interpretare l’art. 8 nel senso che non debba operare nei casi di non punibilità dei reati tributari. Altrimenti, si potrebbe prospettare una questione di legittimità costituzionale dell’art. 13 D. Lgs. n. 74/2000 nella parte in cui non è applicabile anche agli enti ²⁶⁶.

Un’altra questione da valutare è se tale regime dia vita o meno ad una doppia responsabilità per un medesimo fatto con violazione del principio di *ne bis in idem*. Non bisogna infatti dimenticare che la responsabilità amministrativa dell’ente è già sancita dall’art. 7 del D. L. n. 269/2003 (convertito in L. n. 326/2003), che prevede la riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie. Sin da un primo confronto delle norme è possibile notare come esse non solo si riferiscano ad una condotta uguale, ma anche come entrambe abbiano un forte carattere repressivo e quindi, conformemente ai criteri *Engel* fissati in sede

²⁶⁵ F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell’ente*, in *Sistema Penale*, Op. cit., p. 16.

²⁶⁶ R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, Op. cit., p. 220.

europea, una natura sostanzialmente penale. Si evince dunque, come la medesima condotta sia oggetto di più disposizioni e ciò che dev'essere vagliato è proprio se la loro coesistenza violi o meno il *ne bis in idem*. Su questi argomenti si sono già espresse le due corti europee di Strasburgo e Lussemburgo²⁶⁷, fissando nel tempo dei principi che devono essere considerati come criteri per valutare la correttezza del sistema sanzionatorio²⁶⁸. Sebbene già trattato nel primo capitolo, occorre in questa sede richiamare brevemente gli approdi raggiunti dalle corti. Innanzitutto, i giudici europei non hanno escluso lo svolgimento parallelo di due procedimenti, a condizione che essi siano “connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta”, al punto da “essere combinati in un modo integrato così da formare un insieme unitario e coerente”²⁶⁹. A sostegno di queste conclusioni si sono aggiunte successive pronunce, tra cui quella della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nel c.d. caso Menci. In quest'occasione i giudici europei hanno affermato che “un cumulo di procedimenti e sanzioni di natura penale può essere giustificato allorché essi realizzino l'interesse generale della lotta contro i reati in materia di IVA ed irroghino una pena complessivamente proporzionata”²⁷⁰. Sulla stessa scia si è schierata una recente pronuncia della Corte EDU, che ha rilevato la violazione del principio di *ne bis in idem* in un caso concernente un'infedele dichiarazione. Nella sua decisione, la corte di Strasburgo ha ritenuto carente la stretta connessione tra i due procedimenti, dal momento che i metodi di acquisizione delle prove si erano svolti in maniera autonoma ed indipendente, nonostante nel giudizio penale la pena fosse stata comminata proporzionalmente a quella amministrativa²⁷¹. Gli esiti raggiunti dalle corti europee sono stati avallati nel nostro ordinamento anche dalla Corte costituzionale, che si è mostrata pienamente d'accordo²⁷².

²⁶⁷ Ai sensi dell'art. 4 del Prot. n. 7 integrativo della C.E.D.U., “nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato”; l'art. 50 della Carta di Nizza stabilisce che “nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è stato già assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge”.

²⁶⁸ M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel “sistema 231”: dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 7, p. 138.

²⁶⁹ CEDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia.

²⁷⁰ CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, Menci (C-524/2015).

²⁷¹ CEDU, 16 aprile 2019, Bjarni Armannsson c. Islanda.

²⁷² Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222.

Tenendo conto degli epiloghi raggiunti, risulta rimesso all'autorità giudiziaria il compito di applicare ragionevolmente tali criteri, anche nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti derivante da illeciti tributari.

18.3. Il modello organizzativo per la prevenzione dei reati tributari

Per completare e concludere la trattazione dei reati tributari come presupposto della responsabilità amministrativa degli enti a norma del D. Lgs. n. 231/2001, occorre fare un cenno ai metodi che l'ente deve concretamente predisporre per la prevenzione dell'illecito. Il monitoraggio dei rischi fiscali è d'obbligo, visti anche gli esempi in ambito internazionale, come il documento OCSE denominato OECD (2016) sul *Co-operative Tax Compliance* (adempimento collaborativo), che prevede il c.d. Tax Control Framework, ossia "un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale", che è volto ad assicurare l'accuratezza e la completezza delle dichiarazioni e comunicazioni fiscali fatte da un'impresa. Questo fine dovrebbe essere realizzato tramite una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità in relazione ai rischi fiscali, procedure efficaci di controllo dei rischi fiscali ed immediate azioni correttive per far fronte ad eventuali carenze del sistema. Sulle orme di questo modello, risulta evidente come misure mirate al presidio degli illeciti elencati nell'art. 25-*quinquiesdecies* debbano essere rivolte innanzitutto a individuare le attività a rischio e poi a stabilire procedure interne di controllo che siano documentate e verificabili, non solo in relazione alle società di grandi dimensioni ma anche a quelle medie.

Il monitoraggio dei rischi fiscali presenta dei vantaggi anche in termini di *compliance* con l'A. F., che, sebbene effettui sempre dei controlli *ex post*, sta rafforzando le attività di prevenzione e contrasto *ex ante*, dando sempre più importanza alla collaborazione del contribuente durante le fasi di controllo ed alla completezza delle informazioni presentate²⁷³.

²⁷³ L. SALVINI, *I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 7, p. 135.

CAPITOLO IV

I RECENTI CASI DI APPLICABILITÀ DELL'ART. 10-QUATER

19. Il Superbonus 110%

Con lo scopo di delineare i recenti casi di applicazione dell'art. 10-*quater*, si inizia in questo capitolo la trattazione di una misura introdotta nel 2020, a seguito dello scoppio dell'evento pandemico COVID-19, che è il c.d. *Superbonus 110%*. Si dirà in seguito della sua natura e della sua funzione, ma basti per ora dire, a scopo introduttivo, che la sua introduzione ha impattato notevolmente sul sistema fiscale (e su quello edilizio), costringendo gli addetti ai lavori a intervenire più volte tanto su temi di pura fiscalità, tanto sulla delicata materia del diritto penale tributario. Sebbene il Legislatore nell'emanare tale misura fosse mosso da lodevoli intenti, le modalità di concreta applicazione previste non sono state capaci di sorreggere un meccanismo di elevata complessità tecnica ed è in questa debolezza che hanno trovato spazio pratiche fraudolente, che hanno minato gli originari encomiabili obiettivi.

È di questi risvolti patologici che ci si intende occupare, soffermandosi in particolare sulla configurabilità del reato di indebita compensazione e analizzando gli eventuali risvolti penalistici delle condotte poste in essere dai soggetti coinvolti in tale congegno e cercando, quindi, di individuare i punti di debolezza su cui sarebbe stato necessario intervenire.

19.1. Il D. L. n. 34/2020, c.d. “decreto rilancio”

Per poter comprendere i risvolti penalistici della disciplina in esame, è necessario partire dalla comprensione del suo funzionamento ed ancor prima dal contesto in cui è stata inserita. Il *Superbonus 110%* è soltanto una delle misure previste dal D. L. 19 maggio 2020, n. 34 (convertito con L. 17 luglio 2020, n. 77), ribattezzato “decreto rilancio” proprio in virtù della sua auspicata funzione: far ripartire l'Italia dopo il duro colpo inflitto dall'emergenza sanitaria da COVID-19, supportando i comparti dell'economia più duramente colpiti e favorendo spazi di crescita economica²⁷⁴. Di fornire tale supporto si è fatto carico lo Stato tramite l'adozione

²⁷⁴ Relazione illustrativa al D. L. n. 34/2020

di misure “urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza COVID-19”. Più nello specifico, gli incentivi operano su diversi fronti ed alcuni sono strettamente legati all’emergenza sanitaria in corso, come il credito d’imposta per l’adeguamento degli ambienti di lavoro (art. 120) e il credito d’imposta per la sanificazione e l’acquisto di dispositivi di protezione (art. 125), altri alla ripresa economica in generale, come la misura degli incentivi fiscali, in forma di detrazione, su taluni interventi edilizi svolti dai privati, che sarà appunto oggetto della presente trattazione.

Le modifiche apportate al decreto sono state numerose e tra le più importanti rientra il c.d. Decreto Semplificazioni *Bis* (convertito nella L. 108/2021), che ha cercato di semplificare l’accesso al *Superbonus* snellendo l’*iter* burocratico. Quest’intervento ha, ad esempio, introdotto una modulistica unificata e standardizzata per la presentazione della comunicazione asseverata di inizio attività ed ha contestualmente eliminato la preventiva certificazione dello «stato legittimo dell’immobile». Altre modifiche sono state apportate dalla L. n. 178/2020 e dal D. L. n. 59/2021, che hanno esteso le cornici temporali di applicazione dell’agevolazione, prima limitata ai costi sostenuti dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021. È poi intervenuta la L. 234/2021, con cui il *Superbonus* è stato prorogato fino al 2025 con rimodulazione dell’aliquota della detrazione, seguita poi dalla L. 197/2022, che ha, in linea generale, rimodulato l’aliquota di detrazione dal 110 al 90% per tutte le spese sostenute nel 2023 (Aliquota che diminuirà ulteriormente al 70% nel 2024 e 65% nel 2025). Con il comma 894, si conferma invece l’applicazione della detrazione fiscale nella misura del 110% anche nel 2023 per alcuni specifici interventi in presenza di determinati requisiti temporali. Ulteriori integrazioni sono state apportate dalla L. n. 38/2023 (in vigore dal 12 aprile 2023), che ha convertito il D. L. n. 11/2023 (c.d. cessione crediti), che aveva previsto il blocco quasi generalizzato delle opzioni per poter cedere i bonus fiscali o chiedere lo sconto in fattura. Diversamente, l’ultimo intervento normativo ha consentito, tra le altre cose, la proroga del termine per avvalersi della detrazione al 110% al 30 settembre 2023 per gli interventi realizzati sugli edifici unifamiliari; la possibilità per banche, intermediari finanziari iscritti all’apposito albo e società appartenenti a un gruppo bancario e imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia,

cessionarie dei crediti d'imposta, di utilizzare in tutto o in parte i crediti per sottoscrivere emissioni di Buoni del Tesoro Poliennali, con scadenza non inferiore a dieci anni; la possibilità, per i crediti d'imposta le cui comunicazioni di cessione o di sconto in fattura sono state inviate all'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2023, di ripartire l'utilizzo del credito residuo in 10 rate annuali, l'utilizzo della remissione *in bonis* per presentare, entro il termine di scadenza della dichiarazione dei redditi, le comunicazioni per l'opzione.

Le ragioni sottese a queste scelte risiedono nella mancanza di fiducia che si ripone ormai nell'agevolazione prevista dal Governo nel 2020, sbagliata non nell'idea ma nei mezzi di attuazione pratica. Il fatto che la Guardia di Finanza abbia accertato fino a giugno 2022 richieste di detrazioni d'imposta non spettanti per un importo pari a ben 5,6 miliardi di euro è indice di un sistema di controllo preventivo carente o del tutto assente, che consente ai c.d. "furbetti del superbonus" di architettare meccanismi di frode a danno del Fisco²⁷⁵.

19.2. Cenni al panorama delle misure fiscali e finanziarie per l'emergenza Coronavirus

Il Decreto rilancio non è stata l'unica misura adottata dal Governo per fronteggiare l'emergenza Coronavirus e gli effetti da essa scaturiti. Affianco al citato decreto numerose sono state le misure straordinarie adottate per prevenire e cercare di arginare gli effetti disastrosi della pandemia sul sistema economico e sanitario. Gli interventi attuati hanno agito su diversi fronti, quali quello familiare, quello lavorativo e quello imprenditoriale e tra marzo e dicembre 2020 sono stati adottati i seguenti provvedimenti d'urgenza: il decreto Cura Italia (D. L. n. 18 del 2020), il decreto Liquidità (D. L. n. 23 del 2020), il già citato decreto Rilancio (D.L n. 34 del 2020), il D.L. n. 104 del 2020 Agosto, il decreto Ristori (D. L. n. 137 del 2020), seguito poi dai decreti Ristori-*bis*, Ristori-*ter* e Ristori-*quater*. Anche nel corso del

²⁷⁵ G. ESCALAR, *La responsabilità dei cessionari per l'utilizzo dei bonus edilizi*, in *Corriere Tributario*, 2022, n. 8-9, p. 777.

2021 sono intervenuti altri sostegni, portati dal decreto Sostegni (D.L. n. 41/2021) e Sostegni-*bis* (D.L. n. 73/2021) ²⁷⁶.

Attraverso queste misure il Governo ha supportato la ripresa del Paese con diversi mezzi, tra cui l'adozione di misure fiscali e di sostegno finanziario alle imprese. Per ciò che attiene maggiormente alla presente trattazione, ci si sofferma sulle misure fiscali previste, volte, da un lato, a posticipare o sospendere gli adempimenti e le attività della riscossione e, dall'altro, a fornire un concreto sostegno economico ai settori in difficoltà. Con un primo gruppo di interventi, dunque, il legislatore ha disposto anzitutto la sospensione della riscossione di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, dagli avvisi di accertamento e degli avvisi di addebito. Il periodo di sospensione è stato poi prorogato nel corso degli anni dai numerosi interventi che si sono susseguiti. Anche in merito agli adempimenti fiscali sono stati presi provvedimenti agevolativi, come nel caso degli acconti Irpef, Ires e Irap, di cui si è consentito il calcolo in maniera previsionale (ovvero in base ai redditi che si prevede di ottenere nel periodo di impresa) in luogo del criterio storico (sulla base della dichiarazione dell'anno precedente). Tra le misure fiscali, rientrano anche i crediti d'imposta emergenziali: il credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, riconosciuto ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico per consentirli di rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento; il credito di imposta per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro e per l'acquisto di dispositivi di protezione; il credito di imposta botteghe e negozi (atto a compensare le spese per i canoni di locazione sostenuti nel marzo 2020) e il credito d'imposta per i canoni di locazione a favore di soggetti che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi; il cd. *bonus vacanze*, con riconoscimento ai nuclei familiari di un credito utilizzabile per il pagamento dei servizi offerti dalle imprese turistico ricettive, *bed & breakfast* e agriturismo. Anche in tema di compensazioni i decreti hanno apportato delle novità. Infatti, il decreto Rilancio ha elevato da settecentomila a un milione di euro il limite per la compensazione orizzontale, in F24, dei crediti tributari per il 2020. Per il 2021 il predetto limite è elevato a 2

²⁷⁶ Camera dei deputati Servizio Studi XVIII Legislatura, Misure fiscali e finanziarie per l'emergenza Coronavirus, 28 settembre 2022.

milioni di euro (decreto Sostegni-*bis*) e dal 2022 in poi (legge di bilancio 2022) il limite di 2 milioni di euro è diventato strutturale. Ulteriori misure agevolative sono state, ad esempio, il regime transitorio straordinario della disciplina dell'ACE (Aiuto alla Crescita Economica), che prevede la possibilità di trasformare il beneficio fiscale in un credito d'imposta compensabile e la digitalizzazione degli atti del processo tributario. Per quanto attiene alle misure di sostegno finanziario alle imprese, esse sono riconducibili alle seguenti direttrici principali di intervento: sostegno alla liquidità, sostegno alla patrimonializzazione e contributi a fondo perduto, sostegno all'*export* e all'internazionalizzazione e sgravi sui costi fissi delle bollette elettriche.

19.3. Il campo oggettivo e soggettivo di applicazione del *Superbonus* e le spese detraibili

Come già anticipato, il *Superbonus* è un'agevolazione fiscale disciplinata dall'art. 119 del D. L. n. 34/2020, che consiste in una detrazione del 110% delle spese sostenute a partire dal 1° luglio 2020 per la realizzazione di specifici interventi finalizzati all'efficientamento energetico ed al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (tra gli interventi agevolati rientra anche l'installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici). Nell'analisi della misura introdotta dal decreto rilancio si faranno frequenti riferimenti alle circolari dell'Agenzia delle Entrate, che è intervenuta per chiarire l'ambito applicativo del decreto, non sempre di facile interpretazione, fornendo un utile supporto al contribuente interessato ad avvalersi dell'agevolazione fiscale.

Il primo elemento che occorre chiarire è l'ambito di applicazione oggettivo della norma, ossia gli interventi meritevoli di usufruire di tale detrazione. L'art. 119, comma 1, gli elenca dalla lett. a) alla lett. c), essi sono: interventi di isolamento termico sugli involucri; sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni; sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti; interventi antisismici. Ai costi sostenuti per tali forme di intervento (dette "principali" o "trainanti"), si sommano quelli relativi a

interventi (detti “aggiuntivi” o “trainati”) eseguiti insieme ad almeno uno degli interventi principali di isolamento termico, di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale o di riduzione del rischio sismico. In particolare, rilevano gli interventi di efficientamento energetico, di installazione di impianti solari fotovoltaici e/o di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici, di eliminazione delle barriere architettoniche²⁷⁷. La realizzazione di tali interventi non è condizione sufficiente per ottenere il beneficio del *Superbonus* ed infatti il comma 3 specifica che essi devono rispettare alcuni requisiti, come, ad esempio, il miglioramento di almeno due classi energetiche dell’edificio, ovvero, se ciò non è possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l’attestato di prestazione energetica (A. P. E.).

Chiarito l’ambito applicativo nella disposizione, resta da individuarne il perimetro soggettivo. I soggetti che possono fruire del *Superbonus* sono: proprietari e detentori persone fisiche, istituti autonomi case popolari ed enti aventi analoghe finalità sociali, cooperative di abitazione a proprietà indivisa, ONLUS, associazioni e società sportive dilettantistiche, comunità energetiche rinnovabili, amministrazioni dello Stato ed enti pubblici territoriali. Qualche accenno merita la nozione di proprietari e detentori persone fisiche, su cui è intervenuta l’Agenzia delle Entrate con le circolari n. 24/E e 23/E. Il comma 9 lett. a) del D. L. n. 34/2020 specifica che le disposizioni in esso contenute si applicano alle persone fisiche “al di fuori dell’esercizio di attività d’impresa, arte o professione”. Con questa precisazione il Legislatore ha delimitato il perimetro applicativo dell’agevolazione, asserendo che “la detrazione spetta anche ai contribuenti persone fisiche che svolgono attività di impresa o arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all’ambito privatistico”²⁷⁸. Ne deriva, quindi, che gli immobili oggetto degli interventi sono tutti quelli diversi da quelli strumentali alle attività di impresa o arti e professioni, dalle unità immobiliari che costituiscono l’oggetto della propria attività e dai beni patrimoniali appartenenti all’impresa. Un esempio in tal senso è il caso del titolare di un’impresa

²⁷⁷ F. COLAIANNI-D. COLOMBO, *Indebita compensazione e dichiarazione fraudolenta tra crediti non spettanti e inesistenti. Focus sul c.d. “superbonus 110%”*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021, n. 12, p. 14.

²⁷⁸ Circolari dell’Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020 e n. 23/E del 23 giugno 2022.

agricola che effettua degli interventi su fabbricati rurali ad uso abitativo e, pertanto, diversi dagli immobili rurali “strumentali” necessari allo svolgimento dell’attività agricola. Ulteriore esempio sono le spese sostenute dai soci di società semplici di gestione immobiliare, in quanto, ai sensi dell’art. 2249 del Codice civile, le società semplici non possono svolgere attività commerciale. Diversamente, non sono destinatari del beneficio i soci di una società che svolge attività commerciale che sostengono le spese per interventi effettuati su immobili residenziali di proprietà della società che costituiscono beni relativi all’impresa. Per quanto riguarda il titolo in forza del quale il beneficiario è legato all’immobile su cui effettua gli interventi, il Legislatore ha optato per un “criterio oggettivo”, valorizzando l’utilizzo effettivo dell’immobile, indipendentemente dal rapporto giuridico che lo lega al suo utilizzatore. Pertanto, egli può possedere il bene a titolo di proprietà, nuda proprietà, altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione, superficie), oppure detenerlo a titolo di locazione o comodato. Infine, nel caso di comproprietà di un bene fra più soggetti, gli stessi hanno diritto alla detrazione in relazione alle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, a prescindere dalla quota di proprietà. In ogni caso, va tenuto conto che la detrazione è esclusa qualora l’immobile oggetto degli interventi non rientri nell’ambito applicativo dell’agevolazione. Particolare attenzione meritano poi i soggetti elencati nella lettera c) del comma 9 dell’articolo 119, ossia gli istituti autonomi case popolari (IACP). La norma si riferisce a questi istituti ed a tutti quelli aventi medesima finalità qualunque sia la loro denominazione e purché istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di “*in house providing*” per interventi realizzati su immobili di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti e edilizia residenziale pubblica. Perché l’agevolazione venga applicata è necessario quindi verificare la sussistenza di due requisiti: uno di carattere soggettivo, volto ad accertare che gli istituti rientrino in quelli previsti dalla norma; l’altro oggettivo, riguardanti gli immobili e gli interventi su di essi effettuati. A proposito delle società a partecipazione pubblica che soddisfano i requisiti della legislazione europea in materia di “*in house providing*”, quando queste realizzano interventi su immobili gestiti per conto dei Comuni, possono fruire del *Superbonus* ancorché, nell’ambito del rapporto tra il Comune che affida in gestione il proprio patrimonio

abitativo e le predette società affidatarie, le spese sostenute da queste ultime vengano, di fatto, fisiologicamente riaddebitate all'Amministrazione "affidante", qualunque sia la tipologia di contratto che ne regoli i rapporti "di gestione".

Per quanto riguarda invece gli edifici interessati dalla misura agevolativa, sempre l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sul tema, precisando che "sono ammesse al *Superbonus* anche le spese sostenute per interventi realizzati su immobili che solo al termine degli stessi saranno destinati ad abitazione"²⁷⁹. Ciò è consentito a condizione che nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti il cambio di destinazione d'uso del fabbricato e che, al termine dei lavori, l'immobile rientri in una delle categorie catastali ammesse alla detrazione. In via residuale, il comma 15-*bis* dell'art. 119 individua gli immobili a cui non sono applicabili le disposizioni in materia di *Superbonus*, ossia "le unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico". Tali edifici sono, di norma, le abitazioni signorili, le ville ed i castelli, a meno che, come si legge dal dettato normativo, venga consentito l'accesso al pubblico²⁸⁰. Altre specifiche disposizioni sono dettate dal decreto con riguardo agli immobili vincolati, agli edifici sprovvisti di copertura, ai condomini, ai supercondomini ed agli edifici composti da più unità immobiliari. L'Agenzia delle Entrate si è, infine, adoperata anche per specificare quali siano le spese ammesse alla detrazione. Con le sopra menzionate circolari, ha ribadito che "il *Superbonus* spetta anche per gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi agevolabili a condizione, tuttavia, che l'intervento a cui si riferiscono sia effettivamente realizzato". Tali ulteriori costi concorrono al limite di spesa ammessi alla detrazione se connotati da "un'immediata e necessaria correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione in quanto obbligatori e prodromici alla realizzazione degli interventi stessi", come i costi sostenuti per l'indizione e l'espletamento della gara di appalto, per le commissioni e i seggi di gara e quelli di pubblicazione di bandi ed avvisi. Una particolare disciplina è quella del compenso dell'amministratore di condominio, poiché la qualificazione della sua remunerazione come costo correlato o meno agli interventi

²⁷⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 30/E del 2020.

²⁸⁰ Per comprendere tale nozione, a parere dell'Agenzia delle Entrate, deve farsi riferimento all'art. 38 del Codice dei beni culturali e del paesaggio (D. Lgs. n. 42/2004).

svolti dipende dal ruolo che egli ha occupato nel corso dei lavori. Infatti, se l'amministratore è anche responsabile dei lavori, allora il costo del suo compenso rientrerà tra le spese ammesse alla detrazione, ma se egli non ricopre tale ruolo e riceve il compenso solo in quanto amministratore di condominio, allora la spesa per il compenso straordinario dell'amministratore non può essere considerata fra quelle ammesse al *Superbonus*, poiché gli adempimenti amministrativi effettuati dall'amministratore del condominio rientrano tra gli ordinari obblighi posti a suo carico da imputare alle spese generali di condominio, nulla avendo a che vedere con gli interventi.

19.4. Il meccanismo di funzionamento del *Superbonus 110%*: la cessione del credito e lo sconto in fattura

Tornando al meccanismo di funzionamento del *Superbonus*, come già detto, esso prevede un'aliquota di detrazione del 110% delle spese sostenute per realizzare specifici interventi, da ripartire in cinque quote annuali di pari importo e, per i costi sostenuti nel 2022, in quattro quote annuali di pari importo, entro i limiti di capienza dell'imposta annua derivante dalla dichiarazione dei redditi.

La peculiarità della misura in esame è di consentire al beneficiario due misure alternative alla detrazione. Egli può, infatti, optare, in luogo della fruizione diretta della detrazione, per un contributo anticipato sotto forma di sconto dai fornitori dei beni o servizi (sconto in fattura) o, in alternativa, per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante (art. 121 D. L. n. 34/2020). Per esercitare tale opzione, oltre al soddisfacimento dei requisiti necessari per ottenere l'agevolazione, ai sensi del comma 1-*ter* è richiesto: il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione, rilasciato dagli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) o dai CAF; l'asseverazione tecnica relativa agli interventi di efficienza energetica e di riduzione del rischio sismico, che certifichi il rispetto dei requisiti tecnici necessari ai fini delle agevolazioni fiscali e la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Tale opzione dev'essere comunicata tramite uno specifico modulo e può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori (comma 1-*bis*). Questi ultimi non possono,

però, essere più di due per ciascun intervento complessivo ammesso al *Superbonus* e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il trenta per cento del medesimo intervento. Ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. d), del D.M. Infrastrutture e Trasporti 7 marzo 2018, n. 49, "lo Stato Avanzamento Lavori riassume tutte le lavorazioni e tutte le somministrazioni eseguite dal principio dell'appalto sino ad allora. Tale documento, ricavato dal registro di contabilità, è rilasciato nei termini e modalità indicati nella documentazione di gara e nel contratto di appalto, ai fini del pagamento di una rata di acconto; a tal fine il documento deve precisare il corrispettivo maturato, gli acconti già corrisposti e, di conseguenza, l'ammontare dell'acconto da corrispondere, sulla base della differenza tra le prime due voci". Ai fini dell'opzione, non rileva l'eventuale circostanza che gli interventi siano realizzati in periodi d'imposta diversi ed inoltre è sempre necessario verificare se sull'immobile vengono realizzati più interventi ammessi al *Superbonus* o soltanto uno. Infatti, nel caso in cui gli interventi siano molteplici, la verifica dello stato di avanzamento dei lavori è effettuata separatamente per ciascuno degli interventi agevolabili. Come ha precisato l'Agenzia delle Entrate con la citata circolare n. 30/E del 2020, ai sensi dell'art. 121, comma 2, l'esercizio dell'opzione è consentito anche agli interventi ivi elencati che danno diritto a detrazioni diverse dal *Superbonus*, dal momento che le opzioni consentite costituiscono unicamente una modalità alternativa di fruizione della detrazione. Inoltre, da un'attenta lettura del comma 1-bis, che afferma che l'opzione "può essere esercitata in relazione a ciascun stato di avanzamento lavori", si evince che l'esercizio dell'opzione in relazione a ciascun stato di avanzamento lavori sia soltanto una possibilità, non un obbligo, pertanto, la scelta per un metodo diverso rispetto alla detrazione diretta può essere effettuata anche quando contrattualmente non siano previsti SAL.

Analizzando più da vicino il meccanismo del c.d. sconto in fattura, esso è "un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, a sua volta suscettibile di cessione" (art. 121, comma 1, lett. a)). Con tale meccanismo, dunque, "chi ha commissionato gli interventi del comma 2 rimane titolare della detrazione d'imposta, ma ne subisce la riduzione -

anche sino alla totale scomparsa - per la parte in cui le spese di intervento siano sostenute non da lui, ma direttamente dal fornitore/esecutore, sotto forma di sconto; questi, per la misura corrispondente, vede allora sorgere un proprio ed autonomo credito d'imposta, che potrà portare in compensazione o, a sua volta, cedere nei termini di cui alla stessa norma”²⁸¹.

Per quanto riguarda invece la cessione del credito, essa può essere disposta in favore dei fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi, di altri soggetti (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti), di istituti di credito e intermediari finanziari. I soggetti che ricevono il credito hanno, a loro volta, la facoltà di cessione.

Per riassumere, dalla lettura dell'art. 121, comma 1, si evince chiaramente come il Legislatore abbia voluto costruire il meccanismo del *Superbonus* su percorsi alternativi ma legati dalla medesima finalità: incentivare specifici interventi di miglioramento degli immobili. Le opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito sono utili per monetizzare in tempi brevi un proprio diritto, senza dover attendere cinque anni per la complessiva detrazione. Si ravvisa, dunque, come, secondo la giurisprudenza, il meccanismo previsto non comporti l'estinzione del diritto alla detrazione proprio del beneficiario e la contestuale costituzione *ex novo* di un credito in capo al cessionario, ma soltanto “l'evoluzione del primo nel secondo”²⁸².

Infine, in dottrina si è discusso di quale sia la natura giuridica dei crediti d'imposta scaturenti dalla fruizione del *Superbonus* 110%. Al riguardo, gli studiosi si sono divisi in due fazioni: quella maggioritaria sostiene che tali crediti hanno natura di agevolazione tributaria extrafiscale²⁸³, cioè legata ad interessi economico-sociali ed ambientali ma slegata dal principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.; secondo l'indirizzo minoritario, invece, essi sono agevolazioni fiscali *tout court* idonei ad abbattere l'imposta dovuta²⁸⁴.

²⁸¹ Cass. pen., sez. III, 21 settembre 2022, n. 40865.

²⁸² Di nuovo la sopra richiamata Cassazione n. 40865.

²⁸³ Un tributo è detto “a finalità extrafiscale” quando viene strutturato in modo tale da perseguire uno scopo specifico voluto dal Legislatore. La scelta della finalità è, quindi, rimessa alla sua discrezionalità e si fonda su valutazioni di opportunità economica e sociale. Anche questo tipo di tributi deve rispettare il principio di capacità contributiva.

²⁸⁴ C. ALBERTINI, *I reati tributari legati al Superbonus 110%*, Altalex.it, 7 dicembre 2022, p. 3.

19.5. L'istituto della cessione del credito

A proposito della cessione del credito d'imposta quale modalità alternativa di fruizione del *Superbonus*, occorre fare un breve richiamo alla disciplina generale della cessione del credito, contenuta nel Codice civile tra gli artt. 1260 e 1267.

La cessione del credito è una modalità di modificazione del soggetto attivo di un rapporto obbligatorio e, nel caso di specie, del rapporto tra l'Erario ed il contribuente beneficiario dell'agevolazione prevista dal *Superbonus* 110%.

In linea generale, qualunque credito può formare oggetto di cessione, in virtù del principio di "libera cedibilità dei crediti" (art. 1260, comma 1, c.c.)²⁸⁵, salvo che rientri tra quei crediti per cui è previsto il divieto di cessione. Tale divieto opera: per i crediti con carattere strettamente personale; ove il trasferimento è vietato dalla legge; ove la cessione è esclusa convenzionalmente; nei casi previsti dall'art. 1261 c.c.

Per quanto riguarda gli effetti *inter partes*, il credito viene trasferito dal cedente al cessionario nel momento stesso del perfezionamento dell'accordo di cessione, mentre, perché la cessione abbia efficacia nei confronti del debitore ceduto, è necessario che essa venga a lui notificata o da lui accettata. In ogni caso, se la cessione è a titolo gratuito, il cedente non garantisce la *veritas nominis*, ossia l'esistenza del credito²⁸⁶. A tal proposito, la Cassazione si è trovata a pronunciarsi proprio su tale argomento, dovendo chiarire se il cedente, conferendo il suo credito d'imposta, garantisce anche della sua esistenza. Questo argomento verrà affrontato con maggiore completezza più in là, ma, per ora, si accenna che i giudici di legittimità hanno escluso che il credito ceduto venga acquisito a titolo originario dal cessionario e che quindi sia depurato da qualunque vizio. Non è vero, infatti, che la cessione rende il credito "garantito" dallo Stato, ma, al contrario, un credito derivante da un diritto di detrazione non spettante non può non considerarsi inesistente²⁸⁷.

²⁸⁵ Cass. civ., sez. III, 3 ottobre 2013, n. 22601.

²⁸⁶ A. TORRENTE-P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 2017, p. 416.

²⁸⁷ Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2022, n. 45558.

Per quanto riguarda poi la natura della cessione del credito derivante da *Superbonus*, la dottrina si è interrogata se questa possa rientrare tra le cessioni c.d. di natura finanziaria, ossia una cessione che si traduca sostanzialmente in un finanziamento. Per risolvere tale quesito si è fatto riferimento ad un caso simile riguardante la cessione di crediti r. c. auto ²⁸⁸. A tal riguardo, due sono i punti cruciali da esaminare per dirimere la questione, il primo concernente la definizione di attività finanziaria ed il secondo riguardante i soggetti abilitati a svolgerla. Innanzitutto, parte della giurisprudenza si è pronunciata in favore di un'interpretazione della nozione di "attività finanziaria" più ampia rispetto a quella tradizionale. A parere dei giudici, può considerarsi finanziaria anche una cessione che porta al cedente una "utilità economica" nella forma di anticipazione dei costi dell'intervento di riparazione ²⁸⁹, che costituisce "un'indiretta erogazione di finanziamento al cedente" ²⁹⁰. Seguendo il ragionamento della giurisprudenza, dunque, "la cessione del «corrispondente credito d'imposta» consente al cedente di valersi nell'immediato – e, quindi, in via anticipata – dell'incentivo fiscale di cui, altrimenti, potrebbe godere solo attraverso la detrazione d'imposta da far valere su più anni e per quote di pari importo". Questo meccanismo consente, da una parte, al cedente di evitare un esborso economico nei confronti dei fornitori, dall'altra, al cessionario, l'acquisto di un valore (il credito) che potrà essere successivamente recuperato sotto forma di compensazione pluriennale con i propri debiti fiscali, oppure attraverso l'ulteriore negoziazione del credito ed incasso del relativo prezzo di nuova cessione. Ne deriva, quindi, che questa speciale tipologia di cessione può essere considerata finanziaria, avendo una sostanza "schiettamente finanziaria".

Per quanto riguarda i soggetti abilitati a svolgere le attività considerate finanziarie, si deve fare riferimento all'art. 106 t. u. b. (Testo unico bancario). Tale norma contiene una riserva dell'attività finanziaria, che può essere svolta nei confronti del pubblico solo da parte degli intermediari finanziari autorizzati, iscritti in un

²⁸⁸ Tale pratica consiste nella cessione del credito risarcitorio che il danneggiato gode nei confronti del danneggiante da parte dei centri di riparazione auto. In questo modo, il cliente danneggiato evita l'esborso in via anticipata delle somme necessarie per la riparazione, che saranno poi rimesse dalla compagnia assicurativa.

²⁸⁹ Trib. Venezia, 13 febbraio 2013, n. 316.

²⁹⁰ M. ROSSI, *Acquisto dei crediti d'imposta derivanti dal superbonus e riserva di attività finanziaria ex art. 106 T.U.B.: una liberalizzazione implicita e a tempo determinato?*, in *Il Mulino-Rivisteweb.it*, 2021, n. 3, p. 533.

apposito albo tenuto dalla Banca d'Italia. Sono considerate intermediarie finanziarie le imprese che svolgono l'esercizio di servizi di investimento nei confronti del pubblico in maniera professionale ²⁹¹. Non sorgono dubbi circa il fatto che in tale definizione rientrino pienamente “gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari” cui fa riferimento il comma 1, lett. b) dell'art. 121, che sono soggetti tipicamente abilitati allo svolgimento professionale di attività creditizie, ai sensi dell'art. 10 t. u. b. Si sollevano, invece, degli interrogativi circa la compatibilità della definizione con gli “altri soggetti” cui la norma fa riferimento, non rientranti nelle anzidette due categorie. Nel caso in cui tali soggetti svolgano in maniera abituale l'attività di interposizione nella circolazione dei crediti d'imposta, la risposta sembra dover essere negativa. Come sopra detto, ai sensi dell'art. 106 questo tipo di attività, quando viene realizzata con carattere sistematico anziché episodico ed occasionale, ricade strettamente nell'ambito delle attività riservate agli intermediari finanziari iscritti all'albo, che hanno previamente ricevuto un'autorizzazione dalla Banca d'Italia ai sensi dell'art. 107 t. u. b. e si sono sottoposti alla vigilanza della stessa a norma degli artt. 108-110 t. u. b. I soggetti autorizzati, inoltre, sottostanno alla disciplina della trasparenza delle condizioni contrattuali e dei rapporti con i clienti (Titolo VI, Capo I t. u. b.), oltre che alla disciplina di vigilanza in materia antiusura. Se tutte queste condizioni non vengono rispettate, l'art. 132 t. u. b. prevede l'irrogazione di una sanzione penale ²⁹². In conclusione, “l'espressa inclusione operata dall'art. 121 D. Lgs. n. 34/2020 quali possibili cessionari ed ulteriori successivi cedenti di altri soggetti non meglio specificati, a fianco dei fornitori che abbiano effettuato gli interventi agevolati e di banche ed altri intermediari finanziari, non vale ad autorizzare in via generale ed indiscriminata qualsiasi altro soggetto ad interporre in maniera professionale nella circolazione degli stessi crediti in discorso” ²⁹³. Tali “soggetti diversi” non possano compiere operazioni siffatte se non in via meramente occasionale, pena la

²⁹¹ Definizione fornita da Consob.it.

²⁹² Tale articolo recita: “Chiunque svolge nei confronti del pubblico una o più attività finanziarie previste dall'articolo 106, comma 1, in assenza dell'autorizzazione di cui all'articolo 107 o dell'iscrizione di cui all'articolo 111 ovvero dell'articolo 112 è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni e con la multa da euro 2.065 a 10.329”.

²⁹³ M. PERRINO, *La cessione di crediti di imposta ad “altri soggetti” nel c.d. decreto rilancio*, in *Rivista di Diritto Bancario*, 2021, fasc. III, sez. I, p. 470.

violazione della riserva di attività di cui all'art. 106 t. u. b., soggetta alle sanzioni previste per le ipotesi di esercizio abusivo.

19.6. Gli adempimenti dichiarativi: APE, visto di conformità e asseverazione

Si è già accennato a come per usufruire dell'opzione per la cessione o lo sconto, nonché della detrazione nella dichiarazione dei redditi, il contribuente deve dotarsi di alcune documentazioni: l'APE, l'asseverazione di un professionista ed il visto di conformità. L'esame di queste tre formalità richieste dal decreto è importante in quanto la loro omissione o erronea compilazione sono cause di responsabilità civile e, eventualmente, anche penale.

Gli Attestati di Prestazione Energetica (APE) sono stati introdotti dal Decreto Requisiti Tecnici del 6 agosto 2020 e sono due attestazioni certificanti l'efficientamento energetico dell'immobile su cui vengono effettuati gli interventi. La prima attestazione riguarda lo stato di partenza dell'immobile, mentre la seconda le condizioni raggiunte al termine dei lavori. Essi sono entrambi contenuti in un unico documento: l'APE Convenzionale. Il soggetto incaricato del loro rilascio è un tecnico abilitato, ossia un soggetto che iscritto agli ordini professionali ed abilitato oppure che abbia seguito specifici corsi di formazione.

Il visto di conformità attesta i presupposti necessari per poter accedere alla detrazione d'imposta prevista dalla normativa del *Superbonus*. Il contribuente deve richiederlo ai soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, consulenti del lavoro) e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf ed è, inoltre, tenuto a conservare la documentazione attestante il rilascio del visto, unitamente ai documenti giustificativi delle spese e delle attestazioni che danno diritto alla detrazione. Il visto non è sempre necessario, infatti non va richiesto se il contribuente utilizza la detrazione nella dichiarazione dei redditi che presenta direttamente all'Agenzia delle Entrate tramite il Modello 730. In ogni caso, le spese sostenute per l'apposizione del visto sono detraibili.

Per quanto riguarda l'asseverazione, anch'essa è oggetto di controllo da parte dei tecnici che rilasciano il visto di conformità, che sono, infatti, chiamati a verificare

la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati. L'asseverazione è un controllo effettuato *ex post* da un tecnico abilitato, chiamato a verificare che l'intervento realizzato sia conforme ai requisiti tecnici richiesti ed anche che le spese sostenute siano congrue, certificandone solennemente e su propria responsabilità la correttezza. Le competenze richieste ai tecnici variano a seconda dell'intervento che sono chiamati ad asseverare, che può essere di efficientamento energetico o antisismico. L'asseverazione è rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori ed una sua copia è trasmessa per via telematica ad ENEA (l'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile). I parametri presi in considerazione dai tecnici per valutare la correttezza degli interventi sono il progetto iniziale e l'effettiva realizzazione dell'opera, mentre per quanto riguarda la congruità delle spese sostenute si fa riferimento ai prezzi individuati dal decreto del Ministro dello sviluppo economico del 6 agosto 2020 ed anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministero della transizione ecologica. Come per il visto di conformità, anche le spese dell'asseverazione sono detraibili. L'attestazione di congruità della spesa è sempre richiesto e deve riferirsi ad interventi che risultino almeno iniziati.

Non sono richiesti né il visto di conformità né l'asseverazione se le spese sostenute per gli interventi non superano i diecimila euro, oppure se si tratta di opere classificate come "attività di edilizia libera", a prescindere dalle spese sostenute.

Esaminata la documentazione necessaria per procedere agli interventi, resta da chiedersi cosa succeda nel caso in cui essa non sia veritiera. A tal riguardo, si applicano le disposizioni previste dalla L. n. 689/1981, che sancisce che la falsità di quanto dichiarato dai tecnici fa venire meno il beneficio e comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da duemila a quindicimila euro. In previsione di tali scenari patologici, è previsto che i tecnici abilitati al rilascio delle attestazioni stipulino previamente una polizza di assicurazione della responsabilità civile per ogni intervento comportante attestazioni o asseverazioni, con massimale pari agli importi dell'intervento oggetto delle attestazioni o asseverazioni, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il

risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata ²⁹⁴. Riguardo alla responsabilità dell'asseveratore, la Cassazione non ha mancato di fornire un suo indirizzo, sul quale ci si soffermerà più avanti.

19.7. Le condotte penalmente rilevanti del contribuente

Analizzato il meccanismo di accesso all'agevolazione del *Superbonus 110%*, si evince facilmente come le possibilità di “frodare” il sistema siano numerose, alcune inquadrabili nelle fattispecie del diritto penale comune, altre in quelle del diritto penale tributario.

Partendo dai reati comuni, la condotta del contribuente che tramite artifici o raggiri trae in errore taluno per ottenere un profitto configura l'illecito di truffa aggravata ai danni dello Stato per il conseguimento di erogazioni pubbliche di provenienza statale (art. 640-*bis* c.p.). Il beneficio della detrazione garantito dal *Superbonus*, infatti, si traduce in una riduzione dell'imposta dovuta all'Erario e può essere assimilata ad una forma di agevolazione concessa dallo Stato. Inoltre, i privati committenti delle opere edilizie possono rispondere a titolo di indebita percezione di erogazioni pubbliche (art. 316-*ter* c. p.), che consiste in una forma di frode ai danni dello Stato. La differenza tra le due fattispecie risiede nella presenza di artifici o raggiri che traggano in inganno la Pubblica Amministrazione o meno, in quanto essi sono propri del reato di truffa ma non dell'indebita percezione, che richiede, invece, l'utilizzo di documentazione falsa.

In ragione della specialità del settore, trovano applicazione anche le disposizioni del D. Lgs. n. 74/2000. In particolare, se il beneficiario si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti realizzando una dichiarazione fraudolenta, sarà suscettibile di essere incriminato ai sensi dell'art. 2 della Legge sui reati tributari. Se, invece, i lavori sono stati effettivamente eseguiti e sono corredati da una documentazione fiscale regolare, ma attestante operazioni simulate o elementi falsi, allora si applicherà l'art. 3, rubricato “Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”. Rimane, poi, l'ipotesi in cui il beneficiario porti in compensazione crediti non spettanti o inesistenti per una soglia superiore a cinquantamila euro. In

²⁹⁴ L'AGENZIA INFORMA, *Superbonus 110%*, giugno 2022, agenziaentrate.gov.it, p. 38.

questo caso la fattispecie configurabile è quella di cui all'art. 10-*quater*, che sanziona l'indebita compensazione.

A proposito del rapporto tra le norme del Codice penale e quelle del D. Lgs. n. 74/2000, la giurisprudenza della Cassazione ha ribadito che esse non si trovano in rapporto di concorso, bensì trovano applicazione solo le disposizioni tributarie, che trattano di reati considerati “di condotta” e non “di evento” come quelli del diritto penale comune. Questa soluzione viene preferita perché le fattispecie di reati tributari anticipano la tutela penale al momento della presentazione della falsa dichiarazione, non essendo necessario l'accertamento del danno allo Stato ²⁹⁵.

19.8. I recenti sviluppi della Corte di cassazione

Durante gli ultimi mesi dell'anno 2022 la Corte di cassazione ha emesso diverse rilevanti sentenze aventi ad oggetto svariati aspetti del *Superbonus* 110%, fornendo importanti chiarimenti soprattutto circa la responsabilità del cessionario nel caso di esercizio dell'opzione di cessione del credito d'imposta ceduto, sequestrabilità dei crediti, responsabilità dell'asseveratore e responsabilità per indebita compensazione.

In questa sede si cerca di esaminare alcune tra queste pronunce, vedendo come la giurisprudenza di legittimità ha interpretato questa complessa normativa.

19.8.1. La responsabilità del tecnico asseveratore

Si è già parlato in linea generale della responsabilità del tecnico asseveratore e delle sanzioni a cui egli va incontro nell'eventualità in cui non usi la dovuta diligenza nello svolgere il suo lavoro. Tale responsabilità deriva dal fatto che i professionisti operanti in questo settore svolgono, in virtù di un'abilitazione statale, un servizio di pubblica necessità ai sensi dell'art. 359 c.p. ²⁹⁶. Essi ricoprono un ruolo centrale, che li rende forse le figure più importanti dell'intero sistema del *Superbonus*, poiché gli adempimenti certificativi fondamentali per usufruire correttamente

²⁹⁵ Cass., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235.

²⁹⁶ R. BERGAGLIO, *Superbonus 90%: conseguenze penali in caso di abuso del beneficio fiscale*, in *Ambiente & Sviluppo*, 2022, n. 11. P. 688.

dell'agevolazione sono riposti nelle loro mani. Il tecnico occupa anche un ruolo cruciale nell'indirizzare e consigliare il committente nella scelta degli interventi e sulle loro modalità di realizzazione. Conscio dell'importanza del suo lavoro, egli dev'esserlo altrettanto delle pesanti responsabilità che gravano su di lui, non potendosi permettere errori, negligenze o imperizie, dal momento che, in virtù della sua formazione tecnica, il livello di diligenza richiestogli non è quello dell'uomo medio o del buon padre di famiglia. Per assicurare la riuscita del progetto è, infatti, necessaria la sinergia tra tutte le figure tecniche coinvolte, dal momento che l'errore del singolo può danneggiare tutti gli operatori ²⁹⁷. Prima di passare all'intervento della Cassazione sul punto, occorre precisare che il comma 6 dell'art. 121 del D. L. n. 34/2020 prevede la responsabilità solidale del tecnico asseveratore ed in generale di tutti coloro che abbiano concorso nel reato con il beneficiario.

In ogni caso, il tecnico che non si sia comportato secondo la diligenza propria del suo ruolo può essere chiamato a rispondere in sede civile, amministrativa e penale. Per quanto riguarda la responsabilità civile, essa deriva dal fatto che il tecnico non viene considerato solo come attestatore della presenza di requisiti tecnici, ma anche come prestatore d'opera intellettuale *ex* artt. 2230 e ss. c.c. Nel caso in cui il committente ritenga che la perdita del beneficio fiscale sia imputabile ad un errore del professionista, allora potrà esercitare un'azione di danno ai fini risarcitori in sede civile, avendone titolo a seguito della sentenza di condanna. L'art. 119, comma 14, D. L. n. 34/2020 prevede, invece, un'ipotesi residuale di illecito amministrativo a carico dei tecnici, che, come già accennato, possono ricevere una sanzione pecuniaria dai duemila ai quindicimila euro per ogni falsa attestazione realizzata. Ai sensi della normativa penale, poi, una dichiarazione falsa comporta l'applicazione dell'art. 481 c.p., rubricato "Falsità ideologica in certificati commessa da persone esercenti un servizio di pubblica necessità", dal momento che la dichiarazione di asseverazione prende la forma di una "dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà". La condotta potrebbe però rientrare anche nella fattispecie di "falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico" (art. 483 c.p.), punita in maniera più grave. In ogni caso, il D. L. n. 13/2022 ha introdotto il comma 13-*bis* all'art. 119 del D. L. n. 34/2020, riguardante la fattispecie del falso in asseverazioni

²⁹⁷ C. ALBERTINI, *I reati tributari legati al Superbonus 110%*, *Op. cit.*, p. 4.

rilasciate dai professionisti per fruire delle agevolazioni fiscali, per cui è previsto che ove “il tecnico abilitato espone informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti...è punito con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da cinquantamila a centomila euro”. Questa rappresenta un’ipotesi speciale di falso ideologico dichiarativo, resa necessaria dal progressivo incremento delle frodi in materia di *bonus* edilizi.

Su questi argomenti è intervenuta la Corte di cassazione nell’ottobre 2022, quando le è stato presentato un ricorso avverso un’ordinanza di conferma del sequestro preventivo disposto nei confronti di un dato ammontare di denaro sul conto corrente del ricorrente ²⁹⁸. Il sequestro aveva ad oggetto somme di denaro ritenute dagli inquirenti come il profitto derivante dal reato di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, co. 1 e co. 2, n. 1 c. p.), posto in essere dall’imputato nella qualità di professionista abilitato, che aveva rilasciato in più di 139 casi l’asseverazione richiesta dalla legge ai fini dell’attestazione dei requisiti tecnici necessari alla realizzazione degli interventi ammessi al *Superbonus*. La corte, nella sua decisione, inizia esaminando la condotta tenuta dall’imputato, vagliando se egli si fosse attenuto o meno ai suddetti doveri di diligenza e perizia e, infine, conclude valutando la legittimità del sequestro disposto nei suoi confronti. Sebbene il ricorrente non considerasse sussistenti né il *fumus* né il *periculum in mora*, la Cassazione prova passo dopo passo che le due condizioni per l’applicazione del sequestro sono entrambe pienamente soddisfatte. A sostegno della loro tesi i giudici rilevano che nell’attività svolta dal professionista risultano delle anomalie, prima fra tutte la circostanza che i premi dei contratti assicurativi che egli avrebbe dovuto stipulare a garanzia di eventuali danni provocati dalla sua attività erano stati pagati dall’impresa che effettuava i lavori, fatto, questo, singolare, dal momento che è proprio sul lavoro svolto dall’impresa che il tecnico dovrebbe esercitare il suo controllo. Altra anomalia è che l’imputato non aveva emesso alcuna fattura a fronte dei pagamenti ricevuti dall’impresa e, inoltre, la firma da lui apposta alle asseverazioni non sembra affatto autografa, tanto da apparire del tutto identica anche su altri documenti. Da tutti questi fattori la corte ha concluso che l’attività di asseverazione svolta sembra essere automatica, “operata in assenza di quelli

²⁹⁸ Cass. pen., sez. III, 13 ottobre 2022, n. 42010.

accertamenti e quelle verifiche che sono alla base dell'attività in questione". A ciò si aggiunge che i dati asseverati non coincidono con quelli di altra documentazione; basti pensare che il computo metrico allegato è quasi sempre non pertinente, che il relativo importo complessivo dei lavori non coincide con quanto dichiarato nell'asseverazione e che viene dichiarato erroneamente il comune di ubicazione dell'edificio oggetto dell'intervento, facendolo rientrare tra quei comuni per cui gli importi massimi ammissibili sono incrementati del 50%.

L'esito necessario di questo ragionamento è la legittimità del sequestro preventivo delle somme presenti sul c/c del professionista ai fini della successiva confisca. In risposta al ricorrente, che riteneva illegittimo il sequestro delle somme presenti sul suo conto, dal momento che erano utilizzate per fini personali e non era provata la loro riconducibilità ai reati ipotizzati, la corte afferma, richiamando le Sezioni Unite dell'anno prima, che tale misura è giustificata, in quanto "la confisca del denaro va sempre qualificata come diretta, e non per equivalente, in considerazione della natura fungibile del bene, con la conseguenza che non è ostativa alla sua adozione l'allegazione o la prova dell'origine lecita della specifica somma di denaro oggetto di apprensione"²⁹⁹. La Cassazione conclude, dunque, nel senso del rigetto del ricorso, considerandolo inammissibile e confermando, quindi, la sequestrabilità del denaro dell'asseveratore.

19.8.2. Il ruolo dell'Agenzia delle Entrate

Come si ha avuto modo di notare, la materia in esame è stata non poche volte affiancata da interventi dell'Agenzia delle Entrate, che tramite circolari e risposte ad interpelli ha fornito chiarimenti interpretativi su aspetti poco chiari. Visto il ruolo centrale che essa occupa nell'applicazione del *Superbonus*, è necessario mettere in chiaro la natura delle circolari che emana, in modo da comprendere la loro valenza nei confronti dei contribuenti e di tutti gli operatori del diritto.

Le circolari sono atti di indirizzo interpretativo rientranti nella c.d. prassi amministrativa e non hanno né natura normativa né provvedimento, ma valenza esclusivamente interna. Esse vengono emanate dalle strutture apicali delle Agenzie

²⁹⁹ Cass., sez. un., 27 maggio 2021, n. 42415.

fiscali e degli altri organi che fanno parte dell'Amministrazione finanziaria. Il contenuto delle circolari considerate in senso stretto è formato da indicazioni interpretative generali che garantiscono l'applicazione uniforme da parte degli uffici operativi. Esse differiscono, invece, dai pareri e dalle risoluzioni, che vengono forniti su sollecitazione diretta dell'Amministrazione da parte di uffici o organi interni e che si riferiscono quindi ad una fattispecie concreta.

Sul tema si è espressa anche la giurisprudenza, ribadendo la natura non vincolante delle circolari. Nel caso di specie, il PM lamentava la violazione di legge del provvedimento giurisdizionale adottato dal Tribunale per contrasto con le interpretazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate. La difesa, al contrario, ribatteva affermando che il contenuto delle circolari ministeriali non assume nessun rilievo ai fini della valutazione della legittimità di un provvedimento giurisdizionale. La Cassazione ³⁰⁰, pur accogliendo il ricorso del Pubblico ministero, condivide la prospettazione difensiva, ribadendo che “la circolare è un mero atto interno alla pubblica amministrazione e non esplica alcun effetto vincolante non solo per il giudice penale, ma anche per gli stessi destinatari, poiché non può comunque porsi in contrasto con l'evidenza del dato normativo” ³⁰¹. Il contenuto delle circolari, dunque, “è soltanto una lettura di un testo normativo, non un'interpretazione autentica vincolante *erga omnes*” ³⁰². Conseguenza di ciò è che il contribuente rimane pienamente libero di adottare un comportamento non uniforme a quanto prevede la circolare, così come lo rimane la stessa autorità che l'ha emanata, gli uffici sottordinati (anche se è raro che si discostino) ed il Giudice tributario stesso. Un esempio di come l'Agenzia sia pienamente libera di discostarsi dalle sue stesse posizioni è fornito dalle circolari n. 24/E dell'8 agosto 2020 e n. 23/E del 23 giugno 2022, riguardanti la sequestrabilità dei crediti d'imposta in capo al cessionario. Se con la circolare del 2020 l'Agenzia sosteneva l'insequestrabilità del credito ove venga rilevato che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, sostenendo che il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta, due anni dopo ha invertito tale orientamento, affermando che “l'eventuale dissequestro di crediti acquisiti illegittimamente non

³⁰⁰ Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2022, n. 45558.

³⁰¹ Cass., sez. un., 2 novembre 2007, n. 23031.

³⁰² Cass. pen., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 40867.

costituisce *ex se* circostanza idonea a legittimare il loro utilizzo in compensazione”. D’altro canto, per evitare che il contribuente venga lasciato in una condizione di costante incertezza, la dottrina e la giurisprudenza riconoscono uno stato di affidamento tutelabile della posizione giuridica del singolo che si affida in buona fede alle interpretazioni fornite dall’Amministrazione finanziaria³⁰³. A tal riguardo, lo stesso art. 10, comma 2, L. n. 212/2000 ha previsto la non sanzionabilità del contribuente “che si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell’Amministrazione finanziaria”. Inoltre, per far sì che il contribuente sia sempre informato degli sviluppi interpretativi della normativa tributaria, l’Amministrazione è tenuta a portare a conoscenza del contribuente in modo tempestivo e con mezzi idonei le circolari e le risoluzioni emanate (art. 5, comma 2 Statuto dei diritti del contribuente).

19.8.3. I controlli

Una delle critiche rivolte più spesso al *Superbonus* è la mancanza di controlli sull’attività di cessione del credito d’imposta, ove il beneficiario dell’agevolazione decida di optare per quest’opzione. In effetti, è questa la causa di molte questioni che giungono prima in Tribunale e poi davanti alla Corte di cassazione e che hanno ad oggetto proprio l’esistenza stessa dei crediti, che si scoprono inesistenti perché derivanti da un diritto di detrazione inesistente, a sua volta conseguente al mancato svolgimento degli interventi previsti.

Accogliendo un ricorso presentato dal Procuratore della Repubblica contro la decisione del tribunale del riesame di Parma, che aveva ordinato il dissequestro dei crediti d’imposta propri del cessionario Poste Italiane S. p. A., la Cassazione ha chiarito quale comportamento deve tenere chi riceve dei crediti d’imposta in attuazione delle opzioni previste dal meccanismo del *Superbonus*³⁰⁴.

La corte ha affermato che se da un lato è vero che le disposizioni del Decreto rilancio non attribuiscono al cessionario il compito di effettuare controlli circa l’effettiva spettanza del beneficio fiscale in capo al soggetto cedente, dall’altro è

³⁰³ A. CARINCI-T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Op. cit., p. 21.

³⁰⁴ Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2022, n. 45558.

altrettanto vero che l'impresa di distribuzione dei servizi avrebbe dovuto, in adempimento del principio generale di diligenza per chi opera sul mercato, attivarsi per essere certa che dall'acquisto non sarebbero derivate conseguenze per lei pregiudizievoli. Tenere una condotta diligente non è una raccomandazione meramente astratta, ma è anzi d'interesse del cessionario stesso, poiché ben potrebbe trovarsi nella situazione in cui il credito acquistato è in realtà inesistente e potrebbe essere sequestrato dopo la corresponsione del prezzo. Entrando più nello specifico della questione, i giudici di legittimità si soffermano sul ruolo dell'UIF (Unità di Informazione Finanziaria) della Banca d'Italia, che aveva rivolto agli operatori soggetti al rispetto della normativa antiriciclaggio (tra cui, appunto, anche Poste Italiane S. p. A.) alcune segnalazioni circa delle anomalie del sistema di cessione del credito. L'UIF è stata istituita nel 2007 dalla normativa antiriciclaggio (D. Lgs. n. 231/2007), per conformarsi a criteri internazionali che prevedono in ciascuno Stato la presenza di una *Financial Intelligence Unit* pienamente autonoma nel cercare di contrastare fenomeni di riciclaggio, come può essere considerato quello in esame³⁰⁵. Tale contrasto avviene tramite la raccolta di informazioni provenienti dalle Pubbliche Amministrazioni che sono sintomatiche di poca chiarezza e potrebbero celare un meccanismo di riciclo di denaro. In applicazione di tale procedimento ed anche su spinta europea³⁰⁶, l'UIF era intervenuta sin dal 2020 con delle comunicazioni per mettere in guardia le Pubbliche Amministrazioni su fattori di rischio inerenti ad attività potenzialmente illecite venute a galla nel corso della pandemia. Era stato rilevato il pericolo di truffe, fenomeni corruttivi, manovre speculative e addirittura acquisizione da parte di organizzazioni criminali e si erano, quindi, sollecitati gli operatori del settore finanziario ad effettuare controlli più penetranti sul meccanismo del *Superbonus*, terreno di potenziali operazioni fraudolente, in modo tale da garantire che “gli interventi pubblici raggiungano gli obiettivi prefissati, sostenendo effettivamente persone e imprese in

³⁰⁵ uif.bancaditalia.it

³⁰⁶ In particolare, Europol nel report del 27 marzo 2020 “*Pandemic profiteering: how criminals exploit the COVID-19 crisis*” nota come durante la pandemia “*criminals have quickly seized the opportunities to exploit the crisis by adapting their modes of operation or developing new criminal activities. Organised crime groups are notoriously flexible and adaptable and their capacity to exploit this crisis means we need to be constantly vigilant and prepared*”, incitando gli stati membri ad occuparsi tanto della crisi pandemica tanto della criminalità che in essa trae vantaggio.

difficoltà, prevenendo possibili effetti distorsivi e preservando l'integrità dell'economia legale”³⁰⁷. Tra le misure suggerite, rientra il potenziamento dell'intervento dei professionisti competenti a rilasciare visti di conformità e asseverazioni, in modo tale da monitorare *ex ante* eventuali comportamenti funzionali alla creazione artificiosa dei medesimi crediti. Inoltre, occorrerebbe monitorare maggiormente i cessionari e le attività da essi svolte, dal momento che la normativa non pone limitazioni né al numero di cessioni né alla tipologia di cessionari ammissibili (tanto banche ed intermediari finanziari tanto fornitori di beni e servizi e persone fisiche) e questo potrebbe provocare effetti collaterali, consentendo, ad esempio, la monetizzazione dei *bonus* tramite capitali illeciti. Questo *excursus* sulle attività svolte dall'UIF serve a dimostrare come esso avesse messo in guardia gli operatori del settore, segnalando tanto le anomalie più ricorrenti quanto i comportamenti da migliorare, senza, tuttavia, essere ascoltato, tant'è che la stessa Poste Italiane S. p. A. hanno svolto queste attività di controllo solo in una fase successiva all'acquisto del credito, rilevando anch'essa alcune anomalie.

Nel dirimere la questione portata alla sua attenzione, la corte ha fissato un parametro guida per tutti i casi futuri riguardanti l'eventuale responsabilità del cessionario. Per escludere qualsiasi coinvolgimento con fattispecie criminose legate alla cessione del credito e, quindi, per dimostrare la sua estraneità al fatto, non è sufficiente che egli sia in buona fede, ma è necessario l'aver agito con diligenza. Tale diligenza è dimostrata solo se è dimostrato l'aver compiuto gli accertamenti necessari ad eliminare, preventivamente alla cessione, i dubbi circa l'eventuale volontà del cedente di frodare il sistema³⁰⁸. La condotta del cessionario dev'essere quindi verificata in sede giudiziaria ed è per questo che nel caso di specie la Cassazione annulla l'atto di dissequestro e rinvia la questione al Tribunale.

³⁰⁷ Comunicazione UIF del 16 aprile 2020, p. 1.

³⁰⁸ Sentenza Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2022, n. 45558 con nota di A. GASPARRE, *Superbonus: sequestrabile il profitto illecito anche se il credito è stato ceduto*, in *Diritto & Giustizia*, fasc. 208, 2022, p. 8.

19.8.4. La sequestrabilità dei crediti ceduti

Uno dei temi più importanti toccati sul tema del *Superbonus* dalla Corte di cassazione è stato la sequestrabilità o meno dei crediti d'imposta ceduti dal beneficiario al cessionario, dopo aver optato per l'opzione della cessione rispetto a quella della detrazione diretta.

Prima di entrare nel merito delle questioni esaminate dalla Cassazione, occorre fare una breve disamina sull'istituto del sequestro, sia nella sua forma preventiva che impeditiva, entrambi richiamati dalle sentenze di legittimità.

Il sequestro è disciplinato dall'art. 321 c.p.p., che tratta al primo comma del sequestro impeditivo ed al secondo di quello funzionale alla successiva confisca. Per quanto riguarda il primo, esso si applica quando la libera disponibilità di una "cosa pertinente al reato" minaccia di aggravare o protrarre le conseguenze del reato ovvero agevolare la commissione di altri illeciti. Come si vedrà, la giurisprudenza interpreta l'espressione "cosa pertinente al reato" nel senso che deve sussistere un legame tra il bene di cui si chiede il sequestro ed il reato posto in essere, non essendo, invece, richiesto un nesso tra la cosa e l'autore del fatto illecito. L'ipotesi di sequestro disciplinata dal comma 2, al contrario, prescinde da qualsiasi valutazione circa l'idoneità della cosa a causare qualche conseguenza, poiché può essere disposto dal giudice in tutti i casi in cui sia consentita o imposta la confisca (art. 240 c.p.). Tale previsione è legata all'idea che i beni per cui è prevista la confisca siano connotati da una pericolosità intrinseca, stabilita, in sostanza, per legge³⁰⁹. Gli aspetti in comune delle due forme di sequestro sono i requisiti applicativi: *fumus commissi delicti* e *periculum in mora*. Il primo richiede al giudice competente di valutare se esistano indizi gravi, precisi e concordanti circa il verificarsi del fatto di reato, mentre il secondo richiede una valutazione sul possibile danno in cui potrebbe incorrere il diritto tutelato se rimanesse senza alcuna forma di cautela giuridica³¹⁰.

Tornando alle pronunce della Corte di cassazione, si sottolinea in via preliminare che i ricorsi degli imputati non sono quasi mai volti a confutare i reati che li si

³⁰⁹ P. TONINI-C. CONTI, *Manuale di procedura penale*, Op. cit., p. 509.

³¹⁰ F. BONCOMPAGNI, *Sequestro finalizzato alla confisca*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Op. cit., p. 1037.

contestano, ma propongono un tema “inedito” nella giurisprudenza di legittimità, ossia, appunto, la sequestrabilità dei crediti d’imposta ceduti. Molto è stato detto al riguardo, tanto da dottrina che da giurisprudenza, e l’unica vera conclusione raggiunta è che le due sono di orientamenti diametralmente opposti ed inconciliabili. Vista la copiosità di argomentazioni sul tema ed a fini semplificatori, si procederà sin da subito ad enunciare le conclusioni raggiunte sul tema, per poi riavvolgere il nastro e guardare alle motivazioni che hanno portato dottrina e giurisprudenza alle rispettive conclusioni. Procedendo in questa prospettiva, si nota come la giurisprudenza sostiene nettamente che, in caso di accertamento di un vizio del diritto di detrazione del beneficiario, i crediti d’imposta acquistati dal cessionario sono sequestrabili, nonostante la sua buona fede, ponendo, quindi, notevoli limiti alla circolazione dei crediti fiscali, dall’altra parte, mentre la dottrina è restia nel giungere alle stesse conclusioni, sostenendo che in questo modo si finirebbe per sanzionare un soggetto che è invece vittima del sistema fraudolento architettato dal cedente.

Ripercorrendo il percorso logico sotteso a queste affermazioni, la prima questione che sembra sensato analizzare è il rapporto tra il diritto di detrazione del beneficiario dell’agevolazione ed il credito d’imposta maturato dal cessionario. La tematica è stata portata all’attenzione dei giudici di legittimità da più di un ricorso e questo è indicativo dell’importanza che ricopre nel meccanismo del *Superbonus*. Il motivo per cui si analizza tale rapporto prima di ogni altro motivo di ricorso è legato al fatto che esso è prodromico rispetto a qualsiasi altra considerazione sul tema della sequestrabilità dei crediti d’imposta, in quanto condizione del sequestro del credito è che questo sia viziato e per accertare tale requisito è necessario capire in prima battuta se tale vizio può o meno derivare dal diritto di detrazione del cedente. Nei casi portati all’attenzione della Cassazione ³¹¹, i difensori dei cessionari contestavano l’ordinanza con cui i tribunali avevano ordinato il sequestro dei crediti d’imposta acquistati dai ricorrenti ai sensi dell’art. 121, comma 1, lett. b), sostenendo che fosse basata su un presupposto errato: l’aver considerato alla stessa stregua il diritto alla detrazione ed il credito d’imposta. Secondo i tribunali e, come si vedrà, anche secondo la Cassazione, l’acquisto di un credito d’imposta

³¹¹ Sentenze Cass. pen., sez. III, nn. 40865 e 45558 del 2022.

di pari valore della detrazione di cui si fruirebbe se non si optasse per l'opzione della cessione non è un acquisto a titolo originario, ma è, semplicemente, una modalità alternativa di beneficiare del meccanismo del *Superbonus*, con lo scopo di monetizzare in tempi più brevi un proprio diritto. A parere dei giudici, quindi, si tratta di un acquisto a titolo derivativo, tramite cui il beneficiario “si spoglia del proprio diritto alla detrazione, che assume la veste di un credito suscettibile di circolare nei termini indicati dalla legge e che viene contestualmente ceduto”³¹². Non si tratterebbe, dunque, di un'estinzione di un diritto alla detrazione in capo al beneficiario e di una contestuale costituzione *ex nihilo* di un credito in capo al cessionario, non essendo un fenomeno novativo, ma soltanto l'evoluzione del primo al secondo. La conseguenza di questo ragionamento è che un eventuale vizio del diritto di detrazione colpisce inevitabilmente anche il credito del cessionario, dal momento che i due sono strettamente legati l'un l'altro, rendendolo quindi sequestrabile. A supporto di questa tesi, la giurisprudenza aggiunge che “le comunicazioni inviate alla Piattaforma per le cessioni dei crediti dell'Agenzia delle Entrate non rappresentano né sostituiscono gli atti contrattuali di cessione del credito intervenuti tra le parti, che restano disciplinati dalle pertinenti disposizioni civilistiche”, a conferma del fatto che tale comunicazione ha l'unica funzione di rendere noto all'Amministrazione finanziaria l'avvenuta cessione, ma non implica assolutamente il riconoscimento dell'esistenza e dell'effettiva spettanza della detrazione da cui il credito trae origine³¹³. Di diverso avviso sono, invece, le tesi difensive, secondo cui il committente dei lavori non è titolare di alcun credito d'imposta al momento della cessione e, pertanto, non può cedere alcunché. Quella che viene impropriamente definita cessione sarebbe in realtà una rinuncia al diritto alla detrazione da parte del committente, che viene monetizzato mediante un corrispettivo conferito dal cessionario, che diviene a sua volta titolare di un credito di imposta. A sostegno di questa tesi, la dottrina fa riferimento sia alla Relazione illustrativa del D. L. n. 34/2020, sia ad interventi dell'Agenzia delle Entrate, che, riferendosi all'opzione della cessione del credito, parlano di “trasformazione”, lasciando intendere che la cessione determina una trasformazione della detrazione

³¹² Così la già citata sentenza n. 40865, p. 10.

³¹³ In questo senso la già nominata sentenza n. 45558/2020, p. 2.

in un credito d'imposta. Inoltre, a proposito del recupero d'imposta, il comma 4 dell'art. 121 specifica che i cessionari ed i fornitori rispondono solo per eventuali errori nell'utilizzo dello stesso, escludendo, quindi, qualsiasi verifica sul diritto alla detrazione a monte. Il successivo comma 6, poi, statuisce che, se è accertata l'inesistenza del diritto alla detrazione, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti del committente e, solo in caso di compartecipazione dolosa o con colpa grave nella condotta, anche nei confronti del fornitore. La ricostruzione effettuata dagli studiosi tende quindi a circoscrivere la responsabilità del terzo cessionario ai soli casi di concorso doloso e ad affermare, quindi, che egli non può subire gli effetti pregiudizievoli conseguenti a condotte illecite attribuibili esclusivamente al primo beneficiario. Il corollario di queste premesse è inevitabilmente che il credito di imposta ceduto non può considerarsi come pertinenza del reato ed applicare il sequestro significherebbe violare il principio di pertinenzialità tra il reato ed il bene sequestrato. Ad ulteriore sostegno di questa tesi vi è la considerazione che, ove il cessionario non sia di primo livello, come nel caso esaminato dalla corte, ma abbia ricevuto i crediti d'imposta a sua volta da un altro cessionario (in virtù dell'art. 121, comma 1, lett. b), che consente di effettuare tre successive cessioni se compiute nei confronti di banche ed intermediari finanziari), tali successive cessioni gli rendono difficile "vedere" l'origine del proprio credito, impossibilitandolo ad effettuare alcun controllo.

La seconda questione da analizzare è la distinzione tra risarcibilità del danno e sequestrabilità. A parere della Cassazione, i ricorrenti sbagliano nel pensare che un credito derivante da un diritto di detrazione inesistente possa essere portato in compensazione senza che intervenga un sequestro, poiché il comma 5 dell'art. 121 (riguardante l'eventuale accertamento dell'insussistenza del diritto alla detrazione) parla di "recupero", dando quindi per scontato che il credito ben potrebbe essere stato utilizzato da parte del cessionario e che quindi l'Agenzia delle Entrate potrebbe trovarsi ad agire anche in questa circostanza. Diversa è invece la risarcibilità del danno subito dal terzo cessionario, a cui nessuna norma toglie il diritto di agire nei confronti del cedente per ottenere il risarcimento delle somme spese per acquistare un credito in realtà inesistente. Il ragionamento seguito dai

giudici deriva dalla necessità di tenere separato il piano tributario da quello penale, rischiando altrimenti di applicare al secondo i criteri del primo. Infatti, se sul piano tributario si è concordi nel dire che la recuperabilità del credito nei confronti del cedente è legittima, sul piano penale è altrettanto legittimo il sequestro preventivo nei confronti di un bene (i crediti d'imposta) che si vuole evitare continui ad essere in circolazione. A conferma di questa conclusione, i giudici si rifanno all'art. 28-*ter* del D. L. n. 4/2022 sui "termini di utilizzo di crediti d'imposta sottoposti a sequestro penale", che detta, appunto, le condizioni di utilizzo dei crediti una volta cessati gli effetti del provvedimento di sequestro, confermando indirettamente la sequestrabilità degli stessi. Ulteriore indizio in tal senso è stato fornito dall'audizione del Direttore Generale dell'Agenzia della Entrate avvenuta nel febbraio 2022, che ha ribadito come, in caso di sequestro di crediti inesistenti da parte dell'Autorità giudiziaria, in quanto "cose pertinenti al reato", tali crediti diventano inutilizzabili dal terzo cessionario, anche in buona fede, al quale pertanto non resta che rivalersi nei confronti del cedente³¹⁴. Secondo la corte, dunque, dalla lettura della norma risulta evidente che il sequestro penale dei crediti d'imposta non è impedito dall'art. 121. Traendo le fila del discorso, la Cassazione ha dettato un principio forte ed allo stesso tempo controverso, ossia che quando si parla di buona fede non si deve intendere soltanto l'estraneità all'attività illecita, ma anche l'incolpevole affidamento che si è riposto nel pensare di aver adempiuto agli obblighi di informazione volti ad evitare un rimprovero a titolo colposo. A tale constatazione non sono mancate risposte e critiche da parte della dottrina, critiche su cui ci si soffermerà successivamente.

Un altro aspetto da sottolineare riguardo alla pertinenzialità dei crediti d'imposta rispetto al reato concerne il sequestro c.d. impeditivo non finalizzato alla confisca *ex art. 321, comma 1, c.p.p.* Tale tipologia di sequestro implica l'esistenza di un collegamento tra il reato e la cosa e non tra il reato e ed il suo autore, pertanto, possono essere oggetto del provvedimento anche le cose di proprietà di un terzo, estraneo all'illecito ed in buona fede, se la loro libera disponibilità è idonea a costituire un pericolo ai sensi del suddetto articolo. Ne consegue, quindi, che, ai fini

³¹⁴ Audizione in Senato del Direttore Generale dell'Agenzia della Entrate in data 10 febbraio 2022, V commissione bilancio, pag. 13.

di decidere sulla sequestrabilità dei crediti, non rileva l'eventuale responsabilità del terzo cessionario, occorrendo soltanto verificare, piuttosto, l'idoneità della libera disponibilità della *res* a costituire un rischio di aggravio del reato o di agevolazione di altri. Tuttavia, a parere della dottrina, tale idoneità non si verifica mai, dal momento che il reato si consuma già nel momento dell'esercizio dell'opzione di cessione, momento in cui i crediti vengono resi visibili all'Agenzia delle Entrate e possono, quindi, pregiudicare gli interessi erariali. Conseguenza di ciò è che la condotta tenuta dal cessionario può configurarsi solo come postfatto non punibile³¹⁵, essendo l'acquisto da questo effettuato prodromico solo all'utilizzo in compensazione del credito e non anche all'esercizio (già avvenuto) dell'opzione³¹⁶. Altro tema centrale, affrontato dalla Cassazione nella sentenza n. 40865/2022, riguarda la natura del sequestro. A parere del ricorrente, sequestrando le somme presenti sul conto corrente del cessionario, si aveva surrettiziamente trasformato un sequestro impeditivo, che deve avere ad oggetto le cose specificamente pertinenti al reato, in un sequestro per equivalente, non consentito nei confronti del terzo in buona fede. A sostegno della sua tesi, il ricorrente evidenziava che nel patrimonio sottoposto a sequestro non si trovassero soltanto i crediti d'imposta di cui si contestava l'esistenza, ma anche tanti altri, dal momento che egli aveva acquisito nel medesimo arco temporale ulteriori quantitativi di crediti anche da altri soggetti. Veniva, quindi, evidenziato come tutti i crediti acquistati in applicazione della procedura di cui all'art. 121 del decreto rilancio confluissero in un unico *plafond*, "confondendosi e perdendo completamente di vista la loro origine per diventare un tutt'uno". Date queste premesse, il ricorrente lamentava che, nell'impossibilità di identificare singolarmente i crediti ritenuti indebiti, si fosse proceduto a sottoporre a sequestro un importo di corrispondente valore a quello ipotizzato come illecito, seguendo il paradigma tipico del sequestro per equivalente. La corte risponde a questa censura di illegittimità affermando che il provvedimento in forza del quale è stato disposto il sequestro ha individuato l'oggetto della misura in modo specifico e sufficientemente dettagliato, richiamando i "crediti d'imposta correlati alle

³¹⁵ G. ESCALAR, *La responsabilità dei cessionari per l'utilizzo dei bonus edilizi*, *Op. cit.*, p. 783.

³¹⁶ In questo senso il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 agosto 2020: "L'accettazione del cessionario è prestata al fine di utilizzare "i crediti d'imposta in compensazione sulla base delle rate residue di detrazione non fruite dal beneficiario originario".

detrazioni fiscali previste dagli artt. 119 e 121 D. L. n. 34/2020” ceduti dal primo cessionario al ricorrente. Su questi presupposti i giudici difendono il sequestro disposto, affermando che esso “non trasforma in un bene fungibile ciò che, per contro, possiede *ab origine* un’effettiva e propria individualità”.

A conferma della posizione assunta della giurisprudenza di legittimità, si riportano altri casi in cui è giunta alle stesse conclusioni. Con la sentenza n. 44647 del 2022, la Cassazione ha annullato l’ordinanza con cui il Tribunale del riesame annullava il decreto di sequestro dei crediti d’imposta ceduti nell’ambito della normativa del *bonus* facciate, considerandoli profitti del reato di truffa aggravata commesso dal beneficiario e, quindi, confiscabili. A sostegno della sua tesi la corte enuncia dei principi di diritto, tra cui la considerazione che potrebbero essere i terzi cessionari, anche in buona fede, a trasferire i crediti ad altri terzi, dietro corrispettivo o a portarli in compensazione con crediti dovuti all’Erario, aggravando, in tale modo, le conseguenze dei reati ipotizzati e provocando un danno ingentissimo all’Erario³¹⁷. Lo stesso principio è ribadito nella pronuncia n. 40867, con cui la corte disponeva il sequestro dei crediti considerati profitto dei reati di associazione a delinquere finalizzata alla commissione di più delitti di truffa, evasione fiscale e falso al fine di beneficiare indebitamente del *Superbonus*³¹⁸. Un caso peculiare è poi quello analizzato nella sentenza n. 42012, riguardante un meccanismo fraudolento realizzato mediante l’uso di società con compagini sociali sovrapponibili (essendo il 50% del capitale di proprietà degli indagati al 50% delle quote di ciascuno), che avevano emesso fatture, reciprocamente l’una nei confronti dell’altra, per importi rilevanti e pari alla quasi totalità dei costi. Le fatture emesse dalle due società erano di acconto e cioè relative a lavori ancora da completare e, inoltre, i lavori dichiarati non erano coerenti con il valore dei lavori fatturati a titolo di acconto. Oltretutto “in relazione a n. 182 interventi oggetto di relazioni tecniche da parte dei professionisti, non risultava ancora dichiarato, né avviato alcun cantiere; per quanto riguarda, invece, i 58 cantieri già dichiarati come avviati, dai sopralluoghi eseguiti, è emersa l’inesistenza di n. 3 cantieri”³¹⁹. Questo

³¹⁷ Cass. pen., sez. II, 23 novembre 2022, n. 44647.

³¹⁸ Cass. pen., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 40867.

³¹⁹ S. SERVIDIO, *Superbonus 110% e fatture per operazioni inesistenti*, in *Immobili & proprietà*, 2023, n. 1, p. 45.

meccanismo avrebbe consentito agli indagati di realizzare un duplice obiettivo: da un lato, di conseguire indebitamente ingenti liquidità monetarie di lecita provenienza (ottenute tramite la cessione dei crediti a banche o intermediari finanziari); dall'altro, di eludere il Fisco mediante l'indebita compensazione dei crediti d'imposta, conseguendo un risparmio di spesa. Tali circostanze vengono ritenute dai giudici sufficienti per ravvisare il *fumus* dei reati contestati ed in particolare di quello di emissione di fatture per operazioni inesistenti. I giudici concludono, quindi, che i crediti di imposta erano inesistenti nella realtà, ma esistenti sulla carta ed erano idonei all'utilizzo fiscale ³²⁰ e dispongono, pertanto, il sequestro dei crediti non nei confronti delle società emittenti, ma di quelle che si sono avvalse delle fatture, conseguendo il profitto per effetto della cessione.

Il principio di diritto fissato dalla Cassazione con questa pronuncia è che la fruizione dei bonus fiscali per gli interventi edilizi è indissolubilmente vincolata all'esecuzione completa delle opere, secondo quanto indicato negli atti abilitativi e nei tempi previsti. Le spese, per potere essere detratte con i vari *bonus*, devono essere fatturate e pagate durante il periodo di vigenza dei *bonus* stessi, pertanto, è possibile anticipare i pagamenti anche per i lavori ancora da eseguirsi, ma il beneficio della detrazione è revocato qualora i lavori non terminino per intero come indicato nei relativi titoli edilizi ³²¹.

19.9. Ulteriori considerazioni circa le posizioni della dottrina

Le posizioni assunte dalla dottrina ³²² meritano ulteriori approfondimenti e si passa, quindi, ad analizzarle più nello specifico. Essa è ferma nell'affermare l'acquisto a titolo novativo del credito d'imposta e quindi la sua irrecuperabilità in capo al cessionario in buona fede e, di conseguenza, l'impossibilità di incriminarlo per indebita compensazione, che è, invece, pienamente legittima. Essa contesta, quindi, il sequestro preventivo di tali crediti, privo del suo presupposto, in quanto la loro disponibilità non è in grado di aggravare o protrarre le conseguenze del reato ovvero

³²⁰ Cass. pen., sez. III, 8 novembre 2022, n. 42012.

³²¹ G. BENEDETTI, *Il sequestro dei crediti fiscali del superbonus e del bonus facciate*, in *Immobili & proprietà*, 2023, n. 2, p. 109.

³²² G. ESCALAR, *La responsabilità dei cessionari per l'utilizzo dei bonus edilizi*, *Op. cit.*, pp. 777-785.

agevolare la commissione di altri reati. Il ragionamento della dottrina si articola su quattro punti: l'acquisto del credito a titolo originario, l'irrecuperabilità del credito in capo ai cessionari in buona fede, l'assenza di un obbligo di diligenza dei cessionari e, infine, l'uso legittimo in compensazione di detti crediti.

Il dibattito circa la natura dell'acquisto dei crediti d'imposta e delle conseguenze che la questione ha sul piano della sequestrabilità o meno del credito è già stato affrontato, pertanto, si ricorda soltanto che, a parere della dottrina, il riconoscimento dell'esistenza del credito d'imposta ai cessionari o ai fornitori non può dipendere dalla spettanza della detrazione, poiché i beneficiari non provvedono a trasferire il proprio diritto, ma attribuiscono un diritto nuovo e di diversa natura, trattandosi quindi di un fenomeno novativo. A tal proposito, va aggiunto che la dottrina giunge a questa conclusione sulla base della lettura fornita all'art. 121, comma 7, D. L. n. 34/2000, che stabilisce che "l'esercizio delle opzioni va effettuato in via telematica" e del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020, che non sembra subordinare l'esercizio dell'opzione ad un preventivo accordo tra le parti, ma soltanto alla comunicazione all'Amministrazione finanziaria. La conclusione raggiunta è, dunque, nel senso che il contratto concluso fra le parti, in difetto dell'esercizio dell'opzione, risulta improduttivo di effetti traslativi per il fatto che, non risultando efficace nei confronti dell'AdE, rimane inefficace anche fra le parti.

Per quanto concerne il secondo punto, questo è diretta conseguenza del primo. Essendo il credito acquistato a titolo originario, esso è privo di vizi e non sarebbe legittimo il suo recupero in capo al cessionario, dal momento che il comma 4 dell'art. 121 lo consente solo nel caso di utilizzo irregolare dello stesso. La conseguenza paradossale sarebbe, a parere della dottrina, che il credito sarebbe recuperato due volte: la prima a carico del cedente e la seconda a carico del cessionario.

A proposito, poi, della diligenza richiesta ai cessionari al momento dell'acquisto del credito, la dottrina non la ritiene elemento scriminante ai fini della determinazione della responsabilità del cessionario. Innanzitutto, la normativa del *Superbonus* non ha mai espressamente assegnato ai cessionari specifici doveri e poteri di controllo, né tali obblighi possono desumersi dai generali obblighi di

segnalazione di operazioni sospette previsti dalla normativa antiriciclaggio (D. Lgs. n. 231/2003), che riguardano, per l'appunto, situazioni di riciclaggio. Tali disposizioni, infatti, riguardano anomalie di natura soggettiva concernenti i cedenti o i cessionari ovvero di natura oggettiva sulle operazioni di cessione, ma non hanno nulla a che vedere con la sussistenza dei presupposti della detrazione d'imposta, risultando quindi difficile credere che impongano dei controlli sulla spettanza o meno della detrazione. Non appare dunque corretta agli occhi della dottrina la generica sovrapposizione operata dalla Cassazione tra gli obblighi imposti ai fini antiriciclaggio ed il regime di responsabilità dei cessionari ³²³. A ciò si aggiunge che per la fruizione di determinati *bonus* fiscali edilizi è richiesto il rilascio di una particolare documentazione (visto di conformità, asseverazione dei requisiti tecnici e della congruità delle spese) ed è proprio questa documentazione che dovrebbe sollevare da ogni responsabilità di verifica i cessionari, conferendo a professionisti qualificati la funzione di garantire la sussistenza dei presupposti a cui è subordinata la spettanza della detrazione d'imposta.

Si arriva, dunque, all'ultimo punto argomentato dalla dottrina: la compensabilità dei crediti d'imposta acquistati in buona fede. È questa la necessaria conclusione di un ragionamento che parte col negare che, fuori dai casi di concorso nel reato, il credito possa essere recuperato in capo al cessionario e che non può quindi essere considerato inesistente. Non essendo, appunto, inesistente, la sua compensazione è pienamente legittima ed è illegittima, invece, la contestazione di indebita compensazione ai sensi dell'art. 10-*quater*, comma 2, D. L.gs. n. 74/2000. Da ciò deriva, inoltre, che anche il sequestro preventivo (art. 321, comma 1, c.p.p.) dei crediti acquistati dal cessionario risulta illegittimo, poiché il suo utilizzo non può aggravare o protrarre le conseguenze del reato ovvero agevolare la commissione di altri reati, proprio perché è pienamente consentito. Tuttavia, ove i crediti siano sottoposti a sequestro, essi possono tornare ad essere usati in compensazione al momento del dissequestro *ex art. 28-ter* D. L. n. 4/2022, che prevede che "l'utilizzo dei crediti d'imposta di cui agli artt. 121 nel caso in cui tali crediti siano oggetto di sequestro disposto dall'Autorità giudiziaria può avvenire una volta cessati gli effetti

³²³ A. RENDA-G. STANCATI, *È responsabile il cessionario per il sequestro di crediti edilizi a prescindere dalla buona fede?*, in *Corriere Tributario*, 2023, n. 4, p. 390, a commento della sentenza della Cassazione penale n. 45558/2020.

del provvedimento di sequestro”. In conclusione, il credito d’imposta dei cessionari e dei fornitori si deve sempre considerare come spettante ed utilizzabile in compensazione, quantomeno nel caso in cui sia stato acquistato in buona fede, anche se derivi dall’utilizzo di una detrazione non spettante. A proposito di buona fede e concorso, si esclude, quindi, che questi due concetti ricomprendano obblighi di diligenza nell’effettuazione di particolari controlli prodromici all’acquisto del credito. Le ragioni apposte dalla dottrina alla base di questa conclusione sono principalmente due: innanzitutto, l’esigenza di favorire la circolazione dei crediti d’imposta ed in secondo luogo anche la creazione di un loro mercato secondario. Questi risultati possono essere perseguiti solo se si garantisce l’utilizzabilità in compensazione dei crediti, “svincolando la loro spettanza alla spettanza della detrazione”, in quanto, diversamente, i terzi non acquisterebbero mai i crediti, temendo di esporsi ad un rischio troppo grande. Inoltre, le decisioni della Cassazione rischiano di generare una spirale virtuosa, poiché, se da un lato hanno il merito di tarpare le ali alle attività criminali, dall’altro, conducono al fallimento decine di piccole e medie imprese edili che si trovano ad avere crediti fiscali a disposizione in misura superiore a quelli da loro utilizzabili e, in assenza di cessione dei medesimi, di fatto in condizioni di insolvenza. Ciò contro cui la dottrina punta il dito è il ruolo assunto dalla giurisprudenza, che non si limita ad attuare o ad interpretare la norma, ma a darle forma attraverso la sua interpretazione autentica, prerogativa che dovrebbe essere propria solo del Legislatore ³²⁴.

20. Crediti per l’attività di Ricerca e Sviluppo

Un altro contesto in cui viene in gioco la disciplina della compensazione dei crediti è quello relativo ad alcune attività legate alla ricerca ed allo sviluppo, che si cerca di supportare e incentivare tramite la concessione di crediti d’imposta ai soggetti che operano nel settore. La disciplina della materia è contenuta nel D.L. n. 145/2013, che, all’articolo 3, commi 1 e 1-*bis*, circostanzia la portata e l’ambito di applicazione della misura. Il comma 1 afferma che è attribuito un credito d’imposta

³²⁴ Nota alla sentenza della Cass. pen., sez. III, 21 settembre 2022, n. 40865 di C. BOSSI, *Attenti al c.d. Superbonus: la Cassazione detta regole*, in *Diritto & Giustizia*, 2022, fasc. n. 188, p. 6.

a tutte le imprese che, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato, effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo. Tale agevolazione è rivolta tanto alle imprese residenti in Italia tanto alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti presenti nel territorio dello Stato (comma 1-*bis*). L'ammontare del credito riconosciuto è stabilito nella misura del 25% delle spese per investimenti R&S sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti. La percentuale è aumentata al 50% della parte dell'eccedenza proporzionalmente riferibile alle spese sostenute per la remunerazione di personale dipendente (comma 6-*bis*). Le attività di ricerca e sviluppo ammesse ad usufruire di questa agevolazione creditizia sono elencate dal comma 4 e sono: lavori sperimentali o teorici finalizzati all'acquisizione di nuove conoscenze; ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire o migliorare conoscenze, da utilizzare per realizzare nuovi prodotti, processi o servizi; l'acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale al fine di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati, compresa l'attività di definizione concettuale, pianificazione e documentazione, nonché l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione sempreché non siano destinati ad uso commerciale, concernenti nuovi prodotti, processi o servizi; realizzazione di prototipi; produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vita di applicazioni o per finalità commerciali. Il comma 6 ha poi ampliato il novero delle spese ammissibili.

Per quanto riguarda le modalità di fruizione del credito, è previsto l'obbligo di indicarlo in dichiarazione ed in più, con la L. n. 145/2018, sono stati introdotti degli obblighi formali. Vige, infatti, un obbligo di asseverazione dell'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e della loro corrispondenza alla documentazione contabile predisposta dall'impresa, asseverazione che dev'essere effettuata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti (comma 11). Inoltre, è previsto l'obbligo di redazione e conservazione di una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti ed i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte, da predisporre in caso di controlli successivi. Nel caso in cui l'attività è

svolta interamente dall'impresa, tale relazione dev'essere predisposta dal responsabile aziendale dell'attività e dev'essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa, mentre, se l'attività è stata commissionata a soggetti terzi, allora sarà il commissionario a rilasciare la relazione all'impresa (comma 11-*bis*).

Modifiche rilevanti sono state apportate dalla Legge di bilancio n. 234/2021, che ha distinto diverse categorie all'interno dell'attività di ricerca e sviluppo: attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sperimentale in campo scientifico e tecnologico; attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi; attività di *design* e ideazione estetica svolte da imprese operanti nel settore tessile e della moda. Le caratteristiche comuni a tutte queste attività sono l'effettività, la pertinenza e la congruità. Tali criteri sottolineano che l'attività svolta deve aver comportato il reale impiego di risorse nella ricerca e che tale ricerca dev'essere pertinente all'oggetto cui è destinata.

Il credito d'imposta previsto per le attività di ricerca è in misura del 20% della base di calcolo per un limite massimo di quattro milioni di euro per il periodo d'imposta fino al 31 dicembre. È del 10% per un massimo di 5 milioni per il periodo successivo e fino al 31 dicembre 2031. Per le attività di innovazione tecnologica, *design* e ideazione estetica il credito d'imposta è attribuito, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, in misura pari al 10% della relativa base di calcolo nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro. Per le attività di innovazione tecnologica specificamente mirate all'innovazione digitale o alla transizione ecologica, il credito corrisponde al 15% per un massimo di 2 milioni di euro annui fino alla fine dell'anno 2022. In ogni caso, è demandata ad un decreto del Ministero dello Sviluppo economico l'emanazione di criteri per l'estensione del credito d'imposta anche in relazione alle stesse attività svolte in settori diversi da quelli sopraindicati.

Fatte queste premesse, si rileva che è in corso un aumento degli atti di recupero dell'Amministrazione finanziaria, che disconosce il credito di cui il contribuente ha fruito in compensazione asserendo la carenza del requisito di "novità" del progetto R&S ed irrogando, quindi, la sanzione prevista dall'art. 13 D. Lgs. n. 471/1997 nel

caso di inesistenza del credito, ossia il 100% ³²⁵. Il campo di applicazione di tale sanzione, così come di quella prevista per il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* D. Lgs. n. 74/2000 (ove dovesse essere superata la soglia di punibilità), è stato specificato tanto dall'Amministrazione finanziaria tanto da Assonime. Entrambe hanno affermato che tali norme sono dirette a contrastare quei comportamenti caratterizzati da aspetti fraudolenti, “in cui l'artificiosa rappresentazione contabile dei crediti in sede di autoliquidazione del debito sia funzionale ad ostacolare o quantomeno a rendere infruttuosa l'azione di controllo ai danni dell'Erario” ³²⁶. Ne consegue, dunque, che vi sono situazioni in cui la mancanza di tale frode non dovrebbe consentire l'irrogazione della sanzione prevista per l'indebita compensazione tramite crediti inesistenti. Le ipotesi che potrebbero ricadere fuori da questo quadro sono due. La prima è il caso in cui i destinatari del beneficio abbiano commesso errori nell'individuare le c.d. attività agevolate, facendovi rientrare fattispecie simili ma non previste dalla normativa. Assonime afferma che “non può *tout court* considerarsi fraudolenta la condotta realizzata dal contribuente nel caso in cui abbia correttamente adempiuto ai vari obblighi documentali e abbia svolto attività che si innestano in più ampi processi di innovazione” ³²⁷. Di conseguenza, dunque, si osserva come un conto è tentare di accedere al credito per attività chiaramente prive dei requisiti necessari per essere considerate agevolate, altro conto è cadere in errore su aspetti valutativi particolarmente complessi. La sanzione prevista per un credito inesistente può essere irrogata solo nei casi in cui l'impresa abbia svolto delle attività che non si qualificano nemmeno in astratto come attività di ricerca e sviluppo e, pertanto, l'Amministrazione finanziaria deve svolgere una valutazione caso per caso, in modo da evitare un'applicazione indiscriminata della sanzione. C'è poi un altro caso che esclude l'artificialità della condotta, ossia ove sussistano i requisiti sostanziali previsti dalla norma istitutiva del credito, ma non siano stati realizzati gli adempimenti formali ³²⁸. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in questo caso è applicabile la sanzione pecuniaria (da 250 a 2500 euro) prevista dall'art. 8 D. Lgs.

³²⁵ D. CRESCENZO, *Delitto di indebita compensazione: focus sui crediti di ricerca e sviluppo*, in *Bilancio e Revisione*, *Op cit.*, p. 59.

³²⁶ Risoluzione Agenzia delle Entrate dell'8 maggio 2018, n. 36/E.

³²⁷ Circolare Assonime del 14 novembre 2019, n. 23.

³²⁸ Agenzia delle Entrate, circolare del 16 marzo 2016, n. 5/E.

n. 471/1997³²⁹. In ogni caso, va sottolineato come tale situazione di incertezza sia dovuta ad una poca chiarezza del requisito principale per accedere al beneficio in esame, ossia il concetto di “novità” del progetto su cui viene svolta l’attività di ricerca e sviluppo. Infatti, è solo nel 2018 che il MiSE (Ministero dello Sviluppo Economico) ha fatto esplicito riferimento al Manuale Frascati quale fonte interpretativa per la determinazione dell’ambito delle attività agevolabili, intendendo la “novità” in senso assoluto rispetto allo stato generale della tecnica ed all’insieme di conoscenze esistenti ossia con riferimento alle nuove conoscenze che non siano già in uso nel settore³³⁰. Conseguentemente, dunque, non possono essere incriminati i soggetti che, prima di questa data, hanno interpretato il concetto di “novità” sulla base delle fonti disponibili in quel momento, sempre che fossero in buona fede. Pertanto, per i periodi d’imposta antecedenti al 2018 è applicabile l’esimente delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa di cui all’art. 10 dello Statuto del contribuente (L. n. 212/2000), che esclude l’irrogazione delle sanzioni “se la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria”.

In conclusione, come già rilevato nei capitoli precedenti, non tutte le violazioni realizzate dal contribuente sono punibili con la sanzione prevista per l’indebita compensazione tramite crediti inesistenti, perché essa prevede che la condotta presenti caratteri di insidiosità. Dunque, è necessario comprendere caso per caso le cause che hanno condotto alla mancanza dei presupposti costitutivi della fattispecie agevolata, poiché “qualora tali presupposti siano assenti per effetto di una costruzione artificiosa del contribuente, il credito dovrebbe essere ritenuto inesistente. Invece, non si può addivenire al predetto esito nel caso in cui i presupposti costitutivi manchino per effetto di una diversa interpretazione della norma, sempreché sia sorretta da buona fede”³³¹.

³²⁹ Circolare Agenzia dell’Entrate del 27 aprile 2017, n. 13/E.

³³⁰ Circolare ministeriale del 9 febbraio 2018 del Ministero dello Sviluppo Economico, n. 59990.

³³¹ Commissione tributaria di Reggio Emilia, sez. VII, sentenza del 28 novembre 2019, n. 2342.

CONCLUSIONI

L'analisi sin qui svolta ha sicuramente due finalità: una, di carattere ricostruttivo, volta, appunto, a ricostruire la fattispecie di reato in sé, evidenziandone gli elementi costitutivi e gli aspetti di maggior criticità; l'altra, che vuole aprire una finestra di attualità su quanto descritto in termini teorici, affrontando questioni ad oggi ancora aperte.

Procedendo per ordine, si è detto delle questioni interpretative concernenti l'art.10-*quater*, a partire dalla definizione di compensazione. Non c'è una risposta univoca al quesito del se in essa sia ricompresa tanto la compensazione verticale tanto quella orizzontale, ma è comunemente accettato che la norma riguardi la compensazione orizzontale, dal momento che vi è il richiamo espresso all'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997. Sull'opportunità di ricompredervi anche quella verticale, dottrina e giurisprudenza si dividono, fornendo la prima una risposta negativa (ritenendo che, altrimenti, si interpreterebbe la norma in modo eccessivamente estensivo) e la seconda positiva.

L'altra importante questione affrontata riguarda i concetti di non spettanza e inesistenza del credito d'imposta. Se il credito inesistente è più facilmente accertabile, dal momento che è quel credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli automatizzati di cui al D. Lgs. n. 471/1997, più controversa è la definizione di "non spettanza". La giurisprudenza di legittimità ne ha fornito un'interpretazione ampia, ricompredendo qualunque credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare è, per qualsiasi ragione normativa, non utilizzabile in compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario.

Con lo scopo di delineare la relazione tra il reato in esame e la corrispondente fattispecie amministrativa di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, parte della ricerca si è focalizzata proprio su come tale rapporto debba essere interpretato, se in termini di concorso o di alternatività. Per fare ciò è stato necessario partire da un esame del principio di *ne bis in idem*, di cui si è ripercorsa l'evoluzione alla luce delle pronunce delle corti sovranazionali. La conclusione raggiunta ha conseguenze tanto sul piano processuale che su quello sostanziale, poiché, se da un lato si è ammessa la possibilità di celebrare contemporaneamente, a

determinate condizioni, i procedimenti amministrativi e penali (c.d. doppio binario), dall'altro si ammette anche che, in virtù del principio di specialità, questo non può significare irrogare due sanzioni per il medesimo fatto. Conseguentemente, in conformità a quanto sancito anche dalla legislazione nazionale, l'unica sanzione irrogabile è quella considerata "speciale", ossia, in genere, quella propria del diritto penale tributario. Tali principi si applicano anche al rapporto tra le norme di diritto penale comune e l'art. 10-*quater*, che è la norma applicabile nel caso di quelle condotte che presentano elementi tipici di entrambe le fattispecie più caratteristiche specifiche del reato tributario. Riguardo agli altri reati del D. Lgs. n. 74/2000, il concorso non si configura sicuramente con le fattispecie di cui agli artt. 5, 10-*bis* e 10-*ter*, concernenti condotte omissive, mentre può configurarsi con gli illeciti di cui agli artt. 2, 3 e 4. Gli altri elementi costitutivi del reato sono poi stati analizzati con lo scopo di comprendere i confini applicativi della norma, non sempre di facile intuizione visti i contrasti tra dottrina e giurisprudenza.

Si è cercato di fornire un quadro generale quanto più completo possibile in modo da esaminare la disciplina del *Superbonus 110%* con tutti gli strumenti necessari. Con lo scopo di rispondere alle domande poste in introduzione alla presente trattazione, si procede per gradi, partendo, innanzitutto, dal tema dei controlli. A parere di chi la critica, infatti, l'agevolazione fiscale introdotta con il D. L. n. 34/2020 porta con sé un problema congenito: l'assenza di controlli nel caso di sconto in fattura e cessione del credito a terzi. Per onore del vero, bisogna riconoscere che la normativa che disciplina tali opzioni (art. 121 del c.d. decreto rilancio) non prevede alcun obbligo di controllo in capo ai cessionari circa l'esistenza del credito che si intende acquistare, conferendo doveri in tal senso soltanto ai professionisti incaricati di redigere il visto di conformità e l'asseverazione. È su quest'ultimo aspetto che fa leva la dottrina, ferma nel ritenere che proprio tali documentazioni dovrebbero sollevare i cessionari da qualsiasi responsabilità in merito all'eventuale inesistenza del credito. La giurisprudenza, invece, è di diverso avviso e sostiene che, esistono degli obblighi generali di diligenza che il cessionario deve rispettare. In particolare, tali obblighi consistono nel tener conto delle prescrizioni della

normativa antiriciclaggio (D. Lgs. n. 231/2007), specificatamente delle indicazioni fornite dall'UIF. Tale autorità aveva, infatti, effettuato delle segnalazioni circa rischi inerenti ad attività potenzialmente illecite venute a galla nel corso della pandemia (ad esempio, truffe, corruzione, manovre speculative) e si erano, quindi, sollecitati gli operatori del settore finanziario ad effettuare controlli più penetranti sul meccanismo del *Superbonus*. A parere della Cassazione, quindi, la buona fede e l'estraneità al fatto è provata solo quando il cessionario si è attivato per accertarsi che la provenienza del credito non fosse illecita, altrimenti si rende responsabile in solido ai sensi del comma 6 dell'art. 121 del D. L. n. 34/2020. Per il momento, è questa l'indirizzo della corte, cui è stato contestato il ruolo assunto in tale scenario, più simile a quello del Legislatore che a quello proprio della magistratura.

Il secondo interrogativo che ci si è posti riguarda la sequestrabilità di tali crediti in capo al cessionario. Anche a questa domanda, ad oggi, non è possibile dare una risposta certa, poiché essa dipende da che si decida di seguire la linea di pensiero dottrinario o giurisprudenziale. In ogni caso, nel cercare di affrontare la questione, tanto dottrina che giurisprudenza sono partite dagli stessi interrogativi: quale sia il rapporto tra il diritto di detrazione del beneficiario dell'agevolazione ed il credito d'imposta maturato dal cessionario; la distinzione tra risarcibilità del danno e sequestrabilità del credito; la pertinenzialità tra i crediti sequestrati ed il reato contestato. Dopo aver analizzato singolarmente tali questioni, le conclusioni raggiunte sono quelle che ci si accinge a riportare. La giurisprudenza considera la cessione del credito come un fenomeno evolutivo del precedente diritto di detrazione, con la conseguenza che il credito ceduto mantiene gli eventuali vizi propri del suddetto diritto. Inoltre, la sequestrabilità del credito non va confusa con il diritto al risarcimento del danno. Il cessionario non perde, infatti, il suo diritto a citare in giudizio il cedente per ottenere il risarcimento del danno subito. In aggiunta, i crediti sono considerati pertinenza del reato, essendo richiesto, ai fini del sequestro impeditivo, il collegamento tra la *res* e l'illecito e non tra la *res* e la persona nei cui confronti viene disposto il sequestro. Dal lato della dottrina, invece, tali conclusioni non sono condivise. Infatti, innanzitutto la cessione è considerata un evento novativo e, pertanto, il credito d'imposta è nuovo e depurato da qualsiasi

possibile vizio. In secondo luogo, essa non riconosce alcun legame tra la *res* sequestrata ed il reato contestato al beneficiario. Invero, il reato si consuma già nel momento dell'esercizio dell'opzione di cessione. Conseguenza di ciò è che la condotta tenuta dal cessionario può configurarsi solo come postfatto non punibile. Il quesito relativo alla compensazione dei crediti d'imposta ceduti è conseguente a quelli sopra affrontati. Se si segue il ragionamento della giurisprudenza, allora il cessionario deve considerarsi responsabile di indebita compensazione, dal momento che il credito è considerato inesistente. In tal modo, gli si irrogheranno la sanzione amministrativa o penale, ove ricorrano i presupposti del reato. Al contrario, seguendo le ragioni della dottrina, che considera il credito esistente perché slegato da qualsiasi vizio del diritto di detrazione del beneficiario, la compensazione è pienamente legittima e rientra, anzi, nei diritti riconosciuti al titolare del credito dalla legge, secondo cui "l'utilizzo dei crediti d'imposta di cui agli artt. 121 e 122 del D. L. n. 34/2020... può avvenire una volta cessati gli effetti del provvedimento di sequestro" (*ex art. 28-ter* D. L. n. 4/2022).

Facendo il punto di quanto detto, ciò che salta subito all'occhio è che sul tema del *Superbonus 110%* dottrina e giurisprudenza hanno assunto posizioni diametralmente opposte. Partendo da un medesimo dettato normativo, queste ne hanno dato interpretazioni diverse: l'una, estrapolando quanto necessario per difendere la posizione, scomoda, dei terzi acquirenti del credito d'imposta; l'altra, che espande i casi di concorso nel reato da parte del cessionario e del fornitore. A tal proposito, si è visto che, come ha anche sottolineato l'Agenzia delle Entrate, per escludere la responsabilità del cessionario è necessario che egli sia estraneo all'illecito ed in buona fede. È su tali concetti di estraneità e buona fede che è intervenuta la giurisprudenza di legittimità, includendovi anche il dovere di attivarsi per accertare la legittimità e l'esistenza del credito acquistato.

Come testimoniano i numerosi sequestri disposti dalla Guardia di Finanza³³² nell'ultimo periodo, le truffe sono state numerose e per somme ingenti, motivi che hanno spinto a adottare il c.d. "Decreto cessione crediti" (D. L. n. 11/2023), ad oggi

³³² Guardia di Finanza, Comunicato Stampa del 1° agosto 2022: "*GDF TREVISO: SUPERBONUS 110%. SCOPERTA FRODE PER OLTRE 24 MILIONI DI EURO*".

convertito nella L. n. 38/2023, in vigore dall'aprile dell'anno 2023. Salvo per alcune eccezioni, tale legge ha introdotto un blocco generalizzato alle opzioni di cessione del credito e sconto in fattura, testimoniando la crescente sfiducia che si nutre nei confronti di tali misure ³³³.

In definitiva, dottrina e giurisprudenza sono partite dal medesimo dato normativo e ne hanno dato interpretazioni diverse, ad oggi apparentemente inconciliabili. Non resta, quindi, che auspicarsi che le divergenze si assottiglino sempre di più fino a trovare un orientamento confacente al dettato normativo. Per il momento, con la presente trattazione si è cercato di far luce sugli aspetti più controversi della disciplina, provando a districarli e a fornirne l'immagine più limpida possibile.

³³³ P. PARISI-P. MAZZA, "Bonus edilizi: le novità del Decreto cessione crediti", in *Pratica Fiscale e Professionale*, 1° maggio 2023, n. 17, p. 2019.

BIBLIOGRAFIA

C. ALBERTINI, *I reati tributari legati al Superbonus 110%*, Altalex.it, 7 dicembre 2022, p. 3.

L. BARBONE, *Questione di diritto, dolo di evasione e irrilevanza di comportamenti colposi*, in R. LUPI (a cura di), *Fiscalità d'impresa e reati tributari*, Il Sole 24 Ore, 2000, p. 72.

R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 3, p. 225.

M. BASILAVECCHIA, *Credito "riportato" ma inesistente: rilevanza penale dell'utilizzo*, in *Corr. Trib.*, 2011, n. 3, p. 215.

M. BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, G. LATTANZI-P. SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Giappichelli, Torino, 2020, pp. 611-612.

M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 7, p. 138.

G. BENEDETTI, *Il sequestro dei crediti fiscali del superbonus e del bonus facciate*, in *Immobili & proprietà*, 2023, n. 2, p. 109.

R. BERGAGLIO, *Superbonus 90%: conseguenze penali in caso di abuso del beneficio fiscale*, in *Ambiente & Sviluppo*, 2022, n. 11. P. 688.

P. BERNAZZANI, *Indebita compensazione*, Utet, Torino, 2017, p. 986.

P. BORRELLI-S. CAPOLUPO-P. COMPAGNONE-L. VINCIGUERRA, *La revisione del sistema penale tributario*, Egea, Milano, 2016, p. 514.

C. BOSSI, *Attenti al c.d. Superbonus: la Cassazione detta regole*, in *Diritto & Giustizia*, 2022, fasc. n. 188, p. 6.

- A. CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA, *Diritto penale dell'economia*, Wolters Kluwer, Milano, 2019, p. 358.
- A. CARINCI-T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2020, pp. 219-223.
- S. CAVALLINI, *L'indebita compensazione*, in R. BRICCHETTI-P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2017, p. 370.
- G. CHECCACCI, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario* a cura di A. GIOVANNINI-A. DI MARTINO- E. MARZADURI, Giuffrè, Milano, 2016
- F. COCCO, *Il doppio binario tributario e penale: impatti sul bilancio*, in *Bilancio e revisione*, 2022, n. 3, p. 60.
- F. COLAIANNI-D. COLOMBO, *Indebita compensazione e dichiarazione fraudolenta tra crediti non spettanti e inesistenti. Focus sul c.d. "superbonus 110%"*, in *Giurisprudenza Penale*, 2021, n. 12, p. 14.
- F. COLAIANNI-M. MONZA, *Commento agli artt. 13 e 13-bis del D. Lgs. 74/2000 mod. D. Lgs. 158/2015*, in I. CARRACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 229.
- D. CRESCENZO, *Delitto di indebita compensazione: focus sui crediti da ricerca e sviluppo*, in *Bilancio e Revisione*, 2023, n. 3, p. 54.
- A. D'AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, Milanofiori Assago, 2017, p.437.
- S. DE BLASIS, *I reati tributari tra confisca allargata e di prevenzione: necessità di coordinamento e nuovi "squilibri" alla luce dell'improcedibilità dell'impugnazione*, 2023, n. 1, *Archivio Penale*, p. 7.
- D. DE GAETANO, *I delitti di documentazione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in I. SCAFATI (a cura di), *Reati tributari e doganali*, Giuffrè, Milano, 2013, p. 312.

M. DI SIENA, *La nuova fattispecie penale criminosa di indebita compensazione: fisiologia di una norma imperfetta*, in *Fisco*, 2006, n. 36.

F. DI VIZIO, *La nuova disciplina penale in materia tributaria dopo la conversione del DL Fiscale: i reati riformati*, in *Il Quotidiano giuridico*, 2020, n. 9.

G. ESCALAR, *La responsabilità dei cessionari per l'utilizzo dei bonus edilizi*, in *Corriere Tributario*, 2022, n. 8-9, pp. 777-785.

G. M. ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, Wolters Kluwer, Milano, 2021, p. 331.

G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale parte generale*, Zanichelli, Bologna, 2019, p. 174.

G. FLORA, *Legge penale tributaria*, in *Digesto delle discipline penalistiche*, UTET, Torino, 1995, p. 382.

G. GAMBOGI, *I nuovi reati tributari*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2020, p. 442.

A. GASPARRE, *Superbonus: sequestrabile il profitto illecito anche se il credito è stato ceduto*, in *Diritto & Giustizia*, fasc. 208, 2022, p. 8.

F. GAVIOLI, *Compensazione dei crediti aumentati ad un milione di euro*, in *OneFiscale.it*, 10 maggio 2023, p. 1.

A. GIARDA-G. VARRASO-A. PERINI, *La nuova giustizia penale tributaria: i reati, il processo*, Wolters Kluwer, Padova, 2016, p. 445.

A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Diritto penale e processo*, 2020, n. 3, p. 316.

A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto Penale Tributario*, Wolters Kluwer, Milano, 2020, pp. 2-3

R. LUCEV, *Diritto penale tributario in Italia: cenni storici*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, Giappichelli, 2022, p. 20.

G. MACCAGNANI, *La nuova disciplina penale tributaria*, Euroconference, Verona, 2015.

A. MANCINI, *Diritto penale tributario*, Laurus Robuffo, Roma, 2019, p. 111.

A. MANCINI, *Il nuovo diritto penale tributario*, Laurus, Roma, 2019, p. 248.

C. MANDUCHI, *Tributi*, in T. PADOVANI (a cura di), *Leggi penali complementari*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 1130

G. MARINUCCI-E. DOLCINI-G- L- GATTA, *Manuale di Diritto Penale*, Giuffrè, Milano, 2020, p. 473.

A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C. F. GROSSO-T. PADOVANI-A. PAGLIARO (a cura di), *Trattato di diritto penale*, Giuffrè, Milano, 2012, p. 624.

E. MASTROGIACOMO, *Commento agli artt. 13 e 13 bis d.lgs. n. 74/2000 mod. d.lgs. n. 158/2015*, in I. CARRACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 270.

E. MASTROGIACOMO, *Le novità penali del D. L. n. 233 del 4 luglio 2006*, in *Il fisco*, 2006, n. 30, p. 4696.

M. MEOLI, *Le pene accessorie nei reati tributari*, in *il fisco*, 2013, n. 10, p. 1465.

G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, Torino, 1984, p. 224.

N. MONFREDA, *La riforma del diritto penale tributario*, Halley, Matelica, 2006, p. 57.

E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2013, pp. 9 ss.

V. NAPOLEONI, in *I Fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Ipsoa, Milano, 2000, p. 321.

C. NOCERINO-S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 342.

A. PALASCIANO-G. PALASCIANO, *Profili di illegittimità costituzionale del patteggiamento subordinato al pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2019, n. 37, p. 3549-3550.

F. PALAZZO, *La recente legislazione penale*, Padova, 1985, p. 191.

G. PANZERA DA EMPOLI-A. SAINI, “Inesistenza” e “non spettanza” dei crediti: la Cassazione rimedia alla scelta semantica del legislatore, *Corriere Tributario*, 2022, n. 3, p.249.

F. PAPARELLA, *L'accollo del debito d'imposta*, Giuffrè, Milano. 2008, pp. 263-269.

P. PARISI-P. MAZZA, “Bonus edilizi: le novità del Decreto cessione crediti”, in *Pratica Fiscale e Professionale*, 1° maggio 2023, n. 17, p. 2019.

M. PELISSERO, *I delitti a tutela dell'attività di finanziamento pubblico*, in R. BARTOLI-M. PELISSERI-S. SEMINARA (a cura di), *Diritto penale lineamenti di parte speciale*, Giappichelli, Torino, 2021, pp. 446-453.

M. PERRINO, *La cessione di crediti di imposta ad “altri soggetti” nel c.d. decreto rilancio*, in *Rivista di Diritto Bancario*, 2021, fasc. III, sez. I, p. 465.

M. PICCIRILLO, *Il ruolo della confisca prevista dal “nuovo” art. 12-bis D. Lgs. n. 74/2000 nella lotta all'evasione fiscale*, in *Riv. Trim. dir. pen. econ.*, 2016, n. 1-2, p. 435.

F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema Penale*, 4 giugno 2020, p. 4.

G. RAGUCCI, *Le modifiche alla disciplina generale delle sanzioni amministrative*, in I. CARRACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 44.

A. RENDA-G. STANCATI, *È responsabile il cessionario per il sequestro di crediti edilizi a prescindere dalla buona fede?*, in *Corriere Tributario*, 2023, n. 4, p. 390, a commento della sentenza della Cassazione penale n. 45558/2020.

M. ROSSI, *Acquisto dei crediti d'imposta derivanti dal superbonus e riserva di attività finanziaria ex art. 106 T.U.B.: una liberalizzazione implicita e a tempo determinato?*, in *Il Mulino-Rivisteweb*, 2021, n. 3, p. 535.

A. ROSSI, *Omesso versamento Iva ed indebita compensazione*, in *Fisco*, 2006, n. 31.

L. SALVINI, *I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 7, p. 135.

L. SALVINI, *Rapporti tra sistema penale e sistema tributario per la repressione degli illeciti*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, Giappichelli, 2022, p. 31.

C. SANTORIELLO, *Commento agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater D. Lgs. 74/2000 mod. D Lgs. 158/2015*, in I. CARRACCIOLI (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2016, p. 229.

C. SANTORIELLO, *Il reato di indebita compensazione si applica anche ai crediti previdenziali*, in *Il fisco*, 2015, n. 9, p. 885.

C. SANTORIELLO, *Omesso versamento degli acconti IVA: applicabile il patteggiamento senza versamento integrale dell'IVA*, in *Fisco*, 2019, n. 46., p. 4466.

C. SANTORIELLO, *Reati di omesso versamento: ammissibile il patteggiamento senza pagamento del debito tributario*, in *Fisco*, 2018, n. 34, p. 3286.

- S. SERVIDIO, *Superbonus 110% e fatture per operazioni inesistenti*, in *Immobili & proprietà*, 2023, n. 1, p. 45.
- P. SEVERINO, *L'inserimento dei reati tributari nel D. Lgs. n. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 7, p. 126.
- G. L. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, 2018, p. 401
- G. L. SOANA, *Le Sezioni Unite pongono limiti alla confisca nei confronti delle persone giuridiche per i reati tributari*, in *Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, n. 5, p. 394.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet Giuridica, Milano, 2020, p. 335
- C. TODINI, *L'equivoco sulla compensazione mette a rischio il meccanismo della detrazione?*, in *Rass. Trib.*, 2011, n. 4, p. 1034.
- C. TODINI, *La confisca per sproporzione nei reati tributari*, in *Corriere Tributario*, 2020, n. 8-9, pp. 799-807.
- P. TONINI-C. CONTI, *Manuale di procedura penale*, Giuffrè, Milano, 2021, p. 826.
- A. TORRENTE-P. SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 2017, p. 416.
- A. TRAVERSI-S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 143.
- A. URICCHIO, *Il principio di specialità nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Bollettino Tributario*, n. 8/2001, p. 576.
- G. VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, in *Diritto penale e processo*, 2020, n. 3, pp. 335-336.

G. VARRASO, *La confisca (e il sequestro) e i nuovi reati tributari*, in A. GIARDA-A. PERINI-G. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria. I reati-Il processo*, Cedam, Padova, 2016, p. 418.

F. ZUNICA-A. GENTILI, *I delitti di occultamento, omesso versamento e indebita compensazione*, in A. SCARCELLA (a cura di), *La disciplina penale in materia di imposte dirette e I.V.A.*, Giappichelli, Torino, 2019, p. 264.

GIURISPRUDENZA

Corte Cost., 27 aprile 1982, n.88.

Corte cost., ord. 28 dicembre 1990, n. 569.

Cass. civ., sez. I, 25 luglio 1994, n. 6932.

Cass. pen., sez. V, 27 agosto 2001, n. 31953.

Cass. pen., sez. III, 11 aprile 2002, n. 456.

Cass. pen., sez. II, 12 dicembre 2003, n. 47701.

Cass., sez. un., 24 maggio 2004, n. 29951;

Corte cost., sentenza del 1° giugno 2004, n. 161.

Cass. pen., sez. II, 8 febbraio 2007, n. 5656.

Cass., sez. un., 2 novembre 2007, n. 23031.

Cass. pen., sez. III, 14 novembre 2007, n. 14707.

Cass., sez. un., 27 marzo 2008, n. 26654: “caso Fisia Impianti”.

Cass. civ., sez. un., 26 novembre 2008, n. 28162.

Cass. pen., sez. IV, con la sentenza del 6 febbraio 2009, n. 13870

Cass., S.U., 30 marzo 2010, n. 12433.

Cass., sez. un., 10 giugno 2010, n. 28734.

Cass. pen., sez. V, 28 luglio 2010, n. 29780.

Cass. pen., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235.

Cass., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235.

Cass., sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235.

Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2010 n.42462.

Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462.

Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462.

Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2010, n. 10120.

Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2010, n. 662.

Cass. pen., sez. un., 16 dicembre 2010, n. 7537; Cass. pen., sez. un., 27 aprile 2007, n. 16568.

Cass. pen., sez. III, 26 maggio 2011, n. 2523.

Cass. pen., sez. III, 4 ottobre 2011, n. 35861.

Cass. pen., sez. III, 10 novembre 2011, n. 43695.

Cass. pen., sez. III, 14 dicembre 2011, n. 7662.

Cass. pen., sez. III, 14 dicembre 2011, n. 7662.

Cass. pen., sez. III, 3 aprile 2012, n. 12455.

Cass. pen., sez. III, 4 dicembre 2012, n. 46833.

Cass. pen., sez. V, 16 gennaio, 2013, n. 36859.

Cass. pen., sez. un., 31 gennaio 2013, n. 18374.

Trib. Venezia, 13 febbraio 2013, n. 316.

Cass., sez. VI, 15 aprile 2013, n. 39039.

Cass. pen., sez. III, 18 aprile 2013, n. 37350.

Cass., sez. un., 12 settembre 2013, n. 37424 e 37425.

Cass. civ., sez. III, 3 ottobre 2013, n. 22601.

Cass. pen., sez. I, 17 ottobre 2013, n. 68.

Corte Edu (Sez. II), 4 marzo 2014, ric. nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 186698/10.

Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2014, n. 22191.

Cass. pen., sez. III, 8 maggio 2014, n. 30267.

Cass. pen., sez. III, 26 giugno 2014, n. 3367

Cass., sez. un., 26 giugno 2014, n. 4880.

Cass. pen., sez. III, 3 luglio 2014, n. 45225.

Cass. pen., sez. II, 17 ottobre 2014, n. 48663.

Cass., sez. un., 27 novembre 2014, n. 6240.

Cass. pen., sez. III, 16 gennaio 2015, n. 15236

Cass. pen., sez. III, 16 gennaio 2015, n. 15236.

Cass. pen., sez. III, 21 gennaio 2015, n. 5177.

Cass. pen., sez. III, 21 gennaio 2015, n. 5177.

Cass. pen., sez. III, 21 gennaio 2015, n. 51777

Cass. pen., sez. III, 22 gennaio 2015, n. 48211.

Corte cost., 28 maggio 2015, n. 95.

Cass. civ., sez. trib., 24 giugno 2015, n. 13076.

Cass., sez. un., 26 giugno 2015, n. 31617.

Cass. pen., sez. III, 7 luglio 2015, n. 36393

Trib. Varese, ord. 30 ottobre 2015, n. 588.

Cass. pen., sez. III, 4 dicembre 2015, n. 48211.

Cass. pen., sez. III, 30 marzo 2016, n. 40314.

Corte cost., ord. 20 aprile 2016, n. 116.

Cass. pen., sez. III, 5 maggio 2016, n. 43952

Corte Cost., ord. 8 marzo 2016, n. 102.

Corte Cost., ord. 8 marzo 2016, n. 112.

Cass. civ., Sez. VI, 9 giugno 2016, n. 11832.

Cass. pen., sez. III, 19 luglio 2016, n. 30522

Corte Edu (Grande Camera), 15 novembre 2016, ric. nn. 24130/11 e 29758/11.

Cass. pen., sez. III, 27 gennaio 2017, n. 3892.

Cass. pen., sez. II, 27 aprile 2017, n. 25448.

Cass. pen., sez. III, 16 giugno 2017, n. 30180.

Cass. pen., sez. V, 23 giugno 2017, n. 31450.

Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2017, n. 1999.

Cass. pen., sez. III, 30 novembre 2017, n. 55794.

Corte cost., ord. 6 dicembre 2017, n. 256.

Cass. pen., sez. III, 19 dicembre 2017, n. 56451.

Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 35.

Cass. pen., sez. III, 13 marzo 2018, n. 15172.

Corte Giust. UE (Grande Sez.), 20 marzo 2018, causa C-524/15.

CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, Menci (C-524/2015).

Cass. pen., sez. III, 12 aprile 2018, n. 26236.

Cass. pen., sez. III, 12 aprile 2018, n. 38684.

Corte Giust. UE, Grande Sezione, 2 maggio 2018, n. 574.

Cass. pen., sez. III, 21 giugno 2018, n. 43627.

Cass. pen., sez. III, 21 giugno 2018, n. 43627.

Cass. pen., sez. III, 13 luglio 2018, n. 48375.

Cass. pen., sez. III, 16 luglio 2018, n. 32490.

Cass. pen., sez. III, 1° agosto 2018, n. 37083.

Cass. pen., sez. III, 12 settembre 2018, n. 5934.

Cass. pen., sez. III, 20 settembre 2018, n. 3591.

Cass. pen., sez. III, 16 ottobre 2018, n. 55498.

Cass. pen., sez. III, 30 ottobre 2018, n. 8689.

Cass. pen., sez. III, 23 novembre 2018, n. 10800.

Corte Cost. sentenza 6 dicembre 2018, n. 35.

Cass. pen., sez. III, 12 marzo 2019. N. 10800.

Cass. pen., sez. III, 3 aprile 2019, n. 14600.

CEDU, 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*.

Corte cost., 18 aprile 2019, n. 95.

Corte Cost., 18 aprile 2019, n. 95.

Cass. pen., sez. I, 10 maggio 2019, n. 38042.

Cass. pen., sez. III, 6 giugno, 2019, n. 48017.

Cass. pen., Sez. III, 27 giugno 2019, n. 39333.

Cass. pen., sez. III, 11 luglio 2019, n. 36347.

Cass. pen., sez. III, 25 settembre 2019, n. 1722.

Cass. pen., sez. III, 2 ottobre 2019, n. 47287.

Corte Cost., 24 ottobre 2019, n. 222.

Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222.

Cass. civ., sez. V, 21 novembre 2019, n. 30351.

Commissione tributaria di Reggio Emilia, sez. VII, sentenza del 28 novembre 2019, n. 2342.

Cass. pen., sez. III, 29 gennaio 2020, n. 17806.

Cass. pen., sez. III, 28 aprile 2020, n. 13149;

Cass. pen., sez. III, 7 maggio 2020, n. 13901.

Cass. pen., sez. III, 13 maggio 2020, n. 14763.

Cass. pen., sez. II, 5 novembre 2020, n. 30889.

Cass. pen., sez. III, 9 dicembre 2020, n. 34940.

Cass. pen., sez. III, 12 gennaio 2021, n. 9083.

Cass. pen., sez. III, 26 maggio 2021, n. 28950.

Cass., sez. un., 27 maggio 2021, n. 42415.

Cass. pen., sez. III, 7 luglio 2021, n. 25792.

Cass. pen., sez. III, 28 settembre 2021, n. 37085

Cass. civ., 16 novembre 2021, n. 34445.

Cass. civ., sez. II, 3 dicembre 2021, n. 38225.

Cass. pen., sez. III, 3 marzo 2022, n. 7615

Cass. pen., sez. III, 21 settembre 2022, n. 40865.

Cass. pen., sez. III, 13 ottobre 2022, n. 42010.

Cass. pen., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 40867.

Cass. pen., sez. III, 28 ottobre 2022, n. 40867.

Cass. pen., sez. III, 8 novembre 2022, n. 42012.

Cass. pen., sez. II, 23 novembre 2022, n. 44647.

Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2022, n. 45558.

PRASSI

Circ. Agenzia delle Entrate, 4 agosto 2006, n. 28/E.

Circ. Agenzia delle Entrate, 29 settembre 2006 n. 30/E.

Circ. Agenzia delle Entrate, 11 marzo 2011, n. 13/E

Circ. Agenzia delle Entrate, 19 settembre 2014, n. 27/E.

Circ. Agenzia delle Entrate, 25 settembre 2014 n. 28/E.

Circ. Agenzia delle Entrate, 15 gennaio 2016, n. 1/E.

Circ. Agenzia delle Entrate, 16 marzo 2016, n. 5/E.

Circ. Agenzia delle Entrate, 27 aprile 2017, n. 13/E.

Ris. Agenzia delle Entrate, 15 novembre 2017, n. 140/E.

Ris. Agenzia delle Entrate, 8 maggio 2018, n. 36/E.

Circ. Assonime “Le sanzioni per gli errori commessi in sede di applicazione del credito d’imposta per la ricerca e lo sviluppo”, n. 23/2019.

Circ. Assonime, 14 novembre 2019, n. 23.

Circ. Agenzia delle Entrate, 8 agosto 2020, n. 24/E.

Circ. Agenzia delle Entrate, 22 dicembre 2020, n. 30/E.

Circ. Agenzia delle Entrate, 23 giugno 2022, n. 23/E.

L’Agenzia Informa, *Superbonus 110%*, giugno 2022, agenziaentrate.gov.it, p. 38.

SITOGRAFIA

[Agenziaentrate.gov.it](http://agenziaentrate.gov.it)

Altalex.it

Camera.it

Cortedicassazione.it

Dejure.it

Europol.europa.eu

Fiscooggi.it

Governo.it

Senato.it

Uif.bancaditalia.it