

Le norme cambiano ma il rischio penale resta. Vecchia e nuova definizione in continuità

Crediti non verificati inesistenti

Senza riscontro contabile scatta l'indebita compensazione

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

E GIULIA MARIA MENTASTI

Scatta il reato di indebita compensazione per crediti inesistenti se manca il presupposto costitutivo. E' quanto emerge dalla sentenza 1757 del 15 gennaio scorso, che ha chiarito la portata della previsione di cui alla lett. g-quater dell'art. 1 dlgs 74/2000, di recente introduzione, laddove delimita il perimetro dei crediti inesistenti e non spettanti. Secondo la Suprema Corte le nuove definizioni si pongono in continuità con i requisiti contemplati dall'art. 13 comma 5 dlgs 471/1997, nella formulazione antecedente alla novella, così che i crediti opposti in compensazione sono da qualificarsi come inesistenti, integrando la più grave fattispecie di reato di cui all'art. 10-quater comma 2 dlgs 74/2000, se non trovano riscontro alcuno in dati contabili-patrimoniali-finanziari dedotti dal contribuente e la loro non veridicità non sia rilevabile attraverso i controlli automatizzati o formali condotti utilizzando i dati in possesso dell'anagrafe tributaria. Continua pertanto a trovare applicazione quell'indirizzo giurisprudenziale per cui, per poter qualificare un credito come inesistente, è necessario che lo stesso sia ancorato ad una situazione non reale o non vera, ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenzia.

Il caso. Nel caso in esame la Corte d'appello di Roma aveva confermato la sentenza del Gup del Tribunale di Latina che aveva ritenuto gli amministratori di alcune società cooperative colpevoli dei reati di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater comma 2 dlgs 74/2000 loro rispettivamente ascritti per non aver versato le somme dovute utilizzando in compensazione crediti inesistenti. Ricorrendo per Cassazione attraverso i propri difensori, gli imputati lamentavano, per quanto ora interessa, il deficit di motivazione in relazione alla valutazione dei crediti posti in compensazione come inesistenti in luogo di non spettanti; la Corte territoriale avrebbe disatteso la richiesta difensiva di sussunzione delle condotte nella previsione di indebita compensazione di crediti non spettanti di cui al comma 1 dell'art. 10-quater citato senza procedere a un controllo contabile amministrativo, ma facendo proprie le presunzioni utilizzate dall'Agenzia delle Entrate.

La novità del decreto sanzioni. La vicenda sottoposta all'attenzione della Suprema Corte ha rappresentato un'occa-

Indebita compensazione di crediti inesistenti	
Definizione pre decreto sanzioni	Art. 13, comma 5, dlgs 471/1997: "si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.p.r. 600/1973, e all'art. 54-bis d.p.r. 633/1972"
Definizione post decreto sanzioni	Art. 1, lett. g-quater, dlgs 74/2000: "per crediti inesistenti si intendono 1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento; 2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici"
Il chiarimento della Suprema Corte	Come chiarito da Cass. pen. n. 1757/2025: <ul style="list-style-type: none"> per poter qualificare un credito come inesistente è necessario che lo stesso sia ancorato ad una situazione non reale o non vera, ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenzia la previsione dell'art. 1 comma 1 lett. g-quater dlgs 74/2000 si pone in rapporto di continuità con la definizione precedente al dlgs 87/2024, poiché anche la nuova norma ancora la nozione di credito inesistente all'insussistenza dei presupposti costitutivi

sione per pronunciarsi sulla portata della recente riforma penale-tributaria di cui al dlgs 87/2024, c.d. decreto sanzioni, laddove ha aggiunto, tra le definizioni di cui all'art. 1 dlgs 74/2000, (ovvero il decreto che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto), quelle di crediti inesistenti e non spettanti, attraverso l'inserimento della lettera g-quater. Precisamente, recita la nuova norma, per "crediti inesistenti" si intendono: 1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento; 2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici. Quanto invece ai "crediti non spettanti", trattasi dei: 1) crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento; 2) crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina tributaria del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari

qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito; 3) crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

Inesistenza e non spettanza sul piano penale. La novità della disciplina di particolare rilievo poiché, ai fini penali, la delimitazione del perimetro tra crediti non spettanti e inesistenti non solo incide in merito alla pena edittale normativamente prevista per il reato di indebita compensazione, passando il massimo da due anni per l'ipotesi di "mera" non spettanza, a sei anni per quella di inesistenza. Bensì in quest'ultimo caso è sbarrata l'operabilità della causa di non punibilità prevista per il pagamento, entro l'apertura del dibattimento di primo grado, del debito tributario, poiché l'art. 13 dlgs 74/2000 contempla solo il reato di cui primo comma dell'art. 10-quater. Senza contare che pure il comma 2-bis, introdotto all'art. 10-quater anch'esso dal decreto sanzioni, nell'escludere la punibilità dell'agente quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito, fa espresso riferimento alla sola fattispecie meno grave.

Gli elementi concreti valu-

tati. Tornando alla pronuncia in commento, la Suprema Corte ha osservato come i giudici di merito avessero messo in evidenza che l'ammontare degli importi evasi era stato calcolato mettendo a raffronto l'ammontare massimo dei crediti che le cooperative potevano aver maturato a titolo di recupero del c.d. "bonus Renzi" elargito ai dipendenti, determinato tenendo conto degli stessi dati comunicati dalle società agli enti previdenziali e assicurativi, e quanto portato in compensazione per "debiti fiscali e previdenziali inerenti ai sostituti d'imposta". Entrambe le sentenze di merito, inoltre, avevano dato ampio risalto al fatto che le cooperative erano "scatole vuote", prive di scritture contabili e di una sede, risultando domiciliate presso uno studio professionale dove non era presente neppure la casetta per la ricezione della posta. I crediti opposti in compensazione non trovavano riscontro alcuno in dati contabili-patrimoniali-finanziari dedotti dal contribuente e la loro non veridicità non era rilevabile, come riconosciuto nello stesso ricorso, attraverso i controlli automatizzati o formali condotti utilizzando i dati in possesso dell'anagrafe tributaria.

La qualificazione in termini di inesistenza. Ad avviso degli Ermellini, ricorrevano, pertanto, entrambi i requisiti con-

templati dall'art. 13, comma 5, dlgs 471/1997, nella formulazione antecedente alla novella introdotta dal dlgs. 87/2024, secondo cui si intende "inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter dpr 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis dpr 26 ottobre 1972, n. 633". La Suprema Corte ha anche ricordato l'indirizzo della giurisprudenza di legittimità che, richiamando anche precedenti della Sezione Tributaria, proprio muovendo dal dato normativo appena esposto, ha precisato che "per poter qualificare un credito come inesistente è necessario che lo stesso sia ancorato ad una situazione non reale o non vera, ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenzia" (Cass. pen., Sez. III, n. 45558/2022). La qualificazione in termini di inesistenza dei crediti opposti in compensazione non avrebbe potuto neppure trovare ostacolo nella previsione dell'art. 1 comma 1 lett. g-quater dlgs 74/2000, introdotto dal dlgs 87/2024, poiché, come chiarito dalla Cassazione, la norma, nella parte che qui rileva, continua ad ancorare la nozione di credito inesistente all'insussistenza dei presupposti costitutivi.

Il dolo. Quanto infine all'elemento soggettivo, nel ricorso si lamentava che si fosse pervenuti al verdetto di condanna solo per il fatto che gli imputati avevano accettato di ricoprire la carica di amministratori di società da altri gestite, senza accertare il dolo richiesto dalla norma incriminatrice. Al contrario la Suprema Corte ha evidenziato come il ragionamento probatorio fondante la condanna valorizzasse non soltanto il ruolo di prestatore svolto dagli imputati, ma anche il fatto che le società formalmente da loro amministrare erano "scatole vuote". Tale risultanza e l'individuazione quali legali rappresentanti nonostante l'incompetenza in materia societaria costituivano, ad avviso dei giudici di merito, elementi che avrebbero dovuto indurre gli imputati a non assumere il ruolo di amministratori o, in alternativa, ad esercitare i poteri di controllo e gestione derivanti dalla carica ricoperta. La posizione di prestatore, in definitiva, unitamente all'insussistenza delle società, all'incompetenza gestoria e al disinteresse nei confronti dell'amministrazione societaria, fondava il concorso degli imputati nei delitti a titolo di dolo eventuale. La Cassazione ha pertanto rigettato il ricorso.

— © Riproduzione riservata — ■