

Sentenza del 28/05/2025 n. 19868 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Penale tributario - Crediti non spettanti - Indebita compensazione

Massima:

Per quanto attiene alla nozione di credito inesistente, anche dopo la riforma del 2015, si ritiene applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa la definizione di cui all'art. 13, comma 5, del Decreto Legislativo n. 471/1997, imperniata sul duplice presupposto della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo dei crediti medesimi e della non riscontrabilità della compensazione mediante i controlli di legge. Per credito non spettante si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti tra contribuente ed Erario. Nella fattispecie, la non spettanza del credito, in luogo della inesistenza, era stata argomentata dalle dichiarazioni testimoniali, le quali avevano chiarito l'utilizzo in compensazione di una eccedenza di imposta superiore al credito spettante ma non qualificabile come credito inesistente, specificando che parte del credito era stato recuperato attraverso comunicazioni di irregolarità e quindi l'utilizzo in compensazione non poteva più essere considerato a fronte delle comunicazioni di irregolarità e sulla base della normativa esistente, sicché pur non potendo essere considerato come utilizzo di credito inesistente esso doveva essere considerato credito non spettante.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'Appello di Bari, in parziale riforma della sentenza del Giudice dell'Udienza preliminare del Tribunale di Bari con la quale A.A. era stato condannato in relazione al reato dell' art. 10-quater , comma 2, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , per avere utilizzato in compensazione crediti inesistenti, previa qualificazione del fatto quale violazione dell' art. 10 - quater , comma 1, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , per avere utilizzato in compensazione crediti non spettanti, ha rideterminato la pena al medesimo inflitta con il riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, nella misura di mesi sei di reclusione, confermando nel resto

l'impugnata sentenza quanto alla disposta confisca per equivalente fino alla concorrenza di Euro 299.521,44.

2. Avverso la sentenza ha presentato ricorso l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, e ne ha chiesto l'annullamento per i seguenti motivi enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.:

2.1. Con il primo motivo denuncia la violazione di legge in relazione all' art. 10 quater D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 . Argomenta il ricorrente che la Corte territoriale avrebbe erroneamente ritenuto il credito non spettante, in luogo di quello inesistente, sulla scorta dell'erroneo riferimento dell' art. 13 comma 4, del D.Lgs. n. 471 del 1997 . È ius receptum che la definizione del delitto di compensazione di credito non spettante non possa essere desunta dal comma 4, del succitato art. 13, con la conseguenza che giuridicamente erroneo, come ha ritenuto la sentenza impugnata, aver assunto la sanzione del 30% prevista per il procedimento tributario quale paradigma applicabile alla fattispecie delittuosa senza essersi curata di affrontare le radici definitorie della disciplina penale secondo cui il credito non spettante è quello che, sebbene certo nella sua esistenza ed ammontare per legge ancora non utilizzabile ovvero non più utilizzabile secondo il pacifico indirizzo di legittimità. Concludendo il difetto di riconducibilità al riqualificato reato di cui al comma 1, dell' art. 10 - quater D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 sarebbe frutto di un'errata applicazione della legge e segnatamente della legge extrapenale.

2.2. Con il secondo motivo deduce la violazione di cui all' art. 606 comma 1 lett. e) cod. proc. pen., in relazione alla manifesta illogicità e contraddittorietà della motivazione sull'elemento soggettivo del reato a fronte della mutata qualificazione giuridica di cui al comma 1 dell' art. 10 - quater D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , che comporta una significativa divergenza in ordine all'elemento soggettivo e carenza di motivazione sul punto.

La difesa ha depositato memoria nella quale, ripercorrendo i motivi di ricorso, ha chiesto l'annullamento della sentenza per prescrizione del reato maturata in epoca successiva alla sentenza impugnata. Ha ribadito l'errore compiuto dalla corte territoriale nella riqualificazione del fatto: in estrema sintesi ha ricordato che era stato dedotto l'errore in cui era incorso il giudice d'appello che avrebbe errato nell'oltrepassare il perimetro definitorio tracciato dal citato costante indirizzo penale di legittimità, così ricomprendendo nell'applicazione del riqualificato reato di cui al comma 1 dell'art. 10-quater, una condotta certamente non riconducibile a esso a rigore del dettato nomofilattico qui invocato ritenendo che "era stata utilizzata in compensazione una eccedenza d'imposta superiore al credito spettante", fattispecie questa non riconducibile alla summenzionata norma incriminatrice a mente dell'insuperato e assolutamente dominante orientamento di legittimità invocato nel motivo 1 del ricorso. Ma non solo, evidenzia il difensore, che ora la nozione di "credito non spettante" ha trovato collocazione nell'art. 1 lett. g quinquies, del D.Lgs. n. 74 del 2000 , come modificato dal D.Lgs. n. 87 del 2024 , disposizione, che in disparte la possibile violazione per eccesso di delega, non sarebbe comunque applicabile, in forza dell' art. 2 comma 4 cod. pen., in via retroattiva al caso in esame, regolato tutt'ora dalla definizione che deriva dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui i crediti non spettanti sono "crediti che, pur certi nella loro esistenza ed ammontare, siano per legge ancora non utilizzabili", definizione in cui non rientrerebbe il caso in esame. Chiede l'annullamento senza rinvio e la

revoca della confisca per equivalente ordinata nella sentenza di primo grado e confermata in quella di appello.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso, i cui motivi possono essere trattati congiuntamente, è inammissibile sulla base delle seguenti ragioni.

Va ricordato che, a seguito della modifica ad opera dell' art. 9 del D.Lgs. n. 158 del 2015 , il reato di cui all' art. 10 - quater D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , punisce, chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell' art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 , crediti non spettanti o inesistenti per un importo annuo superiore a Euro 50.000,00.

Per effetto dell'integrale riscrittura della norma, nel primo comma, la fattispecie originaria è confermata nella sostanza, ma ridisegnata in maniera autonoma, eliminando il richiamo all'art. 10-bis e prevedendo che la sanzione della reclusione, da sei mesi a due anni prevista per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell' articolo 17 , del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 , crediti "non spettanti", qualora vi sia il superamento di una soglia di punibilità, determinata in Euro 50.000,00. Il secondo comma prevede un inasprimento di pena per l'utilizzo di "crediti inesistenti".

Quanto alla definizione di "credito inesistente" e "credito non spettante", definizione ora rilevante a seguito della modifica normativa, la giurisprudenza di legittimità ha, da tempo, raggiunto punti fermi, delineando una nozione in via autonoma rispetto alla definizione contenuta nella norma tributaria, art. 13 comma 5 del d.vo n. 471 del 1997 .

In particolare, la giurisprudenza di legittimità ha, anche dopo la riforma del 2015, condiviso l'indirizzo interpretativo che ritiene applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa la definizione dell' art. 13 del D.Lgs. 471/1997 , imperniata sul duplice presupposto della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo dei crediti medesimi, e della non riscontrabilità della compensazione indebita mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/73 e all' art. 54-bis del D.P.R. 633/72 (Cfr. sul punto in motivazione Sez. 3 n. 23083 del 22/02/2022, Beoni, Rv. 283236 - 01), da cui deriva che la fattispecie sanzionata penalmente dall' art. 10-quater , D.Lgs. n. 74 del 2000 , sviluppa una definizione costitutiva ed autonoma dei concetti di "crediti inesistenti" e di "crediti non spettanti", preesistente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 158 del 2015 , laddove la definizione di "crediti inesistenti" di cui all' art. 13 , comma 5, D.Lgs. n. 471 del 1997 , rileva ai soli fini dell'integrazione dell'illecito amministrativo specificamente introdotto dal medesimo D.Lgs. n. 158, cit.

5. Quanto alla definizione dei crediti "non spettanti", che rileva nel caso in questione, a partire dalla pronuncia Sez. 3, n. 36393 del 07/07/2015, Rv. 265014 e poi in motivazione Sez. 3, n. 23083 del 22/02/2022, Beoti, Rv. 283236 - 01, ai fini della configurabilità del delitto previsto dall' art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000 , per credito "non spettante" si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'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. Le successive pronunce (da ultimo, Sez. 3, n. 16353, del 21/02/2023,

Grandi, non massimata), si pongono in linea di continuità secondo cui, ai fini della configurabilità del delitto in esame, per credito "non spettante" si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'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.

Ancora "la nozione di credito non spettante implica un credito tributario che, pur certo nella sua esistenza e nel suo ammontare, sia, per una qualche ragione normativa, ancora non utilizzabile o non più utilizzabile in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti tra il contribuente e l'Erario" mentre è inesistente "il credito del quale non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi" (Sez. n. 3367 del 26/06/2014; Sez. 3, n. 41229 del 25/09/2018).

Peraltro, osserva il Collegio che la nozione di credito non spettante, per come elaborata dalla giurisprudenza di legittimità penale sopra richiamata, trova riscontro nella disposizione di cui al comma 4 dell' art. 13 D.Lgs. n. 471 del 1997 , modificato dalla novella del 2015, che ha fornito una autonoma definizione della nozione di credito non spettante, individuato con la locuzione "utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti", mentre le diverse opzioni interpretative in sede penale e tributaria, con riguardo alla nozione di credito inesistente, secondo l'art. 13 cit., ruotano sulla necessità o meno del requisito del controllo formale della dichiarazione di cui agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600 del 1973 e all' art. 54-bis D.P.R. n. 633 del 1972 , ma non rilevano quanto al caso che ci occupa.

La definizione di crediti non spettanti ovvero di un credito tributario che, pur certo nella sua esistenza e nel suo ammontare, sia, per una qualche ragione normativa, ancora non utilizzabile o non più utilizzabile in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti tra il contribuente e l'Erario, secondo l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità sopra richiamata ha trovato condivisione nella pronuncia della Sezioni Unite civili n. 34452 del 2023 secondo cui la nozione di credito non spettante è individuata in via residuale secondo il disposto di cui all'art. 13, comma 4 cit., nozione che si pone, dunque, in linea di continuità con la citata giurisprudenza e che implica un credito tributario che, pur certo nella sua esistenza e nel suo ammontare, sia, per una qualche ragione normativa, ancora non utilizzabile o non più utilizzabile in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti tra il contribuente e l'Erario" mentre è inesistente "il credito del quale non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi.

6. Nel caso in esame, la non spettanza del credito, in luogo della inesistenza, ritenuta dal giudice di primo grado, è stata argomentata, contrariamente all'assunto difensivo, non già sul rilievo della irrogazione al 30% della sanzione tributaria, ma sulle dichiarazioni testimoniali della dott. A.A. che ha chiarito, a pag. 4, l'utilizzo in compensazione di un'eccedenza d'imposta superiore al credito spettante, ma non qualificabile come credito inesistente, come inizialmente veniva indicato nella segnalazione dell'Agenzia delle entrate, specificando che parte del credito è stato recuperato attraverso comunicazioni di irregolarità e quindi l'utilizzo in compensazione non poteva più essere considerato a fronte delle comunicazioni di irregolarità e sulla base della normativa esistente, sicché pur non potendo essere considerato come utilizzo di credito

inesistente esso doveva essere considerato credito non spettante che comportava l'applicazione di una sanzione in misura diversa non più il 100-200% ma il 30%.

Secondo i giudici del merito, il contribuente ha utilizzato in compensazione un credito, certamente, esistente ma non utilizzabile in compensazione per la parte eccedente il limite stabilito dalla legge.

La corte territoriale è pervenuta ad una diversa qualificazione del fatto, per effetto della qualificazione del credito utilizzato come non spettante secondo l'indirizzo interpretativo della giurisprudenza di legittimità sopra citato, in quanto credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'ammontare, non era utilizzabile nella sua totalità a fronte di una comunicazione di irregolarità e quanto all'elemento soggettivo rilevava che l'imputato aveva portato in compensazione un credito Irpef, negli anni 2015 e 2016, in eccedenza per quanto emergeva dalle stesse dichiarazioni fiscali Modello Unico presentata dal contribuente per Euro 70.907,00, mentre quello portato in compensazione era per Euro 290.724,60. In particolare, con riferimento all'Irpaf nell'anno 2015, a fronte di un credito indicato in Euro 47.755,00, era stato portato in compensazione quello di Euro 76.130,77, nell'anno 2016 a fronte di un credito indicato di Euro 4383 era stato portato in compensazione quello di Euro 133.270,49.

In ragione della evidenza documentale della "non spettanza" dell'ammontare in eccedenza del credito portato in compensazione dall'imputato, evidenza fondata sul raffronto tra le dichiarazioni fiscali e il credito portato in compensazione, non ricorre la nuova causa di non punibilità introdotta all' art. 10 quater , comma 2-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000 ad opera del D.Lgs. n. 87 del 2024 , secondo cui "la punibilità dell'agente per il reato di cui al co. 1 è esclusa 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", non ricorrendo nel caso in esame condizioni di obiettiva incertezza sugli specifici elementi o sulle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

Consegue la manifesta infondatezza dei motivi di ricorso.

7. La difesa ha, poi, posto con la memoria depositata per l'udienza, la questione della rilevanza, in via retroattiva, della definizione di cui alla lett. g) quinquies dell' art. 1 , co. 1, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , come modificato dal D.Lgs. n. 87 del 2024 che, secondo la tesi difensiva, non sarebbe applicabile ai procedimenti anteriori alla modifica. Invero, la questione deve essere scrutinata da una diversa prospettiva: ovvero della verifica se il credito non spettante utilizzato dall'imputato in compensazione per eccedenza superiore al credito di imposta esistente, secondo la definizione di matrice giurisprudenziale, sia tutt'ora rientrante nella categoria definitoria come introdotta.

Con il nuovo decreto vengono aggiunte, all' art. 1 del D.Lgs. 74/2000 , delle specifiche definizioni per "crediti inesistenti" (co. 1 lett. g-quater) e per "crediti non spettanti" (co. 1 lett. g-quinquies).

Rientrano nella prima categoria i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento; i crediti

per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui sopra sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Rientrano, invece, nella seconda categoria di "crediti non spettanti", i 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; i 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 attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito; i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

Ritiene, il Collegio, che la definizione introdotta dal legislatore abbia recepito quella frutto dell'elaborazione giurisprudenziale, sicché anche la questione posta con i motivi nuovi è manifestamente infondata.

L'inammissibilità del ricorso per qualsiasi causa non consente il formarsi di un valido rapporto di impugnazione e preclude, pertanto, la possibilità di rilevare e dichiarare le cause di non punibilità a norma dell' art. 129 cod. proc. pen. (Sez. 2, n. 28848 del 08/05/2013, Ciaffoni, Rv. 256463, Sez. U, n. 32 del 22/11/2000, De Luca, Rv 217266; Sez. 4, n. 18641 del 20/01/2004, Tricomi) cosicché è preclusa la dichiarazione di prescrizione del reato maturato dopo la pronuncia della sentenza in grado di appello (Sez. 5, n. 15599 del 19/11/2014, Zagarella, Rv. 263119).

8. Il ricorso deve essere dichiarato inammissibile e il ricorrente deve essere condannato al pagamento delle spese processuali ai sensi dell' art. 616 cod. proc. pen. Tenuto, poi, conto della sentenza della Corte costituzionale in data 13 giugno 2000, n. 186 , e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone che il ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di Euro 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma il 7 marzo 2025.

Depositata in Cancelleria il 28 maggio 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza