

IL RESTYLING DEL DELITTO DI INDEBITA COMPENSAZIONE AD OPERA DEL D.LGS. N. 87/2024 NEL SEGNO DI UN'OPINABILE CONTINUITÀ CON IL DIRITTO VIVENTE

di Filippo Bellagamba

Con il D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, emanato in attuazione della legge delega 9 agosto 2023 n. 111 per la riforma fiscale, si è provveduto ad inserire, all'art. 1 D.lgs. n. 74/2000, le lett. g-quater) e g-quinquies), contenenti le nuove definizioni di crediti inesistenti e di crediti non spettanti, rilevanti ai fini della possibile integrazione dei delitti, rispettivamente disciplinati all'art 10 quater, comma secondo e comma primo, D.lgs. n. 74/2000. Stante la sempre più diffusa contestazione, in sede tributaria, dell'indebita compensazione di talune tipologie di crediti di imposta – tra cui, in particolare, quelli per investimenti effettuati in attività di ricerca e sviluppo – è facilmente prevedibile un picco applicativo della fattispecie sopra richiamata nella sola parte in cui sanziona l'opposizione in compensazione di crediti inesistenti. E ciò in ragione di una rimodulazione delle due nozioni del tutto insoddisfacente, sia quanto alla ancora inadeguata valorizzazione del principio di sussidiarietà; sia quanto al sovradimensionamento della categoria della inesistenza, a seguito della riproposta – perché già invalsa in giurisprudenza – ma pur sempre censurabile equiparazione tra insussistenza tout court del credito, sorretta o meno da contegni fraudolenti, e carenza anche di uno soltanto dei suoi requisiti costitutivi.

SOMMARIO: 1. Brevi note introduttive sulla previsione di cui all'art. 10 *quater* D.lgs. n. 74/2000. – 2. Le nozioni di crediti *non spettanti* e di crediti *inesistenti* rimodulate dal D.lgs. n. 87/2024. – 3. I crediti di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo quale settore privilegiato per una nuova stagione applicativa del delitto di indebita compensazione. – 4. La previsione di una nuova causa di esclusione della punibilità in caso di indebita compensazione di crediti non spettanti. – 5. Sintesi conclusiva.

1. Brevi note introduttive sulla previsione di cui all'art. 10 *quater* D.lgs. n. 74/2000.

Rispettando una cadenza approssimativamente quinquennale, con la quale il legislatore, a partire dalla strutturale riforma del 2000, avverte la periodica, irrefrenabile esigenza di apportare talune modifiche, più o meno significative, al sottosistema penal-tributario – tanto nella prospettiva di un irrigidimento dell'apparato sanzionatorio quanto, in quella opposta, di un più massiccio ricorso a meccanismi di non punibilità

seppur comunque asserviti alla ragion fiscale¹ – la legge 9 agosto 2023, n. 111, contenente la «*Delega al Governo per la riforma fiscale*»², all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5), aveva imposto di «*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*».

Il riferimento è, come si può agevolmente intuire, ai *delitti* di cui all'art. 10 *quater* D.lgs. n. 74/2000, che – introdotto dal D.L. n. 223/2006, poi convertito nella L. 248/2006³, a completamento, assieme al preesistente art. 10 *ter*, della tutela dell'interesse erariale alla riscossione dei tributi – a muovere dal D.lgs. n. 158/2015 contiene al suo interno *due distinte fattispecie autonome*, non soltanto tra loro differenziate in ragione della *natura del credito* che il contribuente oppone in compensazione ma anche sanzionate in modo radicalmente divergente.

Invero, pur identiche nel sostrato comune rappresentato dalla medesima condotta tipica di compensazione indebita di crediti – perché effettuata in violazione di quanto disposto dall'art. 17 D.lgs. n. 241/1997⁴ – e nella relativa soglia di punibilità (fissata in un importo annuo superiore a cinquantamila euro), il fatto che essa possa insistere su crediti *non spettanti* o piuttosto su crediti *inesistenti* ha indotto il legislatore a diversificare i corrispondenti reati, rendendoli tra loro autonomi, come anche topograficamente evidente dalla loro dislocazione in due commi diversi e, soprattutto, sul piano sostanziale, dal *rapporto strutturale* che avvince le fattispecie ivi disciplinate.

Come sin troppo noto, per quanto la distinzione tra elementi costitutivi ed elementi circostanziali sia tematica di così ampio respiro, da essersi da tempo conquistata uno spazio tra le «costant(i) del pensiero giuridico penale»⁵, può dirsi dato oramai acquisito che, sul piano *ontologico*, vi sia tra questi assoluta *identità*, nel senso che non è riscontrabile alcuna differenza dal punto di vista della realtà fenomenico-naturalistica che si ponga come *preesistente* rispetto all'inquadramento di volta in volta

1 Così anche CONSULICH (2020), p. 1388.

2 Ed intitolata: «*Principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale*».

3 La quale viene rubricata come «*Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale*».

4 A mente del quale «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».

5 BRICOLA (1964), p. 1019. La bibliografia sul tema è, come si sa, sterminata. Tra gli altri si leggano i contributi di MARINI (1965), p. 29 ss.; CONCAS (1974), p. 360 ss.; VASSALLI (1975), p. 14 ss.; PADOVANI (1988), p. 193 ss.; GUERRINI (1988), p. 27 ss.; MELCHIONDA (2000), p. 565 ss.; BARTOLI (2003), pp. 303-308; BASILE (2011), p. 1570 ss.; BRUNELLI (2019), pp. 298-302. Sottolinea come la nascita della problematica ricerca di un valido criterio discrezionale tra elementi essenziali ed elementi circostanziali coincida con la collocazione, da parte del Codice Rocco, delle circostanze nell'ambito della teoria generale del reato, quali sue forme di manifestazione, non essendosi palesata sino ad allora alcuna necessità di tracciare una linea di confine tra elementi tra loro fortemente eterogenei, attenendo le une in via esclusiva alla sfera della commisurazione giudiziale della pena, con efficacia rigorosamente *intraeditale*, e gli altri alla struttura del reato ed essendo, dunque, soltanto questi ultimi in grado di incidere sulla valutazione legale del disvalore del fatto, AMARELLI (2007), pp. 2819-2820.

operato dal legislatore. Ciò nondimeno, è essenziale – ancor prima di dare compiuta attuazione alla pluralità di criteri euristici individuati o individuabili e che nella prassi vengono ricostruiti seguendo un indice “gerarchico”, variamente rappresentato ricorrendo a formule diverse, quale quella tra ‘probanti’ ed ‘indizianti’⁶, tra ‘forti’ e ‘deboli’, tra ‘risolutivi’ e ‘non producenti’ – verificare quale *tipo di relazione* intercorra tra le due ipotesi messe a confronto. Non si può, infatti, più revocare in dubbio che tra le *precondizioni*, ovvero tra i presupposti in assenza dei quali neppure sorge il problema della alternativa tra circostanza e reato autonomo, sia senz’altro da annoverarsi il rapporto di *specialità unilaterale*, tanto per *specificazione* quanto per *aggiunta*, perché, ove si tratti di fattispecie in rapporto di *eterogeneità* o di *incompatibilità*⁷, non vi sarebbe ragione alcuna per porsi un interrogativo del genere, non potendosi in nessun caso parlare di circostanza e dovendosi pertanto prendere atto che ricorrano soltanto titoli autonomi di reato. Ed è esattamente ciò che accade nel caso che ci occupa: anche ad un approccio superficiale, che si limiti ad una prima sommaria disamina delle due nozioni, è facile rendersi conto del fatto che *non spettanti* ed *inesistenti* evocano concetti tra loro *incompatibili*, dovendosi, al fine di mantenere intatta una distinzione che finirebbe altrimenti per essere inopinatamente vanificata, intendere i primi come riconducibili alla categoria dei crediti *esistenti*, in netta contrapposizione con i secondi, che, essendo, al contrario, *inesistenti in rerum natura*, risultano indifferenti a profili di carattere *meramente procedurale* afferenti alle modalità con cui si agisce in compensazione.

Una volta preso atto della assoluta inconciliabilità tra ciò che esiste e ciò che non esiste, non rimane che concludere nel senso della compresenza, all’interno della medesima disposizione, di *due reati autonomi*, con la conseguenza di non consentire, ai fini della integrazione della soglia di punibilità, alcun cumulo – a differenza di quanto era possibile sotto la previgente formulazione – tra l’importo dei crediti non spettanti e quello dei crediti inesistenti, essendosi così determinata, sotto questo specifico profilo, una *abolitio criminis* parziale, rilevante ai sensi dell’art. 2, comma 2, c.p.

Si tratta, a ben vedere, di soluzione priva di margini di opinabilità, poiché direttamente correlata alla mera coesistenza, sul versante della collocazione topografica, di due fattispecie di reato, come detto, non soltanto diverse tra loro ma addirittura *incompatibili*, di talché, essendo la soglia di punibilità pacificamente annoverabile tra gli *elementi costitutivi*, un’operazione che si sostanziasse nella *somma algebrica* tra essi si risolverebbe nella radicale negazione del previo riconoscimento della loro *autonomia*⁸.

D’altro canto, la giurisprudenza di legittimità, anche facendo leva su una sentenza della Corte costituzionale di qualche anno fa⁹, ha, a più riprese, precisato come l’art. 10 *quater* D.lgs. n. 74/2000, difformemente dalle fattispecie di omesso versamento di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* D.lgs. n. 74/2000, esprima una componente di *decettività* tale da coniugare al dislavoro di evento, rappresentato dalla mancata percezione dei tributi da parte

6 Continuano a rappresentare un punto di riferimento in materia le Sez. un., 26 giugno 2002, Fedi, in C.E.D. Cass., n. 221663.

7 Per queste nozioni si vedano MANTOVANI-FLORA (2023), p. 486; DE FRANCESCO (1980), p. 188 ss.

8 Cfr, in proposito, SOANA (2023), p. 433; AMBROSETTI (2022), p. 504; MUSCO-ARDITO (2021), p. 362; LANZI A.-ALDROVANDI (2020), pp. 525-526; BERNAZZANI (2019), p. 356; MASTROGIACOMO (2006), p. 4699.

9 Corte cost., 6 dicembre 2017, n. 35, in *www.penalecontemporaneo.it*, 12 aprile 2018, con nota di TERMINE.

dell'Amministrazione finanziaria, un disvalore di azione, che si identifica nella redazione di un documento ideologicamente falso (il modello F24) funzionale ad un abusivo utilizzo dell'istituto così come disciplinato dalla normativa extrapenale. Rinvenendo la potenzialità ingannatoria del reato il suo fondamento nella violazione della procedura di compensazione, quest'ultima – oltre a potersi manifestare nella duplice variante della compensazione c.d. "verticale", ossia concernente crediti e debiti che afferiscono alla *medesima imposta* e di quella c.d. "orizzontale", ovvero riguardante crediti e debiti di imposta di *natura diversa* – incide anche sul *computo* della soglia di punibilità, giacché ciò che rileva è l'utilizzo del modello F24, che può abbracciare al suo interno anche tributi di *annualità diverse* ma pur sempre oggetto della *medesima indebita compensazione*¹⁰. In altre parole, la locuzione «*importo annuo superiore ai cinquantamila euro*» con cui la norma indica la soglia di punibilità dal cui superamento dipende l'esistenza del reato va intesa non già come relativa all'*annualità* a cui quell'imposta non versata, giacché indebitamente compensata, si riferisce, bensì al momento nel quale il soggetto agente, con un *unico F24*, proceda a portare in compensazione tutti i crediti o inesistenti o non spettanti e la cui sommatoria comporti un'eccedenza rispetto al minimo fissato per legge.

2. Le nozioni di crediti *non spettanti* e di crediti *inesistenti* rimodulate dal D.lgs. n. 87/2024.

Nell'ambito di una disposizione di legge nella quale si trovano a convivere due fattispecie incriminatrici tra loro significativamente distanti quanto al trattamento sanzionatorio ad esse riservato dal legislatore (e non solo)¹¹, centrale rilievo, proprio nella prospettiva di convalidare una scelta di politica criminale che altrimenti potrebbe rivelarsi priva di ragionevolezza, assume la distanza che separa la nozione di *crediti non spettanti* da quella di *crediti inesistenti*, perché è su di essa che si radica il differente

10 In questi termini Sez. III, 19 aprile 2024, n. 30092, in *C.E.D. Cass.*, n. 286732; Sez. III, 16 ottobre 2020, n. 34966, *ivi*, n. 280428; Sez. III, 19 febbraio 2020, n. 14763, *ivi*, n. 27919. Circa, poi, l'estensione alla compensazione tra tributi e *contributi previdenziali* (Sez. III, 3 marzo 2020, n. 13149, in *C.E.D. Cass.*, n. 279118, Sez. III, 30 ottobre 2018, n. 8689, *ivi*, n. 275015; in senso opposto, ma è orientamento senz'altro minoritario, Sez. I, 10 maggio 2019, n. 38042, *ivi*, n. 278825). Ad avviso di AMBROSETTI (2022), pp. 504-505, si tratterebbe di un'interpretazione analogica *in malam partem*, come tale vietata, essendo l'art. 10 *quater* inserito all'interno di una legge che si occupa, in via esclusiva, di imposte dirette o indirette, tanto che l'omesso versamento di contributi previdenziali viene sanzionato ricorrendo a testi normativi diversi dal D.lgs. n. 74/2000. Da ultimo v. anche ZANOTTI (2025), pp. 4-6.

11 Non sono da trascurare, infatti, neppure altri effetti *sostanziali* derivanti dall'inquadramento nell'uno o nell'altro reato, quali, per tutti, la possibilità, per il soggetto agente, di avvalersi della *causa di non punibilità* di cui all'art. 13 D.lgs. n. 74/2000 e, d'ora in poi, anche di quella di cui al comma 2 *bis* dell'art. 10 *quater*, introdotta dall'art. 1 D.lgs. n. 87/2024, ove l'indebita compensazione abbia ad oggetto crediti *non spettanti*; nonché rilevanti effetti processuali, quali, ad esempio, la possibilità per gli inquirenti di ricorrere alle intercettazioni telefoniche e/o di chiedere ed ottenere l'applicazione di misure cautelari personali, ove l'indebita compensazione abbia ad oggetto crediti *inesistenti*. Sul tema v. anche BUONOCORE (2023), pp. 1755 e 1758.

disvalore di evento e la natura di *delitto di danno*, che connota la sola ipotesi di cui al comma secondo.

Come noto, con il D.lgs. n. 158/2015 si era provveduto a modificare l'art. 13, comma 5, D.lgs. n. 471/1997, inserendovi una definizione di credito *inesistente*, valida *ai fini tributari*, che ruotava attorno ai due poli della: a) insussistenza dei presupposti costitutivi; b) dell'impossibilità di risconstrarla attraverso i controlli di cui agli artt. 36 *bis* e 36 *ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54 *bis* D.P.R. n. 633/1972.

La prerogativa richiamata *sub b)*, evidentemente incentrata sul momento dell'accertamento, dava conto della *consustanzialità* tra inesistenza del credito ed insidiosità della condotta¹², potendo questo ritenersi tale non soltanto perché privo dei suoi requisiti essenziali ma anche in quanto capace di celarsi sia pure dinanzi ai controlli automatizzati effettuati dall'Agenzia delle Entrate.

Seguendo una logica tutt'altro che irreprensibile, la giurisprudenza di legittimità penale si era attestata, quanto alla portata applicativa del concetto di inesistenza del credito, su una posizione *autonomistica*, in forza della quale la definizione contenuta all'art. 13, comma 5, D.lgs. n. 471/1997

non sarebbe stata mutuabile ai fini della ricostruzione della tipicità del delitto di cui all'art. 10 *quater*, comma 2, D.lgs. n. 74/2000, sia perché non espressamente richiamata da quest'ultimo; sia perché, opinando in tal senso, si sarebbe andati incontro alla assurda conseguenza di richiedere un *quid pluris* – rappresentato, come detto, dalla sua rilevabilità a seguito di uno dei controlli automatizzati o formali previsti dagli artt. 36 *bis* e *ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54 *bis* D.P.R. n. 633/1972 – soltanto in caso di utilizzazione in compensazione di crediti inesistenti e non anche di crediti non spettanti. Con l'effetto, in definitiva, di accordare al reato più grave un margine di operatività *irragionevolmente* più circoscritto rispetto a quello assegnato al reato meno grave¹³.

Senza, peraltro, trascurare come detto orientamento fosse rimasto saldo nonostante le sollecitazioni contrarie provenienti dal massimo consesso civilistico¹⁴, il quale, chiamato a dirimere un contrasto interpretativo sorto in seno alla Sezione tributaria circa la sussistenza o meno di tratti distintivi tra le nozioni di crediti non spettanti e di crediti inesistenti, ha, anzitutto, escluso – in controtendenza rispetto a quanto sostenuto da un risalente ma, sino ad allora, maggioritario indirizzo ermeneutico – che fossero categorie concettuali *indistinguibili*, articolandosi l'inesistenza nella duplice variante costituita: a) dalla *inesistenza tout court*, coincidente con quelle ipotesi nelle quali la fattispecie che fonda l'agevolazione o il credito di imposta non sia mai venuta in essere, essendosi realizzato un mero *simulacro* dei presupposti di fatto e normativi, e che ricomprendono al suo interno le condotte fraudolente, anche soltanto sul versante dei beneficiari, alle quali debbono poi essere equiparati i casi di intervenuta *estinzione* o *consumazione* del credito per essere questo già stato utilizzato in compensazione; b) dalla

¹² Nello stesso senso ARDIZZONE (2025), p. 6.

¹³ In questi termini Sez. III, 14 novembre 2023, n. 6, in *C.E.D. Cass.*, n. 285731; Sez. III, 18 aprile 2023, n. 16353, in *Il Fisco*, 2023, p. 1881 ss., con nota di SANTORIELLO; Sez. III, 22 febbraio 2022, n. 23083, in *C.E.D. Cass.*, n. 283236.

¹⁴ Il riferimento è a Sez. un. civ., 12 settembre 2023, n. 34452, in *www.cortedicassazione.it*.

inesistenza dovuta all'*assenza* di un elemento *costitutivo*, quali la presentazione di un'istanza da parte del contribuente, l'assolvimento di obblighi di *facère*¹⁵ o di *non facère*¹⁶, l'osservanza di *termini finali*¹⁷ e/o il mancato avveramento di *condizioni risolutive*¹⁸.

E la *non spettanza* nel *difetto* di elementi *accessori*, quali la violazione di aspetti meramente procedurali o l'eccedenza rispetto a limiti e soglie di valore o nella carenza di una condizione di efficacia della pretesa, come l'apposizione di un *termine iniziale*, prima della decorrenza del quale il credito non sia utilizzabile, o di una *condizione sospensiva*.

Per, poi, censurare – bollandola, senza mezzi termini, come «*criticità di sistema*» non priva di irragionevolezza, oltre che non rispondente a criteri di coerenza e di razionalità – quella impostazione, a tutt'oggi prevalente ed adottata dalla Suprema Corte penale, secondo cui si avrebbe inesistenza anche ove questa fosse riscontrabile, *ictu oculi*, in sede di controllo automatizzato. In effetti, dando sèguito ad una prospettiva *autoreferenziale* ed estranea ad *interazioni sistematiche*, ne sarebbe scaturita, ad avviso delle Sezioni unite civili, un'asimmetria difficilmente giustificabile tra l'ordinamento tributario, che avrebbe reagito con l'irrogazione di una sanzione amministrativa equiparata a quella prevista per i crediti non spettanti (art. 13 , comma 1 o comma 4, D.lgs. n. 471/1997); e quello penale, che, viceversa, avrebbe inquadrato questo stesso fatto entro il disposto dell'art. 10 *quater*, comma 2, D.lgs. n. 74/2000, attribuendogli, dunque, la più severa qualificazione giuridica della compensazione (indebita) avente ad oggetto crediti da ritenersi comunque inesistenti.

D'altro canto, in disparte l'ipotesi in cui l'inesistenza si correli e discenda da contegni contraddistinti da note di fraudolenza, idonee a fornire una fittizia rappresentazione dei presupposti di fatto e normativi del credito, la fondatezza di una nozione "composita" di inesistenza, ove, alla mancanza dei presupposti costitutivi del credito, si accompagni la loro non riscontrabilità al momento dell'attivazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle procedure di controllo *non sostanziale* previste per legge, verrebbe, per così dire, convalidata dal fatto che lo stesso inadempimento di obblighi di *facère* o di *non facère* appare in grado di sottrarsi ad una sua rilevazione in quella sede.

È in un contesto interpretativo obiettivamente confuso e contrassegnato da profili di evidente incoerenza ed asistematicità che ha visto la luce il D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87¹⁹, emanato in attuazione della già citata legge delega per la riforma fiscale, il quale,

15 Ad esempio, l'acquirente che voglia fruire dei benefici fiscali c.d. di "prima casa" è tenuto a trasferire la propria residenza presso il Comune ove è ubicato l'immobile entro *diciotto mesi* dall'atto di compravendita.

16 Sempre in tema di agevolazioni c.d. "prima casa" integra un *non facère* l'obbligo di non cedere l'immobile per un quinquennio dall'acquisto, a meno che il soggetto non provveda a comprare altro bene da adibire ad abitazione entro un anno dalla cessione.

17 Per poter esercitare il credito di imposta per il trasporto merci di cui al D.L. n. 265/2000 non deve trascorrere un tempo superiore all'anno solare nel quale detto credito sia insorto.

18 In caso di acquisto di terreni edificabili, l'agevolazione prevista dall'art. 33, comma 3, L. n. 388/2000 viene meno – assumendo, dunque, rilievo giuridico quale *condizione risolutiva* – se non si procede ad edificare entro cinque anni dal rogito.

19 Che è rubricato «*Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 legge 9 agosto 2023, n.*

nell'abrogare la definizione di cui all'art. 13, comma 5, D.lgs. n. 471/1997, ha inserito, all'art. 1 D.lgs. n. 74/2000, le lett. *g-quater*) e *g-quinquies*), a cui le nuove disposizioni sanzionatorie amministrative, contestualmente introdotte, rinviano, facendo così venir meno la divaricazione, già censurata dalle Sezioni unite civili, tra le due nozioni a seconda dell'ambito applicativo di riferimento.

Ebbene, a mente della lett. *g-quater*), i crediti debbono ritenersi inesistenti se di essi mancano, anche solo in parte, «*i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento*» o se detti requisiti oggettivi o soggettivi siano stati oggetto di «*rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o altri artifici*».

Si è, dunque, inteso fare chiarezza, stavolta avvalendosi dello strumento normativo, su quale sia l'ampiezza del concetto di crediti *inesistenti*, ricomprensivo non soltanto di condotte fraudolente, realizzate attraverso falsi materiali o ideologici o altri artifici, ma anche della mera *insussistenza* dei requisiti, indifferentemente se oggettivi o soggettivi. E detta distinzione, lungi dal rilevare in sede penale essendo entrambe le modalità sopra descritte sussumibili all'interno dell'art. 10 *quater*, comma 2, D.lgs. n. 74/2000 – al pari di quanto da tempo sostenuto dalle sezioni semplici della Corte di cassazione penale – può, viceversa, assumere un significato quanto all'illecito amministrativo tributario, il quale, pur unitariamente riconducibile sotto lo stesso titolo, potrebbe vedere la sanzione variare in caso di insidiosità della condotta, con un aumento dalla *metà al doppio* in forza dei commi 5 e 5 *bis* dell'art. 13 D.lgs. n. 471/1997, così come novellati dal D.lgs. n. 87/2024. Gradazione che, viceversa, non si è ritenuto di riproporre nel corpo dell'art. 10 *quater*, comma 2, D.lgs. n. 74/2000, attraverso, ad esempio, la previsione di un'*attenuante* in caso di inesistenza per difetto, in tutto o in parte, dei requisiti costitutivi ma *non anche fraudolenta*, presumibilmente considerando di affidarsi alla capacità del giudice di riuscire ad adeguatamente calibrare la pena muovendosi nell'ampia forbice edittale con la quale questi è tenuto a confrontarsi al momento della sua commisurazione²⁰.

La norma definitoria di più recente introduzione consta, altresì, alla lett. *g-quinquies*), della declinazione di che cosa debba intendersi per crediti *non spettanti*, i quali possono assumere una triplice configurazione, identificandosi: a) con quelli «*frutti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti*» o «*in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento*»; b) con quelli che, pur essendo provvisti dei requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, si fondano su «*fatti non rientranti nella disciplina attribuitiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito*»; c) con quelli «*utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza*».

Si tratta di una formula senz'altro *ambigua*, che non traccia affatto i confini con la categoria della *inesistenza*, quanto meno nella parte in cui si evoca il difetto di taluni

111».

²⁰ Critico nei confronti di un *self restraint* che si tradurrebbe in un'indebita parificazione di pena tra «*condotte connotate da diverso divalore*» ARDIZZONE (2025), p. 7.

requisiti, giacché si impone un raffronto con la lett. g-*quater*, ove si fa riferimento ad una carenza di essi, anche soltanto *parziale*. Non è, infatti, in alcun modo delineato il discrimine tra gli elementi *costitutivi* che non debbono mancare, anche solo in parte, affinché il credito possa dirsi esistente e quegli "*ulteriori*", che in ogni caso si precisa debbano essere "*richiesti*" ai fini del suo riconoscimento e che, pertanto, potrebbero essi stessi risultare come *essenziali* e non già come soltanto accessori.

E se, da un lato, quanto richiamato *sub a)* e *sub c)* corrobora, nella sostanza, i rilievi da tempo formulati dalla dottrina circa la torsione della fattispecie in esame rispetto all'assetto complessivo del D.lgs. n. 74/2000, attribuendosi rilevanza penale anche a fatti di mera violazione della *procedura di compensazione* in chiaro dispregio della selezione originariamente effettuata tra le oggettività giuridiche meritevoli di tutela²¹, è, dall'altro, possibile registrare un lieve progresso nella direzione di una, ancora insoddisfacente, valorizzazione del principio di sussidiarietà, poiché, qualora la compensazione abbia ad oggetto crediti *non spettanti*, il reato si inverte dinanzi alla inosservanza di termini soltanto *perentori*. E' questo il significato della locuzione «*adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza*»: per converso, tutto ciò che è soggetto a termini meramente *ordinatori* rileva soltanto a titolo di illecito tributario, il che, se può essere senz'altro salutato con favore, non può, nel contempo, che essere considerato come un primo, timido passo nell'auspicata prospettiva di giungere ad escludere il ricorso alla criminalizzazione quando i crediti opposti in compensazione sia soltanto *non spettanti*. E ciò anche tenuto conto della condivisibile appossione di *limiti esegetici espressi* al delitto di dichiarazione infedele, che rende atipica l'*indeducibilità* di elementi passivi reali, di cui il *difetto di inerenza* costituisce una speciale modalità applicativa. Detta opzione di politica criminale, adottata nel 2015 nell'ottica di una apprezzabile rivisitazione del comparto penalistico in materia tributaria, solleva non trascurabili problemi di coerenza del delitto di cui all'art. 10 *quater*, comma 1, D.lgs. n. 74/2000 non soltanto rispetto all'impianto di un decreto tutto polarizzato sul presidio all'interesse alla percezione dei tributi ma anche al confronto con altre fattispecie di reato, opportunamente incise da contrazioni di tipicità dovute alla latitanza di congegni artificiosi, fraudolenti o simulatori.

3. I crediti di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo quale settore privilegiato per una nuova stagione applicativa del delitto di indebita compensazione.

Si è, di recente, registrato un picco, sul piano applicativo, del delitto in esame a seguito della sempre più diffusa contestazione, in sede tributaria, dell'inosservanza dell'art. 3, comma 1, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modifiche, dalla L. 21 febbraio 2014, n. 9 (più noto come Decreto "Destinazione Italia") e, poi, integralmente sostituito dall'art. 1, comma 35, L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015), con

²¹ Cfr., sul punto, LANZI A.-ALDROVANDI (2020), p. 529; CAVALLINI (2017), p. 368; DI SIENA (2006), p. 5646.

cui si riconosce a tutte le imprese – indipendentemente dalla loro conformazione giuridica, dal settore in cui operano e dal regime contabile adottato – un credito di imposta per investimenti effettuati in attività di *ricerca e sviluppo*, commisurato alle spese incrementalmente sostenute rispetto alla media di quelli realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello che si sarebbe concluso al 31 dicembre 2015.

Per effetto dell'art. 1, comma 1, della L. 11 dicembre 2015, n. 232 (Legge di bilancio 2017), il termine da ultimo indicato era stato prorogato sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020, per poi essere retrodatato, con l'art. 1, comma 209, L. 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020), a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Inoltre, con il decreto attuativo, emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro dello Sviluppo economico in data 27 maggio 2015, si è previsto che chi intenda beneficiare di detto credito di imposta – esclusivamente utilizzabile in compensazione a decorrere dal periodo successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti – debba farsi carico di spese complessive per investimenti in ricerca e sviluppo pari ad almeno € 30.000 (c.d. «*soglia minima di investimento*») e che queste rappresentino un *incremento* rispetto alle media dei medesimi investimenti effettuati nei tre periodi di imposta antecedenti (lì indicati, come detto, a quello in corso al 31 dicembre 2015, non essendo allora intervenuta la proroga, poi successivamente disposta).

Una volta inverteasi le sopra richiamate condizioni di ordine *quantitativo*, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione fiscale – fissata nell'applicazione di un'aliquota del 50% a tutte le tipologie di spesa comprovate da apposita documentazione contabile *certificata* dal soggetto incaricato della revisione legale, dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro dei revisori legali – è necessario che quelle attività soddisfino i requisiti sostanziali richiesti dal c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE del 2015, concernente le «*Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*», e dal c.d. Manuale di Oslo del 2018, contenente le «*Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation*»²².

In particolare, in base al Manuale di Frascati, può essere considerata di ricerca e sviluppo soltanto quella tipologia di attività che presenti i caratteri della:

- a) *innovatività* rispetto al settore di appartenenza dell'impresa e non allo stato di conoscenza di quest'ultima;
- b) *creatività*, portando alla creazione di nuovi concetti ed idee che accrescano le conoscenze sino ad allora esistenti, non limitandosi alla modifica di *routine* di prodotti o processi;
- c) *incertezza*, nei tempi di realizzazione, nei costi necessari per raggiungere i risultati attesi e, persino, nel conseguimento stesso degli obiettivi;
- d) *sistematicità*, perché condotta con progettualità, attraverso la registrazione sia del processo seguito che dei risultati raggiunti;
- e) *trasferibilità e/o riproducibilità* delle nuove conoscenze acquisite.

²² Utili, anche ai fini di una ricognizione del complesso quadro normativo di riferimento, tra disciplina interna e fonti comunitarie, le «*Linee guida per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica*» emanate dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy in data 4 luglio 2024.

Così delineate le prerogative che debbono ricorrere affinché possa fondatamente parlarsi di ricerca e sviluppo ai fini che qui interessano, agli artt. 3, comma 4, D.L. n. 145/2013, 2 del Decreto attuativo e 2, comma 2, del Decreto del Ministero dello sviluppo economico datato 26 maggio 2020²³, si precisano le *tre categorie* nel cui ambito quell'investimento deve rientrare e che vengono qualificate come: 1) *ricerca fondamentale*, con cui ci si riferisce a lavori sperimentali o teorici, che abbiano come finalità principale l'acquisizione di *nuove conoscenze* sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;

2) *ricerca industriale*, che è volta ad accrescere le conoscenze per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o per migliorare quelli già esistenti;

3) *sviluppo sperimentale*, che consiste nella elaborazione di progetti, disegni, piani per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati o nella realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati ad esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale ed il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. Peraltro, dal Manuale Frascati si traggono importanti chiarimenti su che cosa debba intendersi per *sviluppo sperimentale* e come questo non debba essere confuso con lo *sviluppo del prodotto* né con quello di *preproduzione*. Se, infatti, il primo può dirsi tale soltanto se innovativo, creativo, incerto, sistematico e riproducibile, esso costituisce, nel contempo, soltanto una fase del processo di sviluppo del prodotto e, segnatamente, quella nella quale si generano nuove conoscenze che, effettivamente testate, conducono, poi, alla commercializzazione di un nuovo (bene o servizio che sia) sul mercato. Si ha, viceversa, *sviluppo di preproduzione* quando si svolga un lavoro *non sperimentale* su un prodotto o su un processo prima che quest'ultimo entri in produzione o in uso e che può assumere i connotati di quello sperimentale ove e sin tanto che presenti elementi di novità.

In breve, le modifiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione e servizi esistenti, anche se migliorative, rimangono escluse dal perimetro dell'agevolazione se *ordinarie* o *non significative*²⁴, essendo la *ratio* della disciplina comunitaria e nazionale quella di sostenere l'impegno delle imprese al fine di elevare il processo ed il prodotto, accrescendo la competitività del sistema, con correlativo beneficio per l'economia nel suo complesso. Stando così le cose, meritano di essere incentivati, con la concessione di contributi pubblici *sub specie* di vantaggi fiscali, soltanto quei progetti ai quali si debba il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche e che, dunque, offrano soluzioni che non sarebbero state possibili facendo affidamento sullo stato dell'arte del settore di riferimento e, cioè, applicando le tecniche

²³ Si legga, in proposito, anche quanto disposto dal § 1.3, punto 16, della Comunicazione della Commissione del 19 ottobre 2022, recante «*Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*», con cui si aggiornano le definizioni contenute all'art. 2, punti 84-86, del Regolamento UE n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014.

²⁴ Si pensi, a titolo esemplificativo, quanto ai prodotti, a modifiche *stagionali* o di *design* e, quanto ai processi, alla sostituzione di un bene strumentale o al miglioramento, qualitativo o quantitativo, derivante dall'utilizzo di sistemi di produzione molto simili a quelli già in uso all'azienda.

e le conoscenze già note e disponibili in quello specifico comparto produttivo o commerciale²⁵.

Come è facile intuire, la necessaria compresenza di plurimi presupposti costitutivi, in uno con l'elevato livello qualitativo espresso da ciascuno di essi, rende alquanto difficoltoso, per non dire improbabile, che la compensazione realizzata attraverso l'F24, sebbene rispettosa della soglia minima di investimento e di quella incrementale, risulti *legittima*, perché relativa a crediti di imposta correlati ad attività così profondamente innovative, da fornire un contributo apprezzabile all'avanzamento delle conoscenze generali e, in ultima analisi, al mercato genericamente inteso. Infatti, anche laddove si tratti di investimenti funzionali alla riorganizzazione dei processi aziendali interni o all'efficientamento di quelli di produzione dei servizi e, dunque, conducenti ad una qualche innovazione di processo o di prodotto, la mancanza, anche solo in parte, di *novità, creatività e/o di rischio di insuccesso* scientifico o tecnologico induce oggi (ed indurrà domani) l'Agenzia delle Entrate a qualificare quei crediti di imposta come *inesistenti* e, conseguentemente, a segnalare il fatto di indebita compensazione alla Procura della Repubblica competente per territorio, ravvisandovi gli estremi del delitto di cui all'art. 10 *quater*, comma 2, D.lgs. n. 74/2000.

Non sembra, cioè, seriamente prospettabile, nonostante lo sforzo profuso dal legislatore per inserire, nella disposizione introduttiva al decreto contenente la disciplina penalistica in materia tributaria, due nuove definizioni rilevanti in entrambi gli ordinamenti, che possa trovare sufficiente spazio applicativo il reato di indebita compensazione di crediti *non spettanti*, che sarà verosimilmente destinato a svolgere un ruolo *ancillare* o del tutto *residuale*, nelle infrequenti ipotesi in cui le anomalie riscontrate attengono a profili *meramente procedurali*.

In altri termini, non si vede in che modo si possa discutere di crediti non spettanti piuttosto che di crediti inesistenti quando, sul versante *contenutistico*, si evoca l'assenza di un qualche requisito che, anche alla luce di quanto introdotto nel 2024, potrebbe dar luogo ai primi anziché ai secondi soltanto se qualificabile come "*ulteriore*" o "*particolare*" e non già come "*essenziale*" o "*costitutivo*". E', cioè, alquanto difficile immaginare che ciò che manca, anche solo in parte, venga considerato come *non necessario* ai fini della sussistenza del credito, essendo assai più probabile che si propenda per un'equivalenza di segno opposto, ovvero che se qualcosa viene richiesto affinché quel credito sia riconosciuto ciò significa che di esso non si possa fare a meno e che, pertanto, il difetto di requisiti *non costitutivi* degradi da ipotesi concretamente verificabile a vera e propria chimera.

25 Rientrano in questo ambito la sperimentazione di una linea produttiva innovativa o la significativa modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto.

4. La previsione di una nuova causa di esclusione della punibilità in caso di indebita compensazione di crediti non spettanti.

In un quadro di per sé non proprio confortante quanto alle potenzialità espansive del delitto di indebita compensazione di crediti *non spettanti*, potrebbe assurgere a fattore di aggravio di un già prevedibile *self restraint* applicativo il nuovo comma 2 *bis* dell'art. 10 *quater* D.lgs. n. 74/2000, che esclude la punibilità per l'autore del solo reato di cui al comma 1 quando, stante anche la natura tecnica delle valutazioni, residuino *condizioni di obiettiva incertezza* circa la sussistenza degli specifici elementi o delle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

L'espressa limitazione dell'operatività della *causa di non punibilità*, lato *sensu* intesa, di ultima introduzione al solo reato meno grave è emblematica di un ricorrente ma anche ambivalente *modus operandi* del legislatore penal-tributario, che, se, per un verso, mostra una certa propensione, neppure sporadica, ad avventurarsi sul terreno delle cause di esclusione della pena onde soddisfare, alternativamente, esigenze di premialità o di fideistico investimento nella lealtà del contribuente, finisce, per l'altro, per non smentirsi nella sua incapacità di confezionare norme *effettive*, in grado di lasciare un segno tangibile nella prassi giudiziaria.

Siccome, come già osservato, è frequente, nella dimensione *in action*, che crediti a cui risultano connaturati dubbi circa la loro effettività vengano considerati come inesistenti, sarebbe stato plausibile attendersi un rinvio del comma 2 *bis* ad *entrambe* le fattispecie di reato contemplate all'interno dell'art. 10 *quater* anziché uno "selettivo", puntualmente circoscritto alla sola ipotesi di cui al comma 1.

E tale invincibile resistenza a spingersi al di là della mera apparenza applicativa potrebbe addirittura rivelarsi esiziale, potendo ogni situazione di incertezza «*in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito*» essere considerata come indiziante di un difetto, anche soltanto parziale, dei «*requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento*» e, dunque, condurre, paradossalmente, ad un vero e proprio *prosciugamento* della *norma di favore* ad ulteriore vantaggio di una (già presumibile, per altre ragioni) *sovraesposizione prasseologica* del delitto di indebita compensazione di crediti inesistenti.

D'altra parte, anche sul piano della tecnica di formulazione, è previsione che si ascrive a pieno titolo nel novero di quelle irrimediabilmente afflitte da sciattezza e dalla ineluttabile necessità di ricorrere ad una vera e propria opera di ricostruzione ermeneutica, al fine di coglierne la logica normativa laddove questa non sia in alcun modo desumibile dal dato letterale.

Se, infatti, il riferimento alle «*condizioni di obiettiva incertezza*» appare come un monito teso ad soddisfare una non soltanto generica esigenza di coordinamento con l'art. 15 D.lgs. n. 74/2000, se non altro per la sostanziale sovrapposibilità tra le due statuizioni sul versante contenutistico, non vi è, poi, in realtà alcuna indicazione che consenta di operare un raccordo con una norma che, dal canto suo, non si è mai distinta per chiarezza e precisione nella fissazione dei propri contorni applicativi.

Ad una tendenziale uniformità di vedute, in dottrina, circa la natura *derogatoria* dell'art. 15 D.lgs. n. 74/2000²⁶ rispetto agli angusti confini fissati dalla giurisprudenza di legittimità all'efficacia *scusante* dell'errore su legge extrapenale, come noto indebitamente circoscritta ai casi di *ignoranza inevitabile* di cui all'art. 5 c.p. attraverso una vera e propria *interpretatio abrogans* dell'art. 47, comma 3, c.p., si è contrapposto il c.d. *diritto vivente*, che, anche in ambito penal-tributario, si è limitato a riproporre le stesse scadenze già ampiamente utilizzate per la parte generale. La circostanza che le condizioni di incertezza debbano essere "*obiettive*" porterebbe ad escludere che, con riferimento alle leggi tributarie *integratrici* del precetto penale, possano allargarsi le maglie della non punibilità al di là delle "tradizionali" ipotesi in cui l'errore sia *inevitabile*, ovvero a quella casistica estremamente ridotta nella quale l'erronea interpretazione dell'agente discenda da un comportamento positivo degli organi amministrativi, da un pacifico orientamento giurisprudenziale o, in ultima analisi, dal corretto assolvimento dell'obbligo di informazione, tradottosi nell'acquisizione di un parere favorevole proveniente da esperti della materia²⁷.

Stando così le cose e preso atto che, anche con riguardo all'art. 15 D.lgs. n. 74/2000, la giurisprudenza di legittimità persiste nel declinare l'inevitabilità dell'ignoranza o dell'errore entro cause esclusivamente *oggettive*, tanto da poter affermare che, a dispetto di quanto sarebbe stato auspicabile, la norma in esame nulla aggiunge rispetto alla disciplina della parte generale del codice²⁸, non si vede come si possa concludere diversamente avendo a riferimento il comma 2 *bis* dell'art. 10 *quater* D.lgs. n. 74/2000. Nel corpo di quest'ultima disposizione, infatti, oltre alla riedizione della medesima formula lessicale delle «*condizioni di obiettiva incertezza*», si duplica, dell'art. 15 D.lgs. n. 74/2000, nella sostanza anche l'oggetto, perché gli *elementi* o *qualità* su cui si fonda la spettanza del credito attengono comunque alla "*portata*" ed all'"*ambito applicativo*" delle norme tributarie implicitamente richiamate dal tipo penale, sia pure nel più ristretto novero di quelle su cui il credito o i crediti opposti in compensazione trovano la propria fonte di regolamentazione.

26 Che altro non è se non la trasposizione, sul fronte penalistico, dell'art. 6, comma 2, D.lgs. n. 472/1997, che esclude la punibilità dell'autore di una violazione di norme tributarie punita con l'irrogazione di sanzioni amministrative quando questa sia determinata da «*obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono*»; a cui fa, tuttavia, da contraltare il comma 4, a mente del quale «*L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile*», operando, quindi, una distinzione tra l'*erronea interpretazione* di una norma conosciuta e la *radicale ignoranza* della sua esistenza, senza che tale dicotomia venga riproposta nel D.lgs. n. 74/2000 in accordo con l'equiparazione sancita tra i due *status* anche dalla Corte costituzionale nella nota sentenza n. 364/1988. Per un approfondimento sulle difficoltà ermeneutiche sollevate dall'art. 15 D.lgs. n. 74/2000 si rinvia ad AMBROSETTI (2022), p. 440; FONDAROLI (2007), pp. 1437-1438; FLORA (2001), pp. 699-703.

27 Così, da ultimo, Sez. III, 20 giugno 2024, n. 37248, in *C.E.D. Cass.*, n. 287052. Negli stessi termini già Sez. III, 8 aprile 2019, n. 23810, *ivi*, n. 275993, che fa leva anche sulla Circolare del Ministero delle Finanze del 23 aprile 1996, n. 98, la quale, nell'interpretare l'art. 8 D.lgs. n. 546/1992, aveva inteso l'incertezza interpretativa rilevante ai fini della mancata applicazione delle sanzioni *non penali* come quella oggettivamente derivante dalla divergenza di contenuto tra atti ufficiali dell'Amministrazione e non anche quella dovuta alle *condizioni soggettive* del ricorrente; Sez. VII, 13 luglio 2017, n. 44293, *ivi*, n. 271487.

28 Dello stesso avviso LANZI M. (2018), p. 338.

Si potrebbe obiettare che l'inciso «*anche per la natura tecnica delle valutazioni*», estraneo al disposto con il quale la norma di più recente innesto si pone a confronto, consenta a quest'ultima di ritagliarsi uno spazio applicativo autonomo e di più ampio spettro, stante la potenziale maggiore incidenza del dato valutativo sull'esattezza dell'interpretazione. Si potrebbe, in altre parole, sostenere che si tratti di un'interpolazione essenziale al fine di orientare il risultato dell'attività interpretativa delle norme tributarie nella direzione analoga a quella che taluni affermano si debba percorrere allorché ci si accinga ad esporre poste di bilancio soggette a valutazioni, le quali assumerebbero rilevanza penale (per lo più ai fini dell'integrazione del delitto di false comunicazioni sociali) soltanto ove si realizzi uno *scostamento* dalle regole tecniche metodologicamente indiscusse e dalle *best practices* di riferimento, che possa dirsi effettivamente *irragionevole* e dunque *arbitrario*: in un *range* di possibili soluzioni ermeneutiche tutte astrattamente corrette, non sarebbe scusabile chi opti per una ulteriore, la quale, ponendosi al di fuori di quella gamma di risultati, appaia *palesamente infondata* e, dunque, censurabile, giacché non obiettivamente incerta.

Per quanto suggestivo e pure encomiabile nella prospettiva di riconoscere all'esimente un più esteso margine di operatività, non sembra, tuttavia, un percorso ermeneutico in grado di condurre a risultati concretamente apprezzabili e ciò essenzialmente per un duplice ordine di ragioni:

- a) anzitutto, poiché si tratta di una mera puntualizzazione, che non può certo ritenersi estranea alla norma generale sol perché da questa non espressamente richiamata²⁹;
- b) in secondo luogo, per la implausibilità di una prognosi favorevole di un possibile *revirement* interpretativo, che faccia leva esclusivamente sul rinvio a componenti valutative, dal momento che è innegabile che, in tutti i casi nei quali la giurisprudenza è stata chiamata ad accostarle al diritto penale, ha mostrato una accentuata propensione per una loro *oggettivizzazione*, frutto della necessaria aderenza a parametri normativamente determinati o tecnicamente condivisi. Con la conseguenza di rendere quella specificazione incapace di assegnare al lemma «*condizioni di obiettiva incertezza*» un significato diverso rispetto a quello sin qui attribuitogli.

Se, poi, si legge il passaggio della Relazione illustrativa al D.lgs. n. 87/2024³⁰, nel quale si dà conto delle ragioni poste a fondamento dell'intervento normativo, ci si avvede di come non vi sia stata alcuna *intentio legis* tesa ad innovare né rispetto a quanto previsto dall'art. 15 D.lgs. n. 74/2000, né con riferimento agli approdi interpretativi a cui si è da tempo pervenuti in tema di errore sul precetto. Nell'escludere, infatti, ogni possibile interferenza sia con la norma speciale sopra richiamata che con quella di parte generale, così come rimaneggiata dalla Corte costituzionale, se ne ridimensiona, sin dalla sua genesi, l'impatto, riducendola – così testualmente a p. 3 – a «*regola di giudizio, che è mera espressione di specificazione del canone "in dubio pro reo"*».

Dunque una norma premiale a valenza, per così dire, *meramente interpretativa* e, quanto al requisito costitutivo delle condizioni di obiettiva incertezza, di stampo

²⁹ In questi stessi termini già ARDIZZONE (2025), p. 11.

³⁰ Consultabile in www.camera.it.

eminentemente *processuale*, perché tesa ad una riaffermazione della regola di giudizio che sembrerebbe codificata all'art. 530, comma 3, c.p.p., secondo cui quando vi è la prova che il fatto di reato sia stato commesso in presenza di una scriminante o di una causa personale di non punibilità ovvero «*vi è dubbio sull'esistenza delle stesse*», il giudice è tenuto a pronunciare una sentenza di assoluzione.

In realtà, tenuto conto del fatto che, al pari di quanto accade da tempo in tema di rilevanza dell'*error iuris* disciplinato dall'art. 5 c.p., l'ignoranza può dirsi *incolpevole* ove ricorra un'*impossibilità oggettiva*, generale ed invincibile, di conoscenza o quando essa sia *scusabile* perché *non colposa* e, dunque, *inevitabile*, stante una corretta applicazione del *principio di affidamento* (in particolare in fonti informative qualificate), non potrebbe, sul piano dogmatico, validamente parlarsi di *causa (personale) di non punibilità* quanto piuttosto di *assenza di colpevolezza*, non certo intesa in senso *relativistico-soggettivo* ma come giudizio di *non rimproverabilità* per il difetto di un atteggiamento antidoveroso della volontà da parte di chi era tenuto (perché poteva) a conoscere la normativa in tema di spettanza del credito

Di qui la necessità di ribadire, con una previsione specifica, l'efficacia *scusante* dell'errore in caso di dubbio originato da un testo di legge obiettivamente ambiguo o poco intelligibile, nonostante la puntuale ottemperanza, da parte dell'agente, ad un *dovere di informazione* che, gravante su tutti i consociati, viene poi ad essere calibrato sulla complessità della fonte di riferimento e sulla tipologia di attività da essa disciplinata.

5. Sintesi conclusiva.

Come si osservava in apertura, al succedersi di Governi, anche di diversa estrazione politica, corrisponde quasi sempre una "nuova" riforma fiscale, che, per quanto qui interessa, incide, in modo più o meno marcato, sull'assetto del sistema penal-tributario e ciò a seconda che si tratti di interventi di tipo settoriale, essenzialmente ispirati dalle pressanti esigenze della ragion fiscale, o di novelle di più ampio respiro, in grado di determinare mutamenti di rotta nelle scelte di incriminazione in ambito tributario nel tentativo di porre rimedio all'inefficacia palesata da pregressi approcci di segno opposto.

Il decreto legislativo n. 87/2024, che, riguardato nel suo complesso, appare per lo più animato dalla logica della riscossione – come evidente da alcuni snodi cruciali, essenzialmente costituiti dalla rilevanza attribuita all'attivazione del *meccanismo di rateizzazione* ed alla correlata *posticipazione* del momento consumativo dei delitti di omesso versamento – non si mostra altrettanto incline a lasciare sullo sfondo lo *ius terribile*, relegandolo a strumento di pressione funzionale all'estinzione dell'obbligazione tributaria, quando ci si confronta con la rimodulazione del delitto di indebita compensazione di crediti di imposta.

L'occasione era, infatti, propizia per il ripristino di un rapporto più equilibrato tra le due fattispecie incriminatrici che figurano all'interno dell'art. 10 *quater* D.lgs. n. 74/2000, provenendo dalla prassi indicazioni inequivoche su una diffusa attitudine "dispotica" dell'ipotesi più severamente sanzionata sull'altra e ciò proprio in ragione di

una eccessiva dilatazione della categoria della inesistenza a fronte di una invalsa, ma censurabile, equiparazione tra insussistenza *tout court* del credito, sorretta o meno da contegni fraudolenti, e carenza anche di uno solo dei suoi requisiti costitutivi.

Come non capita di rado di constatare dinanzi ad una novella legislativa, alle problematiche emergenti dalla *law in action* si risponde con una soluzione che, nella sostanza, si limita a normativizzare l'orientamento giurisprudenziale che si è nel tempo consolidato o che è comunque risultato prevalente, senza, dunque, assumere una posizione critica, che si mostri capace di esprimere una scelta di politica criminale autonoma ed in controtendenza rispetto a quanto già affermatosi in sede giudiziaria. Ed in effetti, nel caso di specie, gli spazi di manovra riservati al legislatore delegato risultavano alquanto limitati, essendo egli stato fatto espressamente oggetto del monito contenuto all'art. 20 della legge delega, con il quale il delegante era stato chiamato a conformarsi alle posizioni assunte dalla giurisprudenza sul criterio di demarcazione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti ai fini dell'attivazione della procedura di compensazione.

Ebbene, per quanto si possa convenire con l'opportunità di confrontarsi con gli esiti a cui si è giunti in via interpretativa, ci sembra, del pari, innegabile che appiattirsi su di essi, senza farsi carico di una visione di insieme, comporti il rischio, invero concretizzatosi, di licenziare un testo privo di una *direttrice unitaria*, nel quale il rigore a cui per lo più si informano i giudici della legittimità si coniuga ad alcuni innesti a vocazione senz'altro più liberale, in un coacervo di opzioni di non agevole armonizzazione.

D'altro canto, ben avrebbe potuto il legislatore delegato, una volta tradotta in norma la nozione di inesistenza da tempo sostenuta in giurisprudenza, bilanciare la prevedibile ipertrofia applicativa del delitto di cui all'art. 10 *quater*, comma 2, D.lgs. n. 74/2000 con l'inserimento di una *scusante* in caso di errore tanto più incisivamente concepita – onde assicurarne un'effettività di cui, invero, appare sprovvista – quanto non circoscritta al solo reato meno grave, dimostrando così di essere consapevole delle reali difficoltà che il contribuente è tenuto a fronteggiare ogni qual volta si misuri con la legislazione tributaria che, almeno in linea di principio, gli riconosce la facoltà di opporre in compensazione crediti di imposta.

Bibliografia

AMARELLI, Giuseppe (2007), "Circostanze ed elementi essenziali del reato: il difficile distinguo si ripropone per il furto in abitazione", *Cassazione penale*, pp. 2819-2820

AMBROSETTI, Enrico Maria, "I reati tributari", in AMBROSETTI, Enrico Maria, MEZZETTI, Enrico e RONCO, Mauro (eds), *Diritto penale dell'impresa* (Bologna, Zanichelli), pp. 440 e 504-505

ARDIZZONE, Giorgio (2025), "Il nuovo assetto del sistema penale tributario: un'analisi del D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87", *www.laegislazionepenale.eu*, pp. 4-12

BARTOLI, Roberto (2003), "Truffa aggravata per conseguire erogazioni pubbliche: una fattispecie davvero circostanziante?" *Diritto penale e processo*, pp. 303-308

BASILE, Fabio (2011), "Reato autonomo o circostanza aggravante? Punti fermi e questioni ancora aperte a dieci anni dall'intervento delle Sezioni unite sui "criteri di distinzione"", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 1570 ss.

BERNAZZANI, Paolo (2019), "L'indebita compensazione", in CADOPPI, Alberto, CANESTRARI, Stefano, MANNA, Adelmo e PAPA, Michele (eds), *Diritto penale dell'economia*, I, (Torino, Utet), p. 356

BUONOCORE, Stefano (2023), "I reati di indebita compensazione (art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000): crediti inesistenti e credit non spettanti nel sistema penale", *Diritto e pratica tributaria*, pp. 1755 e 1758

BRICOLA, Franco (1964) "Le aggravanti indefinite (legalità e discrezionalità in tema di circostanze del reato)", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 1019

BRUNELLI, David (2019), *Il diritto penale delle fattispecie criminose* (Torino, Giappichelli), pp. 298-302

CAVALLINI, Stefano (2017), "L'indebita compensazione", in BRICCHETTI, Renato e VENEZIANI, Paolo (eds), *I reati tributari* (Torino, Giappichelli), p. 368

CONCAS, Luigi (1974), "Circostanze del reato ed elementi specializzanti costitutivi", *Archivio penale*, p. 364 ss.

CONSULICH, Federico (2020), "Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 1388

DE FRANCESCO, Giovannangelo (1980), *Lex specialis: specialità ed interferenza nel concorso di norme penali*, (Milano, Giuffrè) p. 188 ss.

DI SIENA, (2006), "La nuova fattispecie criminosa di indebita compensazione: fisiologia (sintetica) di una norma imperfetta", *Il Fisco*, p. 5646

FLORA, Giovanni (2001), "Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, pp. 699-703

FONDAROLI, Desiree (2007), "Finanze e tributi" in PALAZZO, Francesco e PALIERO, Carlo

Enrico (eds), *Commentario breve alle leggi penali complementari* (Padova, Cedam), p.p. 1437-1438

GUERRINI, Roberto (1988), *Elementi costitutivi e circostanze del reato, I, Profili dogmatici* (Milano, Giuffrè), p. 27 ss.

LANZI, Alessio e ALDROVANDI, Paolo (2020), *Diritto penale tributario* (Milano, Wolters Kluwer), pp. 525-526 e 529

LANZI, Massimiliano (2018), *Error iuris e sistema penale. Attualità e prospettive* (Torino, Giappichelli), p. 331 ss.

MANTOVANI, Ferrando e FLORA, Giovanni (2023), *Diritto penale, Parte generale* (Milano, Wolters Kluwer), p. 486

MASTROGIACOMO, Enrico (2006), "Le novità penali del d.l. n. 223 del 4 luglio 2006", *Il Fisco*, p. 4699

MARINI, Giuliano (1965), *Le circostanze del reato. Parte generale* (Milano, Giuffrè), p. 29

MELCHIONDA, Alessandro (2000), *Le circostanze del reato. Origini, sviluppo e prospettive di una controversa categoria penalistica* (Padova, Cedam), p. 565 ss.

MUSCO, Vincenzo e ARDITO, Francesco (2021), *Diritto penale tributario* (Bologna, Zanichelli), p. 362

PADOVANI, Tullio (1988), "Circostanze del reato", *Digesto delle discipline penalistiche* (Torino, Utet), pp. 193-197

SANTORIELLO, Ciro (2023), "Reato di indebita compensazione: rilevanza penale differente tra crediti "inesistenti" e crediti "non spettanti", *Il Fisco*, p.1881 ss.

SOANA, Gian Luca (2023), *I reati tributari* (Milano, Giuffrè), p. 433

TERMINE, Anna (2018), "Infondata la questione di legittimità costituzionale relativa alla soglia di punibilità di 50.000 euro del delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater D.lgs. 74/2000", *www.penalecontemporaneo.it*, 12 aprile

VASSALLI, Giuliano (1975), "Concorso tra circostanze eterogenee e "reati aggravati dall'evento"", *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, p. 14

ZANOTTI, Nicolò (2025), "La deriva giurisprudenziale sull'ambito di applicazione del reato di indebita compensazione", *Rivista telematica di diritto tributario*, pp. 4-6

