

CJN

Diritto Penale Contemporaneo

RIVISTA TRIMESTRALE

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE



2/2025

EDITOR-IN-CHIEF

Gian Luigi Gatta

EDITORIAL BOARD

Italy: Mitja Gialuz, Antonio Gullo, Guglielmo Leo, Luca Luparia, Francesco Mucciarelli, Francesco Viganò

Spain: Jaume Alonso-Cuevillas, Sergi Cardenal Montraveta, David Carpio Briz, Joan Queralt Jiménez

Chile: Jaime Couso Salas, Mauricio Duce Julio, Héctor Hernández Basualto, Fernando Londoño Martínez

MANAGING EDITORS

Carlo Bray, Silvia Bernardi

EDITORIAL STAFF

Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Emanuele Birritteri, Javier Escobar Veas, Stefano Finocchiaro, Elisabetta Pietrocarlo, Rossella Sabia, Tommaso Trinchera

EDITORIAL ADVISORY BOARD

María Acale Sánchez, Rafael Alcacer Guirao, Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Giuseppe Amarelli, Ennio Amodio, Coral Aranguena Fanego, Lorena Bachmaier Winter, Roberto Bartoli, Fabio Basile, Hervé Belluta, Teresa Bene, Alessandro Bernardi, Carolina Bolea Bardon, Manfredi Bontempelli, Nuno Brandão, David Brunelli, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Pedro Caeiro, Michele Caianiello, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Francesco Caprioli, Claudia Marcela Cárdenas Aravena, Raúl Carnevali, Marta Cartabia, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Massimo Ceresa Gastaldo, Mario Chiavario, Federico Consulich, Mirentxu Corcoy Bidasolo, Roberto Cornelli, Cristiano Cupelli, Norberto Javier De La Mata Barranco, Angela Della Bella, Jacopo Della Torre, Cristina de Maglie, Gian Paolo Demuro, Miguel Díaz y García Conlledo, Francesco D'Alessandro, Marcello Daniele, Ombretta Di Giovine, Emilio Dolcini, Jacobo Dopico Gomez Áller, Patricia Faraldo Cabana, Silvia Fernández Bautista, Javier Gustavo Fernández Terruelo, Marcelo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Gabriele Fornasari, Novella Galantini, Alessandra Galluccio, Percy García Caveró, Loredana Garlati, Glauco Giostra, Víctor Gómez Martín, José Luis Guzmán Dalbora, Ciro Grandi, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Roberto E. Kostoris, Máximo Langer, Juan Antonio Lascurain Sánchez, Maria Carmen López Peregrín, Sergio Lorusso, Vincenzo Maiello, Ezequiel Malarino, Francisco Maldonado Fuentes, Stefano Manacorda, Juan Pablo Mañalich Raffo, Enrico Maria Mancuso, Vittorio Manes, Grazia Mannozi, Teresa Manso Porto, Luca Marafioti, Joseph Margulies, Enrico Marzaduri, Luca Masera, Jean Pierre Matus Acuña, Anna Maria Maugeri, Oliviero Mazza, Iván Meini, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Melissa Miedico, Vincenzo Militello, Fernando Miró Linares, Vincenzo Mongillo, Renzo Orlandi, Magdalena Ossandón W., Francesco Palazzo, Carlenrico Paliero, Michele Papa, Raphaële Parizot, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lorenzo Picotti, Carlo Piergallini, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Lucia Risicato, Mario Romano, Maria Ángeles Rueda Martín, Carlo Ruga Riva, Stefano Ruggeri, Francesca Ruggieri, Dulce Maria Santana Vega, Marco Scoletta, Sergio Seminara, Paola Severino, Nicola Selvaggi, Rosaria Sicurella, Jesús María Silva Sánchez, Carlo Sotis, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Maria Chiara Ubiali, Inma Valeije Álvarez, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, John Vervaele, Daniela Vigoni, Costantino Visconti, Javier Wilenmann von Bernath, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

Editore Associazione "Progetto giustizia penale", c/o Università degli Studi di Milano,
Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" - Via Festa del Perdono, 7 - 20122 MILANO - c.f. 97792250157
ANNO 2025 - CODICE ISSN 2240-7618 - Registrazione presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011.
Impaginazione a cura di Chiara Pavesi

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale è un periodico on line ad accesso libero e non ha fine di profitto. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione. La rivista, registrata presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011, è edita attualmente dall'associazione "Progetto giustizia penale", con sede a Milano, ed è pubblicata con la collaborazione scientifica e il supporto dell'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano, dell'Università degli Studi di Milano, dell'Università di Roma Tre, dell'Università LUISS Guido Carli, dell'Universitat de Barcelona e dell'Università Diego Portales di Santiago del Cile.

La rivista pubblica contributi inediti relativi a temi di interesse per le scienze penalistiche a livello internazionale, in lingua italiana, spagnolo, inglese, francese, tedesca e portoghese. Ogni contributo è corredato da un breve abstract in italiano, spagnolo e inglese.

La rivista è classificata dall'ANVUR come rivista scientifica per l'area 12 (scienze giuridiche), di classe A per i settori scientifici G1 (diritto penale) e G2 (diritto processuale penale). È indicizzata in DoGI e DOAJ.

Il lettore può leggere, condividere, riprodurre, distribuire, stampare, comunicare al pubblico, esporre in pubblico, cercare e segnalare tramite collegamento ipertestuale ogni lavoro pubblicato su "Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale", con qualsiasi mezzo e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, nei limiti consentiti dalla licenza Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia (CC BY-NC 3.0 IT), in particolare conservando l'indicazione della fonte, del logo e del formato grafico originale, nonché dell'autore del contributo.

La rivista può essere citata in forma abbreviata con l'acronimo: *DPC-RT*, corredato dall'indicazione dell'anno di edizione e del fascicolo.

La rivista fa proprio il [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborato dal COPE (Committee on Publication Ethics).

La rivista si conforma alle norme del Regolamento UE 2016/679 in materia di tutela dei dati personali e di uso dei cookies ([clicca qui](#) per dettagli).

Ogni contributo proposto per la pubblicazione è preliminarmente esaminato dalla direzione, che verifica l'attinenza con i temi trattati dalla rivista e il rispetto dei requisiti minimi della pubblicazione.

In caso di esito positivo di questa prima valutazione, la direzione invia il contributo in forma anonima a due revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri dell'Editorial Advisory Board in relazione alla rispettiva competenza per materia e alle conoscenze linguistiche. I revisori ricevono una scheda di valutazione, da consegnare compilata alla direzione entro il termine da essa indicato. Nel caso di tardiva o mancata consegna della scheda, la direzione si riserva la facoltà di scegliere un nuovo revisore.

La direzione comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se entrambe le valutazioni sono positive, il contributo è pubblicato. Se una o entrambe le valutazioni raccomandano modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se uno o entrambi i revisori esprimono parere negativo alla pubblicazione.

La direzione si riserva la facoltà di pubblicare, in casi eccezionali, contributi non previamente sottoposti alla procedura di peer review. Di ciò è data notizia nella prima pagina del contributo, con indicazione delle ragioni relative.

I contributi da sottoporre alla Rivista possono essere inviati al seguente indirizzo mail: editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. I contributi che saranno ritenuti dalla direzione di potenziale interesse per la rivista saranno sottoposti alla procedura di peer review sopra descritta. I contributi proposti alla rivista per la pubblicazione dovranno rispettare i criteri redazionali [scaricabili qui](#).

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale es una publicación periódica *on line*, de libre acceso y sin ánimo de lucro. Todas las colaboraciones de carácter organizativo y editorial se realizan gratuitamente y no se imponen a los autores costes de maquetación y publicación. La Revista, registrada en el Tribunal de Milan, en el n. 554 del 18 de noviembre de 2011, se edita actualmente por la asociación “Progetto giustizia penale”, con sede en Milán, y se publica con la colaboración científica y el soporte de la *Università Commerciale Luigi Bocconi* di Milano, la *Università degli Studi di Milano*, la *Università di Roma Tre*, la *Università LUISS Guido Carli*, la *Universitat de Barcelona* y la *Universidad Diego Portales de Santiago de Chile*.

La Revista publica contribuciones inéditas, sobre temas de interés para la ciencia penal a nivel internacional, escritas en lengua italiana, española, inglesa, francesa, alemana o portuguesa. Todas las contribuciones van acompañadas de un breve abstract en italiano, español e inglés.

El lector puede leer, compartir, reproducir, distribuir, imprimir, comunicar a terceros, exponer en público, buscar y señalar mediante enlaces de hipervínculo todos los trabajos publicados en “Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale”, con cualquier medio y formato, para cualquier fin lícito y no comercial, dentro de los límites que permite la licencia *Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia* (CC BY-NC 3.0 IT) y, en particular, debiendo mantenerse la indicación de la fuente, el logo, el formato gráfico original, así como el autor de la contribución.

La Revista se puede citar de forma abreviada con el acrónimo *DPC-RT*, indicando el año de edición y el fascículo.

La Revista asume el [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborado por el COPE (*Comitte on Publication Ethics*).

La Revista cumple lo dispuesto en el Reglamento UE 2016/679 en materia de protección de datos personales ([clica aquí](#) para los detalles sobre protección de la privacy y uso de cookies).

Todas las contribuciones cuya publicación se propone serán examinadas previamente por la Dirección, que verificará la correspondencia con los temas tratados en la Revista y el respeto de los requisitos mínimos para su publicación.

En el caso de que se supere con éxito aquella primera valoración, la Dirección enviará la contribución de forma anónima a dos evaluadores, escogidos entre los miembros del *Editorial Advisory Board*, siguiendo criterios de rotación, de competencia por razón de la materia y atendiendo también al idioma del texto. Los evaluadores recibirán un formulario, que deberán devolver a la Dirección en el plazo indicado. En el caso de que la devolución del formulario se retrasara o no llegara a producirse, la Dirección se reserva la facultad de escoger un nuevo evaluador.

La Dirección comunicará el resultado de la evaluación al autor, garantizando el anonimato de los evaluadores. Si ambas evaluaciones son positivas, la contribución se publicará. Si alguna de las evaluaciones recomienda modificaciones, la contribución se publicará después de que su autor la haya revisado sobre la base de los comentarios recibidos y de que la Dirección haya verificado que tales comentarios han sido atendidos. La contribución no se publicará cuando uno o ambos evaluadores se pronuncien negativamente sobre su publicación.

La Dirección se reserva la facultad de publicar, en casos excepcionales, contribuciones que no hayan sido previamente sometidas a *peer review*. Se informará de ello en la primera página de la contribución, indicando las razones.

Si deseas proponer una publicación en nuestra revista, envía un mail a la dirección editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. Las contribuciones que la Dirección considere de potencial interés para la Revista se someterán al proceso de *peer review* descrito arriba. Las contribuciones que se propongan a la Revista para su publicación deberán respetar los criterios de redacción (se pueden [descargar aquí](#)).



Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale is an on-line, open-access, non-profit legal journal. All of the organisational and publishing partnerships are provided free of charge with no author processing fees. The journal, registered with the Court of Milan (n° 554 - 18/11/2011), is currently produced by the association “Progetto giustizia penale”, based in Milan and is published with the support of Bocconi University of Milan, the University of Milan, Roma Tre University, the University LUISS Guido Carli, the University of Barcelona and Diego Portales University of Santiago, Chile.

The journal welcomes unpublished papers on topics of interest to the international community of criminal scholars and practitioners in the following languages; Italian, Spanish, English, French, German and Portuguese. Each paper is accompanied by a short abstract in Italian, Spanish and English.

Visitors to the site may share, reproduce, distribute, print, communicate to the public, search and cite using a hyperlink every article published in the journal, in any medium and format, for any legal non-commercial purposes, under the terms of the Creative Commons License - Attribution – Non-commercial 3.0 Italy (CC BY-NC 3.0 IT). The source, logo, original graphic format and authorship must be preserved.

For citation purposes the journal’s abbreviated reference format may be used: *DPC-RT*, indicating year of publication and issue.

The journal strictly adheres to the [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) drawn up by COPE (Committee on Publication Ethics).

The journal complies with the General Data Protection Regulation (EU) 2016/679 (GDPR) ([click here](#) for details on protection of privacy and use of cookies).

All articles submitted for publication are first assessed by the Editorial Board to verify pertinence to topics addressed by the journal and to ensure that the publication’s minimum standards and format requirements are met.

Should the paper in question be deemed suitable, the Editorial Board, maintaining the anonymity of the author, will send the submission to two reviewers selected in rotation from the Editorial Advisory Board, based on their areas of expertise and linguistic competence. The reviewers are provided with a feedback form to compile and submit back to the editorial board within an established timeframe. If the timeline is not heeded to or if no feedback is submitted, the editorial board reserves the right to choose a new reviewer.

The Editorial Board, whilst guaranteeing the anonymity of the reviewers, will inform the author of the decision on publication. If both evaluations are positive, the paper is published. If one or both of the evaluations recommends changes the paper will be published subsequent to revision by the author based on the comments received and verification by the editorial board. The paper will not be published should one or both of the reviewers provide negative feedback.

In exceptional cases the Editorial Board reserves the right to publish papers that have not undergone the peer review process. This will be noted on the first page of the paper and an explanation provided.

If you wish to submit a paper to our publication please email us at editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. All papers considered of interest by the editorial board will be subject to peer review process detailed above. All papers submitted for publication must abide by the editorial guidelines ([download here](#)).

<p>TAVOLA ROTONDA: MATERIA PENALE E NE BIS IN IDEM</p> <p>MESA REDONDA: MATERIA PENAL Y NE BIS IN IDEM</p> <p>ROUNDTABLE: CRIMINAL MATTERS AND NE BIS IN IDEM</p>	<hr/> <p>Materia penale e ne bis in idem: un'introduzione 1</p> <p><i>Materia penal y ne bis in idem: una introducción</i></p> <p><i>Matière Pénale and Ne Bis in Idem: An Introduction</i></p> <p>Antonio Gullo</p> <hr/> <p>I criteri Engel alla prova della prassi interna 14</p> <p><i>Los criterios Engel a prueba por la práctica interna</i></p> <p><i>The Engel Criteria Put to the Test of Domestic Practice</i></p> <p>Luca Maserà</p> <hr/> <p>Doppio binario sanzionatorio: lunga vita o destino segnato? 30</p> <p><i>Doble vía sancionadora: ¿larga vida o destino sellado?</i></p> <p><i>Double-Track Punitive Regime: Long Live or Sealed Fate?</i></p> <p>Andrea Francesco Tripodi</p> <hr/> <p>I doppi binari punitivi nel prisma del ne bis in idem processuale 42</p> <p><i>Los doble vías punitivas bajo el prisma del ne bis in idem procesal</i></p> <p><i>Punitive Dual-Track Systems through the Lens of Procedural Ne Bis in Idem</i></p> <p>Paolo Troisi</p> <hr/>
<p>QUESTIONI DI PARTE GENERALE</p> <p>CUESTIONES DE LA PARTE GENERAL</p> <p>GENERAL PART ISSUES</p>	<hr/> <p>L'agente modello, alla prova della giurisprudenza 66</p> <p><i>El modelo de agente, a prueba de jurisprudencia</i></p> <p><i>The Model Agent, to the Test of Jurisprudence</i></p> <p>Gian Paolo Demuro</p>

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO	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	93
<i>DERECHO PENAL TRIBUTARIO</i>	<i>La reforma del delito de compensación indebida por el decreto legislativo nº 87/2024: una controversial continuidad con el derecho viviente</i>	
<i>TAX CRIMINAL LAW</i>	<i>The Reform of the Offence of Improper Tax Offset by Legislative Decree No. 87/2024: A Controversial Continuity with Established Case Law</i>	
	Filippo Bellagamba	
UNO SGUARDO OLTRE FRONTIERA	Resistenza armata o terrorismo internazionale?	108
<i>UNA MIRADA MÁS ALLÁ DE LAS FRONTERAS</i>	<i>¿Resistencia armada o terrorismo internacional?</i>	
<i>A LOOK BEYOND BORDERS</i>	<i>Armed Resistance or International Terrorism?</i>	
	Maria Crippa, Lavinia Parsi	
	¿Las fuentes del derecho afgano legitiman los episodios de violencia de género?	129
	<i>Le fonti del diritto afgano legittimano gli episodi di violenza di genere?</i>	
	<i>Do the Sources of Afghan Law Legitimize Episodes of Gender-Based Violence?</i>	
	Maria Michela Lombardo	

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO
DERECHO PENAL TRIBUTARIO
TAX CRIMINAL LAW

- 93 **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**
La reforma del delito de compensación indebida por el decreto legislativo n° 87/2024: una controversial continuidad con el derecho viviente
The Reform of the Offence of Improper Tax Offset by Legislative Decree No. 87/2024: A Controversial Continuity with Established Case Law
Filippo Bellagamba

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

La reforma del delito de compensación indebida por el decreto legislativo nº 87/2024

The Reform of the Offence of Improper Tax Offset by Legislative Decree No. 87/2024

FILIPPO BELLAGAMBA

Professore Associato presso l'Università di Siena
filippo.bellagamba@unisi.it

REATI TRIBUTARI

DELITOS TRIBUTARIOS

TAX OFFENCES

ABSTRACTS

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.

Con el Decreto Legislativo nº 87 de 14 de junio de 2024, implementado en virtud de la ley delegada nº 111 de 9 de agosto de 2023 para la reforma fiscal, se incorporaron las letras *g-quater*) y *g-quinquies*) al artículo 1 del D.lgs. 74/2000, introduciendo las definiciones de “créditos inexistentes” y “créditos no debidos”, relevantes para los delitos contemplados en el artículo 10-*quater*, párrafos 2 y 1, respectivamente. Dada la creciente frecuencia con que las autoridades tributarias impugnan la compensación indebida de ciertos créditos fiscales – notablemente los por inversiones en I+D – se anticipa un incremento en la aplicación de esta figura delictiva, especialmente en los supuestos de compensación de créditos inexistentes. Esto se debe a una recalibración insatisfactoria de ambas definiciones: se aprecia una insuficiente valoración del principio de subsidiariedad y una ampliación excesiva de la categoría de “inexistencia”. En concreto, la reforma reintroduce – aunque de manera discutible – una equiparación, sostenida por la jurisprudencia, entre la no existencia plena del crédito, con o sin conducta fraudulenta, y la mera carencia de cualquiera de sus requisitos constitutivos.

With Legislative Decree No. 87 of 14 June 2024, enacted under enabling Law No. 111 of 9 August 2023 for fiscal reform, letters *g-quater*) and *g-quinqüies*) were added to Article 1 of D.lgs. 74/2000, introducing the new definitions of “non-existent credits” and “credits not due,” relevant for the offence provisions in Article 10-*quater*, paragraphs 2 and 1 respectively. Given the increasing frequency of tax-authority disputes concerning the improper offsetting of certain tax credits – notably those for R&D investments – a surge in the application of this offence is foreseeable, particularly for cases involving the offset of non-existent credits. This is attributable to the unsatisfactory recalibration of the two definitions: there is insufficient emphasis on the principle of subsidiarity, and the scope of “non-existence” has been excessively broadened. Specifically, the reform reintroduces – albeit controversially – a judicially established equivalence between the outright non-existence of a credit, whether or not accompanied by fraudulent behavior, and the mere absence of any one of its constitutive requirements.

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 complemento, 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 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

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 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.

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

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 ricorrono 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 *deceitività* tale da coniugare al dislavoro di evento, rappresentato dalla mancata percezione dei tributi da parte 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'eccezione rispetto al minimo fissato per legge.

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.

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.

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 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 riscontrarla 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 rilevanza 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 *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'osser-

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.

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*.

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,

vanza 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 *facĕre* o di *non facĕre* 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, 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, rinviando, 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 «*rap-presentazioni 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

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. 111*».

quale questi è tenuto a confrontarsi al momento della sua commisurazione²⁰.

La norma definitoria di più recente introduzione consta, altresì, alla lett. g-*quinqüies*), della declinazione di che cosa debba intendersi per crediti *non spettanti*, i quali possono assumere una triplice configurazione, identificandosi: a) con quelli «*fruiti 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 attributiva 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 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. 74/200, 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 apposizione di *limiti esegutici 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 contegni 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 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

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.

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

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 (li 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.

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 impor-

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.

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.

tanti 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 uno nuovo (bene o servizio che sia) sul mercato. Si ha, viceversa, *sviluppo di preproduzione* quando si svolge 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 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 attengano 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.

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.

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 sciatteria 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

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.

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.

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

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.

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

³⁰ Consultabile in www.camera.it.

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 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.lalegislazionepenale.eu*, pp. 4-12

BARTOLI, Roberto (2003), “Truffa aggravata per conseguire erogazioni pubbliche: una fattispecie davvero circostanziate?” *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 cosituzionale 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



Diritto Penale Contemporaneo

R I V I S T A T R I M E S T R A L E

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

<http://dpc-rivista-trimestrale.criminaljusticenetwork.eu>