

Indebita compensazione se si paga con crediti inesistenti a seguito di acollo fiscale

Per la Cassazione l'art. 17 del DLgs. n. 241/97, oltre a non prevedere l'acollo, richiede che la compensazione avvenga solo tra gli stessi soggetti

/ Stefano COMELLINI

Integra il delitto di **indebita compensazione** di cui all'[art. 10-quater](#) del DLgs. n. 74/2000 il pagamento di debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta inesistenti a seguito del cosiddetto acollo fiscale, in quanto [l'art. 17](#) del DLgs. n. 241/1997 non solo non prevede il caso dell'acollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti.

In questo senso si è espressa la Cassazione con la sentenza n. [29870](#) depositata ieri, in conformità a precedente giurisprudenza (Cass. n. 6945/2017), osservando anche che la responsabilità del soggetto accollante discende proprio dall'attività concorsuale svolta nell'operazione di acollo fiscale **illecito** posta in essere, dovendosi differenziare l'ascrivibilità a titolo diretto o per effetto del disposto dell'[art. 48](#) c.p. ("errore determinato dall'altrui inganno") a seconda che il debitore originario sia o meno consapevole dell'inesistenza del credito da compensare.

In particolare, l'operazione prevede che il debito del contribuente (accollato) venga pagato da una terza società (accollante), che lo assolve non pagandolo direttamente, bensì mediante compensazione con un **proprio credito**, acquistato da soggetti che per varie ragioni non potevano monetizzarlo. Nel modello F24 vengono indicati due codici fiscali e il codice "62" denominato "soggetto diverso dal fruitore del credito" (ris. n. [286/2009](#)). Infine, il contribuente (accollato) corrisponde all'accollante una percentuale del valore del proprio debito risparmiando così la differenza.

Nel caso all'esame della Corte, la ricorrente aveva sostenuto la sua **estraneità** al reato di indebita compensazione per essere la stessa, consulente fiscale e soggetto accollante, estranea alla nozione soggettiva di "contribuente", la sola considerata dalla fattispecie di reato proprio contestata.

L'art. 10-quater comma 2 del DLgs. n. 74/2000 è in effetti un reato "**proprio**" in cui l'agente-*intraneus*, pur ricondotto al pronome "chiunque" viene individuato non tanto su una qualifica soggettiva, ma sulla condotta posta in essere, ovvero l'omesso versamento delle somme dovute mediante l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti.

Per la Cassazione, stante il disposto dell'art. 17 del DLgs. n. 241/1997, il riferimento soggettivo deve essere alla nozione di "**contribuente**", in considerazione del presupposto per cui chi ricopre una posizione passiva verso il Fisco (appunto, il contribuente) può scegliere di compensare crediti anziché versare imposte. In al-

tre parole, il contribuente è di consueto il debitore del tributo e contestualmente il creditore verso il Fisco e può quindi compensare le due poste.

Tuttavia, l'art. 10-quater del DLgs. n. 74/2000, quando menziona quale soggetto attivo "chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione ... crediti inesistenti", si riferisce ai soggetti legittimati – ex artt. 17 e ss. del DLgs. n. 241/1997 – a effettuare pagamenti di imposta in compensazione, comprendendo anche chi, in virtù del contratto di acollo, agisce come debitore perché si è volontariamente fatto carico del debito altrui.

L'Agenzia delle Entrate (ris. n. [140/2017](#) ampiamente citata dalla Corte) riconduce l'acollo a operazione **elusiva** non solo della disciplina sulla compensazione, ma anche di quella relativa alla cessione dei crediti di imposta. L'Agenzia richiama [l'art. 8](#) comma 2 della L. n. 212/2000, per cui è ammesso l'acollo del debito di imposta senza liberazione del contribuente originario. Tuttavia, quando l'accollante paga mediante compensazione con un proprio credito si deve far riferimento alla disciplina della compensazione prevista dalla normativa tributaria (art. 17 del DLgs. 241/1997), che non solo non prevede l'acollo ma esige che la compensazione avvenga tra i medesimi soggetti. Il sistema è quindi strutturato nel senso che in materia tributaria la compensazione è ammessa, in deroga alla disciplina civilistica generale, solo nei casi **espressamente** previsti.

L'abuso del diritto il carattere elusivo non avrebbe però rilievo penale (ex [art. 10-bis](#) L. n. 212/2000 come modificato dall'[art. 1](#) DLgs. n. 128/2015) se non vi fossero stati nel caso di specie comportamenti **fraudolenti**, simulatori e di falsificazioni previsti dalle fattispecie penali di cui al DLgs. n. [74/2000](#) (Cass. n. [38016/2017](#)). In particolare, con la sistematica creazione di crediti **fittizi** per numerose operazioni di acollo.

Per la Cassazione, quindi, integra il reato di cui all'art. 10-quater del DLgs. n. 74/2000 il pagamento di debiti fiscali in compensazione con crediti di imposta inesistenti mediante il c.d. acollo fiscale predisposto attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di **evasione** fiscale, posto che l'art. 17 del DLgs. n. 241/1997 non solo non prevede tale acollo ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti.

La Corte precisa poi che la responsabilità della ricorrente discende proprio dall'attività concorsuale svolta nell'operazione di acollo fiscale illecito posta in esse-

re, dovendosi differenziare l'ascrivibilità a titolo diretto o per effetto del disposto dell'art. 48 c.p. ("errore determinato dall'altrui inganno") a seconda che il debitore sia o meno **consapevole** dell'inesistenza del credito da compensare.

Il profitto del reato – pari al totale dell'importo portato a compensazione stante l'inesistenza del credito – de-

ve essere riferito sia all'accollante che all'accollato per una regolamentazione tra privati anteriore alla materiale compensazione. Pertanto, anche il soggetto **coobbligato**, autore diretto in quanto accollante dell'indebita compensazione, è aggredibile dall'Amministrazione finanziaria per il danno conseguente al reato.