

La Consulenza del *Lavoro*

Rivista di aggiornamento e approfondimento
in materia di lavoro e previdenza



**Reato di indebita
compensazione e
contribuzione previdenziale**

Previdenza e assistenza

Aldo TAGLIENTE *

Reato di indebita compensazione e contribuzione previdenziale

Bussola normativa – Indebita compensazione di crediti inesistenti – Cass. 389/2021

Il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, previsto dall'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000, si configura sia in caso di compensazione "*verticale*", riguardante crediti e debiti afferenti alla medesima imposta, che in ipotesi di compensazione "*orizzontale*", concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, e può avere ad oggetto tutte le somme dovute che possono essere inserite nel modello F24, incluse quelle rela-

tive ai contributi previdenziali e assistenziali.

Fonti normative: art.10-*quater* del DLgs. 10.3.2000 n. 74; art. 17 del DLgs. 241/97; art. 8 della L. 27.7.2000 n. 212; artt. 1 e 3 del DL 26.10.2019 n. 124 (conv. L. 19.12.2019 n. 157)

Prassi: risoluzione AE 140/E 15.11.2017; messaggio INPS 18.7.2019 n. 2764

Giurisprudenza: Cass. 8.1.2021 n. 389

Richiamati i principi generali in materia di compensazione tributaria ed esaminato il contenuto della norma incriminatrice che punisce le compensazioni indebite, si commenta la sentenza n. 389 pubblicata l'8.1.2021 con la quale la Corte di Cassazione, tornata ad occuparsi del reato di indebita compensazione, ribadisce che la fattispecie ricorre anche in ipotesi di compensazione di crediti erariali inesistenti con debiti previdenziali. Si analizzano inoltre la fattispecie della compensazione mediante accollo ed il contenuto della norma che ne ha disposto il divieto.

* Avvocato INPS, Responsabile Coordinamento Legale Regionale del Veneto.

1. La compensazione come modo di estinzione dell'obbligazione tributaria

La possibilità di compensazione tra debiti e crediti di imposta e per contributi previdenziali è stata, come noto, introdotta in via generalizzata dall'art.17 del DLgs. 241/97, che si inserisce tra i diversi interventi normativi adottati in esecuzione della Legge delega 662/96 con i quali il legislatore, intervenendo su vari settori, ha introdotto rilevanti modifiche al sistema tributario italiano.

Con questo provvedimento, nell'ottica della semplificazione degli adempimenti fiscali e dei rapporti tra contribuente e fisco, sono state **radicalmente innovate** le disposizioni in materia di **riscossione dei tributi**, prevedendo espressamente anche la facoltà del contribuente di com-

pensare i propri debiti con crediti d'imposta, sino ad allora circoscritta nell'ambito del medesimo tributo.

L'art.17 citato prevede, al co. 1, che i contribuenti di eseguano i versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, anche mediante eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

La stessa disposizione, al co. 2, elenca espressamente le **tipologie di credito e debito** oggetto di versamento unitario e facoltà di compensazione¹; elencazione che è andata via via ampliandosi a seguito di interventi normativi successivi, nonché in forza di Decreti ministeriali adottati in

1 Co. 2: "Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

- a) alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte rimosse mediante versamento diretto ai sensi dell'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 per le ritenute di cui al secondo comma del citato art. 3 resta ferma la facoltà di eseguire il versamento presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato; in tal caso non è ammessa la compensazione;
- b) all'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'art. 74;
- c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- d) all'imposta prevista dall'art. 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;
- d -bis) all'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche
- e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
- f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;
- h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'art. 20;
- h bis) (omissis)
- h-ter) alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore;
- h-quater) al credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche;
- h-quinquies) alle somme che i soggetti tenuti alla riscossione dell'incremento all'addizionale comunale debbono riversare all'INPS, ai sensi dell'articolo 6-quater del decreto-legge 31 gennaio 2005, n. 7, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 marzo 2005, n. 43, e successive modificazioni;
- h-sexies) alle tasse sulle concessioni governative;
- h-septies) alle tasse scolastiche".

base alla previsione contenuta nella lett. h)-ter dello stesso co. 2.²

Tra esse sono ricomprese anche i contributi previdenziali dovuti da **titolari di posizione assicurativa**, i contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, ed i premi INAIL. La compensazione quale metodo di estinzione della obbligazione tributaria ha trovato poi esplicita consacrazione quale principio generale dell'ordinamento tributario nell'art. 8 dello Statuto dei diritti del Contribuente³.

L'estensione generalizzata della compensazione tributaria operata dall'art.17 del DLgs. 241/97 va ben oltre i limiti codicistici dell'istituto disciplinato dall'art 1241 c.c. quale **mezzo di estinzione dell'obbligazione**⁴, essendo infatti consentita la compensazione anche fra crediti verso l'amministrazione finanziaria e debiti verso istituti previdenziali, realizzandosi dunque l'effetto estintivo anche laddove non vi sia

identità fra i soggetti titolari delle diverse posizioni creditorie e debitorie.

Nella prassi applicativa, l'istituto ha tuttavia prestato il fianco a diffusi comportamenti patologici, fenomeno che ha indotto di recente il legislatore ad introdurre specifiche misure di contrasto alle indebite compensazioni, previste nel DL 164/2019⁵, tra cui:

- l'esclusione della possibilità di utilizzare la compensazione in **ipotesi di accollo del debito** di imposta altrui previsto dall'art.8 della L 212/2000 (sulla quale torneremo in seguito)⁶;
- l'inibizione della possibilità di avvalersi della compensazione in ipotesi di cessione della partita IVA⁷;
- l'introduzione di un **termine dilatorio** per l'effettuazione della compensazione per importi superiore a 5.000,00 euro annui⁸;
- la previsione di misure di controllo rafforzate tra Agenzia delle Entrate, INPS e INAIL⁹.

2 Lettera aggiunta dall'art. 20 co. 3 del DLgs. 26.2.99 n. 60 e, successivamente, sostituita dall'art. 1 co. 1, lett. c) del DLgs. 24.3.99 n. 81 e dall'art. 83 co. 1 dell L. 21.11.2000 n. 342.

3 L. 27.7.2000 n.212; sul punto si veda Mancarelli S. "Primi rilievi su compensazione e Statuto del contribuente", in *Riv. dir. trib.*, fasc.12, 2001, p. 123.

4 Cfr. Fedele A., "L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente", in *Riv. dir. trib.*, fasc.10, 2001, p. 883

5 DL 26.10.2019 n. 124 (conv. L. 19.12.2019 n. 157).

6 Art. 1.

7 Art. 2.

8 Art. 3 co. 1 : "All'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'ultimo periodo e' sostituito dal seguente: "La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, puo' essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge".

9 Art. 3 co. 4: "L'Agenzia delle entrate, l'Istituto nazionale della previdenza sociale e l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro definiscono procedure di cooperazione rafforzata finalizzate al contrasto delle indebite compensazioni di crediti effettuate ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Nell'ambito di tali procedure, i suddetti Istituti possono inviare all'Agenzia delle entrate segnalazioni qualificate relative a compensazioni di crediti effettuate ai fini del pagamento delle entrate di rispettiva pertinenza, che presentano profili di rischio, ai fini del recupero del credito indebitamente compensato. Le procedure di cui al primo periodo e ogni altra disposizione di attuazione del presente comma sono definite con provvedimenti adottati d'intesa dal direttore dell'Agenzia delle entrate e dai presidenti dei suddetti Istituti"

2. Il divieto di compensazione in ipotesi di acollo

L'art. 8 dello Statuto del contribuente, oltre ad affermare al co. 1 il principio che l'istituto della compensazione quale modalità di estinzione del debito tributario, al co. 2 disciplina l'istituto dell'acollo tributario, disponendo che *"È ammesso l'acollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario"*.

Si tratta di una disposizione che ha posto fine al dibattito in ordine alla **legittimità degli accordi** aventi come oggetto la negoziazione degli oneri fiscali, risolvendo la questione controversa che aveva animato - con risultati non sempre univoci - numerose vicende giudiziarie¹⁰; con essa, si afferma definitivamente il **principio della ammissibilità dell'acollo** nell'ordinamento tributario, con lo specifico limite che, in deroga alla facoltà prevista dall'art. 1273 c.c., il debitore originario non possa mai essere liberato della propria obbligazione fino a quando il pagamento dell'accollante non sia andato a buon fine.

Nell'ambito delle azioni di contrasto al fenomeno delle compensazioni indebite, è emerso tuttavia il frequente ricorso ad una prassi elusiva, realizzata proprio mediante l'abuso dell'istituto dell'acollo tributario correlato all'utilizzo della compensazione.

Nella pratica si è riscontrato di frequente che il debito di imposta o per contributi previdenziali sia stato assolto usufruendo dell'acollo da parte di terzi soggetti, che dichiarano di vantare un credito d'imposta in realtà inesistente o non spettante.

In altri termini, in tali fattispecie i sogget-

ti debitori (accollati) hanno estinto il debito di imposta o per contributi compensandolo crediti d'imposta di altri soggetti (accollanti) mentre, dal successivo accertamento fiscale o contributivo, è poi emerso che le fattispecie di acollo così strutturate hanno rivelato un **carattere fraudolento**, in ragione della non spettanza, o più spesso della totale inesistenza, dei crediti vantati dai soggetti accollanti.

Questo meccanismo è stato tuttavia considerato illecito dall'Agenzia delle Entrate, che, con la risoluzione n. 140/E del 15.11.2017, ha ritenuto vietata tale operazione, specificando che la compensazione può trovare applicazione solo per i debiti (e i contrapposti crediti) in essere tra i medesimi soggetti, mentre non è consentita tra **soggetti diversi**, chiarendo inoltre che il debito oggetto di acollo non può essere estinto utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario. La risoluzione in parola ha peraltro previsto espressamente che, in caso di compensazione, *"per l'accollato, soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario, comunque tenuto all'adempimento ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della L. n. 212 del 2000, l'omesso pagamento comporterà il recupero dell'imposta non versata e degli interessi"*, nonché l'applicazione delle sanzioni amministrative previste dalla normativa in vigore.

Analogamente l'INPS, con il messaggio n. 2764 del 18.7.2019, richiamando la risoluzione della Agenzia delle Entrate, ha riaffermato il principio del divieto di estinzione dei debiti contributivi tramite la compensazione di crediti di soggetti di-

¹⁰ Si veda Bruno F., "I patti di acollo dei tributi alla luce dello Statuto del contribuente", in *Riv. dir. trib.*, 9, 2002, p. 963.

versi dal debitore principale, impartendo istruzioni dirette a considerare inefficaci i pagamenti effettuati con queste modalità - anche ai fini della regolarità contributiva - e ad attivare le conseguenti azioni di recupero delle omissioni contributive in tal modo realizzate.

Ne è scaturito un consistente filone di contenzioso giudiziario, spesso connesso al **mancato rilascio del DURC** in favore dell'azienda considerata irregolare a seguito di estinzione del debito contributivo mediante accollo¹¹.

Infine, come abbiamo anticipato, per contrastare il diffuso fenomeno elusivo della indebita compensazione mediante accollo, si è reso necessario l'intervento risolutivo del legislatore che, con l'art. 1 del DL 26.10.2019 n. 124 (conv. L. 19.12.2019 n. 157), rubricato *"Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione"*¹² ha stabilito:

- co. 1, *"Chiunque, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, si accolli il debito d'imposta altrui, procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti"*;
- co. 2, *"Per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante"*;
- co. 3, *"I versamenti in violazione del comma 2 si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge. In tale eventualità, ferme restando le ulteriori conseguenze previste dalle disposizioni normative vi-*

genti, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471";

- co. 4, *"Con atti di recupero da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento, sono irrogate: a) all'accollante le sanzioni di cui all'articolo 13, commi 4 o 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471; b) all'accollato la sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recuperando l'importo di cui al comma 3 del presente articolo e i relativi interessi. Per l'importo di cui al comma 3 e per gli interessi l'accollante è coobbligato in solido"*;
- co. 5, *"Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono adottate le modalità tecniche necessarie per attuare il presente articolo"*.

Dunque, vietando l'estinzione del debito di imposta o contributivo mediante accollo, il legislatore ha inteso stroncare il diffuso fenomeno delle indebite compensazioni ad esso correlato.

L'estinzione del debito tributario oggetto di accollo con crediti inesistenti dell'accollante è stata comunque considerata dalla giurisprudenza un'operazione fraudolenta penalmente rilevante, che integra gli estremi del reato di indebita compensazione¹³, del quale illustriamo di seguito gli elementi costitutivi.

11 Tra le tante decisioni di merito, con orientamento favorevole alla tesi della illegittimità della compensazione mediante accollo e della conseguente legittimità del mancato rilascio del DURC da parte dell'INPS, segnaliamo Trib. del reclamo di Genova 19.5.2020, Trib. Livorno 367/2020, Trib. del reclamo di Taranto 9.12.2020.

12 Si veda Angeleri L. "Accollo con divieto di compensazione: il decreto fiscale 2020 scioglie i dubbi", in *Ipsoa quotidiano*, 23.1.2020.

13 Cass. 14.12.2017 n. 55794, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 5/2018, p. 427, con nota di Consorti C., "Punibile l'accollante che compensa il debito tributario con crediti inesistenti".

3. Il reato di indebita compensazione

Oltre adottare misure di carattere preventivo, al fine di contrastare il fenomeno dell'utilizzo patologico dell'istituto della compensazione tributaria, il legislatore si è affidato anche a misure di carattere penale, con funzione non solo punitiva, ma anche di **deterrenza dai comportamenti illeciti**, con l'introduzione di una specifica norma incriminatrice, l'art.10-*quater* del DLgs. 74/2000, introdotto dal DL 223/2006, art. 35 co. 7 (conv. L. 248/2006), ed in seguito in parte modificato dall'art.9 del DLgs.158/2015¹⁴, rubricato "*indebita compensazione*".

La norma prevede in realtà due distinte fattispecie, che si perfezionano entrambe mediante il mancato pagamento delle imposte dovute, ma attraverso condotte differenti, connotate da un **diverso grado di offensività**, cui corrisponde un diverso trattamento sanzionatorio:

- la compensazione con crediti non spettanti, punita con la reclusione da sei mesi a due anni (co. 1);
- la compensazione con crediti inesistenti, punita con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni (co. 2).

Quanto all'ambito di operatività delle due ipotesi di reato, la nozione di "*crediti non spet-*

tanti", secondo l'opinione prevalente, va intesa in senso estensivo, potendosi affermare che con la fattispecie incriminatrice di cui al co. 1 il legislatore ha inteso punire le condotte di indebita compensazione aventi ad oggetto un credito che pur se sussistente, non poteva essere oggetto di compensazione in sede di Mod. F24¹⁵.

Nella locuzione "*crediti inesistenti*", di cui al secondo comma vanno invece ricompresi, secondo la Cassazione, i crediti per i quali sono del tutto insussistenti "*gli elementi costitutivi e giustificativi*"¹⁶.

Appare evidente la maggiore offensività della condotta prevista da tale fattispecie, che ha indotto il legislatore del 2015 a differenziare le due ipotesi riservando a quest'ultima una **pena edittale sensibilmente più elevata**.

Per entrambe le tipologie di reato è tuttavia prevista **un'identica soglia di punibilità**: il mancato versamento attuato mediante indebita compensazione costituisce reato solo se superiore ad euro cinquantamila.

Ed è proprio il risparmio di spesa derivata in capo all'autore del reato, pari al totale dell'importo indebitamente portato a compensazione, che costituisce il profitto del reato, nei limiti del quale è consentito il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente¹⁷.

14 Si veda Fassi E. "Indebita compensazione ex art.10 – quater d.lg. n. 74/2000. ricognizione degli elementi costitutivi della fattispecie ed estensione del concetto di profitto ascrivibile a tale tipologia di reato", nota a Cass. 14.11.2017 n. 1999, in *Cassazione Penale*, fasc.5, 2018, p. 1737.

15 Si veda Soana G.L., "I reati tributari", Milano, 2017, pag. 332; Cass. 7.7.2015 n. 36393, che ha affermato il principio secondo cui il credito non spettante sia quello – pur esistente e certo nell'ammontare – che non può essere utilizzato dal contribuente in compensazione, ritenendo penalmente rilevante la condotta del contribuente che abbia utilizzato in compensazione un credito esistente, per la parte eccedente la soglia fissata dal DL 380/2000.

16 Cass. n. 36393/2015. Si veda inoltre Logozzo M., "Gli incerti confini dell'indebita compensazione dei crediti inesistenti", in *Corr. trib.*, 2011, 33.

17 Cass. 7.7.2010 n. 35807: "In tema di reati tributari, il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, può essere disposto non soltanto per il prezzo, ma anche per il profitto del reato". (In motivazione la Corte ha precisato che l'integrale rinvio alle disposizioni di cui all'art. 322-ter del codice penale, contenuto nell'art. 1 co.143 della L. 244/2007, consente di affermare che, con riferimento ai reati tributari, trova applicazione non solo il primo ma anche il secondo comma della norma codicistica).

Si realizza attraverso una **condotta attiva**, costituita dall'invio di un modello F24 ideologicamente falso, nel quale si pongono in compensazione con quanto dovuto a titolo di imposta crediti non spettanti ovvero inesistenti, cui consegue quale profitto la omissione del versamento dell'imposta dovuta. In conseguenza, secondo la giurisprudenza, il reato si consuma al momento della presentazione del modello F24 e non in quello della successiva dichiarazione, in quanto, la condotta si perfeziona nel momento in cui si realizza il mancato versamento, per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà inesistenti o non spettanti¹⁸.

Entrambe le fattispecie vanno qualificate come reato proprio, in quanto può essere commesso unicamente dal contribuente tenuto a presentare il Mod. F24 che effettui operazioni di compensazione indebite per un **importo superiore** alla soglia di punibilità, prevista per anno solare, fissata dalla norma incriminatrice.

Ciò non esclude comunque la possibilità di un concorso nel delitto di cui all'art. 10-*quater* da parte dell'*extraneus*, ed in particolare

del professionista incaricato ed autorizzato dal contribuente alla presentazione del Mod. F24, sia in base ai principi generali che regolano il concorso di persone nel reato ai sensi dell'art. 110 c.p., sia per la previsione di una specifica circostanza aggravante, prevista dall'art. 13-*bis* co. 3 del DLgs. 74/2000¹⁹.

Del resto, nella pratica giudiziaria, è frequente ravvisare **l'apporto dell'intermediario autorizzato** nella realizzazione del reato, non solo mediante la mera predisposizione ed invio del Mod. F24 sulla base delle direttive impartitegli dal contribuente, nella consapevolezza della natura indebita delle compensazioni eseguite, ma anche con **l'apporto di un contributo causale** più importante, che attiene al momento genetico dell'ideazione della condotta illecita²⁰.

Necessaria ai fini del concorso è comunque la sussistenza di un contributo causale dell'*extraneus* alla indebita compensazione, sia sotto il profilo materiale, sia sotto quello dell'elemento psicologico, consistente nella consapevolezza della illiceità della condotta e nel aver determinato o rafforzato la volontà del contribuente a commettere il de-

18 Cass. 5.11.2019 n. 44737, in *Guida al diritto* 2020, 4, 98, secondo cui "Integra il reato di cui all'art. 10-*quater* d.lg. 10 marzo 2000 n. 74 il comportamento fraudolento di porre in compensazione, ex art. 17 d.lg. 9 luglio 1997 n. 241, partite debitorie in favore del Fisco con crediti non spettanti o inesistenti. Non è dunque sufficiente a integrare il reato un mancato versamento, ma occorre che lo stesso risulti, a monte, formalmente <<giustificato>> da una operata compensazione tra le somme dovute all'Erario e crediti verso il contribuente, in realtà non spettanti o inesistenti. Infatti, è proprio la condotta, necessaria, di compensazione a esprimere la componente decettiva o di frode insita nella fattispecie, che rappresenta il *quid pluris* che differenzia il reato de quo rispetto a una fattispecie di semplice omesso versamento. Di conseguenza il delitto di indebita compensazione si consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale." In senso conforme Cass. 23.6.2020 n. 23027, in *Il tributario.it*, 28.12.2020, con nota di Bellanova L., "Indebita compensazione: la Cassazione interviene sul valore probatorio delle risultanze del c.d. cassetto fiscale".

19 "Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale" (articolo inserito dall'art. 12 co.1 del DLgs. 158/2015).

20 Si veda Cass. n.1999/2017 e la giurisprudenza della Suprema Corte ivi richiamata.

litto²¹, anche se a beneficiare dell'illecito è solo l'azienda assistita, mentre l'aggravante dell'aumento della pena quando il reato è ideato da un professionista scatta solo in presenza della serialità, intesa quale condotta ripetitiva ed abituale²².

4. Compensazione "verticale" e compensazione "orizzontale"

La dottrina tributaria ha enucleato due differenti tipologie di compensazione, a seconda della omogeneità od eterogeneità delle partite di credito e debito poste in compensazione²³.

Si definisce compensazione "verticale" quella che viene operata con debiti e crediti relativi al medesimo tributo; si realizza quando il credito di imposta maturato in un periodo viene **detratto dal debito della medesima imposta** dovuto per un periodo successivo, in assenza di limiti in ordine all'importo compensabile e non essendo necessariamente effettuabile in sede di versamento con Mod. F24.

Si definisce invece compensazione "orizzontale", quella introdotta dall'art.17 del DLgs. 241/97, che ha ad oggetto crediti e debiti relativi a imposte e/o tributi diversi e

si effettua esclusivamente mediante Mod. F24, nel limite massimo per anno solare fissato dalla legge²⁴.

Proprio riguardo alla applicabilità del delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000 ad entrambe le tipologie di compensazione, dottrina e giurisprudenza hanno espresso opinioni contrastanti.

Secondo alcuni commentatori, la condotta punita dalla norma incriminatrice riguarderebbe la sola **compensazione orizzontale**, disciplinata dall'art. 17 del DLgs. 241/97 e realizzata con il Mod.F24, espressamente richiamata dall'art.10-*quater*, mentre la compensazione verticale sarebbe propria della fase di liquidazione dell'imposta in sede di dichiarazione, nonché disciplinata da norme specifiche, antecedenti la previsione dell'art.17 citato, e si realizzerebbe indipendentemente dalla sua indicazione esplicita nel Mod.F24²⁵.

Di parere contrario è invece la giurisprudenza di legittimità, che ha più volte osservato come l'art. 17 *"non limita in alcun modo la facoltà del contribuente di procedere alla compensazione di postazioni di debito o credito afferenti alla medesima imposta (cosiddetta compensazione verticale). L'innovazione*

21 Si veda Trib. Brescia 16.10.2010, in *Giur. merito*, 2011, p. 2500, secondo cui *"in tema di reati tributari, concorre nel delitto di indebita compensazione, di cui all'art. 10-quater d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, il consulente fiscale che prima prospetta al suo cliente il meccanismo dell'indebita compensazione da lui escogitato quale <<stratagemma>> per evitare o anche solo differire il pagamento dei tributi e poi attua detto <<stratagemma>>, consentendo al cliente di non versare a tempo debito il rilevante importo dovuto a titolo di imposta"*.

22 Cass. 18.1.2018 n. 1999, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* 2018, 6, p.507, con nota di Mauro M. *"Il consulente fiscale risponde a titolo di concorso "aggravato" nel reato di indebita compensazione quando sia l'ideatore di un "modello di evasione fiscale"*.

23 Soana G.L. *"I reati tributari"*, Op. cit., p 323

24 Limite introdotto dall'art. 34 della L. 23.12.2000 n. 388 ed originariamente fissato in 516.000 euro, poi aumentato a 700.000 euro dall'art. 9 co. 2 del DL 8.4.2013 n. 35 a decorrere dall'anno 2014 ed infine elevato ad 1 milione di euro per l'anno 2020 dall'art. 147 co. 1 del DL 19.5.2020 n. 34 (conv. L. 17.7.2020 n. 77).

25 Mastrogiacomo E., *"Le novità penali del D.L. n.233 del 4 luglio 2006"*, in *Il fisco*, 2006, 30, p.4700; Traversi A. *"Aspetti controversi sul reato di indebita compensazione"* in *Corr. Trib.* 2011, 33, p.2666.

introdotta dalla disposizione citata, infatti, è costituita dal superamento del concetto di compensazione tradizionale tra debiti e crediti di imposta della stessa natura (compensazione cosiddetta verticale), mediante l'estensione della facoltà di compensazione anche a debiti e crediti di natura diversa, nonché alle somme dovute agli enti previdenziali. Sicché l'art. 17 ha solo allargato le ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie, non escludendo affatto che l'istituto possa trovare applicazione relativamente a tributi della stessa specie." In conseguenza, una volta operata nella dichiarazione annuale la compensazione tra debiti e crediti riferiti a diverse annualità della medesima imposta (nel caso di specie, IVA), *"si realizzerebbe una compensazione ai sensi dell'art. 17, tra l'imposta dovuta ed il credito residuo di imposta che il contribuente assumeva di vantare nei confronti dell'erario, con la conseguente configurabilità della fattispecie di cui all'art. 10 quater"*²⁶.

Dunque, secondo la Cassazione, *"il reato di indebita compensazione si configura sia in caso di compensazione orizzontale, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, sia in caso di compensazione verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, in quanto si concretizza in una condotta omissiva supportata dalla redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione fondata su un credito inesistente o non spettante"*²⁷.

L'essenza della condotta punita dall'art 10-quater non è pertanto, secondo i giudi-

ci di legittimità, rappresentata dall'utilizzo o meno del Mod. F24, né dalla omogeneità od eterogeneità delle imposte compensate o dal rispetto del limite temporale della detraibilità del credito, ma dall'utilizzo dell'istituto della compensazione **in assenza di un valido titolo**; in altri termini, ciò che rileva non è la dimensione formale con cui si realizza l'illecita condotta, ma **la natura sostanziale dell'operazione realizzata**²⁸.

5. Configurabilità del reato in ipotesi di compensazione orizzontale con debito per contributi previdenziali: il contrasto in giurisprudenza

Se dunque nella giurisprudenza della Cassazione è orientamento ormai del tutto consolidato che il reato di indebita compensazione sia configurabile tanto in ipotesi di compensazione verticale quanto in ipotesi di compensazione orizzontale, si sono riscontrati di recente **orientamenti divergenti** in ordine alla possibilità che l'ambito di applicazione dell'art 10 quater possa essere esteso alle somme dovute a titolo di contributi previdenziali, laddove non versate perché poste in compensazione con crediti di imposta non spettanti o inesistenti.

In particolare, secondo Cass. 38042/2019²⁹, questa ipotesi di reato sarebbe ravvisabile esclusivamente in relazione all'omesso versamento delle somme dovute a titolo di imposte sui redditi e sul valore aggiunto conseguente

26 Cass. 11.11.2010 n. 42462 in *Rivista di Diritto Tributario* 2011, 9, III, 137 con nota di Perrone A.; in senso conforme Cass. 8.5.2014 n. 30267, in *CED Cass. pen.* 2014.

27 Cass. 3.3.2020 n. 13149 in *CED Cass. pen.* 2020; in senso conforme, Cass. 12.9.2018 n. 5934, in *CED Cass. pen.* 2019; Cass. 30.10.2018 n. 8689 in *CED Cass. pen.* 2019.

28 Cass. 3.3.2020 n.13149, in *CED Cass. pen.* 2020.

29 ass. 10.5.2019 n. 38042 in *CED Cass. pen.* 2020.

alla indebita compensazione dei crediti contemplati dall'art. 17 del DLgs. 241/97.

Ciò in coerenza con la sua collocazione all'interno di un testo normativo concernente i soli reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, nonché in considerazione della **speciale causa di non punibilità** del pagamento del debito tributario, disciplinata dall'art. 13 co. 1 del DLgs. 74/2000 in termini incompatibili con obblighi di natura diversa.

Tale disposizione prevede infatti che *"i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso"*.

Secondo questa impostazione, dunque, l'art. 10-quater farebbe un indistinto riferimento al DLgs. 241/97, art. 17 in virtù della considerazione che tutti i crediti ivi contemplati sono idonei alla compensazione, mentre l'indebito risultato della condotta fraudolenta, ossia l'omesso versamento delle somme dovute, riguarderebbe solamente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto e non già, **in assenza di pertinenti specificazioni**, inadempimenti di altro genere dei quali l'intero testo normativo non si occupa. Dunque, l'omesso versamento derivante

dalla operazione di indebita compensazione sarebbe punibile solo se relativo ad imposte sui redditi o IVA, mentre l'omesso versamento di contributi previdenziali realizzato attraverso indebita compensazione non costituirebbe reato e non correrebbe quindi al raggiungimento della soglia di punibilità.

Di segno contrario la valutazione contenuta in Cass. 13149/2020³⁰ che, muovendo dalla premessa che, contrariamente a quanto affermato nel provvedimento impugnato³¹, il reato si configura non solo in caso di compensazione orizzontale, ma anche in ipotesi di compensazione verticale, e si concretizza in una condotta omissiva realizzata mediante la redazione di un documento ideologicamente falso idoneo a rappresentare una **compensazione fondata su crediti inesistenti** o non spettanti, afferma che il reato si configura non solo se il debito estinto mediante compensazione ha natura strettamente fiscale e si riferisce ad imposte dirette od IVA, ma anche laddove l'omesso versamento riguardi somme dovute a titolo di contributi previdenziali, compensate con crediti inesistenti o non spettanti.

Ciò in quanto l'art. 17 DLgs. 241/1997, espressamente richiamato dall'art. 10-quater, ha allargato le ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie, estendendola anche a crediti e debiti di natura diversa, ivi comprese le somme dovute agli enti previdenziali.

30 Cass. 3.3.2020 n.13149, in CED Cass. pen. 2020.

31 Si trattava nella specie di una ordinanza con la quale il Tribunale del riesame di Brescia aveva annullato il decreto di sequestro preventivo, emesso nei confronti di un indagato per il reato di cui all'art. 10-quater del DLgs. 74/2000, sino a concorrenza della somma di 57.275,44 euro, oltre al sequestro per equivalente ex art. 12-bis, disponendo la restituzione di quanto sequestrato, in quanto una parte delle somme non versate a seguito di compensazione indebita, rilevante ai fini del superamento della soglia di punibilità, era costituita da contributi previdenziali; ordinanza impugnata dal P.M.

6. La soluzione della Cassazione

Con la sentenza 389/2021, la Cassazione torna nuovamente ad occuparsi del tema **dell'ambito di applicazione del reato di indebita compensazione** e, dando atto in motivazione della divergente lettura della norma operata nelle due sentenze dianzi esaminate, riafferma la tesi da ultimo propugnata da Cass. 13149/2020, ovvero che anche l'omesso versamento di contributi previdenziali realizzato a seguito di compensazione indebita integra il reato di cui all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000.

Anche questa volta la questione sottoposta alla Suprema Corte deriva dal ricorso proposto dal Procuratore della Repubblica del Tribunale di Brescia avverso un'ordinanza del Tribunale del riesame³² che, in accoglimento del ricorso proposto da un indagato per il reato di cui all' art. 10-*quater* co. 2, contestato per avere compensato indebitamente debiti erariali, previdenziali e assistenziali con crediti di imposta inesistenti derivanti da investimenti in aree svantaggiate – aveva annullato il **decreto di sequestro preventivo** emesso dal Gip dello stesso Tribunale, avente ad oggetto la somma di 57.275,44 euro ordinandone la restituzione.

In particolare, il Tribunale del riesame aveva ritenuto mancanti i presupposti per il mantenimento della misura ablativa, sulla base della considerazione che il reato di indebita compensazione si configura esclusivamente quando il debito estinto mediante compensazione afferisce alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ma non anche quando crediti inesistenti relativi a tali imposte sia-

no utilizzati per compensare debiti di altra natura, come nel caso di specie quelli previdenziali nei confronti dell'INPS.

La decisione in esame, nel ribadire invece che il reato di indebita compensazione possa configurarsi sia in caso di compensazione *"verticale"*, riguardante crediti e debiti afferenti alla medesima imposta, sia in caso di compensazione *"orizzontale"*, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, in quanto può avere ad oggetto tutte le somme dovute che possono essere inserite nell'apposito modello F24, incluse quelle relative ai contributi previdenziali e assistenziali, richiama a sostegno di tale interpretazione anche la ricostruzione del fattispecie operata dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 35/2018³³, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità della soglia di non punibilità prevista dall'art. 10-*quater*.

La sentenza evidenzia come la ratio della norma incriminatrice consista nella volontà di punire tutti quei comportamenti che si concretizzano *"nell'omesso versamento del dovuto e nel conseguimento di un indebito risparmio di imposta mediante l'indebito ricorso al meccanismo della compensazione tributaria, ossia attraverso la materiale redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione che non avrebbe potuto avere luogo, o per la non spettanza o per l'inesistenza del credito. Ed è evidente che, in questa prospettiva, l'indebito risparmio di imposta che la norma incriminatrice tende a colpire non può essere limitato al mancato versamento delle imposte dirette o dell'Iva, ma coinvolge necessariamente anche*

32 Cfr. nota 27.

33 Corte Cost., sent. 21.2.2018 n. 35 in *Giurisprudenza Costituzionale* 2018, 1, 335, con nota di Di Siena M. "La Corte costituzionale e la soglia di punibilità del delitto di indebita compensazione: fra suggestive assimilazioni e rigide differenziazioni. Anamnesi di un delitto imperfetto".

le somme dovute a titolo previdenziale e assistenziale, il cui mancato pagamento, attraverso lo strumento della compensazione effettuata utilizzando crediti inesistenti o non spettanti, determina per il contribuente infedele un analogo risparmio di imposta”.

In altri termini, secondo tale impostazione, la norma è diretta a punire l'omesso versamento di tutti i debiti per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario, dunque non solo quelli tributari, potendo venire in rilievo, sia sul lato attivo che **sul lato passivo del rapporto obbligatorio**, qualunque tributo o contributo che possa essere opposto in compensazione in base all'art.17 del DLgs. 241/97.

E ciò per motivi di ordine sistematico in quanto, contrariamente a quanto sostenuto da Cass. 38042/2019, la collocazione della norma all'interno del DLgs. 74/2000 non può considerarsi dirimente, in quanto in tale testo normativo vi sono disposizioni dirette a sanzionare anche l'omesso versamento di tributi diversi dall'IVA e dall'imposta sui redditi³⁴.

Inoltre, a parere della Corte, non sarebbe neppure decisiva tal fine l'argomentazione riferita alla speciale causa di non punibilità prevista dall'art.13 co.1 DLgs 274/2000, connessa dal pagamento del debito tributario, in quanto la natura essenzialmente premiale di questo istituto

non spiegherebbe effetti riflessi sull'ambito di applicazione dell'art.10-quater.

Dunque, secondo la decisione in commento, risponde del reato non solo, come è pacifico, chi omette di versare imposte dirette o l'IVA utilizzando indebitamente in compensazione crediti concernenti altre imposte o crediti di natura previdenziale, ma anche chi si avvalga di analogo artificio per evitare di corrispondere tali ultime imposte, ed in particolare la contribuzione dovuta ad enti di previdenza.

In conclusione, riteniamo di poter affermare che l'opzione ermeneutica propugnata in questa sentenza, che si pone nel solco della continuità con Cass. 13149/2020, sia quella meglio rispondente sia alla lettera della norma che alla ratio ed alla architettura del sistema introdotto dall'art.17 Dlgs 214/1997, che ha esteso la compensazione a varie tipologie di imposte, tributi e contributi.

Appare dunque coerente con il complesso del quadro normativo di riferimento considerare che l'utilizzo indebito della compensazione sia punito in ogni ipotesi in cui esso realizzi un omesso versamento di somme superiori alla soglia di punibilità, non limitato all'IVA od alle imposte dirette, ma esteso ad ogni fattispecie di debito rientrante nel sistema versamento unitario, ivi comprese quindi le somme dovute a titolo di contribuzione previdenziale o assistenziale ed a premi INAIL.

34 L'art. 10-bis, rubricato "omesso versamento di ritenute dovute o certificate", e l'art. 11, rubricato "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte"

DIREZIONE SCIENTIFICA

Temistocle **BUSSINO**

*Docente di "Prassi amministrativa" presso Università Cattolica e di "Amministrazione del personale" presso Università Bocconi
Coordinatore scientifico "Master Lavoro" Eutekne*

Andrea **COSTA**

Dottore Commercialista, Ph.D. in Legislazione sociale europea

Luca **NEGRINI**

Avvocato, Ph.D. in Teoria generale e comparazione processuale

PERIODICITÀ, CONDIZIONI E MODALITÀ DI ABBONAMENTO

Abbonamento annuale Rivista (3 moduli) € 250,00

In vendita solo per abbonamento.

Al fine di assicurare la continuità nell'invio della rivista, l'abbonamento si intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Eutekne comunicazione scritta di disdetta 30 giorni prima della scadenza dell'abbonamento.

Il prezzo dell'abbonamento è al netto di IVA 4%.

La sottoscrizione dell'abbonamento può essere effettuata:

- con bonifico sul c/c BANCA INTESA SAN PAOLO
Sede di Via Monte di Pietà, Torino - IBAN
IT12G0306909217100000061135 intestato a
EUTEKNE SpA;
- con carta di credito, sul sito www.eutekne.it

Periodicità e distribuzione

L'abbonamento è annuale e dà diritto a ricevere 11 fascicoli mensili in versione online.

Testata registrata presso il Tribunale di Torino,
n. 7733/2016 del 9 agosto 2016
Pubblicazione online

Direttore Responsabile: Alessandro COTTO

Il presente numero è stato chiuso in redazione il
25.2.2021

Tutti i contenuti sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale non espressamente autorizzati da Eutekne spa sono vietati. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore pur garantendo la massima affidabilità delle opere declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relativi all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista.

EUTEKNE

Editore:

EUTEKNE S.p.A.

Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO

telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04

e-mail: info@eutekne.it www.eutekne.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.

Codice Fiscale, Partita I.V.A. e Registro Imprese di Torino

05546030015

AREA LAVORO - FORMULA WEBINAR

LA GESTIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO NELL'EMERGENZA

Docenti:

T. Bussino, A. Bonino, B. Bravi, M. Carpentieri, L. Furfaro, G. Ponzio

**12
CFP**

APRILE - MAGGIO 2021

**3 WEBINAR DI 4 ORE
in diretta sul tuo pc**



LA FORMAZIONE DEDICATA AI PROFESSIONISTI DEL LAVORO

Iscriviti al webinar sul sito formazione.eutekne.it