

---

# Accollo fiscale e delitto di indebita compensazione

---

di [Fulvio Graziotto](#)

Publicato il 30 Luglio 2018

L'accollo fiscale integra il delitto di indebita compensazione se commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, con l'aggravante nel caso sia a carattere seriale; inoltre, se il consulente fiscale è l'ispiratore della frode, è responsabile a titolo di concorso per la violazione del cliente.

L'[accollo fiscale](#) integra il delitto di indebita compensazione se commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, con l'aggravante nel caso sia a carattere seriale.

Se il consulente fiscale è l'ispiratore della frode, è responsabile a titolo di concorso per la violazione del cliente.

Essendo tutti i concorrenti del reato corresponsabili, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto, nei limiti del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori anche in mancanza di arricchimento personale.

Decisione: Sentenza n. 1999/2018 [Cassazione Penale](#) - Sezione III

Classificazione: Penale, Tributario

## I principi

**Principio N. 1:** *«Integra il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il pagamento dei debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta a seguito del c.d. "accollo fiscale" ove commesso attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale, in quanto l'art. 17 del D.lgs. 241/97 non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti».*

**Principio N. 2:** *«In tema di reati tributari, è responsabile a titolo di concorso il consulente fiscale per la violazione tributaria commessa dal cliente (nella specie, per il delitto di indebita compensazione), quando il primo sia l'ispiratore della frode, ed anche se solo il cliente abbia beneficiato della operazione fiscalmente illecita».*

**Principio N. 3:** *«In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità dell'aggravante nel caso in cui 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 (art. 13-bis, comma terzo, D. Lgs. n. 74 del 2000), è richiesta una particolare modalità della condotta, ovverosia la "serialità" che, se pur non prevista espressamente nell'articolo, è desumibile dalla locuzione "...elaborazione o commercializzazione di modelli di evasione...", rappresentativa di una certa abitudine e ripetitività della condotta incriminata».*

**Principio N. 4:** *«In tema di reati tributari, il sequestro preventivo per equivalente, in vista della confisca prevista dall'art. 12-bis, d. lgs. n. 74 del 2000, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori della condotta criminosa, non essendo esso ricollegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (nella specie la S. C. ha ritenuto legittimo il sequestro disposto nei confronti del consulente fiscale ispiratore del meccanismo fraudolento attuativo del c.d. acollo fiscale, integrante il reato di indebita compensazione)».*

## Osservazioni

La pronuncia riguardava il ricorso proposto dall'imputato contro l'ordinanza del Tribunale del riesame; il Tribunale aveva accolto l'appello cautelare, proposto dal Procuratore della Repubblica, avverso il provvedimento con cui il Giudice per le indagini preliminari respingeva la richiesta di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente.

L'imputato era un consulente fiscale di una società, nonché domiciliatario di varie società beneficiarie dell'indebita compensazione di crediti inesistenti, che avrebbe ideato e commercializzato "modelli di evasione fiscale", attraverso cui sarebbero stati commessi più reati di compensazione di crediti tributari inesistenti per un totale di oltre 42 milioni di euro, attraverso l'acollo del debito tributario riferibile a terzi.

In estrema sintesi, la Cassazione ha ritenuto che anche la sola consapevolezza del reato fosse sufficiente a configurare il concoso del consulente nel reato tributario.

## Giurisprudenza rilevante

Cass. 24967/2015

Cass. 24166/2011

Cass. 10838/2006

## Disposizioni rilevanti

### **DECRETO LEGISLATIVO 10 marzo 2000, n. 74 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto - Vigente al: 16-05-2018**

Capo II - Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte

Art. 10-bis - Omesso versamento di ritenute dovute o certificate

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Art. 10-quater - Indebita compensazione

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti

inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

### Titolo III - DISPOSIZIONI COMUNI

#### Art. 12-bis - Confisca

1. Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

[Permalink al Testo Integrale](#)

## **DECRETO LEGISLATIVO 9 luglio 1997, n. 241 - Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni - Vigente al: 16-05-2018**

#### Art. 17 - Oggetto

1. 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 presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

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

a) alle imposte sui redditi, alle relative adizionali e alle ritenute alla fonte rimosse mediante versamento diretto ai sensi dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; per le ritenute di cui al secondo comma del citato articolo 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'articolo 74;

c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;

d) all'imposta prevista dall'articolo 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

d-bis) LETTERA SOPPRESSA DAL D. LGS. 28 SETTEMBRE 1998, N. 360

e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione

assicurativa in una delle gestioni amministrare 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'articolo 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'articolo 20;

h-bis) al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, e del contributo al Servizio sanitario nazionale di cui all'articolo 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85;

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-quinqies) 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.

2-bis. COMMA SOPPRESSO DAL D.P.R. 14 OTTOBRE 1999, N.542.

2-ter. Qualora il credito di imposta utilizzato in compensazione risulti superiore all'importo previsto dalle disposizioni che fissano il limite massimo dei crediti compensabili ai sensi del presente articolo, il modello F24 è scartato. La progressiva attuazione della disposizione di cui al periodo precedente è fissata con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono altresì indicate le modalità con le quali lo scarto è comunicato al soggetto interessato.

Parole chiave: #concorso, #consulente, #modellidievazione, #sequestropreventivo

30 luglio 2018

Fulvio Graziotto

\*\*\*

Per [tutti i nostri approfondimenti sul processo tributario clicca qui](#)

Leggi anche:

<https://www.commercialistatelematico.com/articoli/2007/09/penale-omesso-versamento-iva-ed-indebita-compensazione.html>