

## ULTIMO COMMA

# Rischi sull'indebita compensazione

di Ivo Caraccioli  
e Piergiorgio Valente

Quando nel 2006 fu inserita nel Dlgs 74/2000 la nuova figura di reato di indebita compensazione (articolo 10-*quater*) nessuno pensava che la fattispecie sarebbe stata dilatata fino ad abbracciare anche ipotesi non propriamente di compensazione. Questo è avvenuto, invece, con la sentenza n. 42462/2010 della sezione III penale della Cassazione.

Secondo la Suprema corte il reato sussisterebbe anche nel caso di compensazione «verticale», vale a dire relativa a tributi dello stesso genere (nella specie, Iva con Iva), e questo perché la norma penale - si dice - rinvia genericamente all'articolo 17 del Dlgs 241/1997, dove pure è menzionata l'Iva.

L'interpretazione dell'istituto in esame, peraltro, da parte dell'amministrazione finanziaria è sempre stata di segno opposto, nel senso che il reato in parola abbraccia solo la compensazione «orizzontale», relativa a tributi (o contributi) diversi, atteso, in particolare, che per l'Iva valgono regole, desumibili dalle direttive comunitarie, del tutto differenti.

Con il meccanismo proprio della compensazione Iva viene neutralizzata l'incidenza dell'imposta sul soggetto passivo (diverso dal soggetto "inciso" dal tributo, vale a dire dal consumatore finale), dato che la somma algebrica delle due grandezze darà come risultato un credito oppure un debito per l'erario. Pertanto, se l'amministrazione finanziaria dovesse adeguarsi all'interpretazione fornita dalla Suprema corte, si arriverebbe a una paralisi del funzionamento dell'Iva, in pieno contrasto con l'articolo 183 della direttiva comunitaria 2006/112/Ce, per la quale il meccanismo del riporto dell'eccedenza a credito è ammesso

in modo incondizionato, quale alternativa al rimborso.

Da ultimo, quanto precede è stato ribadito dalla circolare 13/E/2011, nel cui paragrafo 6 si riafferma quanto già chiarito in precedenti circolari (29/E del 3 giugno 2010), vale a dire che il nuovo divieto di compensazione di debiti iscritti a ruolo di importo superiore a 1.500 euro, introdotto dall'articolo 31 del Dl n. 78/2010, riguarda solo le compensazioni «orizzontali» (dette anche «esterne»), cioè quelle che riguardano crediti e debiti di diversa natura (ad esempio credito Iva con ritenute Irpef, credito Ires con contributi Inps) e avvengono necessariamente nel modello F24. Rimangono, pertanto, escluse le compensazioni «verticali» (dette anche «interne»), cioè quelle che riguardano la stessa imposta, anche se espone nel modello F24 nei casi previsti.

Né vale, a tal riguardo, richiamare la questione della non vincolatività delle circolari amministrative per la giurisprudenza, dato che qui non si tratta di documenti di prassi che individuano i presupposti sostanziali del tributo in relazione a operazioni poste in essere dal contribuente, eventualmente da individuarsi in altri settori del diritto (commerciale, societario) e rilevanti per l'interpretazione delle norme fiscali, bensì di circolari di carattere meramente operativo che riguardano il sistema dei versamenti, rimborsi, riporti e compensazioni in materia di Iva, che è settore di competenza esclusiva - in attuazione delle direttive europee - dell'amministrazione finanziaria.

La tesi estensiva della Suprema corte, influenzando direttamente sull'ambito di applicazione di una fattispecie penale, porta dunque a conclusioni

in contrasto con il sistema europeo dell'Iva, le quali si risolvono in un'estensione analogica in *malam partem* (vietata nel diritto penale). Questa confligge con il sistema dell'Iva, come imposta destinata a "scaricarsi" sul consumatore finale attraverso un sistema di detrazioni e di riporto a nuovo rigorosamente delineato nel Dpr n. 633/1972.

Le conseguenze di tale interpretazione giurisprudenziale hanno rilevante impatto operativo, in quanto si traducono nell'impedimento dell'operatore economico di compensare l'Iva a credito con quella a debito, come, prevede la normativa specifica.

© RIPRODUZIONE RISERVATA