



56451-17

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Piero Savani

Luca Semeraro

Emanuela Gai

Alessio Scarcella

Gianni F. Reynaud

- Presidente -

- Relatore -

Sent. n. sez. *ASPP*

CC - 5/12/2017

R.G.N. 37421/2017

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

Sui ricorsi proposti da:

- (omissis) , n. (omissis)
- (omissis) , n. (omissis)

avverso la ordinanza del tribunale del riesame di MILANO in data 30/06/2017;  
visti gli atti, il provvedimento denunciato e i ricorsi;  
udita la relazione svolta dal consigliere Alessio Scarcella;  
udita la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. S. Perelli, che ha chiesto dichiararsi inammissibili i ricorsi;  
udite, per i ricorrenti, le conclusioni dei difensori, Avv. (omissis) (per il (omissis))  
ed Avv. (omissis) (per la (omissis)), che hanno chiesto accogliersi i ricorsi;

*pe*

## RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 20.06.2017, depositata in data 24.07.2017, il tribunale del riesame di Milano, in accoglimento dell'appello cautelare presentato dal Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Milano avverso il provvedimento con cui il GIP, in data 20.02.2017, respingeva la richiesta di applicazione del sequestro preventivo nei confronti di (omissis), indagato per i reati di cui agli artt. 110, 81 cpv, c.p. e 10 quater, comma 2, 13 bis, comma 3, d. lgs. n. 74 del 2000 (indebita compensazione in concorso), disponeva il sequestro preventivo per equivalente di beni mobili ed immobili nella disponibilità dell'indagato medesimo fino alla concorrenza della somma di € 42.558.848,56.

2. Giova precisare, per migliore intelligibilità dell'impugnazione proposta in questa sede, che il procedimento penale in questione trae origine dall'attività d'indagine che aveva condotto il p.m. a contestare l'imputazione di cui sopra con cui si ascriveva all'indagato (omissis), unitamente ad altri soggetti non impugnanti in questa sede, di aver (il (omissis) quale collaboratore di tale (omissis) e socio e liquidatore della (omissis) s.r.l. nonché quale collaboratore della (omissis) ed amministratore di fatto, unitamente a (omissis), della (omissis) s.r.l. e della (omissis) soc. coop., società agli stessi riconducibili che risultavano aver ceduto crediti tributari inesistenti utilizzati dalla (omissis) s.r.l. per abbattere debiti di varia natura fiscale di varie società clienti, attraverso l'utilizzo dell'istituto della compensazione per il tramite di modelli F24), ideato e commercializzato "modelli di evasione fiscale" attraverso cui sarebbero stati commessi più reati di compensazione di crediti tributari inesistenti, per il totale di € 42.558.848,56 nel periodo dal 1.01.2013 al 2.9.2016, compensazioni che alcuni soggetti ( (omissis), sia nella qualità di titolare dell'omonima ditta individuale che quale legale rappresentante della (omissis) s.r.l. dal 27.05.2014 al 1.09.2015 e della (omissis) s.r.l. dal 16.09.2015, (omissis) quale legale rappresentante della (omissis) s.r.l. fino al 27.05.2014 e (omissis) quale legale rappresentante della (omissis) s.r.l. dal 1.09 al 31.12.2015) effettuavano mediante la trasmissione telematica di modelli F24, accollandosi il debito tributario riferibile a terzi, in ciò consentendo loro l'apparente regolarizzazione della propria posizione fiscale, il tutto utilizzando crediti fittizi.

3. Contro l'ordinanza emessa dal tribunale del riesame di Milano, ha proposto ricorso per cassazione, anzitutto, la (omissis) quale terzo proprietario dei beni sottoposti a vincolo (costituiti da due autoveicoli e da un immobile di proprietà

esclusiva della ricorrente), a mezzo del difensore di fiducia iscritto all'albo ex art. 613 c.p.p., munito di procura speciale, prospettando un unico motivo, di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

**3.1.** Deduce, con tale unico motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), c.p.p., per violazione di legge in relazione agli artt. 125, 321 e 322-ter c.p.p. nonché in relazione all'art. 168 cod. civ. e 2, d.l. n. 69 del 2013, attesa la mancata specifica indicazione dei beni del terzo vincolabili, alla carenza/inesistenza di motivazione sull'asserita disponibilità di tali beni in capo all'indagato e, conseguentemente, in relazione all'insussistenza di un titolo giuridico.

In sintesi, sostiene, anzitutto, la difesa della ricorrente di essere legittimata, quale terza proprietaria dei beni assoggettati a vincolo, a proporre ricorso per cassazione, legittimando l'art. 325 c.p.p. anche la persona cui le cose sono state sequestrate e quella che avrebbe diritto alla loro restituzione; con particolare riferimento, poi, alla doglianza sollevata, la ricorrente sostiene che l'ordinanza impugnata, nell'accogliere l'appello cautelare del PM, avrebbe genericamente disposto il sequestro preventivo per equivalente dei beni mobili ed immobili nella disponibilità del (omissis) fino alla concorrenza della somma sopraindicata, senza tuttavia nulla specificare in ordine all'apprensione di beni di terzi da assoggettare al vincolo cautelare e delle relative motivazioni, né, del resto, si osserva, il PM aveva ritenuto in sede di riesame di indicare tali beni e le ragioni della loro asserita riconducibilità all'indagato (omissis); ciò renderebbe illegittimo il sequestro disposto dal tribunale, per assoluta carenza di motivazione ed insussistenza del titolo giuridico, incumbendo in capo al giudice un dovere specifico di motivazione in ordine all'asserita disponibilità da parte dell'indagato di beni formalmente intestati a terzi; a tal fine, onde dimostrare la esclusiva proprietà in capo alla stessa dei beni sequestrati, la ricorrente allega al ricorso copia di alcuni documenti attestanti il titolo esclusivo di proprietà dei predetti beni (libretti di circolazione delle due autovetture, acquistate in leasing e riscattate dalla ricorrente; attestazione notarile relativa alla compravendita immobiliare 1.04.2015 relativa all'immobile sequestrato), beni che non risultano mai essere stati nella disponibilità dell'indagato (omissis), né, tantomeno, quanto all'immobile, può ritenersi diversamente per il sol fatto che il medesimo è entrato a far parte del fondo patrimoniale costituito a rogito notaio (omissis) in data 4.03.2016, risultando dall'atto di costituzione del fondo che l'immobile restava in proprietà esclusiva della ricorrente, come del resto ribadito dalla (omissis) nel verbale di separazione consen-

suale davanti al tribunale di Milano in data 22.03.2017; quanto sopra, infine, renderebbe oltremodo illegittimo il sequestro disposto anche per l'assenza di qualsiasi motivazione a confutazione della impignorabilità di un bene immobile adibito a prima casa ex art. 52, d.l. n. 69 del 2013 e con vincolo di destinazione ai bisogni di un minore.

**4.** Contro l'ordinanza emessa dal tribunale del riesame di Milano, ha proposto ricorso per cassazione, in secondo luogo, l'indagato (omissis), a mezzo del difensore di fiducia iscritto all'albo ex art. 613 c.p.p., prospettando tre motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

**4.1.** Deduce, con il primo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b), c.p.p., per violazione di legge in relazione all'art. 10-quater, d. lgs. 74 del 2000, in merito alla pretesa sussistenza del *fumus* del predetto reato.

In sintesi, sostiene la difesa del ricorrente che, essendosi in presenza di un reato proprio, esso può essere commesso esclusivamente da parte del contribuente, alla luce della efficacia interna e non nei confronti del Fisco del rapporto terzo/contribuente (discendente dalla natura del c.d. accollo tributario ex art. 8, co. 2, l. n. 212 del 2000), con la conseguenza che l'accollante non potrebbe mai assumere la veste di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario, non potendo ad esso applicarsi i principi di solidarietà tributaria ma semmai la sola veste di obbligato in forza del titolo negoziale sottoscritto solo nei confronti del debitore originario ovvero dell'accollato; si aggiunge che se il legislatore avesse voluto includere ed estendere la responsabilità del reato di cui all'art. 10-quater, d. lgs. n. 74 del 2000 a terzi soggetti diversi dal contribuente, lo avrebbe espressamente previsto, cosa che invece non è avvenuta laddove ha previsto all'art. 17, d. lgs. n. 241 del 1997 il contribuente quale soggetto passivo di imposta e non altri; le due figure, dunque, non sarebbero sovrapponibili, con la conseguenza che in capo all'accollante non potrebbe mai essere configurata una responsabilità per il delitto di cui all'art. 10-quater, d. lgs. n. 74 del 2000; infine, si sostiene che erroneo sarebbe il richiamo da parte del tribunale del riesame all'art. 48 c.p., ossia alla figura del c.d. autore mediato, ipotesi sostenuta in alternativa nell'ordinanza impugnata per individuare la responsabilità dell'indagato; il delitto fiscale contestato sarebbe configurabile in ragione del fatto che i crediti vantati in compensazione siano inesistenti, conseguendone pertanto che, al fine di attribuire una responsabilità in capo al (omissis), si sarebbe dovuta dimostrare la sussistenza dell'ele-

mento psicologico del reato, ossia la consapevolezza in capo al (omissis) dell'inesistenza dei crediti; sul punto, si osserva in ricorso, non è dato comprendere dalla lettura dell'ordinanza il motivo per cui un mero collaboratore, ed assolutamente ignorante della materia fiscale, quale il (omissis), non possa essere considerato in buona fede e invece considerato come un complice della (omissis), laddove invece egli era un semplice procacciatore di affari (di cui la (omissis) si serviva per aspetti meramente pratici ed esecutivi, oltre che per le molte conoscenze e relazioni personali) il quale si era fidato della (omissis) e che era stato in sostanza dalla stessa ingannato, come sarebbe stato dimostrato anche dal fatto che il (omissis) aveva utilizzato per sé il meccanismo dell'accollo, cosa che certamente non avrebbe fatto ove avesse saputo che i crediti da compensare erano inesistenti; emergerebbe quindi in capo al (omissis) la mera consapevolezza della legittimità dell'accollo tributario ma non della fraudolenza del meccanismo fiscale escogitato, non potendo trarsi argomenti a sostegno della tesi accusatoria dalla cessione di crediti inesistenti da parte delle due società facenti capo al (omissis) medesimo indicate nell'imputazione cautelare, atteso che la loro gestione fiscale e tributaria era nelle mani della (omissis) medesima.

**4.2.** Deduce, con il secondo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) e c), c.p.p., per violazione di legge in relazione agli artt. 321, 322-ter, c.p.p. e 1, co. 143, legge n. 244 del 2007.

In sintesi, sostiene la difesa del ricorrente che l'ordinanza avrebbe ommesso di individuare i beni da sequestrare e sarebbe assente la motivazione in ordine all'impossibilità di disporre il sequestro diretto del profitto sui beni della società (omissis) s.r.l. (di cui egli era socio e liquidatore), laddove nessun ruolo pacificamente egli aveva assunto nella (omissis) s.r.l.; la motivazione dell'ordinanza impugnata ometterebbe ogni considerazione circa l'effettiva, concreta e circostanziata impossibilità di procedere a sequestro diretto del profitto, così facendo malgoverno dei principi affermati dall'ormai nota sentenza Gubert delle Sezioni Unite; l'impossibilità di procedere al sequestro diretto non sarebbe stata nemmeno allegata dal PM ricorrente come fatto processuale desumibile dagli atti.

**4.3.** Deduce, con il terzo motivo, il vizio di cui all'art. 606, lett. b) e c), c.p.p., per violazione di legge in relazione agli artt. 321 c.p.p. e 12-bis, d. lgs. 74 del 2000.

In sintesi, sostiene la difesa del ricorrente che un ulteriore motivo di censura andrebbe rinvenuto nella qualificazione e determinazione del profitto assunto; nella specie, il profitto del reato tributario contestato, sarebbe secondo l'impostazione accusatoria costituito dal risparmio di "spesa" rappresentato dall'ammontare del

credito inesistente opposto in compensazione; si afferma che erronea è l'affermazione secondo cui il fatto sarebbe imputabile alla persona dell'accollante considerato nel caso di specie debitore solidale; sul punto si sostiene che l'autore della compensazione illecita, comunque soggetto diverso rispetto al contribuente, non potrebbe aver causato alcun danno all'Erario poiché non ha estinto alcun debito tributario, essendo rimasto in capo al debitore originario l'obbligo del pagamento del tributo, essendo irrilevante la circostanza del risparmio tributario sul debito originario ottenuta in seguito al contratto di acollo; il profitto, dunque, non deriverebbe dalla compensazione fittizia e, quindi, dal reato tributario, ma dall'uso deviato del contratto di acollo; non avendo conseguito alcun risparmio di spesa l'indagato per la compensazione fittizia attuata con l'accollo, per la semplice ragione che alcuna obbligazione tributaria egli avrebbe assunto verso l'Erario.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso del (omissis) è infondato, mentre quello della (omissis) è meritevole di accoglimento.

5. Muovendo dalle doglianze proposte dal (omissis), si osserva, il tribunale del riesame, in accoglimento dell'appello del PM, ha correttamente esaminato i profili oggetto di doglianza, pervenendo a conclusioni del tutto corrette in diritto. Ed invero, così procedendo ad esaminare il primo profilo di censura sollevato con il primo motivo dianzi illustrato, ha anzitutto escluso la tesi dell'estraneità del ricorrente; in particolare, dopo aver ricordato come l'Agenzia delle Entrate avesse segnalato la estrema pericolosità e potenzialità del gruppo di soggetti che risultavano coinvolti nei fatti (omissis) e (omissis), segnalando la costituzione della nuova società FFC s.r.l. nel settembre 2015, che prendeva il posto dalla (omissis) s.r.l., sottolineava come fosse emerso dagli accertamenti che detta società, pur costituita nel 2015, aveva utilizzato crediti inesistenti riferiti al 2014, ossia l'anno precedente alla sua nascita; più nello specifico, per quanto concerne la posizione (omissis) (omissis), l'ordinanza dedica le pagg. 6/8 indicando dettagliatamente gli elementi da cui desumere il ruolo attivo e fattivo del (omissis) nel meccanismo illecito indubbiamente ideato dalla (omissis) ma rispetto al cui funzionamento, quale esecutore, il (omissis) non poteva certamente ritenersi aver fornito un apporto così marginale od atecnico nella vicenda, avendo questi acquisito capacità operative tutt'altro che esecutive o marginali, demandando al medesimo compiti comunque essenziali per la riuscita della frode; in particolare, gli elementi indicati dall'ordi-

nanza a sostegno di tale assunto sono costituiti: a) dalla duplice veste del (omissis) nella vicenda (da un lato, quale collaboratore della (omissis) e liquidatore (omissis) s.r.l.; dall'altro, quale amministratore di fatto, insieme al fratello (omissis), di due società che risultano aver ceduto crediti inesistenti alla (omissis)), con l'opportuna precisazione contenuta nell'ordinanza secondo cui per il (omissis) non si tratterebbe solo di fornire una credibile versione in ordine all'inconsapevolezza dell'inesistenza dei crediti utilizzati da (omissis), ma anche di quelli che lui stesso, con il fratello, aveva ceduto alla stessa società; b) dalle numerose conversazioni oggetto di intercettazione telefonica da cui emerge un quadro indiziario di coinvolgimento dell'operazione illecita del (omissis) (il riferimento è, alla pag. 7 dell'ordinanza, alle seguenti conversazioni: 1) quella in cui (omissis) fa presente alla (omissis) la necessità di predisporre contratti mancanti di acollo, riferiti a rapporti preesistenti della (omissis), in considerazione dei controlli in corso dell'Agenzia delle Entrate e nell'eventualità che anche detti clienti siano interessati alle contestazioni dell'Agenzia; 2) quella in cui il (omissis), parlando con un cliente cui l'Agenzia delle Entrate aveva contestato le compensazioni per l'inesistenza dei crediti, tale (omissis) (omissis), palesa il suo stupore asserendo che era la prima volta che era capitato, asserendo però il falso in quanto la cosa era accaduta con svariati clienti, parlando di ciò con il (omissis) al telefono cui rappresentava che altri clienti si stavano lamentando per chiedergli spiegazioni e che occorreva indirizzarli alla (omissis) (omissis), facendo risultare per iscritto la cosa, invitando il (omissis) a scrivere una mail che lo dimostri, non volendo che i clienti potessero dire di aver interloquuto con lui per le spiegazioni; 3) quella - assai significativa - in cui il (omissis) ed il (omissis), nel momento caldo delle contestazioni dei clienti, concordano la predisposizione di documentazione falsa, in particolare di contratti della (omissis) "con la data però vecchia col primo F24 firmato da lei che era amministratrice, data arretrata, capito?" e, alla domanda del (omissis) di quale contratto si tratti, è il (omissis) a rispondere che non esiste un contratto a nome del (omissis) e, nel corso della stessa conversazione, è il (omissis) a riferire che non voleva "fargli vedere neanche quelli loro perché quelli loro sono truccati, sono già sistemati, io invece volevo fargli vedere che usavano quelli vecchi"; 4) la circostanza dell'aver lasciato il (omissis), nel momento in cui la (omissis) si era resa irreperibile, un messaggio sulla segreteria telefonica di quest'ultima delle minacce molto pesanti ed esplicite, cui erano seguiti alcuni sms tra cui uno che faceva riferimento al fatto di aver usato i clienti ed i locali, oltre che i nomi di (omissis) e (omissis) (ossia i fratelli (omissis)), con invito a "sistemare i documenti"; 5) quella in cui la (omissis) parlando con il (omissis) commentano i comportamenti dei fratelli (omissis), affermando quest'ultimo che "(omissis)", ossia (omissis), sta lavorando con questo famoso (omissis), e la (omissis) gli

risponde, riferendo all'indagato, che "avrà trovato altri crediti"; 6) quella conversazione – altamente significativa nell'ottica del coinvolgimento del (omissis) (omissis) – in cui una donna, tale (omissis), moglie di (omissis), fratello dell'indagato attuale ricorrente, parlando con il (omissis), nel lamentarsi delle contestazioni che l'Agenzia delle Entrate in relazione alle compensazioni, attribuisce la cosa anche all'indagato (omissis) che sarebbe stata informato dalla Miorelli dell'eventualità che le compensazioni operate dal fratello (omissis) potessero essere contestate, manifestando la (omissis) la convinzione che la (omissis) e il (omissis) abbiano ricavato dall'operazione ingenti somme, tant'è che i due interlocutori concordano sul fatto che nel corso di un viaggio in (omissis), l'indagato (omissis) sia "andato a portare un po' di cash"; 7) quella in cui il (omissis), parlando con tale (omissis), che si riferisce alla contestazioni per compensazioni operate per il cliente (omissis), coinvolge soprattutto la (omissis) e (omissis), precisando come quest'ultimo lo avrebbe invitato a rivolgersi alla (omissis), ma il (omissis) riferisce di essersi arrabbiato e di avergli detto che quando si trattava di incassare il denaro doveva parlare con lui, mentre nel momento caldo doveva invece parlare con la (omissis), sentendosi preso in giro, aggiungendo che il (omissis) è in una posizione delicata perché "purtroppo tutta Italia ha parlato con lui", confermando il ruolo di procacciatore del (omissis), come risulta dalle intercettazioni; 8) infine, si richiama quanto esposto in querela dai legali rappresentanti della società (omissis) che, in data 26.01.2015, avevano incontrato la (omissis) e l'attuale ricorrente (omissis) presso la sede della (omissis) s.r.l., ciò a dimostrazione di come il (omissis) fosse coinvolto nell'attività di vendita del prodotto fiscale, la cui consapevolezza emerge dalle intercettazioni telefoniche richiamate).

6. Al cospetto di tale, completo ed esaustivo, apparato argomentativo le doglianze difensive, più che prospettare inesistenti vizi di violazione di legge per presunta assenza o apparenza motivazionale quanto al *fumus* (segnatamente con riferimento alla sussistenza dell'elemento psicologico relativo alla consapevolezza del (omissis) circa l'inesistenza/falsità dei crediti da compensare), si risolvono nella manifestazione, pur articolata, di un dissenso rispetto alla ricostruzione dei fatti ed alla valutazione degli elementi indiziari operata da parte del tribunale del riepilogo. Dunque non di deduzione di vizio di violazione di legge si tratta, ma di deduzione di vizio motivazionale (inibita in questa sede di legittimità su provvedimento cautelare reale, in cui è deducibile solo il vizio di violazione di legge ex art. 325 cod. proc. pen., dovendosi escludere, per le ragioni esposte, che possa ravvi-

sarsi l'apparenza o la assoluta mancanza di motivazione, uniche ipotesi in cui potrebbe attivarsi il sindacato di questa Corte, con esclusione del vizio di manifesta illogicità della motivazione: v., per tutte, Sez. U, n. 5876 del 28/01/2004 - dep. 13/02/2004, P.C. Ferazzi in proc. Bevilacqua, Rv. 226710), peraltro inesistente (e anche, per certi aspetti, puramente contestativo, a proposito della questione relativa all'utilizzo, in proprio, dell'accollo, in relazione al quale la censura si risolve in sostanza nel dolersi del fatto che tale circostanza avrebbe confermato la sua buona fede rispetto alla posizione della (omissis)), in quanto le censure complessivamente svolte nel primo motivo, attingono l'ordinanza impugnata in merito alla valutazione degli elementi acquisiti in fase di indagini a carico dell'indagato per sostenerne il coinvolgimento concorsuale nell'operazione illecita ideata dalla (omissis).

**7.** Analogamente è a dirsi con riferimento alla mancata valutazione dell'elemento soggettivo, non soltanto perché il coinvolgimento del (omissis) nell'operazione, anche soggettivamente, emerge con palmare evidenza dalla ricostruzione e valutazione degli elementi indiziari operata dal tribunale del riesame (da cui risulta che l'indagato, più che uno sprovveduto ed ignorante "procacciatore di affari", come dipinto in ricorso, risulta aver rivestito un ruolo per più determinante e "concorso" nella vicenda ideata dalla (omissis)), ma anche perché, versandosi in fase cautelare, è stato più volte affermato da questa Corte che il sequestro preventivo è legittimamente disposto in presenza di un reato che risulti sussistere in concreto, indipendentemente dall'accertamento della presenza dei gravi indizi di colpevolezza o dell'elemento psicologico, atteso che la verifica di tali elementi è estranea all'adozione della misura cautelare reale (Sez. 6, n. 45908 del 16/10/2013 - dep. 14/11/2013, Orsi, Rv. 257383; Sez. 6, n. 10618 del 23/02/2010 - dep. 17/03/2010, P.M. in proc. Olivieri, Rv. 246415; Sez. 1, n. 15298 del 04/04/2006 - dep. 03/05/2006, Bohura, Rv. 234212).

**8.** Nessun dubbio, poi, sussiste in ordine alla corretta qualificazione giuridica del fatto ai sensi dell'art. 10 quater, co. 2, d. lgs. n. 74 del 2000.

Anche su tale punto, il tribunale del riesame si sofferma osservando correttamente come il reato *de quo* sia un reato proprio, in cui l'agente *intraneus* viene descritto dalla norma come "chiunque", essendo essenziale rimarcare ad avviso del tribunale che la norma pone l'accento non tanto su una qualifica soggettiva ma su un soggetto qualsiasi che peraltro si qualifica in base a ciò che compie, ossia non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti inesistenti.

Il richiamo è alla norma dell'art. 17, d. lgs. n. 241 del 1997, che così recita: "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". La norma in questione fa necessariamente riferimento al concetto di contribuente, poiché muove dal presupposto che colui che ricopre una posizione passiva verso il Fisco (appunto, il contribuente), può scegliere di compensare crediti anziché versare le imposte: il contribuente è, cioè, nella normalità il debitore, che, se somma su di sé anche la posizione di creditore verso il Fisco, può compensare le due poste; l'art. 10 quater, riferendosi a chi "non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione" crediti inesistenti si riferisce ai soggetti legittimati, ex artt. 17 ss. d. lgs. n. 241 del 1997, ad effettuare pagamenti di imposta utilizzando in compensazione crediti verso l'Erario, ed in tale categoria devono farsi necessariamente rientrare anche coloro che, in virtù del contratto di acollo, agiscono come debitori proprio in virtù del fatto che, con l'acollo, si sono volontariamente fatti carico di debiti altrui.

**9.** Orbene, proprio analizzando i modelli F24, il c.t. del PM, ricorda il tribunale del riesame, evidenzia come nella sezione "contribuente" vengono riportati sia i dati identificativi del soggetto debitore d'imposta, sia i dati del soggetto coobbligato, ossia del soggetto che effettua il pagamento delle imposte, mediante compensazione, in veste di coobbligato, figura, quest'ultima, prevista dal modello F24 che prevede anche l'utilizzo di un codice che identifichi l'operazione (in particolare, il cod. 62 si riferisce a "soggetto diverso dal fruitore del credito", ossia quando il debito tributario venga pagato da un soggetto diverso dall'effettivo debitore, come nel caso dell'acollo); è dunque evidente come nello stesso modello F24 è espressamente indicato un soggetto coobbligato, che riveste necessariamente la posizione di debitore, anche se, in via derivata, tanto da operare la compensazione con i propri crediti.

**10.** Trattasi, peraltro, di operazione fiscalmente illecita e penalmente rilevante.