



05593-21

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Vito Di Nicola

- Presidente -

Sent. n. sez. 1283

Claudio Cerroni

UP - 08/10/2020

Luca Semeraro

R.G.N. 11734/2020

Alessandro Maria Andronio

- Relatore -

Fabio Zunica

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato in (omissis)

avverso la sentenza del 01/10/2019 della Corte d'appello di Brescia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Alessandro Maria Andronio;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Marilia Di Nardo, che ha concluso chiedendo che il ricorso sia dichiarato inammissibile.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza del 23 maggio 2018, emessa all'esito di giudizio abbreviato, il Gup del Tribunale di Brescia ha condannato l'imputato alla pena di anni tre di reclusione: per i reati di cui ai capi 1) e 5) dell'imputazione (artt. 81, secondo comma, 110 cod. pen., e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000), perché, in concorso con altri e con più azioni esecutive del medesimo disegno criminoso, in qualità di amministratore di diritto della T.S. di (omissis) (capo 1) e della (omissis) soc. coop. (capo 5), al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, non presentava, essendovi obbligato, le dichiarazioni annuali relative a dette

ven

imposte, occultando elementi attivi e le relative imposte; per i reati di cui ai capi 2) e 6) dell'imputazione (artt. 81, secondo comma, 110 cod. pen., e 10 del d.lgs. n. 74 del 2000), perché, in concorso con altri e con più azioni esecutive del medesimo disegno criminoso, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire a terzi l'evasione, occultava o distruggeva in tutto o in parte le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione della ditta (omissis) (capo 2) e della ditta (omissis) soc. coop (capo 6), in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del reale volume di affari; per i reati di cui ai capi 3) e 7) dell'imputazione (artt. 81, secondo comma, 110 cod. pen., e 10-*quater*, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000), perché, in concorso con altri e con più azioni esecutive del medesimo disegno criminoso, ometteva di versare ritenute fiscali e contributi previdenziali e assicurativi, dovuti dalla società (omissis) (capo 3) e dalla (omissis) soc. coop (capo 7), utilizzando, a mezzo dei modelli di pagamento F24, in compensazione di tali debiti fiscali e contributivi, somme di denaro derivanti da crediti tributari inesistenti; ritenuti assorbiti nelle indebite compensazioni i reati di cui ai capi 4) e 8) (art. 640, secondo comma, cod. pen.).

Con sentenza del 1° ottobre 2019, la Corte d'appello di Brescia ha confermato la sentenza impugnata, disponendo la correzione dell'errore materiale contenuto nel dispositivo, laddove il giudice aveva indicato i delitti di indebita compensazione ai capi 6) e 7) dell'imputazione, anziché ai capi 3) e 7).

Ven

2. Avverso la sentenza della Corte d'appello l'imputato, tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, chiedendone l'annullamento.

2.1. Con un primo motivo di doglianza, riferito al trattamento sanzionatorio, si lamentano l'inosservanza degli artt. 125, comma 3, 546, comma 1, lettera e), 597 cod. proc. pen. e 81 cod. pen., nonché vizi di motivazione della sentenza, sul rilievo che il giudice di primo grado non avrebbe adeguatamente argomentato in merito agli aumenti di pena applicati per ciascun reato satellite, e che anche la Corte di appello, ancorché sollecitata sul punto, avrebbe omesso di pronunciarsi, contravvenendo ai principi statuiti dalla giurisprudenza di legittimità (si richiamano: Sez. 3, n. 1446 del 13/09/2017; Sez. 6 n. 48009 del 28/09/2016) secondo i quali grava in capo al giudice un pregnante onere motivazionale relativamente all'entità dell'aumento di pena, specie qualora esso sia pari o prossimo al triplo della pena base.

2.2. Con un secondo motivo, si lamentano la violazione degli artt. 5, 10 e 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000 nonché il vizio di motivazione derivante dal travisamento della prova quanto alla ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo dei reati fiscali. A parere della difesa, la Corte d'appello sarebbe incorsa in un duplice errore, in quanto, per un verso, si sarebbe pronunciata espressamente

solo in merito alla ritenuta sussistenza del dolo specifico richiesto dall'art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000, richiamando pedissequamente le medesime argomentazioni per giustificare il dolo degli altri due illeciti; per altro verso, avrebbe evocato a sostegno della ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo dati probatori introdotti per la prima volta nel giudizio di secondo grado e rimasti del tutto indimostrati. In particolare, si sostiene che: a) le dichiarazioni confessorie con le quali l'imputato aveva riferito agli organi inquirenti di conoscere il coimputato (omissis) non troverebbero riscontro né nei processi verbali di constatazione a carico delle società, né nella comunicazione della notizia di reato inviata dalla Guardia di Finanza; b) l'attività lavorativa svolta dall'imputato per una delle società legalmente rappresentate dal medesimo fino all'aprile dell'anno 2011 troverebbe smentita nella comunicazione della notizia di reato, dalla quale risultava che nessuna delle società per le quali l'imputato aveva lavorato in precedenza era coinvolta nelle indagini; c) l'assunzione, da parte dell'imputato, di lavoratori dipendenti, diversamente da quanto sostenuto dal giudice, contrasterebbe con le dichiarazioni del teste (omissis), il quale aveva negato di conoscere l'imputato e le imprese a lui riferibili; d) l'assunzione, da parte dell'imputato, di tale (omissis) (omissis), quale segretaria della ditta (omissis), non troverebbe alcuna corrispondenza nel processo verbale di constatazione a carico di detta società, in quanto da esso si poteva evincere l'attività lavorativa prestata dalla stessa ma non anche il soggetto che aveva proceduto all'assunzione; e) la maggiore retribuzione promessa dal (omissis) all'imputato per il "conferimento" dell'incarico di amministratore di diritto di dette società sarebbe del tutto priva di conferme in atti. Al netto di tali elementi, secondo la difesa, gli ulteriori argomenti richiamati dal giudice per affermare la sussistenza dell'elemento soggettivo degli illeciti fiscali, relativi all'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali obbligatorie e alla sussistenza del reato di indebita compensazione, sarebbero inidonei a fondare il giudizio di colpevolezza dell'imputato, specie alla luce dei più recenti arresti giurisprudenziali sul tema del reato di omessa dichiarazione ex art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, secondo i quali, la circostanza di essere il legale rappresentante di una società non è di per se sufficiente, in mancanza di ulteriori elementi, a comprovare la sussistenza del dolo specifico di evasione (sez. 3, n. 36474 del 28/08/2019).

2.3. Con un terzo motivo di ricorso, riferito ai capi 3) e 7) dell'imputazione, si lamenta la violazione dell'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, sul rilievo che tale reato si configurerebbe solo quando il debito estinto mediante compensazione afferisca alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto e non anche quando i crediti inesistenti siano utilizzati per compensare debiti di altra natura, come quelli previdenziali e assistenziali, sicché, essendo emerso dall'esame dei modelli F24

presentati dalla (omissis) e dalla (omissis) che la maggior parte dei debiti posti in compensazione era di natura assistenziale o previdenziale, detraendo tali somme dall'importo complessivamente evaso, esso risulterebbe, per ambedue le società, inferiore alla soglia di punibilità di euro 50.000,00 annui.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso è inammissibile.

1.1. Il primo motivo di doglianza, riferito alla carenza di motivazione in merito agli aumenti di pena per la continuazione, è manifestamente infondato. È opportuno premettere che la determinazione del trattamento sanzionatorio rientra nell'esercizio del potere discrezionale del giudice di merito e costituisce l'esito di una complessiva valutazione da condursi alla luce dei criteri di cui all'art. 133 cod. pen. Sicché, per assolvere al relativo obbligo di motivazione, è sufficiente che il giudice dia conto dei criteri impiegati con espressioni del tipo: pena congrua, pena equa o congruo aumento, essendo, invece, necessaria una specifica e dettagliata spiegazione del ragionamento seguito soltanto quando la pena sia di gran lunga superiore alla misura media di quella edittale (Sez. 2, n. 34662 del 07/07/2016, Rv. 267721). Nel caso di specie, il ricorrente è stato condannato per il reato di omessa dichiarazione fiscale ai fini Iva ex art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 (capi 1 e 5), punito nel momento del commesso reato (2012-2015) con la reclusione da 1 a 3 anni; per il reato di distruzione e occultamento di scritture e documenti contabili obbligatori ex art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 (capi 2 e 6) punito nel momento del commesso reato (2016-2018) con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni; nonché per il reato di indebita compensazione con crediti di imposta inesistenti ex art. 10-*quater*, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000 (capi 3 e 7) – considerato in esso assorbito il reato di truffa contestato ai capi 4) e 8) – punito, prima della riforma introdotta con d.lgs. n. 158 del 2015 con la pena prevista dall'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, pari alla reclusione da 6 mesi a 2 anni; dopo il suddetto intervento innovatore, con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni. Come emerge dalla pag. 18 della sentenza impugnata, il giudice di prima istanza ha considerato le condotte poste in essere nei diversi capi di imputazione avvinte dal vincolo della continuazione per la loro contestualità e prossimità cronologica, facendosi carico di specificare in motivazione il *quantum* dell'aumento di pena applicato per i singoli reati satellite. In particolare, dopo aver chiarito che, con specifico riguardo al reato di indebita compensazione, commesso tra il 2012 e il 2016, trovava applicazione la pena prevista dalla disciplina previgente (da sei mesi a due anni), in quanto più favorevole al reo, ha considerato più grave, in considerazione dei limiti edittali di pena e dell'estensione temporale delle condotte, protrattesi dal 2016 al 2018, il reato di occultamento di documenti contabili ex art.

ven

10 contestato al capo 2), applicando per tale reato la pena base di anni 1 e mesi 6 di reclusione, aumentata di 8 mesi per ciascuno dei capi 3) 6) e 7), anni 3 e mesi 6 di reclusione, aumentata ulteriormente di 6 mesi per ciascuno dei capi 1) e 5), anni 4 e mesi 6 di reclusione, con la diminuzione di un terzo per il rito abbreviato, è giunto alla pena finale di anni 3 di reclusione. Tale computo ha trovato motivata conferma nella sentenza d'appello, nella quale si è fatto riferimento alla ripetizione delle condotte e all'elevatissimo lucro conseguito, nonché alla totale mancanza di elementi positivi di giudizio desumibili dalla personalità dell'imputato.

1.2. Il secondo motivo, con il quale si contesta la ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo dei reati fiscali, è inammissibile per intrinseca contraddittorietà e genericità. In punto di diritto, va ribadito che il vizio di travisamento della prova è ravvisabile ed efficace solo se l'errore accertato sia idoneo a disarticolare l'intero ragionamento probatorio, rendendo illogica la motivazione per la essenziale forza dimostrativa dell'elemento frainteso o ignorato, fermi restando il limite del "devolutum" in caso di cosiddetta "doppia conforme" e l'intangibilità della valutazione nel merito del risultato probatorio (Sez. 5, n. 48050 del 02/07/2019, Rv. 277758; Sez. 4, n. 19710 del 03/02/2009, Rv. 243636). Va inoltre rilevato che nel caso di cd. "doppia conforme", la sentenza di appello si salda, nella sua struttura argomentativa, con quella di primo grado sia attraverso ripetuti richiami a quest'ultima sia adottando gli stessi criteri utilizzati nella valutazione delle prove, con la conseguenza che, ai fini del controllo di legittimità sul vizio di motivazione, le due sentenze possono essere lette congiuntamente, costituendo un unico complessivo corpo decisionale (*ex plurimis*, Sez. 2 n. 37295 del 12/06/2019, Rv. 277218).

Venendo alla fattispecie in esame, deve ricordarsi che questa Corte ha affermato, nella materia civile, in quella penale e in quella tributaria, l'assoluta equiparazione dell'amministratore di fatto a quello formalmente investito della carica, sicché il primo risponde, quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto è responsabile del medesimo reato a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, ai sensi degli artt. 40, comma secondo, cod. pen. a condizione che ricorra l'elemento soggettivo di volta in volta richiesto dalla norma incriminatrice. Per la desumibilità di quest'ultimo elemento, assume una rilevanza preponderante il manifestarsi di segnali d'allarme: indici rivelatori, individuati in base a massime di esperienza o a criteri di valutazione professionale, che si traducono in indizi caratterizzati, a seconda delle circostanze, da minore o maggiore gravità, precisione e concordanza circa la conoscenza, da parte dell'amministratore di diritto, della probabilità che si venga

a verificare un preciso atto pregiudizievole o l'incombente realizzazione di determinate fattispecie criminose (*ex multis*, Sez. 3, n. 1722 del 25/09/2019, Rv. 277507; Sez. 3, n. 38780 del 14/05/2015 Rv. 264971).

Nel caso di specie, il ricorrente lamenta che l'impugnata decisione ha confermato quella di primo grado, in merito alla sussistenza del dolo richiesto dai reati fiscali, richiamando atti a contenuto probatorio non esaminati dal primo giudice. Tale censura, nel suo complesso mirata ad affermare che una corretta valutazione delle prove raccolte avrebbe dovuto condurre la Corte d'appello ad una diversa statuizione, non si confronta con il reale e più esteso contenuto delle considerazioni svolte in entrambe le sentenze di merito, suscettibili di integrarsi a vicenda, né tiene conto del fatto che il giudice di appello ha riesaminato lo stesso materiale probatorio già sottoposto al vaglio del Gup – attinente agli esiti delle indagini della Guardia di Finanza e alle dichiarazioni dei soggetti informati sui fatti – e, dopo avere preso atto delle censure degli appellanti, è giunto alla medesima conclusione del primo giudice. Nel dettaglio, la Corte territoriale, ripercorrendo la complessa vicenda processuale, ha evidenziato che essa ha tratto origine da diverse segnalazioni della Guardia di Finanza che aveva accertato, a partire dall'anno 2013, la successione di più enti societari che avevano analoghe caratteristiche, in quanto non presentavano dichiarazioni fiscali annuali, erano pressoché sconosciute al fisco, avevano sedi identiche o fittizie, avevano i medesimi dipendenti, il medesimo consulente del lavoro e i medesimi amministratori di fatto e di diritto, facevano frequente ricorso a compensazioni illecite tra crediti verso l'erario inesistenti per imposte e contributi previdenziali, occultavano la contabilità. Tra le società coinvolte vi erano la (omissis) e la (omissis), legalmente amministrate dall'imputato, ma occultamente gestite da (omissis). A pag. 24 del provvedimento impugnato, la Corte d'appello ha evidenziato alcuni elementi fattuali convergenti, quali: il rapporto di conoscenza tra l'imputato e il (omissis); la portata macroscopica delle violazioni poste in essere da quest'ultimo; il fatto che l'imputato aveva rivestito per diversi anni la qualifica di amministratore di diritto, recandosi presso le sedi sociali e procedendo all'assunzione di dipendenti. Ciò consentiva di escludere l'asserito ruolo di mero prestanome ignaro e defilato dell'imputato, dimostrando una generale consapevolezza dello stesso di agire con un ruolo subordinato e diretto da (omissis); consapevolezza che va ben oltre la colpa cosciente, poiché prova che egli si sia volontariamente prestato a ricoprire la veste di rappresentante legale delle due società partecipando, con una sorta di accordo tacito, alle condotte del reale amministratore, tutte illecitamente preordinate. Dopo tale premessa, che consente di ritenere disattese le censure difensive sottese alle lettere a) ed e) *sub* 2.2., rispettivamente riferite all'inesistenza di qualsivoglia rapporto con il (omissis) e alla mancata corresponsione

ven

di un compenso aggiuntivo per il ruolo di prestanome ricoperto dal ricorrente, il giudice di secondo grado ha evidenziato che la prova del dolo era desumibile: quanto al reato ex art. 5, dalla perpetrazione delle frodi per oltre tre esercizi e dall'elevato ammontare di imposta evasa; relativamente al reato ex art. 10, dalla confessione stragiudiziale di esistenza dei documenti contabili (pag. 15 della sentenza impugnata); quanto al reato ex art. 10-*quater*, dall'inesistenza del credito compensato, la cui esistenza, del resto, non viene dedotta neanche con il ricorso per cassazione, incentrato, piuttosto – nel motivo riportato *sub* 2.3. – sulla natura del credito posto in compensazione. A fronte di un siffatto articolato impianto motivazionale, desumibile dalla lettura congiunta delle sentenze di merito, la linea difensiva si articola su doglianze generiche, laddove o travisa il contenuto della sentenza d'appello o semplicemente omette di richiamare parti di essa che sono sfavorevoli al ricorrente ma che si fondono inscindibilmente con il resto delle argomentazioni. Oggetto di travisamento, da parte della difesa, è l'argomentazione formulata in seno alla censura *sub* b), perché, nel discorrere delle precedenti occupazioni dell'imputato, la Corte d'appello si riferiva alle società afferenti a <sup>(omissis)</sup>, presso le quali è comprovato che l'imputato avesse svolto attività lavorativa, e non alle società coinvolte nell'indagine, come invece si sostiene nel ricorso. La tesi difensiva risulta essere altresì intrinsecamente contraddittoria alla luce degli specifici motivi formulati nei due mezzi di impugnazione. Invero, il ricorso per cassazione è per lo più incentrato sulla totale estraneità dell'imputato alla gestione societaria, mentre con l'atto di appello, il cui terzo motivo è riportato nella parte descrittiva della sentenza impugnata (pagg. 19-20) la difesa sosteneva che a rassicurare l'imputato sulla correttezza dell'operato del <sup>(omissis)</sup>, e conseguentemente ad impedire al primo di percepire l'illiceità delle condotte del secondo fosse proprio la consapevolezza della regolare operatività delle società, nonché dell'esistenza di una sede legale e di dipendenti. Tale prospettazione denotava una sostanziale ammissione della piena coscienza da parte dell'imputato, dell'agire illecito delle ditte dallo stesso rappresentate, rendendo del tutto infondata la censura *sub* d) relativa all'assunzione della <sup>(omissis)</sup>, citata, del resto, dalla stessa difesa nel motivo riportato come uno dei dipendenti che conosceva essere tali, nonché la questione sottesa al punto c), riferita alla mancata conoscenza, da parte del teste <sup>(omissis)</sup>, dell'identità dell'imputato, atteso che tale teste non viene neanche citato tra i dipendenti noti come tali all'imputato nel motivo riportato alle pagg. 19 e 20 della sentenza impugnata. Va in ogni caso ricordato che il ricorrente per cassazione che lamenta il vizio di travisamento di prova ha l'onere di indicare specificamente gli elementi oggetto di tale travisamento, onde consentire a questa Corte di compiere le opportune valutazioni nei limiti della propria cognizione; laddove, nel caso di specie, il ricorrente, senza

richiamare le presunte dichiarazioni di cui si deduce l'erronea interpretazione, si limita a prospettare l'impossibilità di desumere dalle s.i.t. del 30 novembre 2015 l'assunzione della <sup>(omissis)</sup> da parte dell'imputato, così sostanzialmente chiedendo a questa Corte una rivalutazione delle s.i.t. nella loro globalità, attività che è afferente ai tipici apprezzamenti di merito e che risulta preclusa in sede di legittimità.

1.3. Il terzo motivo, con il quale si deduce l'erronea applicazione dell'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, è manifestamente infondato.

1.3.1. Deve premettersi che l'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 35, comma 7 del d.l. n. 223 del 2006, convertito dalla legge n. 248 del 2006, è stato in parte riscritto dall'art. 9 del d.lgs. n. 158 del 2015, ed è attualmente strutturato in questi termini: «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi del dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a euro cinquantamila» (comma 1); «è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi del richiamato articolo 17, crediti inesistenti per un importo annuo superiore a euro cinquantamila» (comma 2). In considerazione dell'ampliamento delle ipotesi di compensazione in ambito tributario previste dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 – a norma del quale i contribuenti che devono eseguire versamenti unificati di imposte, di contributi previdenziali e assistenziali, di premi INAIL e di altre somme a favore dello Stato, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e di altri enti possono utilizzare in compensazione i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali o dalle denunce periodiche contributive – l'orientamento prevalente di questa Corte, richiamato come tale anche nella sentenza n. 35 del 2018 della Corte costituzionale, ha ritenuto 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. Tale giurisprudenza ravvisa la *ratio* della disposizione in esame nella necessità di punire tutti quei comportamenti che si concretizzano in realtà 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

ven



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 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 (*ex plurimis*, Sez. 3 n. 13149 del 03/03/2020, Rv. 279118; Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, Rv. 275833; Sez. 3, n. 8689 del 30/10/2018, Rv. 275015; 4/02/2015, n. 5177; Sez. 3, n. 15236 del 16/01/2015, Rv. 263051; Sez. 3, n. 42462 del 11/11/2010, Rv. 248754). Risponde, dunque, del reato *ex art. 10-quater* del d.lgs. n. 74 del 2000 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 ovvero contributi dovuti ad enti di previdenza. La norma in esame, in altri termini, si presta a reprimere l'omesso versamento di somme di denaro attinente a tutti i debiti, sia tributari, sia di altra natura, per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario, con la conseguenza che sono sottoposti a tale disciplina sia le compensazioni di debiti Iva o imposte sui redditi con altri tributi e contributi dovuti sia le compensazioni di questi ultimi tributi e contributi con crediti Iva e imposte dirette, potendo venire in rilievo, sul lato attivo o passivo del rapporto obbligatorio, qualunque tributo o contributo che possa essere opposto in compensazione secondo le norme generali.

1.3.2. E ciò, sia per ragioni legate al tenore letterale della disposizione, che si riferisce genericamente all'omesso versamento di "somme dovute", senza prevedere alcuna limitazione alle compensazioni verticali o orizzontali che estinguano unicamente debiti relativi alle imposte dirette o Iva, sia per ragioni di carattere sistematico, dal momento non può essere condiviso il rilievo, pur formulato da parte della giurisprudenza (Sez. 1, n. 38042 del 10/05/2019, Rv. 278825), secondo il quale la disposizione in esame risulterebbe inserita in un testo normativo, quale è il d.lgs. n. 74 del 2000, diretto a sanzionare unicamente le violazioni in materia di Iva e di imposte sui redditi. Può osservarsi, in contrario, che sono presenti all'interno del suddetto decreto almeno due norme poste anche ad eventuale presidio di tributi diversi dall'Iva e dall'imposta sui redditi: l'art. 10-*bis*, rubricato "omesso versamento di ritenute dovute o certificate", e l'art. 11, rubricato "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" che al comma 2 punisce, con la reclusione da sei mesi a quattro anni, chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi

attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

1.3.3. L'orientamento giurisprudenziale qui non condiviso fa perno anche sulla speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario (art. 13, comma 1, d.lgs. n. 274 del 2000), che sarebbe disciplinata in termini incompatibili con obblighi di natura diversa, perché, parificando le tre fattispecie di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del medesimo decreto, confermerebbe che quella contemplata dall'art. 10-*quater*, come le altre due, punisce sempre e solo l'omesso versamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. A tale conclusione deve però obiettarsi che il richiamato art. 13, comma 1, si limita semplicemente a prevedere che non sono più perseguibili penalmente le omissioni oggetto delle richiamate fattispecie incriminatorie, quando il contribuente versi integralmente le somme dovute all'Erario, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi maturati, prima della dichiarazione dell'apertura del dibattimento di primo grado. Chiaro è l'intento premiale di tale istituto che si muove nell'ottica, condivisibile, di una politica criminale e fiscale volta maggiormente alla tutela del bene giuridico protetto (il corretto gettito fiscale) piuttosto che alla "punizione esemplare" dei trasgressori. La parificazione tra le fattispecie degli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, risiede, dunque, nel fatto che, per gli omessi versamenti e per l'indebita compensazione, il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito tributario, a differenza di quanto invece avviene per i reati dichiarativi, per i quali, il comma 2 del richiamato art. 13 richiede, ai fini della non punibilità, la spontaneità della resipiscenza del contribuente (Sez. 3, n. 13149 del 03/03/2020).

1.3.4. Da tali considerazioni consegue - nella fattispecie in esame - l'infondatezza della prospettazione del ricorrente, atteso che, come correttamente evidenziato anche dal giudice di appello, non è mai stato oggetto di contestazione il fatto oggettivo risultante per *tabulas* della esposizione di debiti fiscali e contributivi; debiti che risultavano compensati con crediti di imposta inesistenti.

2. Il ricorso, per tali motivi, deve essere dichiarato inammissibile. Tenuto conto della sentenza 13 giugno 2000, n. 186, della Corte costituzionale e rilevato che, nella fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che "la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", alla declaratoria dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in € 3.000,00.

**P.Q.M**

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di € 3.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso il 08/10/2020.

Si dà atto che, ai sensi dell'art. 546, comma 2, cod. proc. pen., conformemente alle indicazioni contenute nel decreto del Primo Presidente, n. 163/2020 del 23 novembre 2020 - recante "Integrazione linee guida sulla organizzazione della Corte di cassazione nella emergenza COVID-19 a seguito del d.l. n. 137 del 2020" - la presente ordinanza viene sottoscritta dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore.

Il Consigliere estensore  
Alessandro Maria Andronio

Il Presidente  
Vito Di Nicola

*Vito Di Nicola*

