



42633-21

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

Composta da:

GRAZIA LAPALORCIA	- Presidente -	Sent. n. sez. 1331/2021
DONATELLA GALTERIO		CC - 15/09/2021
CLAUDIO CERRONI		R.G.N. 19095/2021
ANDREA GENTILI		Motivazione Semplificata
ALESSIO SCARCELLA	- Relatore -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sui ricorsi proposti da:

(omissis)	nato a	(omissis)
(omissis)	nata a	(omissis)

avverso l'ordinanza del 17/12/2020 del TRIB. LIBERTA' di VICENZA

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;
sentite le conclusioni del PG STEFANO TOCCI che ha concluso per l'inammissibilità dei ricorsi.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza 17/12/2020, il Tribunale di Vicenza ha rigettato l'istanza di riesame presentata dai difensori di (omissis) e (omissis), indagati per il reato di cui all'art. 10-quater D.lgs. n.74 del 2000, avverso il decreto di sequestro preventivo emesso dal G.I.P. del medesimo Tribunale in data 2/11/2020.

2. Avverso l'ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il comune difensore di fiducia, iscritto all'Albo speciale previsto dall'art. 613, c.p.p., articolando un unico motivo, di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p.

2.1. Deduce la difesa, con l'unico motivo di ricorso comune ad entrambi i ricorrenti, il vizio di violazione di legge ex art. 606, comma primo, lett.b), cod. proc. pen., in relazione agli artt. 10-quater D.lgs. 74/2000 e 321 cod. proc. pen.

In sintesi, la difesa si duole perché il G.I.P. presso il Tribunale di Vicenza avrebbe emesso il decreto di sequestro preventivo anche con riferimento alla compensazione di debiti IVA e ritenute IRPEF con crediti di natura previdenziale e assistenziale, allineandosi così al recente orientamento giurisprudenziale che ritiene la fattispecie di cui all'art. 10-quater D.lgs. 74/2000 integrata anche dall'indebita compensazione c.d. orizzontale, cioè quella compensazione concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, anche non afferenti alle imposte dirette e IVA.

I ricorrenti, tuttavia, sottolineano che la decisione del G.I.P. non terrebbe conto di un diverso indirizzo giurisprudenziale (Sez.1 n. 38042 del 10/05/2019 e Sez.3 n.8689 del 30/10/2018) che, invece, ritiene l'art. 10-quater, D.lgs. citato, integrato esclusivamente dalle indebite compensazioni "verticali", riguardanti, cioè, crediti e debiti della stessa natura tributaria.

Ad avviso della difesa tale ultima soluzione interpretativa sarebbe preferibile, sia perché maggiormente aderente alla disciplina di cui al D.lgs. n. 74/2000 - che sanziona i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell'art. 9 della l. 25.06.1999, n.200 - sia perché essa si porrebbe in linea di continuità con la originaria formulazione dell'art. 10-quater, D.lgs. n. 74/2000, che, con l'espresso riferimento all'art. 10-bis, inerente l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate, mirava evidentemente a sanzionare l'omesso versamento di ritenute d'acconto per indebita compensazione e non l'omesso pagamento di contributi previdenziali e assistenziali.

In forza degli argomenti di cui sopra, la difesa conclude asserendo che l'orientamento giurisprudenziale seguito dal Tribunale del riesame nel provvedimento oggetto di impugnazione tradisce quello che sarebbe, invero, il tradizionale assetto normativo del diritto penale tributario, incorrendo in un'interpretazione analogica *in malam partem* volta a parificare gli illeciti tributari in senso stretto a quelli in materia previdenziale ed assistenziale. Conseguentemente, la difesa chiede in via principale l'annullamento del provvedimento impugnato e, in subordine, l'annullamento dell'ordinanza nella parte in cui non ha disposto la revoca limitatamente alle somme relative alle operazioni di cui alle lettere a),d),e),f),h),l),o),q) del sequestro preventivo, trattandosi di compensazioni aventi ad oggetto debiti relativi a contributi previdenziali e assistenziali.

3. Il Procuratore Generale presso questa Corte, con requisitoria del 13/07/2021 – antecedente l'entrata in vigore dell'art. 7, comma secondo, d.l. n. 105 del 23 luglio 2021, entrato in vigore in pari data – ha chiesto una declaratoria d'inammissibilità del congiunto ricorso per manifesta infondatezza in quanto sarebbe principio di diritto ormai consolidato quello secondo cui la compensazione di cui all'art. 10-quater, D.lgs. 10 marzo 2000, n.74, ricomprende sia quella c.d. verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, sia quella c.d. orizzontale, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, anche non afferenti alle imposte dirette o all'IVA. Tali conclusioni sono state confermate all'udienza camerale odierna.

4. Con memoria pervenuta in data 3.09.2021, la difesa degli indagati ha replicato alle conclusioni del Procuratore Generale, insistendo nell'accoglimento del congiunto ricorso e ribadendo le ragioni che deporrebbero a favore della tesi secondo cui l'art. 10-quater, d.lgs. n. 74/2000, non potrebbe ricomprendere il caso di una condotta in cui il debito derivante da un contributo previdenziale venga indebitamente compensato.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. I ricorsi sono infondati.

2. Ed invero, questo Collegio ritiene di dover aderire e dare continuità all'indirizzo giurisprudenziale secondo cui il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti ex art. 10-quater, d.lgs. n.74/2000, in combinato di-

sposto con l'art. 17 del d.lgs. n.241/1997, si configura sia in caso di c.d. compensazione orizzontale, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, sia in caso di c.d. compensazione verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, e ciò in quanto tale reato si concretizza in una condotta omisiva supportata dalla redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione fondata su un credito inesistente o non spettante (Sez.3, n. 13149 del 03/03/2020 - dep. 28/04/2020, Bonelli, Rv. 279118 - 01; Sez.3, n.5934 del 12/09/2018 - dep.07/02/2019, Giannino, Rv.275833; Sez.3, n.8689 del 30/10/2018 - dep. 28/02/2019, Dalla Torre, Rv.275015; Sez.3, n. 42462 del 11/11/2010 - dep. 30/11/2010, Ragosta e altri, Rv.248754)

2.1. Invero, la giurisprudenza di legittimità ha sottolineato che l'art.17 D.lgs. 241/2007, espressamente richiamato dall'art. 10-quater, D.lgs. n.74 del 2000, consente ai 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 o di altri enti, di utilizzare in compensazione i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali o dalle denunce periodiche sostitutive, senza limitazione alcuna.

Tale norma - precisa la giurisprudenza di questa Corte - risponde alla stessa *ratio* della fattispecie incriminatrice di cui all'art. 10-quater, D.lgs. n.74 del 2000, che punisce chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17, D.lgs. n. 241/1997, crediti non spettanti o inesistenti per un importo annuo superiore ai 50.000 euro; l'essenza della condotta incriminata, dunque, non si sostanzia nell'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate, bensì nel ricorso a un istituto previsto dalla legge pur in assenza di un valido titolo (Sez.3, n. 13149 del 03/03/2020 - dep. 28/04/2020, Bonelli, § 7 del Considerato in diritto).

2.2. La diversa e più restrittiva interpretazione dell'art. 10-quater, D.lgs. n.74 del 2000, per cui le indebite compensazioni penalmente rilevanti ai sensi di tale norma incriminatrice sarebbero esclusivamente quelle c.d. verticali, è stata effettivamente veicolata da una decisione di questa Corte (Sez.1, n.38042/2019), la quale tuttavia costituisce evidentemente un *unicum* all'interno del panorama giurisprudenziale. Il principio di diritto da essa affermato, infatti, non ha trovato continuità nel tempo, venendo piuttosto superato da un successivo arresto di questa stessa Sezione, la quale ha ribadito con forza l'indirizzo interpretativo maggioritario.

Si fa riferimento alla già citata decisione (Sez.3, n. 13149 del 03/03/2020 - dep. 28/04/2020, Bonelli), con cui la Corte ha affermato che l'orientamento richiamato dagli odierni ricorrenti (figlio di un'unica decisione, non massimata e assunta da una sezione diversa da quella tabellarmente competente alla cognizione della materia penal-tributaria) fa leva su un singolo argomento – il richiamo congiunto delle fattispecie di cui agli artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater operato dal comma 1 dell'art. 13 D.lgs. 74 del 2000 – il quale, tuttavia, non tiene conto del chiaro disposto normativo dell'art. 17, D.lgs. n.241 del 1997, menzionato espressamente dall'art. 10-quater, che, come detto, non limita in modo alcuno la facoltà del contribuente di utilizzare in compensazione delle somme dovute i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali o dalle denunce periodiche contributive.

2.3. Dalla "parificazione delle tre fattispecie incriminatrici", dunque, non discende in alcun modo la conseguenza per cui l'art. 10-quater punisce l'indebita compensazione delle imposte dirette e non anche l'indebita compensazione con debiti previdenziali o Inail.

L'art. 13, comma primo, del D.lgs. n. 74 del 2000, infatti, si limita a prevedere che non sono più perseguibili penalmente gli omessi versamenti di ritenute dovute o certificate (art.10-bis), gli omessi versamenti di IVA (art. 10-ter) e l'indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater) quando il contribuente versi integralmente le somme dovute all'Erario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado; d'altronde, la ragione della distinzione tra le due categorie di reati (quelli previsti dal comma primo e quelli previsti dal comma secondo dell'art. 13) risiede nel fatto che, mentre per gli omessi versamenti e per l'indebita compensazione il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito tributario, nei reati dichiarativi, ai fini della rinuncia all'azione penale, viene ritenuta necessaria la spontaneità della respiscenza del contribuente. (§§ 7,8 e 9 del Considerato in diritto).

2.4. Non si ritiene nemmeno condivisibile l'argomento di carattere storico speso dagli odierni ricorrenti a sostegno dell'appena richiamato orientamento giurisprudenziale minoritario, che, per quanto sopra detto, è da ritenersi superato. Ed infatti, è sicuramente vero che la versione originaria dell'art. 10-quater - come peraltro dell'art. 10-ter - del D.lgs. n.74 del 2000, conteneva un espresso richiamo all'art. 10-bis. Tuttavia, è evidente che tale richiamo esprimeva non già la volontà del legislatore di restringere l'area del penalmente rilevante alle sole indebite compensazioni c.d. verticali, bensì la diversa volontà legislativa di estendere il tratta-

mento sanzionatorio previsto per la fattispecie di cui all'art. 10 bis (omesso versamento di ritenute dovute o certificate), anche alle diverse figure delittuose introdotte agli artt. 10-ter (omesso versamento IVA) e 10-quater (indebita compensazione con crediti non spettanti o inesistenti). Tanto è vero che, successivamente, allorché il legislatore ha avvertito la necessità di inasprire il trattamento sanzionatorio in relazione alla sola ipotesi di indebita compensazione attraverso crediti inesistenti, la struttura dell'art. 10-quater è cambiata: il richiamo espresso all'art. 10 bis è stato espunto dal nuovo testo della norma incriminatrice ed essa è stata articolata in due distinti commi che, nel prevedere due diversi regimi sanzionatori per le diverse ipotesi di compensazione con crediti non spettanti e inesistenti, hanno tuttavia mantenuto entrambi l'espresso richiamo all'art. 17, D.lgs. n. 241/1997 in punto di compensazione.

3. I ricorsi sono, dunque, da ritenersi complessivamente infondati, non potendosi aderire alle conclusioni del PG nel senso dell'inammissibilità dei ricorsi, dovendosi pur sempre tener conto dell'esistenza di un orientamento difforme, di cui è espressione la già richiamata giurisprudenza assolutamente minoritaria, a fronte del difforme e maggioritario orientamento di questa Sezione, seguito anche da questo Collegio, che ha deciso in senso opposto a quello sostenuto dai ricorrenti (Cfr. Sez.2, n. 17281 del 08/01/2019, Beltrani, Rv. 276916 - 01).

4. Al rigetto dei ricorsi segue, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., la condanna di ciascun ricorrente al pagamento delle spese del procedimento.

5. In applicazione del decreto del Primo Presidente della S.C. di Cassazione n. 84 del 2016, la presente motivazione è redatta in forma semplificata, trattandosi di congiunto ricorso che riveste le caratteristiche indicate nel predetto provvedimento Presidenziale, ossia ricorso che, ad avviso del Collegio, non richiede l'esercizio della funzione di nomofilachia o che solleva questioni giuridiche la cui soluzione comporta l'applicazione di principi giuridici già affermati dalla Corte e condivisi da questo Collegio, o attiene alla soluzione di questioni semplici o prospetta motivi manifestamente fondati, infondati o non consentiti.

P.Q.M.

Rigetta i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali. Motivazione semplificata.

Così deciso, il 15 settembre 2021

Il Consigliere estensore

Alessio Scarcella



Il Presidente

Grazia Lapalorcia

