



43613-22

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

Composta da

Luca Ramacci - Presidente -  
Donatella Galterio  
Andrea Gentili  
Vittorio Paziienza  
Stefano Corbetta - Relatore -

Sent. n. 1520  
CC - 02/11/2022  
R.G.N. 26399/2022

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso l'ordinanza del 06/06/2022 del Tribunale della libertà di Roma

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luigi Giordano, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;  
udito il difensore avv. (omissis) del foro di Roma, il quale insiste per l'accoglimento del ricorso.

## RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata ordinanza, il Tribunale di Roma rigettava l'istanza di riesame promossa nell'interesse di (omissis) avverso il decreto con cui il G.i.p. del Tribunale di Roma aveva disposto il sequestro preventivo delle somme di denaro sino alla concorrenza di 8.798.899,42 euro; in particolare, il (omissis) è indagato in relazione al delitto di cui all'art. 10-*quater*, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, perché, nella sua qualità di legale rappresentante della (omissis) s.r.l., compensava, attraverso il meccanismo dell'accollo fiscale, i propri debiti fiscali inerenti l'imposta sul valore aggiunto con crediti di altre società, poi risultati inesistenti.

2. Avverso l'indicata ordinanza, l'indagato, per il tramite del difensore di fiducia, ha proposto ricorso per cassazione, articolato in sette motivi.

2.1. Con il primo motivo si deduce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) cod. proc. pen. in relazione all'art. 18, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000 per incompetenza del Tribunale di Roma a favore di quello di Macerata e/o di altra sede ritenuta competente. Assume il difensore che il Tribunale avrebbe erroneamente rigettato l'incompetenza territoriale in quanto, essendosi in presenza, nel caso in esame, di plurime condotte, detta competenza va radicata innanzi al Tribunale di Macerata, ovvero il luogo dove si trova il giudice che per primo ha iscritto il Pranzetti nel registro degli indagati. Aggiunge il difensore che il verbale di constatazione redatto dalla G.d.F. di Roma è un atto di polizia tributaria e non giudiziaria e, in ogni caso, l'Autorità giudiziaria di Roma non ha compiuto nessun accertamento in ordine alla sussistenza del delitto di esame.

2.2. Con il secondo motivo si censura la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) cod. proc. pen. in relazione all'art. 18, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000 per incompetenza del Tribunale di Roma a favore di quello di Macerata e/o di altra sede ritenuta competente. Evidenzia il difensore che l'Autorità giudiziaria che per prima ha accertato la sussistenza del reato è quella di Macerata, in quanto nessun atto avente penale rilevanza è stato compiuto dall'Autorità giudiziaria di Roma.

2.3. Con il terzo motivo si lamenta la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) cod. proc. pen. in relazione all'art. 12 cod. proc. pen. per incompetenza del Tribunale di Roma a favore di quello di Macerata e/o di altra sede ritenuta competente. Aggiunge, ancora, il difensore che, in ogni caso, opererebbe il criterio della connessione teleologica previsto dall'art. 12, lett. c), cod. proc. pen., per il quale non è richiesto che vi sia identità fra gli autori del reato fine e quelli del reato mezzo; di conseguenza, sarebbe comunque competente il Tribunale di Macerata, che sta procedendo per le contestazioni associative.

2.4. Con il quarto motivo si lamenta la violazione dell'art. 606, comma 1, lett.

b) cod. proc. pen. in relazione agli artt. 10-*quater* e 8, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, 1, comma 990 l. n. 205 del 2017. Espone il difensore che l'art. 8, comma 2, l. n. 212 del 2000 autorizzava espressamente l'utilizzo dell'accollo al fine di effettuare il pagamento, in compensazione, dei debiti tributari; l'art. 1 d.l. n. 124 del 2019, che vieta il pagamento di imposte tramite accolti con compensazioni, dispone per il futuro, con la conseguenza che il legislatore ha ritenuto validi gli accolti intervenuti prima dell'entrata in vigore della norma. Nel caso di specie, gli accolti si basavano su crediti certificati e riconosciuti dall'Agenzia delle Entrate, la quale inviò le c.d. lettere di *compliance*, con cui accertava la correttezza dei pagamenti, la loro utilizzabilità e la loro esistenza, a conferma della liceità dell'accollo.

2.5. Con il quinto motivo si censura la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) cod. proc. pen. in relazione all'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 relativamente all'elemento soggettivo. Dopo aver ricostruito la genesi e le vicende dei vari contratti di accollo, culminate con il rilascio delle relative quietanze per il pagamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, evidenzia il difensore che il Tribunale avrebbe disatteso tali risultanze documentali, valorizzando unicamente la violazione della determina del 2017 dell'Agenzia delle Entrate, elemento ritenuto del tutto congetturale.

2.6. Con il sesto motivo si deduce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) cod. proc. pen. con riferimento agli artt. 47 cod. pen., 15 d.lgs. n. 74 del 2000, 111 Cost. e 125 cod. proc. pen. Il difensore lamenta che il Tribunale non avrebbe spiegato perché, nella vicenda in esame, non trovi applicazione l'art. 47 cod. pen., posto che il credito risultava certificato da un professionista e nel cassetto fiscale della società, che il pagamento in compensazione è stato quietanzato dall'Agenzia delle Entrate, che il (omissis) ha immediatamente denunciato i fatti. Si tratta di elementi che depongono per l'assenza di dolo o, in ogni caso, per un errore di fatto.

2.7. Con il settimo motivo si eccepisce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. e) cod. proc. pen. con riferimento agli artt. 48 cod. pen., 111 Cost. e 125 cod. proc. pen. Aggiunge, infine, il ricorrente, che, in considerazione delle circostanze dinanzi indicate, troverebbe applicazione l'art. 48 cod. pen., posto che si è verificato un evidente raggio del (omissis) e dei suoi collaboratori e un tentativo di cancellare la (omissis) dal registro delle imprese.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è, nel complesso, infondato.

2. I primi tre motivi, esaminabili congiuntamente essendo tutti diretti a

contestare la competenza territoriale dell'A.g. di Roma, sono infondati.

3. L'art. 8 d.lgs. n. 74 del 2000 prevede regole specifiche per la competenza territoriale per i delitti contemplati nel medesimo d.lgs.

Ai sensi del comma 1, "Salvo quanto previsto dai commi 2 e 3, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'articolo 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato".

Il comma 2 stabilisce che "Per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Se il domicilio fiscale è all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato".

Infine, ai sensi del comma 3, "nel caso previsto dal comma 2 dell'articolo 8, se le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti sono stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'articolo 335 del codice di procedura penale".

Orbene, come emerge dal chiaro dato letterale, trovano applicazione, in prima battuta, le regole fissate, rispettivamente nel comma 2 e nel comma 3, quindi i criteri stabiliti dal comma 1, ossia le regole generali previste dall'art. 8 cod. proc. pen. e, infine, il luogo di accertamento del reato.

4. Nel caso di specie, come correttamente rilevato dal Tribunale, non può trovare applicazione la regola contemplata dal comma 2 per l'evidente ragione che il delitto in esame (art. 10-*quater*) non è tra quelli "previsti dal capo I del titolo II", essendo collocato nel capo II.

Non essendo possibile applicare l'art. 8 cod. proc. pen., stante l'impossibilità di determinare il luogo di consumazione del reato - circostanza che il ricorrente non contesta -, il Tribunale ha fatto perciò applicazione del criterio residuale previsto dall'art. 18, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2001, che individua, come criterio determinativo della competenza territoriale, il luogo di accertamento del reato.

Al proposito, va ribadito il principio, qui da confermare, secondo cui per "luogo dell'accertamento" del reato si intende la sede dell'Ufficio in cui è stata compiuta una effettiva valutazione degli elementi che depongono per la sussistenza della violazione, essendo invece irrilevante a tal fine il luogo di acquisizione dei dati e delle informazioni da sottoporre a verifica (Sez. 3, n. 43320 del 02/07/2014, dep. 16/10/2014, Starace, Rv. 260992), giacché solo il loro concreto apprezzamento è in grado di determinare l'accertamento del reato (Sez. 3, n. 11978 del 09/01/2014, Peruzzo, Rv. 258732), risolvendosi altrimenti l'acquisizione

della documentazione in un'attività materiale e meccanica laddove, affinché un reato sia accertato, è necessaria un'attività valutativa e deliberativa.

5. In applicazione di tale principio, il Tribunale ha osservato che l'accertamento del reato è avvenuto da parte della G.d.F. di Roma, la quale, sviluppando la notizia di reato trasmessa dagli inquirenti di Macerata - che avevano limitato le indagini alla società accollante (omissis) s.r.l. - aveva svolto ulteriori accertamenti, redigendo, in particolare, il verbale di constatazione proprio nei confronti (omissis) s.r.l., verbale da cui si ricavano gli esiti delle indagini sulle società accollanti, ossia la (omissis) s.r.l. la (omissis) s.r.l. e la (omissis) s.r.l.

Il Tribunale, inoltre, ha escluso l'operatività dell'art. 12 cod. proc. pen., osservando che non risulta provato che il (omissis) sia indagato anche davanti all'A.G. di Macerata per il delitto ex art. 416 cod. proc. pen.

A tal proposito, è ben vero che, ai fini della configurabilità della connessione teleologica prevista dall'art. 12, lett. c), cod. proc. pen. e della sua idoneità a determinare uno spostamento della competenza per territorio, non è richiesto che vi sia identità fra gli autori del reato fine e quelli del reato mezzo, ferma restando la necessità di accertare che l'autore di quest'ultimo abbia avuto presente l'oggettiva finalizzazione della sua condotta alla commissione o all'occultamento di un altro reato (Sez. U, n. 53390 del 26/10/2017, dep. 24/11/2017, G., Rv. 271223); tuttavia, nel caso in esame, dagli atti non solo non emerge - né il difensore l'ha documentato - che il Pranzetti sia indagato davanti all'A.G. di Macerata per il delitto associativo, ma nemmeno è dato sapere quale sia l'oggetto di tale procedimento e, in particolare, se l'asserito delitto associativo abbia una qualche relazione con le ipotesi di reato oggetto di contestazione nel presente procedimento.

5. I restanti motivi, che possono essere trattati unitariamente essendo diretti a contestare, sotto diversi aspetti, la sussistenza del *fumus commissi delicti*, sono inammissibili, perché travalicano gli stringenti limiti entro i quali è consentito il sindacato di legittimità avverso le ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo: sindacato che è ammesso solo per violazione di legge, in tale nozione dovendosi comprendere sia gli *errores in iudicando* o *in procedendo*, sia quei vizi della motivazione, che, però, siano così radicali da rendere l'apparato argomentativo posto a sostegno del provvedimento o del tutto mancante o privo dei requisiti minimi di coerenza, completezza e ragionevolezza e quindi inidoneo a rendere comprensibile l'itinerario logico seguito dal giudice (Sez. U, n. 25932 del 29/05/2008 - dep. 26/06/2008, Ivanov, Rv. 239692; di recente, Sez. 3, n. 4919 del 14/07/2016 - dep. 02/02/2017, Faiella, Rv. 269296; Sez. 2, n. 18951 del 14/03/2017 - dep. 20/04/2017, Napoli, Rv. 269656).

6. Nel caso di specie, infatti, non appare configurabile né una violazione di legge, né un'apparenza di motivazione, avendo il Tribunale illustrato in maniera completa e coerente le ragioni poste a fondamento della propria decisione, confrontandosi adeguatamente con i temi proposti dalla difesa.

7. In primo luogo si osserva che l'accollo, secondo l'ipotesi accusatoria, riguardava crediti *inesistenti*; su tale aspetto, decisivo ai fini della sussistenza del *fumus* dell'elemento oggettivo del reato, il ricorrente non prende posizione, posto che le censure, a ben vedere, sono volte ad accreditare la mancanza di dolo in capo al ricorrente sulla base dell'asserita legittimità delle operazioni di accollo.

8. A tal proposito, il Tribunale ha appurato che la (omissis) aveva stipulato contratti di accollo in spregio alla risoluzione dell'Agenzia delle n. 140 pubblicata in data 15 novembre 2017, la quale ha escluso la possibilità di operare la compensazione tra debiti e crediti appartenenti a soggetti giuridici diversi, essendo l'istituto dell'accollo limitato alle ipotesi di crediti dello stesso periodo, operanti nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti delle dichiarazioni e della denunce periodiche presentate.

In forza di ciò, l'Agenzia ha ritenuto di considerare validi e non sanzionabili i pagamenti dei debiti accollati, effettuati tramite compensazione, prima della pubblicazione di tale Risoluzione, qualora siano stati spesi crediti esistenti ed utilizzabili; viceversa, per i pagamenti successivi alla pubblicazione della risoluzione, ancorché riferiti a contratti di accollo antecedentemente stipulati - nel presupposto che la compensazione operata non estingue l'obbligazione tributaria e non libera il contribuente originario - l'Agenzia ha distinto la posizione dell'accollato da quella dell'accollante: per il primo l'omesso pagamento composta il recupero dell'imposta evasa e l'applicazione delle sanzioni e degli interessi, mentre per il secondo l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 13, commi 4 e 5, d.lgs. n. 471 del 1997.

Si rammenta, inoltre, che, in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge.

Diversamente da quanto ritenuto dal ricorrente, tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma 1, L. 27 luglio 2000, n. 212 (cd. statuto dei diritti del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via

transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno di imposta 2002 (Sez. 6, n. 17001 del 09/07/2013, Rv. 627180; Sez. 5, n. 10207 del 18/05/2016. Rv. 639988).

Del resto, come osservato nell'indicata Risoluzione, nel momento in cui l'accollante paga mediante compensazione con un proprio credito, entra in gioco la compensazione, disciplinata dalla normativa tributaria di riferimento (*in primis* dall'art. 17 D.Lgs. n. 241 del 1997), che non solo non prevede il caso dell'accollo, ma richiede che la compensazione avvenga unicamente tra i medesimi soggetti.

9. Orbene, il Tribunale ha rilevato come due contratti di accollo erano stati formalizzati in epoca di poco precedente all'indicata risoluzione, gli altri poco dopo, e, comunque si trattava di compensazioni per crediti poi risultati inesistenti che furono tutte effettuate nel 2018 e, dunque, dopo la citata risoluzione; su queste basi, l'ordinanza impugnata ha argomentato, in maniera non implausibile, la sussistenza del dolo del reato, il può essere escluso in questa fase cautelare solo se tale circostanza emerga *ictu oculi*, ossia in maniera evidente, ciò che certamente non ricorre nel caso di specie proprio perché le compensazioni sono state effettuate in violazione delle disposizioni dell'Agenzia delle Entrate.

Per completezza, può essere richiamata, sul punto, Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, ove si precisa che, in tema di reato di indebita compensazione di crediti previsto dall'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000, sotto il profilo soggettivo, l'inesistenza del credito, come nel caso in esame, costituisce di per sé, salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artificialmente creata, ingannando il fisco, mentre, nel caso in cui vengano dedotti crediti non spettanti - ma non è questo il caso -, sebbene certi nella loro esistenza e ammontare, occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che il credito non sia utilizzabile in sede compensativa.

10. Il Tribunale, inoltre, ha adeguatamente confutato la prospettazione difensiva, secondo cui la (*omissis*) aveva confidato sia nella legittimità dei negozi giuridici, sia nella sussistenza dei crediti delle accollanti, avendo peraltro versato tra il 65 e il 70% del valore dei crediti indicati nei contratti di accollo, rilevando che: 1) la accollata aveva versato alle accollanti, in virtù dei contratti stipulati, una somma inferiore rispetto ai crediti che sarebbero stati portati in compensazione, il che non è in linea con il rischio che accollata e accollante si assumono con l'accordo; 2) i contratti di accollo erano stati stipulati in aperta violazione delle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate; 3) in relazione agli accordi di poco precedenti al novembre 2017, nei singoli contratti di accollo era prevista la facoltà di recesso

anticipato con preavviso di trenta giorni, sicché l'accollata avrebbe potuto effettuare i controlli sulla sussistenza dei crediti e sulla legittimità dei contratti.

11. Ancora, il Tribunale ha parimenti confutato l'argomentazione, dedotta a sostegno della buona fede dell'indagato, secondo cui la procedura per l'utilizzo dei crediti ai fini della compensazione è informatizzata in quanto i crediti vengono immessi sulla piattaforma dell'Agenzia delle Entrate, e ciò varrebbe a conferire agli stessi il crisma della regolarità, rilevando che i crediti sono utilizzati dalla accollata ai fini della compensazione attraverso al stipula di accordi di accollo, per cui le parti contraenti si assumono la responsabilità della legittimità degli accordi medesimi rispetto sia alla controparte, sia all'Agenzia delle Entrate, tant'è vero che, a differenza della disciplina civilistica, in ambito tributario l'accollato non è liberato dall'obbligo tributario e l'accollante assume una responsabilità solidale.

12. Infine, la circostanza che la società del (omissis) sia stata destinataria di un tentativo di hackeraggio non è stata ritenuta idonea a svalutare gli elementi dinanzi indicati, *in primis* la stipulazione di contratti di accollo in aperta violazione delle disposizioni dell'Amministrazione finanziaria; trattandosi di una circostanza di fatto rimessa alla valutazione del giudice di merito, tale circostanza non può essere sindacata in questa sede di legittimità.

13. In conclusione, la motivazione non può certo dirsi né apparente, né mancante e, in ogni caso, molte delle deduzioni difensive attengono al merito e, ovviamente, non possono trovare ingresso nel giudizio di legittimità.

14. Per i motivi indicati, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 02/11/2022.

Il Consigliere estensore  
Stefano Corbetta

Il Presidente  
Luca Ramacci

