



44266 - 22

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

Composta da

Gastone Andreazza - Presidente -
Antonella Di Stasi
Luca Semeraro
Stefano Corbetta - Relatore -
Enrico Mengoni

Sent. n. 1672
UP - 18/10/2022
R.G.N. 19138/2022

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 18/02/2022 della Corte di appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;
letta la requisitoria redatta ai sensi dell'art. 23 d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Valentina Manuali, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte di appello di Milano confermava la decisione emessa dal G.u.p. del Tribunale di Milano all'esito del giudizio abbreviato e appellata dall'imputato, la quale aveva condannato (omissis) alla pena di giustizia in relazione al delitto di cui all'art. 10-*quater*, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 a lui ascritto perché, in qualità di legale rappresentante della società (omissis) s.r.l., nell'anno di imposta 2017 indebitamente compensava i debiti per contributi previdenziali per un ammontare di euro 863.000,36 utilizzando crediti di imposta IRES di equivalente importo, in realtà inesistenti, perché relativi ai crediti IRES riferiti agli anni 2016/2017, annualità per le quali la predetta società aveva omesso la presentazione delle dichiarazioni.

2. Avverso l'indicata sentenza, l'imputato, per il ministero del difensore di fiducia, propone ricorso per cassazione affidato a due motivi.

2.1. Con il primo motivo si eccepisce la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) cod. proc. pen. in relazione all'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000. Nel contestare l'interpretazione seguita dalla Corte di merito, secondo cui il reato sussiste anche nel caso compensazione riguardante crediti e debiti per tributi di natura non omogenea, il ricorrente rileva: 1) che l'esistenza di una giurisprudenza maggioritaria non è di per sé indice di fondatezza dell'interpretazione dalla medesima seguita; 2) che se il legislatore avesse inteso richiamare tutti i titoli di debito/credito indicati nell'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997, avrebbe utilizzato locuzioni del tipo "nei casi previsti dall'art." o "in tutti i casi previsti dall'art.", mentre la norma incriminatrice, facendo riferimento all'utilizzo "ai sensi dell'art. 17", lascia aperta la possibilità che la disposizione si riferisca unicamente al mezzo di pagamento; 3) che se il legislatore avesse davvero inteso perseguire l'utilizzo indebito della compensazione in riferimento a tutti i debiti/crediti dello Stato, non avrebbe scelto di utilizzare una norma speciale, peraltro inserita in una disciplina riferita solo ad alcune specifiche imposte; 4) che l'art. 9 della legge delega n. 205 del 1999 parla solo e sempre di iva e imposta sui redditi e in tutte le altre disposizioni del d.lgs. n. 74 del 2000 si fa riferimento a specifiche imposte puntualmente indicate; 5) che gli artt. 10-*bis* e 11 d.lgs. n. 74 del 2000 si riferiscono ad imposte sui redditi e sul valore aggiunto; 6) che non è dato sapere in che modo la dizione "debiti tributari" possa automaticamente confermare che il richiamo all'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 comprenda tutti i debiti citati in quest'ultima norma, stante anche la diversità tra "imposte" e "contributi".

2.2. Con il secondo motivo si chiede, in via subordinata, di sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 200 per violazione dell'art. 77, comma 1, Cost, in quanto nell'art. 9 della legge delega n. 205 del 25 giugno 1999 non viene mai richiamata la parole "tasse" di qualunque genere diverse dalle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Di conseguenza, nell'esercizio della delega, il Governo non ha rispettato i principi e i criteri fissati dalla delega, con violazione dell'art. 77, comma 1, Cost.

In via ulteriormente subordinata, stante il contrasto sorto in seno alla giurisprudenza di legittimità circa l'interpretazione dell'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000, si chiede che il ricorso sia rimesso alle Sezioni Unite.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.

2. Quanto al primo motivo, è ben vero che, secondo un arresto, rimasto isolato, la condotta di omesso versamento di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 concerne esclusivamente le somme dovute a titolo di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, coerentemente con la sua collocazione all'interno di un testo normativo concernente i soli reati attinenti dette imposte e con la speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario disciplinata dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 274 del 2000 in termini incompatibili con obblighi di natura diversa (Sez. 1, n. 38042 del 10/05/2019, dep. 13/09/2019, Rv. 278825).

E tuttavia questa Sezione, anche dopo la pronuncia appena indicata, ha costantemente predicato il principio – espressamente richiamato dalla sentenza impugnata (p. 2) - secondo cui la soglia di rilevanza penale di cui all'indicato art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 va riferita all'ammontare dei crediti non spettanti utilizzati per le compensazioni indebite, e non alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto non versate, con la conseguenza che, per accertare il superamento della soglia, occorre procedere alla somma algebrica degli importi dei crediti, quale ne sia la tipologia, inesistenti o non spettanti portati in compensazione (Sez. 3, n. 23083 del 22/02/2022, dep. 14/06/2022, Beoni, Rv. 283236; Sez. 6, n. 37085 del 28/09/2021, dep. 12/10/2021, De Maio, Rv. 281958; Sez. 3, n. 389 del 18/09/2020 dep. 08/01/2021, pmt. in c. Scalvin, Rv. 280776; Sez. 3, n. 34966 del 16/10/2020, dep. 09/12/2020, Capoccia, Rv. 280428; Sez. 3, n. 14763 del 19/02/2020, dep. 13/05/2020, Rv. 279119; Sez. 3, n. 13149 del 03/03/2020, dep. 28/04/2020, Rv. 2791189).

3. A sostegno dell'interpretazione qui patrocinata, si osserva, in primo luogo, che, anche dopo la modifica operata dal d.lgs. n. 158 del 2015, il fuoco dell'incriminazione della fattispecie di cui all'art. 10-*quater*, n. 74 del 2000 è rappresentato non dall'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate, né dal rispetto del limite temporale della detraibilità del credito e nemmeno dall'utilizzo o meno del modello F24, ma dal ricorso a un istituto applicato nonostante l'assenza di un valido titolo.

Stante il richiamo espresso all'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997, il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti si configura perciò 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, in quanto il delitto si concretizza in ogni caso in una condotta omissiva supportata dalla redazione

di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione fondata su un credito inesistente o non spettante.

Una diversa interpretazione si pone in contrasto con il chiaro tenore letterale dell'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997, secondo cui 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; in altri termini, genericamente riferendosi alle "somme dovute" l'art. 17 contempla tutte le somme potenzialmente liquidabili mediante il modello di pagamento unificato.

In senso contrario non depone il riferimento alla causa di non punibilità del pagamento del debito tributario ex art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, che, parificando le tre fattispecie di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, confermerebbe che quella contemplata dalla norma di cui all'art. 10-*quater*, come le altre due, punirebbe sempre e solo l'omesso versamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto; invero, il citato art. 13 si limita semplicemente a prevedere che non sono più perseguibili penalmente gli omessi versamenti di ritenute dovute o certificate (art. 10-*bis*), gli omessi versamenti dell'Iva (art. 10-*ter*) e l'indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma 1), 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; si tratta perciò di norma dal chiaro intento premiale, che non appare idonea a circoscrivere l'ambito di operatività del reato di indebita compensazione.

In altri termini, la parificazione delle tre fattispecie incriminatrici operata dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, lungi dal comportare la conseguenza che l'art. 10-*quater* punirebbe l'indebita compensazione delle imposte dirette e non anche l'indebita compensazione con debiti previdenziali o Inail, sta unicamente a significare che, per gli omessi versamenti e per l'indebita compensazione, il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito tributario, a differenza di quanto invece previsto dall'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 per i reati dichiarativi, per il quale, ai fini della non punibilità, è necessaria la spontaneità della resipiscenza del contribuente.

In definitiva, l'unica norma richiamata dalla fattispecie incriminatrice in esame è l'indicato art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997, che non limita in alcun modo la facoltà del contribuente di procedere alla compensazione di postazioni di debito o credito afferenti alla medesima imposta (cd. compensazione verticale), essendo l'innovazione introdotta dalla disposizione del art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 costituita proprio dal superamento del concetto di compensazione tradizionale tra debiti e crediti di imposta della stessa natura (compensazione c.d. verticale, che non obbliga il contribuente alla presentazione del modello F24, se non nel caso in cui emerga un residuo a debito), mediante l'estensione della facoltà di compensazione anche a debiti e crediti di natura diversa, nonché alle somme dovute agli enti previdenziali (c.d. compensazione orizzontale, che invece viene effettuata mediante la presentazione obbligatoria del modello F24).

L'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 ha solo allargato le ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie, senza prevedere che l'istituto possa trovare applicazione solo relativamente a tributi della stessa specie o di specie diversa.

4. Nel caso di specie, è pacifico che, in applicazione dei principi dinanzi indicati, sia stata superata la soglia di punibilità prevista dall'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000, circostanza che il ricorrente peraltro nemmeno contesta.

5. Inammissibile è la ventilata questione di legittimità costituzionale, sollevata in riferimento all'art. 77, comma 1, Cost., sul presupposto che l'art. 9 della l. delega n. 205 del 1999 non contiene alcun riferimento alle "tasse" di qualunque genere, ossia diverse dalle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

È sufficiente osservare che, come chiaramente si desume già dalla numerazione, l'art. 10-*quater* non è coevo all'emanazione del d.lgs. n. 74 del 2000, essendo stato successivamente inserito nel capo II del medesimo d.lgs. dall'art. 35, comma 2, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, da l. 4 agosto 2006, n. 246 e successivamente sostituito dall'art. 9, comma 1, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

Stante, quindi, l'erroneità del presupposto normativo assunto dal difensore - ossia la violazione da parte del legislatore delegato, con riferimento alla fattispecie in esame, dei principi e delle direttive contenute nella legge delega n. 205 del 1999 - che evidentemente si riflette sull'erroneità della norma costituzionale che si assume violata, vale a dire l'art. 77, comma 1, Cost., la questione non può che essere dichiarata inammissibile.

6. Si osserva, infine, che non essendo ravvisabile alcun contrasto in atto in relazione all'interpretazione dell'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000, posto che, rispetto all'orientamento pressoché prevalente, si registra un unico precedente difforme, che peraltro risale al 2019, non sussistono i presupposti per rimettere la questione alle Sezioni Unite di questa Corte, dovendosi ribadire che la rimessione facoltativa di una questione di diritto alle Sezioni Unite, prevista dall'art. 618, comma 1, cod. proc. pen., richiede la ravvisabilità di un contrasto sufficientemente consolidato, sì che risulti superata la soglia dell'ordinario svolgimento di una riflessione giurisprudenziale in progressivo affinamento per essere sedimentate posizioni delle quali non è prevedibile l'ulteriore evoluzione (Sez. 4, n. 39766 del 23/05/2019, dep. 27/09/2019, Cappadona, Rv. 277559-02).

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

P.Q.M.

- Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.
- Così deciso il 18/10/2022.

Il Consigliere estensore
Stefano Corbetta



Il Presidente
Gastone Andreazza

