



16353 23

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

Composta da:

Gastone Andreazza - Presidente -

Vittorio Paziienza - Relatore -

Luca Semeraro

Gianni Filippo Reynaud

Antonio Corbo

Sent. n. sez. 379

UP - 01/02/2023

R.G.N. 7864/2022

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

(omissis) (omissis)

(omissis)

avverso la sentenza emessa il 16/06/2021 dalla Corte d'Appello di Torino
visti gli atti, il provvedimento impugnato ed il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Vittorio Paziienza;
lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
Generale Gianluigi Pratola, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio
della sentenza impugnata limitatamente al trattamento sanzionatorio, e la
declaratoria di inammissibilità del ricorso nel resto;
letta la memoria di replica del difensore del ricorrente, avv. E (omissis) che ha
concluso insistendo per l'annullamento della sentenza impugnata

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 16/06/2021, la Corte d'Appello di Torino ha parzialmente
riformato la sentenza emessa con rito abbreviato dal G.u.p. del Tribunale di Torino,
in data 26/10/2015, con la quale - per quanto qui rileva - (omissis) (omissis) era stato
condannato alla pena di giustizia in relazione ai delitti di indebita compensazione,

omesso versamento dell'IVA, fraudolenta sottrazione di beni a lui ascritti in concorso, in qualità di amministratore di diritto e poi di fatto della (omissis) s.r.l., come meglio specificato ai capi da 1) a 11) della rubrica (il Tribunale aveva invece assolto l'imputato dall'omesso versamento di cui al capo 2, di importo inferiore alla soglia di rilevanza penale).

In particolare, la Corte d'Appello: ha dichiarato estinti per prescrizione tutti i reati ad eccezione delle indebite compensazioni di cui ai capi 7) e 10), e dell'omesso versamento di cui al capo 9); ha rideterminato il trattamento sanzionatorio, in ordine a tali reati, ritenendo la continuazione con il delitto di bancarotta fraudolenta (correlato al fallimento della predetta società), in relazione al quale il (omissis) aveva precedentemente definito la propria posizione con sentenza, divenuta irrevocabile, emessa ai sensi dell'art. 444 cod. proc. pen.; ha ridotto l'importo della già disposta confisca al solo valore del profitto dei reati non dichiarati estinti; ha confermato, nel resto, la sentenza impugnata.

2. Ricorre per cassazione il (omissis) a mezzo del proprio difensore, deducendo:

2.1. Violazione di legge e vizio di motivazione con riferimento alla conferma della condanna per i delitti di illecita compensazione. Il ricorrente richiama quanto già esposto in appello in relazione alla necessità di interpretare la locuzione "crediti inesistenti", contenuta nel secondo comma dell'art. 10-quater d.lgs. n. 74 del 2000, alla luce della definizione introdotta dall'art. 15 d.lgs. n. 158 del 2015, che aveva inserito appunto, nell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, una definizione volta ad escludere, dal novero dei crediti inesistenti, quelli per i quali la mancanza del presupposto costitutivo non era riscontrabile attraverso i controlli automatici previsti dalla normativa tributaria (artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973, art 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972).

La difesa osserva ancora che mentre il giudice di primo grado aveva disatteso tale impostazione, ritenendo che la predetta definizione riguardasse solo gli illeciti tributari e le relative sanzioni, la Corte d'Appello l'aveva invece accolta, ritenendo peraltro che la responsabilità del (omissis) potesse essere affermata in relazione alla più lieve ipotesi di compensazione utilizzando "crediti non spettanti". Si censura tale decisione, osservando che le due condotte criminose ipotizzate dall'art. 10-quater, nella nuova formulazione, non possono essere in alcun modo considerate strutturalmente sovrapponibili, avendo la giurisprudenza chiarito che si intende per credito "non spettante" quello che, pur certo nella sua esistenza ed esatto ammontare, non è ancora o non più utilizzabile in compensazione nei rapporti tra il privato e l'Erario: situazione non riscontrabile nel caso di specie, in cui dagli atti dell'Agenzia delle Entrate era emersa con certezza l'inesistenza dei crediti posti in compensazione.

2.2. Violazione del divieto di *reformatio in peius* con riferimento agli aumenti di pena disposti dalla Corte d'Appello per i reati non estinti, previa applicazione della continuazione con il più grave reato di bancarotta fraudolenta già irrevocabilmente giudicato. Si censura la sentenza per aver applicato, in assenza di appello del P.M., aumenti per i capi residui 7, 9 e 10 superiori a quelli disposti dal giudice di primo grado: si precisa altresì che non potevano ritenersi applicabili i principi affermati dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 16208 del 2003, perché la Corte d'Appello non aveva individuato come più grave uno dei reati ancora *sub iudice*: sicchè, in tale contesto di immutata individuazione del reato più grave in quello già irrevocabilmente giudicato, la Corte non avrebbe potuto applicare aumenti maggiori di quelli disposti dal G.i.p.

2.3. Violazione di legge con riferimento alla mancata riduzione per il rito abbreviato delle pene applicate in relazione ai reati satellite. Si ritiene applicabile la giurisprudenza elaborata con riferimento alla continuazione esterna nell'ipotesi in cui tutti i giudizi erano stati definiti con rito abbreviato, risultando irrilevante il fatto che invece, nel caso in esame, il processo per bancarotta era stato definito con il patteggiamento.

3. Con requisitoria ritualmente trasmessa per l'udienza del 08/07/2022 (ed integralmente richiamata in vista dell'udienza odierna), il Procuratore Generale sollecita una declaratoria di inammissibilità del ricorso quanto al primo motivo, richiamando un precedente che aveva escluso la violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza, qualora l'imputato venga condannato per la compensazione operata con crediti non spettanti, anziché inesistente come contestato. Il P.G. richiede invece l'annullamento con rinvio della sentenza quanto al trattamento sanzionatorio, condividendo i rilievi difensivi.

4. Con memoria ritualmente trasmessa, il difensore dell'imputato replica alle argomentazioni del P.G., evidenziando in particolare l'inconferenza, rispetto alla fattispecie in esame, del precedente richiamato dall'Accusa in ordine alla correlazione tra accusa e sentenza, ribadendo le censure veicolate con il primo motivo ed insistendo per l'annullamento della sentenza impugnata.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. La non manifesta infondatezza delle doglianze difensive impone l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata, per estinzione dei residui reati ascritti al (omissis) conseguente all'intervenuto decorso del termine massimo di prescrizione di sette anni e sei mesi, non ricorrendo le condizioni per un immediato proscioglimento nel merito, ai sensi dell'art. 129 cod. proc. pen.

2. Con riferimento al primo motivo, deve osservarsi che il giudice di primo grado aveva affermato la responsabilità del (omissis) per i delitti di indebita compensazione a lui ascritti ai capi 7) e 10) della rubrica, valorizzando tra l'altro le dichiarazioni confessorie rese dall'imputato (cfr. pag. 2 della sentenza del G.u.p. del Tribunale di Torino), e precisando che, per la distinzione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015 all'interno dell'art. 10-quater d.lgs. n. 74 del 2000 (con una diversificazione del trattamento sanzionatorio nelle due diverse ipotesi di indebita compensazione), nessun rilievo poteva attribuirsi alla nozione di "crediti inesistenti" contenuta nell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dalla novella del 2015, dal momento che quella definizione assumeva rilevanza solo in relazione agli illeciti tributari e alle relative sanzioni (cfr. pag. 10 sent. cit.).

La Corte d'Appello ha invece accolto la prospettazione difensiva, secondo cui alla nozione di crediti inesistenti di cui al novellato art. 13 d.lgs. n. 471 (nozione imperniata sul duplice presupposto della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo dei crediti medesimi, e della non riscontrabilità della compensazione indebita mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter de. d.P.R. n. 600 del 1974 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972) doveva aversi riguardo anche in sede penale, nella valutazione della rilevanza ai sensi dell'art. 10-quater delle condotte di indebita compensazione: rilevanza che secondo la difesa andrebbe esclusa, difettando il secondo presupposto richiesto dall'art. 13. La Corte territoriale ha tuttavia ritenuto che, pur non integrandosi la fattispecie di "crediti inesistenti", le indebite compensazioni poste in essere dal (omissis) fossero ugualmente punibili perché riferibili a "crediti non spettanti".

Ritiene il Collegio che l'impostazione della Corte d'Appello non possa essere condivisa, dovendo darsi seguito all'indirizzo interpretativo di questa Suprema Corte che ha ritenuto la definizione dell'art. 13 applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa: e dovendo del resto escludersi la possibilità di ricondurre l'ipotesi di un credito inesistente utilizzato per le compensazioni (come nella specie ammesso dal (omissis) nelle proprie dichiarazioni) nella diversa e meno grave ipotesi presa in considerazione dal novellato art. 10-quater: sul punto, cfr. Sez. 3, n. 36393 del 07/07/2015, Ghirlandini, Rv. 265014 - 01, secondo cui «in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del delitto previsto dall'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000, per credito "non spettante" si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario».

Si è in particolare osservato (Sez. 3, n. 23083 del 22/02/2022, Beoni, Rv. 283236, § 3.6 e segg. della motivazione) che "l'art. 10-quater, d.lgs. n. 74 del 2000, non richiama espressamente, a fini definitori dei "crediti inesistenti", l'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, anche se costituisce un dato inequivocabile, sottolineato dalla ricorrente, che entrambe le norme sono state modificate dal

medesimo d.lgs. n. 158 del 2015, il quale, da un lato, ha diversificato la reazione sanzionatoria penale in caso di indebita compensazione di crediti non spettanti (primo comma dell'art. 10-quater) o di crediti inesistenti (secondo comma), dall'altro ha modificato proprio l'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, estrapolando, dall'originaria indistinta fattispecie sanzionatoria dell'omesso versamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, dei versamenti in acconto, dei versamenti periodici, del versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, le specifiche condotte di «utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute», fornendo, al contempo, la definizione di "crediti inesistenti" nei termini specificati dal comma quinto della norma. [3.7]. Osserva, tuttavia, il Collegio che, proprio perché le norme sono state modificate con lo stesso testo normativo, il mancato richiamo dell'art. 13, d.lgs. n. 471, cit., nel corpo dell'art. 10-quater, comma secondo, d.lgs. n. 74 del 2000, costituisce argomento forte a sostegno della inapplicabilità della definizione di "credito inesistente" contenuta nell'art. 13, cit. 3.8. A tale considerazione se ne aggiunge un'altra di ordine sistematico. 3.9. L'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, non definisce il "credito non spettante" e di certo non negli stessi termini indicati dal comma quinto della stessa norma, non richiedendone gli stessi presupposti di fatto (l'emersione, cioè, da una delle procedure di accertamento "semplificate"). Ciò comporta che, seguendo la tesi difensiva, nella stessa norma conviverebbero irragionevolmente due diversi presupposti della medesima condotta: nel caso di utilizzazione di crediti non spettanti, non sarebbe richiesto il requisito della loro facile rilevabilità a seguito di uno dei controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter, d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis, d.P.R. n. 633 del 1972; nel caso di compensazione con crediti inesistenti, tale requisito sarebbe invece richiesto, con l'ulteriore, assurda conseguenza che la condotta più grave avrebbe un margine di applicazione (in conseguenza di presupposti non richiesti in caso di crediti non spettanti) addirittura meno ampio di quella meno grave".

L'erroneità della ricostruzione normativa operata dalla Corte territoriale consente di escludere che il motivo di ricorso sia riconducibile nell'alveo della manifesta infondatezza: ciò impone, come già accennato, l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata, quanto ai reati di cui ai capi 7) e 10), per essere gli stessi ormai estinti per intervenuta prescrizione.

3. Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi anche quanto al residuo reato di omesso versamento IVA di cui al capo 9), avuto riguardo alla fondatezza dei rilievi difensivi in punto di trattamento sanzionatorio (rilievi peraltro comuni a tutte le odierne imputazioni): e ciò sia con riferimento alla violazione del divieto di *reformatio in peius*, conseguente all'applicazione – in assenza di appello del P.M. - di aumenti a titolo di continuazione più elevati di quelli irrogati in primo grado; sia con riferimento alla mancata riduzione per il rito abbreviato, con il quale i reati satellite ascritti al (omissis) erano stati giudicati, a nulla rilevando che il giudizio

per il più grave reato di bancarotta era stato definito ai sensi dell'art. 444 cod. proc. pen.

4. Dalla declaratoria di intervenuta prescrizione dei reati consegue, altresì, la necessità di revocare la confisca per equivalente disposta nei confronti del
(omissis)

Le Sezioni Unite di questa Suprema Corte hanno infatti recentemente risolto un contrasto giurisprudenziale insorto sulla portata applicativa dell'art. 578-bis cod. proc. pen., stabilendo che tale disposizione «ha, con riguardo alla confisca per equivalente e alle forme di confisca che presentino comunque una componente sanzionatoria, natura anche sostanziale ed è, pertanto, inapplicabile in relazione ai fatti posti in essere anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 6, comma 4, d.lgs. 1 marzo 2018, n. 21, che ha introdotto la suddetta disposizione».

La pacifica anteriorità dei reati ascritti al (omissis) rispetto all'entrata in vigore dell'art. 578-bis cod. pen., impone la revoca della confisca per equivalente disposta dai giudici di merito nei confronti dell'odierno ricorrente.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata perche' i residui reati ascritti sono estinti per prescrizione. Revoca la confisca dei beni del ricorrente in sequestro.

Così deciso il 21 febbraio 2023

Il Consigliere estensore
Vittorio Paziienza

Il Presidente
Gastone Andreatza

