

Penale Sent. Sez. 3 Num. 389 Anno 2021
Presidente: ANDREAZZA GASTONE
Relatore: ANDRONIO ALESSANDRO MARIA
Data Udiienza: 18/09/2020

SENTENZA

sul ricorso proposto dal
Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Brescia
nei confronti di
Scalvini Efren, nato a Chiari il 29/06/1977
avverso l'ordinanza del 22/11/2019 del Tribunale del riesame 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 Roberta
Maria Barberini, che ha concluso chiedendo che l'ordinanza impugnata sia
annullata senza rinvio, con trasmissione degli atti al pubblico ministero presso il
Tribunale, per l'esecuzione di ripristino del sequestro.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza del 22 novembre 2019, il Tribunale di Brescia, in
accoglimento dell'istanza di riesame proposta nell'interesse del ricorrente -
indagato per il reato cui al capo 46) dell'imputazione provvisoria (artt. 110 cod.
pen. e 10-*quater*, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000), a lui contestato per avere

compensato indebitamente debiti erariali, previdenziali e assistenziali con crediti di imposta inesistenti derivanti da investimenti in aree svantaggiate – ha annullato il decreto di sequestro preventivo emesso dal Gip dello stesso Tribunale, avente ad oggetto la somma di euro 57.275,44, ordinandone la restituzione. (In particolare, il Tribunale ha ritenuto mancanti i presupposti per il mantenimento della misura ablativa, condividendo le doglianze difensive secondo cui il reato di indebita compensazione si configura esclusivamente quando il debito estinto mediante compensazione afferisce alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ma non anche quando crediti inesistenti relativi a tali imposte siano utilizzati, come nel caso di specie, per compensare debiti di altra natura, come quelli previdenziali e assistenziali).

2. Avverso l'ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Brescia, deducendo l'erronea applicazione dell'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, sul rilievo che l'interpretazione seguita dal provvedimento per supportare l'annullamento del sequestro preventivo – secondo cui l'ambito di applicazione della norma in esame deve considerarsi limitato alla c.d. compensazione indebita che afferisce alle imposte dirette od IVA "orizzontale", con esclusione delle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e non versate in quanto compensate con crediti inesistenti – non si porrebbe in linea con la formulazione letterale e con la *ratio* stessa dell'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000, che non prevede alcuna limitazione alle compensazioni verticali o orizzontali. A sostegno della propria tesi, il pubblico ministero ricorrente richiama l'orientamento della Corte di cassazione, espresso, tra le altre, dalla sentenza n. 5934/2019, secondo il quale l'indebito 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.

3. La difesa dell'indagato ha depositato memoria ex art. 127 cod. proc. pen., con la quale aderisce alla ricostruzione interpretativa proposta dal Tribunale e chiede che il ricorso del pubblico ministero sia rigettato.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato.

1.1. 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 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.

1.1.1. 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 ^{che} 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.

1.1.2. 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 art. 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 respiscenza del contribuente (Sez. 3, n. 13149 del 03/03/2020).

1.2. Da tali considerazioni consegue la fondatezza della prospettazione del pubblico ministero ricorrente. Infatti, a sostegno dell'annullamento del decreto di sequestro, il Tribunale argomenta che il reato di indebita compensazione sarebbe integrato solo nel caso di compensazione di un debito avente natura fiscale ed afferente alle imposte dirette o all'IVA, con esclusione, dunque, delle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e non versate, in quanto compensate con crediti inesistenti. Secondo il Tribunale, la collocazione della norma nell'ambito della disciplina di tutela penale della specifica materia delle imposte dirette e Iva indurrebbe a ritenere che il fatto rilevante in sede di versamento unificato sia solo la compensazione di somme dovute a titolo di imposte dirette e Iva. Muovendo da tali considerazioni, il Tribunale ha annullato il decreto di sequestro, poiché, dall'esame del modello F24 presentato in data 15.11.2017 da Unacoop s.c.a r.l. in liquidazione, emergeva che, nel contesto di indebita compensazione per un debito complessivo di importo pari a euro 57.275,44, la somma di euro 20.722,37, riguardava debiti previdenziali o verso INAIL. Per cui – sempre secondo tale ricostruzione – detratta tale somma dall'importo complessivo, si versava in una ipotesi di irrilevanza penale, in quanto l'importo era inferiore alla soglia di punibilità introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015. Si tratta, però, di una ricostruzione interpretativa che non coglie nel segno, per le ragioni sopra esposte.

2. Per tali motivi, l'ordinanza deve essere annullata senza rinvio, con ripristino dell'efficacia del decreto di sequestro. Infatti, come già affermato da questa Corte in tema di misure cautelari reali, allorché l'ordinanza di accoglimento dell'appello avverso il provvedimento di sequestro sia affetta da vizi di violazione di legge tali

che in ogni caso l'appello dovrebbe essere rigettato e il sequestro confermato, la Corte di cassazione annulla senza rinvio l'ordinanza impugnata, disponendo contestualmente la trasmissione di copia del dispositivo al P.M. presso il Tribunale per l'esecuzione del ripristinando sequestro (Sez. 3, n. 1809 del 02/05/2000, Rv. 216201).

P.Q.M.

Annulla senza rinvio l'ordinanza impugnata, disponendo la trasmissione di copia di copia del dispositivo al Pubblico Ministero presso il Tribunale di Brescia per l'esecuzione.

Manda alla cancelleria per gli adempimenti di cui all'art. 28, reg. esec. cod. proc. pen.

Così deciso il 18/09/2020.

Il Consigliere estensore

Il ~~Pr~~esidente