

La giurisprudenza: le sentenze per esteso a cura avv. Pasquale Guida

LA GIURISPRUDENZA: le sentenze per esteso**Tributi D. Lgs. 74-2000****Cassazione Penale, n. 27992 del 17.07.2020-08.10.2020, Sez. 3****Tributi D. Lgs. 74-2000****MASSIMA**

È principio di diritto quello secondo cui, in tema di reati tributari, *ex art. 10-quater*, D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, la condotta di compensazione ricomprenda sia quella c.d. verticale, riguardante crediti e debiti per tributi di natura omogenea, sia quella c.d. orizzontale, riguardante crediti e debiti di imposta di natura diversa, anche non relativi alle imposte dirette od all'IVA.

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SARNO	Giulio	- Presidente	-
Dott. MARINI	Luigi	- Consigliere	-
Dott. GAI	Emanuela	- Consigliere	-
Dott. REYNAUD	Gianni F.	- Consigliere	-
Dott. ZUNICA	Fabio	- rel. Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

M.F., nato a (OMISSIS);
avverso l'ordinanza del 13-02-2020 del Tribunale di Caltanissetta;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere Dr. Fabio Zunica;
lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott.ssa Filippi Paola, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso;
lette le note difensive fatte pervenire dall'avvocato Branchicella Maurizio.

FATTO

1. Con l'ordinanza del 13 febbraio 2020, il Tribunale del riesame di Caltanissetta rigettava l'appello proposto nell'interesse di M.F.. avverso il provvedimento del giudice per le indagini preliminari presso il Tribunale di Caltanissetta del 30 dicembre 2019, con il quale era stata parzialmente rigettata l'istanza di revoca del sequestro preventivo dei beni dell'indagato, sequestro disposto con decreto del 14 ottobre 2019, con riferimento al profitto del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, contestato a M. (ai capi 1 e 2), per avere operato indebite compensazioni, quale legale rappresentante della P.F.N. s.r.l.s. per un importo complessivo pari a 471.864,19 Euro.

Con l'ordinanza impugnata, in particolare, il Tribunale confermava la valutazione del G.I.P. secondo cui, ai fini della configurabilità del reato

contestato, assume rilievo anche il mancato pagamento di somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali, estendendosi cioè il reato di indebita compensazione anche a crediti e debiti di natura diversa (cd. compensazione orizzontale).

2. Avverso l'ordinanza del Tribunale nisseno, M., tramite il difensore di fiducia, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando un unico motivo, con la difesa deduce l'erronea applicazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, art. 43 c.p., art. 111 Cost., osservando che, come affermato da una recente sentenza di questa Corte (il riferimento è alla pronuncia n. 38042 del 13 settembre 2019), l'ambito di applicazione del reato per cui si procede riguarda solo l'omesso pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto e non anche adempimenti di diversa

natura, fra cui i contributi previdenziali e assistenziali.

La diversa interpretazione seguita dai giudici cautelari risulta in contrasto con il principio di legalità, tanto più ove si consideri che la norma incriminatrice è contenuta nel D.Lgs. n. 74 del 2000, volto a disciplinare i reati in materia di

imposte dirette e iva, per cui, in ossequio ai principi di tassatività e determinatezza, non sarebbe corretto estendere l'operatività della fattispecie anche ai pagamenti di diversa natura, come i contributi previdenziali, fermo restando, in ogni caso, che il richiamo dell'art. 10 quater al D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17 sarebbe solo descrittivo dei meccanismi di compensazione.

DIRITTO

Il ricorso è infondato.

1. Come ricordato sia nell'ordinanza del Tribunale, sia nel decreto del G.I.P., rispetto al tema oggetto del ricorso, l'orientamento di questa Sezione della Corte è costante nel ritenere che la compensazione di cui al reato ex D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, 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 (cfr. Sez. 3, n. 13149 del 03/03/2020, Rv. 279118; Sez. 3, n. 8689 del 30/10/2018, dep. 2019, Rv. 275015; Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, dep. 2019, Rv. 275833, e Sez. 3, n. 42462 dell'11/11/2010, Rv. 248754).

2. Ora, non ignora il Collegio che esiste anche una pronuncia di segno contrario, ovvero la sentenza Sez. 1, n. 38042 del 10/05/2019, Rv. 278825, con cui è stato affermato il principio secondo cui, in tema di reati tributari, la condotta di omesso versamento di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater 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 dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, comma 1, in termini incompatibili con obblighi di natura diversa. In definitiva, l'indebito risultato della condotta fraudolenta, ossia l'omesso versamento delle somme dovute, riguarderebbe solamente le imposte sui redditi e sul valore aggiunto e non già, in assenza di pertinenti specificazioni, inadempimenti di altro genere, dei quali l'intero testo normativo non si occupa.

3. Orbene, questa diversa impostazione non appare condivisibile.

Deve ribadirsi, infatti, l'essenza della condotta sanzionata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, anche a seguito della modifica operata dal D.Lgs. n. 158 del 2015, non è rappresentata dall'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate, dal rispetto del limite temporale della detraibilità del credito o dall'utilizzo o meno del modello F24, ma dal ricorso a un istituto applicato nonostante l'assenza di un valido titolo, per cui a rilevare, più che la dimensione formale, è la natura sostanziale dell'operazione realizzata; in tal senso è evidente che il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, stante il richiamo operato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, al D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, 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, 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. Del resto, il D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17 prevede che 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, per cui una restrizione dell'ampio ambito operativo della norma non appare giustificata.

A ciò deve solo aggiungersi che, come già rilevato nella richiamata sentenza Sez. 3, n. 13149 del 03/03/2020, Rv. 279118, non risulta altresì decisivo, nella tesi contraria, il riferimento alla causa di non punibilità del pagamento del debito tributario ex D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, comma 1, che, parificando le tre fattispecie di cui agli artt.

La giurisprudenza: le sentenze per esteso a cura avv. Pasquale Guida

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: ed 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, norma questa dal chiaro intento premiale che non appare idonea a circoscrivere l'ambito di operatività del reato di indebita compensazione; dalla "parificazione" delle tre fattispecie incriminatrici operata dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, comma 1 non discende tuttavia 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; la "parificazione" risiede invece, molto più semplicemente, 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 previsto dal citato, art. 13, comma 2 per i reati dichiarativi, per il quale, ai fini della non punibilità, è necessaria la spontaneità della resipiscenza del contribuente. In definitiva, premesso che non si sono ostacoli letterali e

sistematici alla riferibilità dell'art. 10 quater ai casi di cd. compensazione orizzontale, deve rimarcarsi che l'unica norma richiamata dalla fattispecie incriminatrice è il D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, 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 D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, 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); in conclusione, l'art. 17 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. Alla stregua di tali considerazioni, si impone pertanto il rigetto del ricorso, conseguendo da ciò, ai sensi dell'art. 616 c.p.p., l'onere del ricorrente di provvedere al pagamento delle spese del procedimento.

PQM

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

Così deciso in Roma, il 17 luglio 2020.

Depositato in Cancelleria il 8 ottobre 2020.