

Sentenza n. 48211 del 4 dicembre 2015 (ud 22 gennaio 2015) -

Cassazione Penale, Sez. III - Pres. FIALE Aldo - Est. GRILLO Renato

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. FIALE Aldo - Presidente -

Dott. GRILLO Renato - rel. Consigliere -

Dott. AMORESANO Silvio - Consigliere -

Dott. ANDREAZZA Gastone - Consigliere -

Dott. ACETO Aldo - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso proposto da:

S.P. N. IL (OMISSIS);

avverso la sentenza n. 5649/2012 TRIBUNALE di GENOVA, del 30/09/2013;

visti gli atti, la sentenza e il ricorso;

udita in PUBBLICA UDIENZA del 22/01/2015 la relazione fatta dal Consigliere Dott. RENATO GRILLO;

Udito il Procuratore Generale in persona del Dott. G. Mazzotta, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1.1 Con sentenza del 30 settembre 2013 il Tribunale di Genova in composizione monocratica dichiarava S.P., imputato del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#), (reati accertati, quanto al capo A) il (OMISSIS) e quanto al capo B) il (OMISSIS)) colpevole dei detti reati condannandolo, previa concessione della circostanza attenuante di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 13](#), e ritenuta la continuazione, alla pena, condizionalmente sospesa e con il beneficio della non menzione, di mesi tre di reclusione.

1.2 Per l'annullamento della sentenza ricorre l'imputato a mezzo del proprio difensore, deducendo, con unico articolato motivo, l'inosservanza e/o erronea applicazione della legge penale ([art. 10 quater](#) del D.Lgs. n. 74 del 2000) per avere il Tribunale affermato la responsabilità del S. per una condotta (utilizzo in compensazione di crediti in eccedenza rispetto ai limiti consentiti seguita dall'omesso versamento dell'imposta) non inquadrabile nel paradigma normativo di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#), ma, piuttosto, in quello previsto dal D.Lgs. n. 472 del 1997, [art. 13](#), comma 1. In particolare, la difesa lamenta che l'equiparazione operata dal Tribunale tra chi si procura liquidità omettendo di versare ritenute certificate e chi se la procura sfruttando il meccanismo della compensazione oltre i limiti di legge, è errata in diritto.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è fondato nei termini che seguono. In punto di fatto va ricordato che al S. sono stati contestati due distinti reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#), per avere lo stesso, nella sua qualità di legale rappresentante della GITIESSE GIROTECNICA s.r.l., omesso di versare le ritenute IRPEF e i contributi previdenziali per un ammontare superiore ad Euro 50.000,00 per gli anni di imposta 2007 e 2008, utilizzando in compensazione crediti IVA non spettanti in

quanto eccedenti la misura massima consentita dalla L. n. 388 del 2000, [art. 34](#), comma 1.

2. Il Tribunale, muovendo dal testo del D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#), il quale sanziona, con la pena di cui all'art. 10 bis, stesso D.Lgs., anche chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, [art. 17](#), crediti non spettanti o inesistenti, premessa la distinzione tra il concetto di crediti inesistenti (intendendo per tali quelli fraudolentemente portati in compensazione dal contribuente, pur non essendo fondati su pretese esistenti - fenomeno della c.d. "frode in compensazione"), e la nozione di crediti "non spettanti", tra i quali andrebbero ricompresi anche quelli, pur esistenti, ma inesigibili, ha ritenuto che anche i crediti posti in compensazione oltre i limiti previsti (oggi) dalla L. n. 388 del 2000, [art. 34](#), comma 1, rientrano nella categoria dei crediti non spettanti.

2.1 E' stata, quindi, disattesa la tesi difensiva secondo la quale la norma penale in questione - laddove di parla di crediti non spettanti - andrebbe interpretata in senso restrittivo pena la violazione dell'[art. 25](#) Cost., nel senso che andrebbero considerati come "non spettanti" solo i crediti che esulano dal rapporto tributario fra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

2.2 Il ragionamento del giudice genovese si fonda oltre che sul tenore letterale della norma, anche su un argomento di ordine logico-sistematico costituito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2, [art. 27](#), comma 18, che ha mantenuto la sanzione, sul piano tributario, per i mancati versamenti tanto quando derivino da compensazioni indebite perchè fondate su crediti inesistenti (frode in compensazione), quanto nella ipotesi che derivino da compensazioni che pur fondate su crediti esistenti, sia avvenute "oltre misura" (eccesso di compensazione) così da definirsi pur esse indebite.

2.3 Da tale norma appare chiaro l'intento del legislatore tributario di continuare a ritenere illecita, sotto l'aspetto tributario, la condotta (salvo un diverso trattamento sanzionatorio, meno grave nel caso delle compensazioni in eccesso) di qualunque abuso nella compensazione, ivi compresa la c.d. "compensazione oltre i limiti consentiti".

2.4 Ciò costituisce una implicita riprova del mantenimento della sanzione penale anche per le ipotesi come quella oggi in esame, ancorchè la formula legislativa adoperata, per la sua genericità, possa dar luogo a qualche perplessità interpretativa.

3. La questione di diritto sottoposta oggi all'esame di questa Corte Suprema (questione già prospettata al Giudice di appello che l'ha risolta in senso negativo rispetto alla linea difensiva) consiste nel verificare se nella nozione - volutamente ampia - usata dal legislatore nell'art. 10 quater, del D.Lgs. citato di "crediti non spettanti" rientrino quelli che vengono portati in compensazione dal contribuente quando essi superino i limiti imposti dalla L. n. 388 del 2000, [art. 34](#), comma 1.

3.1 Il D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#), prevede, come è noto, la reclusione da sei mesi a due anni nei confronti di chiunque utilizzi in compensazione, ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, [art. 17](#), crediti non spettanti o inesistenti per un ammontare superiore, per ciascun periodo d'imposta, ad Euro 50.000,00: il richiamo al D.Lgs. n. 471 del 1997, [art. 17](#), fa sì che la indebita compensazione di cui all'art. 10 quater, valga tanto per la compensazione c.d.

"verticale" (quella, cioè, riguardante crediti e debiti afferenti la medesima imposta), quanto per la compensazione c.d. "orizzontale" riguardante crediti e debiti di imposta di natura diversa, in quanto il legislatore tributario dell'epoca aveva ampliato la gamma delle ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie, estendendo tale facoltà anche a crediti e debiti di natura diversa nonché alle somme dovute agli enti previdenziali.

3.2 Ciò detto, occorre anche ricordare che il panorama normativo di riferimento è completato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, [art. 13](#), comma 1, (il c.d. "ravvedimento operoso") come modificato successivamente dalla L. n. 220 del 2010, [art. 1](#), a tenore del quale la sanzione è ridotta, in caso di versamento di quanto dovuto nei termini previsti da tale norma, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza in misura variabile secondo i tempi di versamento.

3.3 Detta disposizione, a sua volta, è stata modificata dalla L. n. 190 del 1914, art. 1, comma 637, (legge di stabilità 2015) con la quale è stata attuata una revisione sostanziale della disciplina del ravvedimento operoso: in particolare, con decorrenza 1 gennaio 2015 risultano ampliati i vincoli temporali entro cui è possibile avvalersi dell'istituto, prevedendosi come unica causa ostativa all'utilizzo dello stesso solo l'avvenuta notifica dell'atto di constatazione dell'irregolarità tributaria e di irrogazione delle sanzioni.

3.4 Tuttavia l'istituto del ravvedimento operoso non ha una specifica refluenza sulla fattispecie penale per la quale opera, invece, il D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 13](#), in concreto applicata dal Tribunale ai fini sanzionatori.

3.5 Proseguendo nella ricognizione delle norme che interessano la fattispecie in esame, va fatto un cenno anche al D.L. n. 185 del 1908 come modificato dalla legge di conversione n. 2 del 28 gennaio 2009, a tenore del quale viene punita con la sanzione amministrativa tributaria in misura variabile la condotta di chi opera indebite compensazioni, ferma restando la pari rilevanza ai fini penali delle compensazioni così dette "orizzontali" e "verticali".

3.6 Dal complesso delle norme così indicate possono sin d'ora trarsi alcune conclusioni confortate dalla giurisprudenza formatasi sulla materia.

4. E' stata, anzitutto, esclusa l'applicabilità del principio di specialità (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, [art. 19](#)) tra il reato di indebita compensazione, previsto dall'art. 10 quater, del D.Lgs. suddetto e l'illecito amministrativo introdotto dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, [art. 27](#), comma 18, (convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2), il quale punisce in via amministrativa l'indebita utilizzazione in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, essendo del tutto diverse le condotte. Il quid pluris che caratterizza la norma penale è costituito, infatti, dalla condotta, diversa ed ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta (Sez. 3^a 11.11.2010 n. 42462, Ragosta e altri, Rv. 248753).

4.1 La stessa decisione contiene anche un riferimento al concetto di compensazione in senso orizzontale e verticale la cui rilevanza penale è assolutamente uguale per entrambe le evenienze.

4.2 Non si rinvencono precedenti significativi sul tema delle compensazioni per crediti non spettanti laddove riferiti a crediti esistenti sul piano oggettivo ma in misura superiore ai limiti massimi previsti dal D.Lgs. n. 471 del 1997, [art. 17](#), come successivamente modificato dalla L. n. 388 del 2000, [art. 34](#) comma 1.

4.3 L'istituto della compensazione tributaria, come ricordato dal Tribunale e come sottolineato dalla stessa difesa del ricorrente, è stato introdotto dal D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, [art. 17](#), che, allo scopo di semplificare l'attività della riscossione, ha ampliato il concetto di compensazione di stampo civilistico, introducendo una nuova tipologia di compensazione in ambito tributario non solo per crediti e debiti di natura tributaria omogenei, ma anche per crediti e debiti della medesima natura eterogenei.

4.4 Il rischio paventato dal Tribunale di "evasione facilitata" quale degenerazione del sistema introdotto dal legislatore tributario, fa sì che accanto ad una categoria di crediti di pronta definizione (i crediti inesistenti) si ponga una categoria ancora più ampia formata dai crediti non spettanti intesi in senso lato, tra i quali rientrerebbero, oltre quelli in senso soggettivo (come dianzi accennato) anche quelli in senso oggettivo (come, per esempio crediti che, seppure formati in riferimento ad un determinato anno di imposta, possono essere tributariamente utilizzati solo nell'anno successivo). A quest'ultima categoria dovrebbero essere equiparati - secondo l'argomentazione prospettata dal Tribunale - anche quelli derivanti da una compensazione oltre i limiti fissati, oggi, dalla L. n. 388 del 2000, [art. 34](#), comma 1, il quale prevede che, con decorrenza dal 1 gennaio 2001, il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, [art. 17](#), ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in lire 1 miliardo per ciascun anno solare (corrispondenti ad Euro 516.456,90), elevato ad Euro 1.000.000,00 per i subappaltatori che nell'anno precedente abbiano effettuato operazioni di reverse charge di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 17](#), comma 6, lett. a), per almeno l'80% del volume di affari.

4.5 Tale parificazione fa sì che la condotta di colui che si procura la liquidità non versando l'imposta dovuta sarebbe esattamente analoga a quella di chi se la procura utilizzando una indebita compensazione eccedente quei limiti previsti dalla menzionata L. n. 388 del 2000, [art. 34](#).

4.6 A tale conclusione il Tribunale perviene accomunando nel concetto di indebito tutto ciò che non è dovuto e dunque, anche crediti che, sia pure esistenti in quanto eccedenti un determinato limite, non spettano ai fini della compensazione.

4.7 In effetti l'espressione "compensazione in eccedenza" cui fa riferimento la L. n. 388 del 2000, [art. 34](#), comma 1, sembra essere concettualmente diversa dall'espressione "credito non spettante", in quanto la non spettanza penalmente rilevante a stretto rigore parrebbe riferirsi al credito in quanto tale e non alla compensazione che, rispetto al primo (che costituisce solo un dato oggettivo), rappresenta una operazione tributaria riferita pur sempre a crediti esistenti e spettanti, seppure non in vista di una compensazione.

4.8 Ritene il Collegio che l'interpretazione di tale concetto risultante dal testo della sentenza impugnata, sia corretta sotto il profilo astratto, anzitutto perchè il concetto di non spettanza

include dal punto di vista logico, tutto ciò che non spetta, ovviamente dal punto di vista tributario; ancora, per la intenzione del legislatore di mantenere ferma la sanzionabilità dal punto di vista tributario di tutte le condotte di compensazione indebita, comprese quindi quelle eccedenti i limiti consentiti, anche se devesi dar atto che nemmeno la L. n. 2 del 2009, [art. 27](#), comma 18, espressamente contiene riferimenti alla ipotesi in discorso. In effetti il legislatore tributario nel mantenere tale distinzione, ha comunque operato una diversificazione del trattamento sanzionatorio tributario tra le condotte fraudolente propriamente dette (crediti inesistenti) e quelle non fraudolente, punite meno gravemente: ma è rimasto fermo il concetto che la non spettanza debba essere riferita non solo ai crediti che esulano dal rapporto tributario fra contribuente ed Amministrazione finanziaria ma anche a quelli che abbiano una attinenza con il rapporto tributario tra i detti soggetti.

4.9 Bisogna tuttavia dar atto che la giurisprudenza tributaria formatasi con riferimento alla fattispecie delle compensazioni in eccedenza non è uniformemente orientata nel senso della sanzionabilità di tale condotta: così, ad esempio, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio Sez. 20[^], con decisione n. 183 pubblicata il 24 novembre 2009 ha escluso che l'ipotesi dell'omesso versamento conseguente a compensazioni in eccesso sia tributariamente sanzionabile; in senso conforme la Commissione Tributaria Provinciale di Modena Sez. 3[^] con decisione n. 49 del 4 giugno 2008, ritenendo che la compensazione dell'IVA oltre il limite massimo previsto non è autonomamente ed espressamente sanzionata dall'ordinamento.

4.10 Il riferimento alla normativa tributaria di settore non appare superfluo in questa sede se si pone mente all'intenzione del legislatore penale tributario di modificare la disciplina sanzionatoria attuale prevedendo una serie di agevolazioni per quelle condotte riferibili alle compensazioni per crediti non spettanti, escluse, invece, per quelle riferibili ai crediti inesistenti.

4.11 In questo direttrice si collocava già l'art. 13, dello schema di decreto legislativo sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente predisposto dal Governo e licenziato nel dicembre 2014, secondo il quale era prevista una modifica del corrispondente D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 13](#), consistente nella diminuzione sino alla metà della pena prevista - per quanto qui rileva - dal D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#), nel caso di estinzione prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado del debito tributario nella sua totalità mediante versamento di quanto dovuto.

4.12 Va dato atto poi del fatto che nelle more del deposito della presente sentenza è stato predisposto altro decreto legislativo delegato in sostituzione di quello precedentemente menzionato, approvato dal Governo il 25 giugno 2015 e poi definitivamente trasfuso nel D.Lgs. n. 158 del 2015, del 24 settembre 2015, nel quale, a conferma del mutato orientamento del legislatore, è stato ridisegnato l'assetto sanzionatorio relativo alla figura delittuosa di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#). Viene ora diversamente sanzionata, come espressamente contemplato dall'art. 9 del detto D.Lgs., la fattispecie della compensazione indebita per crediti non spettanti rispetto a quella per crediti inesistenti, nel senso che, nel primo caso è prevista una pena compresa tra i sei mesi e i due anni di reclusione, mentre nel secondo caso la sanzione è compresa tra un

minimo un anno e sei mesi di reclusione ed un massimo di anni sei anni - art. 9 dello schema di decreto legislativo). A rafforzare il concetto del mutato indirizzo legislativo va anche ricordato che l'art. 11 del predetto D.Lgs. con il quale è stato rivisitato l'originario testo del D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 13](#), prevede al primo comma del novellato art. 13 una espressa causa di non punibilità, per quanto qui rileva, per il reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#), (prima escluso nel testo del precedente schema di decreto legislativo) nel caso di integrale versamento del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

5. Ma al di là di tali notazioni, comunque sintomatiche dell'intento, oggi attuato, del legislatore di mettere ordine in una materia che prestava il fianco a più di una perplessità, resta il fatto che anche sul fronte dell'elemento soggettivo del reato la sentenza impugnata si espone a censure puntualmente dedotte dalla difesa e non adeguatamente valutate dal Tribunale.

5.1 Il giudice di merito, infatti, in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, che richiede il dolo generico, ha circoscritto la propria indagine alla mancata vigilanza da parte dell'imputato dell'operato del commercialista (che a suo dire sarebbe incorso in un errore contabile) ed alla insufficiente attenzione prestata, sempre dall'imputato, all'anomalo accrescimento del volume di affari che avrebbe dovuto indurre l'imputato a ritenere che tale evento era imputabile soltanto a quella erronea compensazione.

5.2 Ritiene il Collegio che la prospettazione della buona fede da parte della difesa avrebbe invece dovuto indurre il Tribunale ad approfondire il tema tenendo conto non solo delle oggettive difficoltà di interpretazione della norma a causa della generica formula adoperata dal legislatore, ma anche degli orientamenti emersi sullo specifico tema nella giurisprudenza tributaria formatasi sulla materia.

5.3 Ma vi è di più: da parte del Tribunale non è stata attentamente valutata - pur se accennata - la questione relativa al versamento spontaneo della imposta dovuta in conseguenza del superamento del plafond di Euro 516.456,90. Il Tribunale da atto dell'avvenuto spontaneo versamento ma nulla specifica in ordine ai tempi in cui questo versamento è stato effettuato e, in definitiva, in ordine a quei limiti preclusivi previsti dal menzionato D.Lgs. n. 471 del 1997, [art. 13](#): tema, questo, che riporta alle considerazioni dianzi svolte in ordine alle recenti iniziative legislative intraprese per un riordino della materia delle compensazioni indebite dal punto di vista penale.

6. In questo senso appare pertinente, diversamente da come opinato dal Tribunale, il richiamo alla decisione di questa Suprema Corte che si è soffermata su un particolare aspetto del citato D.Lgs. n. 417 del 1997, art. 13.

6.1 Con tale decisione questa Sezione ha inteso precisare che - esclusa la possibilità di configurare nel caso di compensazioni indebite per crediti inesistenti l'ipotesi originariamente delineata della truffa ex [art. 640](#) c.p., e ritenuta, invece, astrattamente configurabile la fattispecie delittuosa di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#), - emergeva pacificamente la circostanza che non si trattava di crediti inesistenti, ma semplicemente di crediti non ancora validamente utilizzabili in compensazione e che l'imputato aveva provveduto a versare tempestivamente, vale a dire prima della scadenza del termine previsto per il versamento dell'IVA, le somme dovute che

erano state inserite in un mod. F24 contenente, però, dati errati che avevano determinato la perseguibilità penale. Sulla base di tali argomentazioni la Corte Suprema ha ritenuto non configurato il reato per essere la condotta non riconducibile all'ipotesi delittuosa residua (cioè quella di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, [art. 10 quater](#)) (Sez. 3^ 12.9.2013 n. 37350, Scirocco n.m.).

6.2 Sulla base di tali considerazioni e tenuto conto che si versa in una ipotesi di ricorso "per saltum" si impone l'annullamento della sentenza con rinvio alla Corte di Appello di Genova, che in tale sede dovrà più approfonditamente valutare la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato a carico dell'imputato, alla luce delle principi di diritto enunciati da questa Corte Suprema.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio alla Corte di Appello di Genova.

Così deciso in Roma, il 22 gennaio 2015.

Depositato in Cancelleria il 4 dicembre 2015