

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 32330 Anno 2022**

**Presidente: RAMACCI LUCA**

**Relatore: CORBO ANTONIO**

**Data Udiienza: 15/07/2022**

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

\_\_\_\_\_

avverso l'ordinanza in data 01/12/2021 del Tribunale di Roma

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Valentina Manuali, che ha concluso per il rigetto del ricorso;

udito, per il ricorrente, l'avvocato \_\_\_\_\_, in sostituzione dell'avvocato \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con ordinanza emessa in data 1° dicembre 2021, e depositata il 18 dicembre 2021, il Tribunale di Roma, pronunciando in materia di misure cautelari reali, ha respinto la richiesta di riesame presentata da \_\_\_\_\_ avverso il decreto di sequestro preventivo a fini di confisca emesso dal G.I.P. del Tribunale



di Velletri in data 5 novembre 2021 nella parte relativa al medesimo e con specifico riguardo a tre polizze, per un valore complessivamente pari a 1.003.618,71 euro.

Il reato per il quale è stato effettuato il sequestro è quello di indebita compensazione, ex art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000, che si ipotizza commesso da [REDACTED] quale amministratore di fatto della società [REDACTED], in concorso con altri, tra cui [REDACTED] amministratrice di diritto della medesima persona giuridica, con riferimento a 160.920,39 euro per l'anno 2019 e a 1.463.718,06 euro per l'anno 2020, mediante l'utilizzo in compensazione di inesistenti crediti di ricerca e di sviluppo a fronte di debiti per IVA e per contributi assistenziali e previdenziali.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso l'ordinanza indicata in epigrafe [REDACTED] con atto sottoscritto dall'avvocato [REDACTED], articolando tre motivi.

2.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 nonché 17 d.lgs. n. 241 del 1997, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., avendo riguardo alla ritenuta configurabilità del reato di indebita compensazione.

Si deduce che il reato di compensazione indebita è configurabile esclusivamente con riguardo a debiti per imposte dirette ed IVA, ma non anche con riguardo a debiti per contributi assistenziali e previdenziali.

Si espone, a fondamento di questa conclusione, che: -) l'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 è inserito in un testo normativo intitolato «nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto» (si citano Sez. 1, n. 38042 del 2019, e Sez. 3, n. 8689 del 2019); -) la causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, riferita espressamente anche all'art. 10-*quater* cit., richiama «le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché dal ravvedimento operoso», ossia istituti codificati dall'art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997 ed inapplicabili alla disciplina degli obblighi di versamento di contributi previdenziali e assistenziali, e ricollega gli «importi dovuti» di cui deve avvenire l'integrale pagamento ai «debiti tributari»; -) la circostanza attenuante di cui all'art. 13-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000 è configurata esattamente nello stesso modo.

Si osserva, inoltre, che questa ricostruzione ermeneutica non è posta in crisi dalla presenza, nel medesimo d.lgs. n. 74 del 2000, delle disposizioni di cui all'art. 10-*bis* e all'art. 11, comma 2. Si premette che, secondo la tesi favorevole all'interpretazione estensiva dell'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000, le disposizioni di cui all'art. 10-*bis* e all'art. 11, comma 2, d.lgs. cit. attribuiscono rilevanza anche alla evasione di debiti diversi da quelli in materia di imposte dirette

e di IVA. Si osserva, in contrario, che dette disposizioni si riferiscono comunque a tributi, e, quindi, non possono riguardare i contributi previdenziali e assistenziali: l'art. 10-*bis* cit. ha riguardo all'omesso versamento delle ritenute di imposta, e quindi alle imposte sui redditi; l'art. 11, comma 2, cit. fa riferimento alla transazione fiscale di cui all'art. 182-*ter* l. fall. il cui nucleo centrale è costituito da quegli elementi indicati dall'art. 1 d.lgs. n. 74 del 2000, attinenti, perciò, alle imposte dirette o all'IVA.

2.2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 321, comma 1, e 125, comma 3, cod. proc. pen., a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) e c), cod. proc. pen., avendo riguardo alla ritenuta sussistenza del *fumus commissi delicti* del reato di indebita compensazione e di una reale motivazione in proposito.

Si deduce che l'ordinanza impugnata in questa sede non solo è priva di autonoma motivazione rispetto al provvedimento di sequestro preventivo disposto in via d'urgenza dal P.M., così come già il provvedimento del G.i.p., ma non si è nemmeno confrontata con le censure espressamente formulate dalla difesa. Si rappresenta, in primo luogo, che non vi è stato alcun rilievo in risposta all'argomento concernente l'effettività delle attività di ricerca e di sviluppo svolte da [REDACTED] e per le quali erano stati investiti 2.349.522,31 euro, sebbene detta effettività fosse stata riconosciuta anche dalla richiesta di sequestro a pag. 37. Si segnala, in secondo luogo, che, per accertare l'inesistenza del credito, sarebbe stato necessario acquisire il parere del Ministero dello Sviluppo Economico con riguardo alla specifica vicenda in esame, a norma dell'art. 3, comma 12, d.l. n. 145 del 2013 e dell'art. 8 D.M. 27 maggio 2015, come riconosce la giurisprudenza delle Commissioni tributarie, tanto più se si considera la copiosa documentazione presentata da [REDACTED]. Si precisa che tali argomenti avrebbero dovuto indurre a ritenere applicabile la causa di non punibilità di cui all'art. 15 d.lgs. n. 74 del 2000, o, al più, la riqualificazione del fatto a norma dell'art. 10-*quater*, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000, con conseguente applicabilità delle procedure conciliative di cui all'art. 13 medesimo d.lgs., nella specie attivate.

2.3. Con il terzo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 321, comma 1, e 125, comma 3, cod. proc. pen., a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) e c), cod. proc. pen., avendo riguardo alla motivazione meramente apparente in ordine al *periculum in mora*.

Si deduce che l'ordinanza impugnata ha illegittimamente ritenuto ravvisabile il *periculum in mora*, in quanto ha erroneamente giudicato la vendita delle quote della società [REDACTED] da parte di [REDACTED] alla società [REDACTED] una operazione avente «natura dispersiva», ed ha omesso di considerare sia gli elementi indicativi della solidità patrimoniale

di [REDACTED] sia l'assenza di ulteriori atti di alienazione da parte del ricorrente.

Per quanto concerne la vendita delle quote di [REDACTED] [REDACTED] nella società [REDACTED] si premette che l'operazione è stata ritenuta di «natura dispersiva» perché: -) [REDACTED] non era estranea a [REDACTED] in quanto amministrata da [REDACTED] fino al 29 settembre 2021; -) [REDACTED] operava in un settore merceologico diverso da quello di azione di [REDACTED] -) sul conto corrente della società [REDACTED] [REDACTED] al momento dell'esecuzione del sequestro, è stato rinvenuto il modestissimo saldo attivo di 4.762,72 euro. Si premette, inoltre, che l'obbligo di motivazione in ordine al *periculum in mora* è affermato anche dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite (si cita Sez. U, n. 36959 del 2021), che il *periculum in mora* attiene al rischio che il bene da sottoporre ad ablazione potrebbe essere modificato, disperso, deteriorato, utilizzato od alienato, e che, nello specifico caso dei reati tributari, il profitto illecito confiscabile è costituito dal risparmio di spesa e quindi si identifica o in somme di denaro o in beni costituenti valore equivalente di tale profitto, il *periculum in mora* riguarda il pericolo di diminuzione patrimoniale. Si osserva, quindi, che: -) la vendita delle quote di cui sopra è avvenuta per il prezzo di 183.840,00 euro e non è stato addotto alcun elemento idoneo a far dubitare della effettività del versamento della somma agli alienanti o della congruità di tale prezzo; -) [REDACTED] non è mai stata amministratrice della [REDACTED] come ha affermato il Tribunale travisando il contenuto dell'annotazione di polizia giudiziaria del 21 ottobre 2021, e come risulta anche dal verbale di assemblea di [REDACTED] del 29 settembre 2021; -) il diverso settore merceologico di operatività di [REDACTED] rispetto a [REDACTED] [REDACTED] e la modestia del saldo attivo di questa al momento del sequestro sono elementi inconferenti ai fini della dimostrazione del *periculum in mora* rispetto al patrimonio di [REDACTED] proprio perché [REDACTED] è soggetto del tutto terzo rispetto a costoro.

Per quanto attiene ai profili non considerati nell'ordinanza impugnata, si evidenzia che: -) la solidità patrimoniale di [REDACTED] è stata documentata anche attraverso report [REDACTED] depositato in allegato alla richiesta di riesame; -) [REDACTED] non hanno compiuto alcun atto idoneo ad occultare o depauperare il loro patrimonio, nonostante la verifica fiscale sia iniziata nel novembre 2020, quindi un anno prima dei provvedimenti di sequestro.

#### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il ricorso è nel complesso infondato per le ragioni di seguito precisate.



2. Infondate sono le censure esposte nel primo motivo, che contestano la configurabilità del reato di cui all'art. 10-*quater*, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, deducendo che, ai fini dell'integrazione di esso non può rilevare una compensazione tra crediti tributari e debiti per contributi previdenziali o assistenziali, come nel caso di specie.

2.1. Secondo l'ormai ampiamente consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 riguarda l'omesso versamento di somme di denaro attinente a debiti, sia tributari, sia di altra natura, per il cui pagamento debba essere utilizzato il modello di versamento unitario (cfr., tra le tantissime: Sez. 3, n. 23083 del 22/02/2022, Beoni, Rv. 283236-01; Sez. 6, n. 37085 del 28/09/2021, De Maio, Rv. 281958-01; Sez. 3, n. 389 del 18/09/2020, dep. 2021, Scalvini, Rv. 280776-01).

È rimasta isolata l'affermazione secondo cui la condotta di omesso versamento di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 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 (così Sez. 1, n. 38042 del 10/05/2019, Santoro, Rv. 278825-01).

2.2. La decisione secondo cui 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 richiama in primo luogo la collocazione della fattispecie all'interno di un decreto legislativo che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Rileva, poi, che le «disposizioni comuni» contenute nel Titolo III del d.lgs. n. 74 del 2000, «quando specificano gli importi dovuti così come presi in considerazione dalle previsioni incriminatrici, si confrontano unicamente con debiti tributari e imposte evase» (così Sez. 1, n. 38042 del 2019, cit.). In particolare, sottolinea che l'art. 13, comma 1, d.lgs. cit., «riferendosi indistintamente alle fattispecie incriminatrici previste dagli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, disciplina[...] la speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario in termini che non possono avere alcuna compatibilità con obblighi come quelli relativi ai contributi previdenziali e assistenziali».

2.3. A fondamento dell'indirizzo prevalente, si rappresenta, innanzitutto, che la *ratio* della disposizione di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 si ravvisa «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 tributari», e 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» (così Sez. 3, n. 389 del 2021, cit., richiamata testualmente da Sez. 3, n. 23083 del 2022, cit.).

Si aggiunge, poi, che la soluzione interpretativa dell'applicazione della fattispecie di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 anche alle compensazioni di debiti tributari con altri debiti, come appunto quelli assistenziali o previdenziali, è coerente con il tenore testuale della disposizione che non richiede, al fine dell'integrazione del reato, il dolo specifico di evasione d'imposta, né limita l'oggetto dell'omesso versamento («le somme dovute») a quelle dovute a titolo di imposta (per questi rilievi, specificamente, Sez. 3, n. 23083 del 2022, cit.).

Si osserva, ancora, che nessun ostacolo all'interpretazione accolta discende dall'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, perché «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», e perché, quindi, la «parificazione tra le fattispecie degli art. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* [prevista dall'art. 13, comma 1, cit.] risiede [...] 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» (così Sez. 3, n. 389 del 2021, cit., richiamata testualmente da Sez. 3, n. 23083 del 2022, cit.).

Si segnala, inoltre, che l'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000 fa rinvio alla disciplina del meccanismo di compensazione dettata dall'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e che questa disciplina, in particolare, stabilisce che ciascun contribuente che intenda utilizzare un modello di versamento unitario delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, può operare la compensazione dei crediti e dei debiti riguardanti lo stesso periodo: ciò anche se i crediti e i debiti sono concernenti non solo le imposte sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto, ma



pure i contributi previdenziali e assistenziali dovuti dai titolari di posizione assicurativa, dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, oltre a taluni specifici premi assicurativi, imposte, tasse o addizionali previste da leggi speciali (Sez. 6, n. 37085 del 2021, cit.).

2.4. Il Collegio ritiene di aderire all'indirizzo ampiamente maggioritario, in forza del quale il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 riguarda l'omesso versamento di somme di denaro attinente a debiti, sia tributari, sia di altra natura, per il cui pagamento debba essere utilizzato il modello di versamento unitario.

Le persuasive ragioni addotte dalle decisioni che accolgono l'indirizzo appena indicato rispondono compiutamente anche alle deduzioni formulate dal ricorrente a sostegno dell'opposta soluzione.

Il Collegio, poi, reputa opportuno sottolineare che l'indebita compensazione effettuata a norma dell'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 offende gli interessi dell'Erario ed incide direttamente sulla riscossione delle imposte dirette e dell'IVA, anche quando il credito inesistente si riferisce alle imposte dirette o all'IVA e viene utilizzato per elidere un debito di altra natura, ovvero quando il credito inesistente non si riferisce alle imposte dirette o all'IVA, ma viene utilizzato per elidere il debito esistente a titolo di imposte dirette o di IVA.

Anche in queste ipotesi, infatti, il contribuente sottrae all'Erario somme di pertinenza dell'Amministrazione finanziaria a titolo di imposte dirette o di IVA, facendole riversare ad altri enti o ad altri comparti dell'Amministrazione per estinguere i suoi debiti, ovvero impedisce all'Erario di incassare somme dovute a titolo di imposte dirette o di IVA opponendo crediti inesistenti di altra natura.

3. Manifestamente infondate sono le censure formulate nel secondo motivo, che contestano l'affermazione secondo cui il credito utilizzato nella compensazione, relativo ad attività di ricerca e sviluppo, sarebbe inesistente, deducendo che l'ordinanza impugnata non avrebbe risposto alle specifiche doglianze, evidenziando l'effettività di tale credito e la necessità di acquisire il parere del Ministero dello Sviluppo Economico per accertarne l'inesistenza.

L'ordinanza impugnata ha spiegato che il credito utilizzato in compensazione dalla società [REDACTED] deve ritenersi inesistente perché, secondo quanto emerso dagli accertamenti di polizia giudiziaria: -) l'attività di ricerca e sviluppo posta a base del credito non era descritta in maniera sufficiente; -) non vi erano documenti che attestavano la descrizione delle attività concretamente svolte; -) non era stata sviluppata alcuna App mobile; -) non vi era traccia di corrispondenza telematica per le interlocuzioni; -) l'impresa aveva già in uso programmi gestionali dedicati alla logistica e ai trasporti. Ha anche puntualmente indicato le ragioni per

cui ritenere che il ricorrente, al momento dei fatti, fosse amministratore di fatto della società [redacted] evidenziando in particolare che lo stesso aveva un ufficio in azienda, era depositario delle scritture contabili dell'impresa, era socio della stessa nella misura del 50%, ed aveva trasmesso i Mod. F24 mediante i quali erano state effettuate le indebite compensazioni per cui si è proceduto al sequestro.

In questo modo, l'ordinanza impugnata ha indicato in modo puntuale perché deve ritenersi la sussistenza del *fumus commissi delicti*; né la difesa ha richiamato e documentato elementi fattuali incompatibili con la ricostruzione accolta dal Tribunale e da questo non esaminati.

Del tutto destituita di fondamento, poi, è la deduzione concernente la necessità di acquisire il parere del Ministero dello Sviluppo Economico, a norma dell'art. 3, comma 12, d.l. n. 145 del 2013 e dell'art. 8 D.M. 27 maggio 2015, per accertare l'inesistenza del credito utilizzato in compensazione. Le disposizioni indicate, infatti, si limitano a prevedere i controlli da effettuare in sede amministrativa ai fini della verifica della effettività dei crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, ma non stabiliscono alcuna "riserva di accertamento" amministrativa pregiudiziale rispetto alle valutazioni del giudice penale. D'altro canto, il sistema processuale penale, in particolare in forza del combinato disposto degli artt. 2, 3 e 479 cod. proc. pen., esclude limiti o vincoli ai poteri decisori del giudice penale, anche in relazione alle questioni pregiudiziali, e, salvo specifiche eccezioni, persino se in relazione ad esse sia pendente un giudizio civile o amministrativo.

4. Manifestamente infondate sono anche le censure enunciate nel terzo motivo, le quali contestano l'affermazione della sussistenza del *periculum in mora*, deducendo che l'ordinanza impugnata avrebbe ravvisato il rischio di dispersione dei beni da sottoporre a confisca sulla base di circostanze inesatte o inconferenti.

L'ordinanza impugnata indica in maniera analitica gli elementi da cui desume la necessità dell'adozione del sequestro. Segnala, in particolare, che: -) le quote di partecipazione nella [redacted] sono state cedute in data 30 settembre 2021, dopo la notificazione degli avvisi di accertamento e durante la pendenza del procedimento penale alla società [redacted], della quale era stata legale rappresentante fino al 29 settembre 2021 [redacted] -) la società [redacted] e la società [redacted] operano in settori di attività diversi, avendo come oggetto sociale la prima l'installazione di impianti elettrici, e la seconda il trasporto di merci su strada; -) sul conto corrente della società [redacted] [redacted] al momento dell'esecuzione del sequestro, in data 9 novembre 2021, era presente un saldo pari a soli 4.762,72 euro.



La motivazione indicata non può dirsi inesistente o meramente apparente, anche a voler ritenere accertato che [REDACTED] non è mai stata legale rappresentante della [REDACTED]. Invero, da un lato, la modestia del saldo disponibile sul conto della società [REDACTED] al momento dell'esecuzione del sequestro, lascia presumere la pratica impossibilità di recuperare il profitto del reato presso l'ente immediatamente beneficiario dell'illecito, in quanto pari ad oltre 1.600.000,00 euro, e, quindi, l'esigenza di ricorrere, in prospettiva alla confisca di beni degli autori del reato, quale è, secondo l'ipotesi accusatoria, il ricorrente. Dall'altro, la cessione delle partecipazioni societarie da parte del ricorrente può essere legittimamente valorizzata come fatto indicativo della tendenza a liquidare gli assetti patrimoniali e a rendere impossibile o difficoltoso, in tutto o in parte, il recupero del profitto del reato.

5. Alla complessiva infondatezza delle censure segue il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

**P.Q.M.**

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

Così deciso il 15/07/2022