

Penale Sent. Sez. 3 Num. 25336 Anno 2019

Presidente: LIBERATI GIOVANNI

Relatore: GAI EMANUELA

Data Udiienza: 10/04/2019

SENTENZA

sul ricorso proposto da
Ghelardini Gianpietro, nato a Roma il 30/01/1955

avverso la sentenza del 08/06/2017 della Corte d'appello di Roma

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Domenico Seccia, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso;
udito per l'imputato l'avv. L. D'Amico che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Roma, in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Roma, appellata da Gianpietro Ghelardini e altri, previa dichiarazione di non doversi procedere nei suoi confronti, in ordine ai capi A1) e B1) relativamente alle compensazioni effettuate sino al 16/11/2009, perché estinti per prescrizione, ha rideterminato la pena al medesimo inflitta, in anni uno e mesi quattro di reclusione, in ordine ai reati di cui all'art. 10- quater d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, di cui ai capi A1) e B1), quanto alle indebite compensazioni successive al 16/11/2009.

Con la medesima sentenza, la Corte d'appello, ha ridotto l'ammontare della confisca a € 89.782,61 ed ha concesso all'imputato il beneficio della sospensione condizionale della pena.

2. Avverso la sentenza ha presentato ricorso l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, e ne ha chiesto l'annullamento per i seguenti motivi enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.:

2.1. Con il primo motivo denuncia la violazione di legge in relazione all'art. 10 quater d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, art. 157 e ss. cod.proc.pen.

Secondo il ricorrente il reato di indebita compensazione sarebbe un reato di natura istantanea ed il momento consumativo coinciderebbe con la presentazione del Mod. F24, con il quale sono state effettuate le indebite compensazioni, e, qualora vi sia il superamento della soglia di € 50.000,00, sarebbe integrato il reato. Nel caso in cui, nel corso del medesimo anno di imposta siano state effettuate più compensazioni superiori alla soglia di ^{punibilità} ~~pubblicità~~ non di meno il reato sarebbe unico, al più aggravato dall'entità del danno. Il reato si configurerebbe, dunque, solo nel momento in cui si procede, per lo stesso periodo d'imposta, alla compensazione di ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore alla soglia di rilevanza di euro 50.000. Ne consegue che, qualora nello stesso periodo di imposta, una volta superata la soglia di punibilità, dovessero seguire altre presentazioni di mod. F24, queste non costituirebbero un nuovo reato, ma solo l'aggravamento del reato già commesso. Consegue che, nel caso in esame, la soglia di punibilità era già stata superata, in entrambi i capi di imputazione, con la compensazione eseguita 16 aprile 2009, conseguentemente entrambi i - residui - reati di cui alle importazioni sub A1) e B1), sarebbero già stati prescritti alla data del 16 ottobre 2016, essendo le ulteriori compensazioni inferiori alla soglia di punibilità.

2.2. Con il secondo motivo deduce la violazione di cui all'art. 606 comma 1 lett. e) cod.proc.pen., in relazione alla manifesta illogicità e contraddittorietà della motivazione sull'elemento soggettivo del reato, desunto dalla circostanza che l'imputato, con l'invio della seconda dichiarazione dei redditi della società per correggere l'indicazione del nominativo dell'amministratore, con l'inserimento del suo, si sarebbe intestato le false operazioni ivi riportate e commesse in epoca precedente. Manifestamente illogica sarebbe tale motivazione, al contrario, proprio la circostanza dell'invio della seconda dichiarazione, unita al fatto che il Ghelardini era succeduto nella carica di legale rappresentante solo nel settembre 2009, senza alcun coinvolgimento nel confezionamento delle false fatture, proverebbe la sua buona fede, in relazione alla compensazione con crediti



inesistenti. La corte territoriale avrebbe così condannato l'imputato in base ad una responsabilità di posizione. Di poi, non avrebbe dimostrato il superamento della soglia di punibilità con riguardo alle tre compensazioni operate nel dicembre 2009 (rispettivamente in data 10, 13 e 15 dicembre 2009) per le quali ha confermato la condanna.

2.3. Con il terzo motivo deduce la violazione di cui all'art. 606 comma 1 lett. e) cod.proc.pen. in relazione alla mancanza di motivazione sul riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, richieste nei motivi di appello.

3. Il Procuratore Generale ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il primo motivo di ricorso è fondato, nei limiti e nei termini di cui in motivazione, e il suo accoglimento comporta l'annullamento della sentenza senza rinvio per prescrizione dei reati.

5. Va premesso che la condotta del reato di cui all'art. 10- quater del d. lgs. n. 74 del 2000 è integrata dal mancato versamento di somme dovute utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, crediti non spettanti o inesistenti. Ne consegue che non è sufficiente, ad integrare il reato, un mancato versamento, ma occorre che lo stesso risulti, a monte, formalmente "giustificato" da una operazione di compensazione tra le somme dovute all'erario e crediti verso il contribuente, in realtà non spettanti od inesistenti. Del resto, è proprio la condotta, necessaria, di compensazione ad esprimere la componente decettiva o di frode insita nella fattispecie e che rappresenta il *quid pluris* che differenzia il reato di cui all'art. 10-quater cit. rispetto ad una fattispecie di mero omesso versamento.

Consegue che il delitto di cui all'art. 10-quater del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione, per un importo superiore alla soglia di punibilità, pari a € 50.000,00 di imposta, e con riferimento al singolo periodo d'imposta, si consuma, dunque, al momento della presentazione del modello F24, essendo questa la condotta con la quale si realizza l'indebita compensazione, ai sensi della normativa fiscale relativa (art. 17, d.lgs. n. 241 del 1997), non richiedendo, la norma, la presentazione della dichiarazione annuale da parte del contribuente, non menzionata nell'art. 10 - quater d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 (cfr. sentenza ~~Corte costituzionale~~ n. 35 del 2018 della Corte costituzionale che, dichiarando non fondata questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 quater nel testo anteriore alle modifiche operate dal d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158, in relazione, quanto alla diversa soglia di punibilità, ad

un preteso trattamento irragionevolmente deteriore rispetto a quello riservato al reato di dichiarazione infedele).

6. La giurisprudenza di Questa Corte di legittimità ha, infatti, chiarito che ciò che penalmente rileva è il momento del mancato versamento causato dall'indebita compensazione e non già quello della successiva dichiarazione reddituale, perfezionandosi la condotta decettiva del contribuente proprio per effetto dell'utilizzo del modello di versamento in questione (Sez. 3, n. 4958 del 11/10/2018, Cappello, Rv. 274854 - 01; Sez. 3, n. 15236 del 16/01/2015, Chiarolla, Rv. 263051 - 01).

In tale ambito, con la condotta attiva, ovvero il pagamento mediante presentazione del mod. F24, contenente l'indebita compensazione, il contribuente realizza l'omesso versamento degli importi che l'erario legittimamente attende di ricevere, e che non riceve per effetto delle indebite compensazioni. Trattasi di un reato di danno patrimoniale consistito nell'omesso versamento di quanto dovuto all'erario per effetto della condotta di compensazione indebita (mediante pagamento con il Mod. F24).

7. Il contenuto offensivo dell'illecito si coglie laddove il legislatore ha inteso punire l'omesso versamento di imposte di sua spettanza e che, in forza dell'affidamento che l'amministrazione finanziaria dà al contribuente di evitare anticipazioni di imposte che gli consente di compensare, egli non versa, punendo, così, l'omissione del versamento di quanto dovuto, per effetto della indebita compensazione. Aniché confidare sui meccanismi di accertamento in sede tributaria, il legislatore, dopo aver consentito al contribuente di evitare anticipi di pagamento non dovuti mediante compensazione, aveva introdotto, con l'articolo 35 comma 7 del d.l. 223 del 2006, convertito con modificazioni nella legge 248 del 2006, poi modificato dall'art. 9 del d.lgs n. 158 del 2015, il reato di cui all'art. 10 - quater d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, che punisce, ora, chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti per un importo annuo superiore a € 50.000,00.

Per effetto dell'integrale riscrittura della norma, nel primo comma, la fattispecie originaria è confermata nella sostanza, ma ridisegnata in maniera autonoma, eliminando il richiamo all'art. 10-bis e prevedendo che la sanzione della reclusione da sei mesi a due anni prevista per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, del d. lgs. 9 luglio 1997, n.241, crediti "non spettanti", scatti solo al superamento di una soglia di punibilità, determinata in € 50.000,00.

Con il secondo comma è invece punita più gravemente, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, la fattispecie, maggiormente offensiva, di utilizzo in



compensazione, sempre ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, di crediti "inesistenti" per un importo annuo superiore ai € 50.000,00.

8. Pertanto, nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori a tale soglia, la figura illecita in esame non può ritenersi integrata in quanto il reato si configura solo nel momento in cui si procede, per lo stesso periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore alla soglia di rilevanza di € 50.000,00 (Sez. 3, n. 7662 del 14/12/2011, Moretti, Rv. 251975 - 01). Essendo rimasto immutato il nucleo essenziale della punizione, ovvero l'omesso versamento delle imposte dovute per effetto dell'indebita compensazione, come ribadito da Sez. 3, n. 4958 del 2018, il reato si configura nel momento in cui, tramite l'inoltro del mod. F24, si opera la compensazione che supera la soglia di punibilità, ovvero, nel successivo momento in cui si procede, per lo stesso periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore alla soglia di rilevanza di € 50.000,00, non rilevando il momento della presentazione annuale, non richiesta dalla norma penale.

9. Nel caso in esame, la Corte d'appello ha ritenuto che il momento consumativo del reato era individuato nel superamento della soglia di punibilità, avvenuta con la quarta compensazione, operata con il riferimento anno di imposta 2008, al 16/04/2009, ma la consumazione doveva essere fissata con l'ultima compensazione avvenuta il 16/12/2009, data nella quale il ricorrente aveva già assunto la carica di amministratore (16 settembre 2009) e, quindi, a pochi giorni di distanza dalla trasmissione del Modello unico 2008, e, nella qualità di legale rappresentante della Futura Edile 2008 srl e Tecno edile srl, aveva beneficiato delle compensazioni, avendo posto in essere personalmente le 9 compensazioni indicate nei prospetti allegati dal 01/10/2009 al 16/12/2009.

10. Ritiene il Collegio che la Corte d'appello, pur muovendo dalla corretta individuazione del momento consumativo del reato, non abbia argomentato, nel caso concreto, il superamento della soglia di punibilità con riguardo alle compensazioni attribuibili al ricorrente.

La corte distrettuale, dopo aver rilevato il superamento della soglia alla quarta compensazione avvenuta, per entrambe le società, al 16/04/2009 (certamente non riferibile al ricorrente che aveva assunto la carica sociale solo nel settembre 2009), ha dichiarato la prescrizione del reato per le compensazioni, per entrambe

le società, sino al 16/11/2009. Ora, tenuto conto che il ricorrente ha assunto la carica di legale rappresentante nel settembre 2009, da cui l'attribuibilità al medesimo della presentazione del mod.24 con le operate³ compensazioni da quella data, e del fatto che la dichiarazione di prescrizione ha coperto le compensazioni indebite sino al 16/11/2009, è mancato l'accertamento del superamento della soglia di punibilità con riguardo alle medesime.

L'accertamento è ora precluso dalla circostanza che è maturata la prescrizione del reato nelle more del giudizio di legittimità, tenuto conto dei termini di cui agli artt. 157-161 cod.pen., di anni sette e mesi sei, al 16/10/2017.

Il rilevamento in sede di legittimità della sopravvenuta prescrizione del reato unitamente ad un vizio di motivazione della sentenza di condanna impugnata in ordine alla responsabilità dell'imputato comporta l'annullamento senza rinvio della sentenza stessa (Sez. 4, n. 29627 del 21/04/2016, Silva, Rv. 267844; Sez. 2, n. 32577 del 27/04/2010, Preti, Rv. 247973).

11. La sentenza va annullata senza rinvio per essere i residui reati estinti per prescrizione. Restano assorbiti gli altri motivi di ricorso.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata perché i reati sono estinti per prescrizione.

Così deciso il 10/04/2019

Il Consigliere estensore
Emanuela Gar

Il Presidente
Giovanni Liberati

