

Inversione di rotta della Cassazione: il pareggio tra poste attive e passive evita la confisca

# Credito, è effetto colpo di spugna

## La compensazione cancella il debito e il profitto del reato

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

**A**nche la compensazione con un credito d'imposta consente di ridurre il sequestro preventivo in quanto incide sul profitto del reato: a stabilirlo la sentenza del 7 luglio 2021 n. 25792, con cui la terza sezione penale della Suprema corte è tornata a occuparsi, ribaltando un precedente indirizzo, dell'istituto della compensazione tra poste attive e poste passive quale strumento di estinzione del debito tributario.

Ha così annullato l'ordinanza che aveva rigettato la richiesta di revoca parziale di sequestro preventivo, presentata dall'indagato in un procedimento penale per dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false, e fondata sulla circostanza che tra il debitore e l'erario a seguito di concordato il debito era stato «pagato» attraverso compensazione.

**Il caso.** Nel caso di specie il Tribunale di Roma, operando in funzione di giudice del riesame, aveva confermato la decisione del giudice per le indagini preliminari e quindi rigettato l'istanza di parziale revoca del sequestro preventivo che aveva a oggetto il profitto dei reati tributari di frode fiscale per i quali una pluralità di indagati, quali amministratori di diritto e di fatto di un consorzio, erano sottoposti a procedimento penale.

Specificamente, era stato disposto il sequestro preventivo, ai fini della confisca diretta, dei beni nella disponibilità del consorzio costituenti il profitto immediato dei reati in provvisoria contestazione, nonché, ai fini della confisca per equivalente, dei beni degli indagati e di quelli nella loro disponibilità sino alla concorrenza di circa due milioni e mezzo di euro.

**La tesi del Tribunale sulla (ir)rilevanza della compensazione.** Tuttavia, le difese avevano chiesto una rideterminazione del quantum sequestrato, poiché, essendo intervenuto atto di concordato tributario fra l'Agenzia delle entrate e il consorzio, il debito tributario era stato assolto.

Ma tale richiesta era stata disattesa dal Gip, in quanto l'importo dovuto non era stato corrisposto attraverso un pagamento ma tramite compensazione di crediti vantati dal consorzio, ritenendo altresì dirimente che una parte dei debiti compensati non riguardavano l'Iva ma altri tributi non oggetto di contestazione penale.

A diversa determinazione

### Compensazione e sequestro preventivo

<b>La questione di rilievo</b>	La compensazione con un credito d'imposta consente di ridurre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca del profitto del reato tributario?
<b>Un precedente indirizzo</b>	Un precedente indirizzo negava tale possibilità, affermando che: <ul style="list-style-type: none"> <li>• la compensazione legale del debito iva con crediti vantati dal contribuente non costituisce una forma di pagamento rilevante ai fini penali</li> <li>• trattandosi di modo di estinzione della obbligazione diverso dall'adempimento</li> </ul>
<b>Il cambio di rotta della Cassazione</b>	Come chiarito da Cass. pen. 25792/2021, in un caso in cui il debito era stato definito in seguito ad accertamento con adesione tramite l'avvenuta compensazione fra poste attive e poste passive riferite al contribuente: <ul style="list-style-type: none"> <li>• con la compensazione viene meno l'obbligatorietà della prestazione indicata in sede di accertamento con adesione</li> <li>• il debito tributario è pertanto da intendersi estinto e la somma a esso riferita non può essere qualificata profitto conseguito attraverso la commissione del reato contestato</li> </ul>

### L'operazione esclude la punibilità

La compensazione con un credito d'imposta esclude la punibilità: la sentenza in commento, riconoscendo rilevanza alla compensazione anche nell'ambito delle conseguenze penali dell'illecito tributario, pare poter aprire le porte a un ripensamento all'applicazione della causa di esclusione della punibilità prevista dall'art. 13 dlgs 74/2000 qualora ne sussistano i presupposti. In particolare, l'art. 13 prevede al comma 1 che «i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso».

Al comma secondo accorda la non punibilità dei reati di cui agli artt. 2 («Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti») e 3 («Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici»), 4 («Dichiarazione infede-»)

de») e 5 («Omessa dichiarazione») dlgs 74/2000, ma in questo caso a patto che il debito tributario venga estinto spontaneamente, ovvero prima della formale conoscenza di accertamenti amministrativi o procedimenti penali.

Si tratta, quest'ultima, della causa di non punibilità che, con il dlgs 158/2015, era già stata prevista per le fattispecie di infedele e omessa dichiarazione, e che è volta a garantire un effetto premiale al contribuente che, con il ravvedimento operoso, provveda alla regolarizzazione della propria posizione fiscale, nella consapevolezza che costui sarebbe poco incentivato all'emersione laddove il procedimento penale che con l'autodenuncia si instaura automaticamente si concludesse con una condanna, pur a pena ridotta.

Sulla base della medesima logica, la legge 157/2019 (ovvero la medesima che ha introdotto i reati tributari fraudolenti nel catalogo «231») ha esteso tale causa di non punibilità pure ai delitti di cui agli artt. 2 e 3 del dlgs n. 74/2000.

© Riproduzione riservata

non era pervenuto nemmeno il Tribunale, che aveva inoltre richiamato a conferma la sentenza n. 17806 del 29 gennaio 2020, che, pur in riferimento a diverso profilo, ovvero l'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 13 dlgs 74/2000 in caso di estinzione del debito tributario, aveva affermato che la compensazione legale del debito Iva con crediti vantati dal contribuente non costituisce una forma di pagamento rilevante ai fini penali, trattandosi di modo di estinzione della obbligazione

diverso dall'adempimento.

Aveva in particolare sostenuto che il dettato dell'art. 13, che fa espresso riferimento al «pagamento», in esso includendo anche ipotesi specifiche derivanti da istituti di natura conciliativa, non consentirebbe di includervi l'ipotesi della compensazione legale in quanto rientrante, per espressa qualificazione del codice civile, tra i «modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento», ovvero, in altri termini, diversi proprio dal pagamento.

Avverso il provvedimento del Tribunale capitolino era stato pertanto proposto ricorso per Cassazione, con cui ci si doleva proprio del fatto che i giudici, in contrasto con la previsione di cui all'art. 12-bis dlgs n. 74 del 2000 (che prevede testualmente che nel caso di condanna o patteggiamento reato tributario è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di

cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto), non avessero riconosciuto valore di mezzo di pagamento alla compensazione operata dal contribuente a seguito dell'avvenuto accertamento tributario con adesione.

**Il cambio di rotta della Suprema corte.** Dunque, anticipando che la Suprema Corte ha ritenuto il ricorso fondato, il collegio ha evidenziato che la confisca, tanto più se per equivalente, della somma di danaro costituente il profitto del reato in contestazione è una misura di sicurezza rispetto alla quale il sequestro preventivo disposto a carico del ricorrente ha una evidente funzione cautelatamente strumentale e che essa presuppone che sia stato, appunto, realizzato un profitto attraverso la commissione dell'illecito; così che, laddove il debito tributario sia stato adempiuto, in questo caso anteriormente alla celebrazione della udienza preliminare, la confisca di cui all'art. 12-bis dlgs 74/2000, non avendo il reato comportato la realizzazione di alcun profitto, non avrebbe ragion d'essere.

Ciò premesso, posto che nella vicenda in esame era stato dimostrato che il consorzio avesse definito integralmente i rilievi emersi in sede di Pvc, così come determinati sulla base dell'atto di adesione, il Tribunale capitolino aveva violato quanto previsto dal suddetto art. 12-bis dlgs n. 74 del 2000, norma che, come accennato, prevede la confisca obbligatoria dei beni che costituiscono il prezzo o il profitto del reato; infatti, aveva erroneamente considerato come fattore del tutto irrilevante, ai fini del mantenimento del sequestro, la circostanza che il debito tributario gravante sul consorzio fosse già stato definito.

Ha osservato la Cassazione come il particolare che a siffatta definizione si fosse pervenuti, conseguentemente a un accertamento con adesione, tramite l'avvenuta compensazione fra poste attive e poste passive riferite al contribuente costituisse fattore del tutto irrilevante, posto che, in ogni caso, a seguito dell'avvenuta compensazione era venuta meno l'obbligatorietà della prestazione; il debito tributario era pertanto da intendersi oramai estinto e la somma a esso riferita non poteva essere qualificata quale profitto conseguito attraverso la commissione del reato in provvisoria contestazione.

Da qui l'annullamento del provvedimento con rinvio, per nuovo esame sul punto illustrato.

© Riproduzione riservata