Sentenza del 28/04/2020 n. 13149 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Reati tributari - Sequestro preventivo - Contributi previdenziali non versati - Compensazioni.

Massima:

L'articolo 17 del decreto legislativo 241/97 disciplina i versamenti unificati di tributi, premi e altre entrate nonché dei relativi interessi e sanzioni e la possibilità di compensare i debiti e i crediti dei tributi, contributi, premi e altre entrate oggetto di versamento unificato. L'articolo 13, comma I, del decreto legisvlativo n. 74/2000, prevede che non sono più perseguibili penalmente gli omessi versamenti di ritenute dovute o certificate, gli omessi versamenti dell'IVA e l'indebita compensazione dei crediti non spettanti 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. Ciò in base al chiaro intento premiale dell'istituto che si muove nell'ottica di una politica criminale e fiscale volta maggiormente alla tutela del bene giuridico protetto (il corretto gettito fiscale) piuttosto che alla punizione esemplare dei trasgressori.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

1. Con ordinanza 22.11.2019, il tribunale del riesame di Brescia annullava il decreto di sequestro preventivo, emesso nei confronti del B., indagato per il reato di cui al capo 46) della rubrica (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater), sino a concorrenza della somma di 57.275,44 Euro, oltre al sequestro per equivalente D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 12-bis, disponendo la restituzione di quanto sequestrato al predetto indagato.

2. Ha proposto ricorso per cassazione il Pubblico Ministero, deducendo un unico motivo, di seguito enunciato nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p..

2.1. Deduce il ricorrente, con tale unico motivo, la violazione di legge in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater.

In sintesi, si duole il PM ricorrente perchè l'accoglimento dell'istanza di riesame sarebbe fondata essenzialmente sulla valutazione che l'ambito di applicazione dell'art. 10 quater citato debba essere limitato alla c.d. compensazione indebita che afferisce alle imposte dirette od IVA "orizzontale", con esclusione delle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e non versate in quanto compensate con crediti inesistenti. L'interpretazione fornita dal tribunale non è condivisa dal PM ricorrente, in quanto ritenuta contraria alla formulazione letterale della norma, senza introdurre alcuna limitazione alle compensazioni verticali o orizzontali che estinguano unicamente debiti relativi alle imposte dirette o IVA. Richiama, a tal fine giurisprudenza di questa Corte, segnatamente la sentenza n. 5934/2019, ribadendo che l'indebito risparmio di imposta che la norma tende a colpire, non può essere limitato al mancato versamento delle imposte dirette o 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.

Considerato in diritto

3. Il ricorso è fondato.

4. Erra invero il tribunale del riesame nell'affermare che la collocazione della norma nell'ambito della disciplina di tutela penale della specifica materia delle imposte dirette ed IVA indurrebbe a ritenere che il fatto rilevante in sede di versamento unificato sia solo quella concernente la compensazione di somme dovute a titolo di imposte dirette ed Iva. Non può infatti ritenersi del tutto corretta l'affermazione secondo cui il reato sarebbe integrato solo nel caso di compensazione "orizzontale", ossia relativa a crediti e debiti relativi ad imposte e contributi diversi, con la conseguenza che il debito estinto mediante compensazione dovrebbe avere natura fiscale ed afferire alle imposte dirette o IVA, con esclusione dunque delle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e non versate in quanto compensate con crediti inesistenti. E, poichè, nel caso di specie, dall'esame del modello F24 presentato in data 15.11.2017 da Unacoop s.c. a r.l. in liquidazione, emergeva che, nel contesto di indebita compensazione per un debito complessivo di importo pari alla somma fino alla cui concorrenza era stato disposto il sequestro, quantomeno la somma di Euro 20.722,37, riguardava debiti previdenziali o verso INAIL, secondo i giudici del riesame, detratta tale somma dall'importo complessivo, si verserebbe in una ipotesi di irrilevanza penale, in quanto l'importo sarebbe sotto la soglia di punibilità introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015, con conseguente annullamento del decreto di sequestro.

5. Sul punto, il Collegio condivide le argomentazioni in diritto svolte dal Pubblico Ministero, in quanto assolutamente rispondenti alla ratio della fattispecie penale incriminatrice.

Il D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17, disciplina: a) i versamenti unificati di tributi, contributi, premi e altre entrate, nonchè dei relativi interessi e sanzioni; b) la possibilità di compensare i debiti e crediti dei tributi, contributi, premi ed altre entrate oggetto di versamento unificato. I versamenti unificati e l'eventuale compensazione avvengono mediante l'utilizzo degli appositi modelli F24. Ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, artt. 17 e 28, il regime dei versamenti unificati e della eventuale compensazione riguarda, in particolare: 1) le imposte sui redditi (IRPEF, IRES) e le relative addizionali; 2) le ritenute alla fonte; 3) l'IRAP; 4) l'IVA; 5) le imposte sostitutive delle

imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA; 6) la tassa annuale di concessione governativa per la bollatura e numerazione di libri e registi; 7) l'imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari; 8) l'imposta sugli intrattenimenti; 9) il canone RAI per uso privato, non addebitato nella bolletta dell'energia elettrica; 10) le entrate tributarie ed extratributarie di competenza dei Monopoli di Stato (es. accise, imposta di consumo e di fabbricazione, imposta sulle scommesse e sui giochi); 11) i contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'INPS: dipendenti (esclusi, di regola, i lavoratori domestici); artigiani e commercianti; lavoratori autonomi, collaboratori coordinati e continuativi e altri soggetti iscritti alla gestione separata ex L. n. 335 del 1995; lavoratori dello spettacolo e sportivi professionisti (gestione ex ENPALS); lavoratori autonomi in agricoltura; pescatori autonomi, ecc.; 12) i contributi previdenziali e assistenziali dovuti all'Istituto Nazionale di Previdenza dei Giornalisti Italiani (INPGI); 13) i premi INAIL; 14) il diritto annuale alle Camere di Commercio; 15) alcuni tributi locali (es. IMU, TASI, TARI, TOSAP/COSAP per i Comuni che hanno stipulato un'apposita convenzione con l'Agenzia delle Entrate, ecc.); 16) a decorrere dall'1.1.2020, le tasse sulle concessioni governative e le tasse scolastiche (D.L. n. 34 del 2019, art. 4-quater e ris. Agenzia delle Entrate 17.12.2019 n. 106). In relazione ai suddetti versamenti, l'utilizzo del modello F24 riguarda anche il pagamento delle relative sanzioni e interessi, prima della loro iscrizione a ruolo, anche per effetto di appositi istituti definitori e deflativi del contenzioso (es. ravvedimento operoso, liquidazione automatica/controllo formale delle dichiarazioni, accertamento con adesione, acquiescenza, reclamo e mediazione, conciliazione giudiziale, ecc.). Il D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, comma 2, lett. h-ter), prevede che, con DM, il sistema dei versamenti unificati e della compensazione, mediante il modello F24, possa essere esteso ad altre entrate. In attuazione di tale disposizione, il D.M. 8 novembre 2011 ha previsto l'estensione dell'utilizzo del modello F24: a) in relazione a numerosi tributi indiretti; b) allo scopo di semplificare gli adempimenti posti a carico dei contribuenti e di razionalizzare i sistemi di pagamento.

6. L'operatività della nuova disciplina è però subordinata all'emanazione di appositi provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate, con i quali vengono definiti il termine e le modalità operative per l'attuazione, anche progressiva, delle disposizioni che estendono l'utilizzo del modello F24.

L'effettiva estensione del pagamento con il modello F24 è stata quindi finora disposta in relazione: 1) al versamento dei tributi speciali catastali, interessi, sanzioni e oneri accessori dovuti per l'attribuzione d'ufficio della rendita presunta agli immobili non dichiarati in catasto (provv. Agenzia delle Entrate 24.2.2012 n. 14335); 2) al pagamento dell'imposta di registro, dell'imposta di bollo, dei tributi speciali, nonchè delle relative sanzioni ed interessi, connessi alla registrazione dei contratti di locazione e affitto di beni immobili (provv. Agenzia delle Entrate 3.1.2014 n. 554); 3) ai versamenti riguardanti l'imposta di bollo assolta in modo virtuale, di cui al D.P.R. n. 642 del 1972, artt. 15 e 15-bis, nonchè ai relativi accessori, interessi e sanzioni (provv. Agenzia delle Entrate 3.2.2015 n. 14261); 4) ai versamenti dovuti a seguito di notifica di avvisi di accertamento per inosservanza della normativa catastale (provv. Agenzia delle Entrate 23.3.2015 n. 41186); 5) al pagamento dell'imposta sulle successioni, dell'imposta ipotecaria, dell'imposta catastale, delle tasse ipotecarie, dell'imposta di bollo, dei tributi speciali, dei relativi accessori, interessi e sanzioni, dovuti a seguito della presentazione della dichiarazione di successione (provv. Agenzia delle Entrate 17.3.2016 n. 40892); 6) ai versamenti relativi a tributi speciali per

servizi resi dall'Amministrazione finanziaria (provv. Agenzia delle Entrate 19.7.2016 n. 114710); 7) ai versamenti dell'imposta di registro, dell'imposta di bollo e delle relative sanzioni ed interessi, connessi alla registrazione degli atti costitutivi delle start. up innovative (provv. Agenzia delle Entrate 19.7.2016 n. 115137); 8) al versamento dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 17 (provv. Agenzia delle Entrate 20.4.2017 n. 78600, ris. Agenzia delle Entrate 20.4.2017 n. 49 e 50); 9) al versamento delle tasse ipotecarie, dei tributi speciali catastali e di ogni altra entrata o corrispettivo dovuto per i servizi resi da parte degli uffici provinciali - territorio dell'Agenzia delle Entrate (provv. Agenzia delle Entrate 28.6.2017 n. 120473 e ris. Agenzia delle Entrate 30.6.2017 n. 79); 10) al pagamento delle somme dovute a seguito della notifica di avvisi di liquidazione, di atti di contestazione e di irrogazione sanzioni, emessi in relazione ad operazioni inerenti al servizio ipotecario (provv. Agenzia delle Entrate 26.6.2018 n. 127680 e ris. Agenzia delle Entrate 2.7.2018 n. 48); 11) al pagamento delle somme dovute in relazione alla registrazione degli atti dell'autorità giudiziaria richieste dall'Agenzia delle Entrate (provv. Agenzia delle Entrate 9.7.2018 n. 143035 e ris. Agenzia delle Entrate 18.7.2018 n. 57); 12) al pagamento dell'imposta ipotecaria, delle tasse ipotecarie, dell'imposta di bollo e delle sanzioni, in relazione ai servizi di aggiornamento dei registri immobiliari e al rilascio di certificati e copie (provv. Agenzia delle Entrate 28.10.2019 n. 734564 e ris. Agenzia delle Entrate 10.12.2019 n. 100); 13) al pagamento delle somme dovute in relazione alla registrazione degli atti privati (provv. Agenzia delle Entrate 27.1.2020 n. 18379 e ris. Agenzia delle Entrate 20.2.2020 n. 9).

Il modello F24 è stato inoltre esteso: 1) al pagamento delle somme dovute in relazione ai diritti relativi ai titoli della proprietà industriale (D.M. 22 marzo 2013, D.M. 3 ottobre 2014 e provv. Agenzia delle Entrate 20.11.2014); 2) al versamento delle entrate da demanio marittimo, a decorrere dall'1.1.2017 (D.M. 19 novembre 2015 e provv. Agenzia delle Entrate 14.9.2016 n. 141699); 3) al contributo unificato per i ricorsi proposti dinanzi al giudice amministrativo (D.M. 27 giugno 2017).

7. In definitiva, il D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, 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 (es. Camere di commercio, determinate Casse previdenziali professionali), possono utilizzare in compensazione i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali (redditi, IRAP, IVA e 770) o dalle denunce periodiche contributive (es. UNIEMENS).

Senza alcuna limitazione, dunque, come invece affermato dal tribunale del riesame.

Ciò risponde, come anticipato, alla stessa ratio della fattispecie incriminatrice di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater, la quale punisce, con la reclusione da sei mesi a due anni, chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 50.000 Euro. Viene, invece, punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, sempre ai sensi dell'art. 17 citato, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai 50.000 Euro.

Questa Corte ha, inoltre, precisato che l'essenza della condotta non è rappresentata dall'utilizzo o meno del modello F24, dall'omogeneità o eterogeneità delle imposte compensate o dal

rispetto del limite temporale della detraibilità del credito, 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. Ed è indubbio che il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-quater, in combinato disposto con il 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 si concretizza 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 (Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018 - dep. 07/02/2019, Giannino, Rv. 275833; Sez. 3, n. 8689 del 30/10/2018 - dep. 28/02/2019, Dalla Torre, Rv. 275015; Sez. 3, n. 42462 del 11/11/2010 - dep. 30/11/2010, Ragosta e altri, Rv. 248754).

8. E' ben vero che si registra una decisione di segno opposto, assunta da una sezione diversa da quella tabellarmente competente alla cognizione della materia penai-tributaria (Sez. 1, n. 38042/2019, non massimata), richiamata dal tribunale del riesame a sostegno del proprio assunto, ma questo Collegio non ritiene condivisibile l'approdo cui tale decisione è pervenuta.

L'argomento utilizzato (ossia il richiamo alla causa di non punibilità del pagamento del debito tributario D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 13, comma 1, che, parificando le tre fattispecie di cui agli artt. 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), infatti, non tiene conto del chiaro disposto normativo del citato D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17. Quest'ultimo, menzionato dall'art. 10-quater, non limita infatti 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, nonchè alle somme dovute agli enti previdenziali (c.d. compensazione orizzontale, che invece viene effettuata mediante la presentazione obbligatoria del modello F24). Devesi cioè ritenere che 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.

Il richiamato D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, comma 1, si limita semplicemente a prevedere che non sono più perseguibili penalmente gli omessi versamenti di ritenute dovute o certificate (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-bis), gli omessi versamenti dell'IVA (D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter) e l'indebita compensazione di crediti non spettanti (D.Lgs. n. 74 del 2000, 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. Chiaro è l'intento premiale di tale istituto che si muove nell'ottica, condivisibile, di una politica criminale e fiscale volta maggiormente alla tutela del bene giuridico

protetto (il corretto gettito fiscale) piuttosto che alla "punizione esemplare" dei trasgressori. A tale proposito, va evidenziato che la ragione della distinzione tra le due categorie di reati (quelli previsti dal comma 1 e quelli previsti dal comma 2 dell'art. 13) risiede nel fatto che per gli omessi versamenti e per l'indebita compensazione il contribuente ha correttamente indicato il proprio debito tributario; mentre nei reati dichiarativi, ai fini della rinuncia dell'azione penale, viene ritenuta necessaria la spontaneità della resipiscenza del contribuente.

9. Dalla "parificazione" delle tre fattispecie incriminatrici operata dall'art. 13 citato, comma 1, dunque, non discende la conseguenza che il tribunale del riesame (ed il richiamato precedente di legittimità qui non condiviso) vorrebbe farne derivare, ossia che l'art. 10-quater punirebbe l'indebita compensazione delle imposte dirette e non anche la indebita compensazione con debiti previdenziali o INAIL. Diversamente, la "parificazione" 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 previsto dall'art. 13 citato, comma 2, per i reati dichiarativi, per il quale, come detto, ai fini della non punibilità, è necessaria la spontaneità della resipiscenza del contribuente. Quanto sopra rende ragione della correttezza dell'orientamento di questa Sezione, escludendo la necessità di qualsivoglia rimessione alle Sezioni Unite.

10. L'impugnata ordinanza dev'essere pertanto annullata senza rinvio, con ripristino del decreto di sequestro. Ed invero, come già affermato da questa Corte con principio che può essere esteso anche all'annullamento dell'ordinanza di riesame che annulli un decreto di sequestro preventivo emesso dal GIP -, in tema di misure cautelari reali, allorchè l'ordinanza di accoglimento dell'appello avverso il provvedimento di sequestro sia affetta da vizi di violazione di legge tali che in ogni caso l'appello dovrebbe essere rigettato e il sequestro confermato, la Corte di cassazione annulla senza rinvio l'ordinanza impugnata, disponendo contestualmente la trasmissione di copia del dispositivo al P.M. presso il Tribunale per l'esecuzione del ripristinando sequestro (Sez. 3, n. 1809 del 02/05/2000 - dep. 19/06/2000, P.M. in proc. Ganesio e altro, Rv. 216201).

Segue quanto disposto dall'art. 28 reg. esec. c.p.p. (D.M. 30 settembre 1989, n. 334).

P.Q.M.

La Corte annulla senza rinvio l'ordinanza impugnata, disponendo la trasmissione di copia di questo dispositivo al Pubblico Ministero presso il Tribunale per l'esecuzione.

Si dà atto che il presente provvedimento è sottoscritto dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore, ai sensi del D.P.C.M. 8 marzo 2020, art. 1, comma 1, lett. a).

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 3 marzo 2020.

Depositato in Cancelleria il 28 aprile 2020

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza