Sentenza del 17/02/2021 n. 6163 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Dichiarazione fraudolenta - Snc - Sequestro conti bancari dei soci - Legittimo.

Massima:

E' legittimo il sequestro disposto sui conti correnti dei soci per il reato di dichiarazione fraudolenta tramite false fatture perpetrato dalla società di persone. Infatti, al verificarsi di tale fattispecie, occorrerà prendere come riferimento l'IRPEF evasa dal singolo socio in quanto il denaro affluito sul conto corrente successivamente alla commissione del reato costituisce il profitto del reato tributario, rappresentato dal risparmio di imposta conseguente all'omissione di versamento del quantum corrispondente. Pertanto, tale denaro è suscettibile di confisca e di sequestro, ad essa finalizzato, assumendo le caratteristiche di un valore corrispondente al profitto non rinvenuto e, come tale, non sottoponibile a sequestro in via diretta.

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

Testo:

Svolgimento del processo

1. G.I. ha proposto ricorso avverso la ordinanza del Tribunale di Ragusa che ha rigettato la richiesta di riesame presentata avverso il decreto del G.i.p. dello stesso Tribunale di sequestro preventivo a fini di confisca in relazione al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, con riferimento alla utilizzazione, nella dichiarazione per l'anno 2013, di fatture per operazioni inesistenti per un imponibile di Euro 8.200.000 ed Iva complessiva di Euro 1.722.000.

1.1. Con un unico motivo, dopo avere premesso che il sequestro delle somme deve ritenersi venire meno laddove si faccia luogo al pagamento del debito per un quantum corrispondente ai versamenti mancanti, reitera la deduzione, già svolta dinanzi al Tribunale e da questo disattesa, secondo cui, nella specie, pur essendo stato il decreto disposto per la somma di Euro 4.838,04 e pur avendo egli corrisposto, in forza di accordo conciliativo (segnatamente, accertamento con adesione) la somma di denaro di Euro 7.131,51 sulla complessiva somma dovuta di Euro 8.547,57 come da quietanze prodotte, sarebbe stato illegittimamente mantenuto il sequestro; richiama, a fondamento della censura, la giurisprudenza di legittimità che afferma che il

pagamento del debito erariale farebbe venire meno il vincolo determinato dal sequestro a fini di confisca quanto meno per la parte versata.

2. Anche Gu.Da. e Gu.Gi. hanno presentato ricorso avverso l'ordinanza impugnata nella parte in cui il decreto di sequestro suddetto è stato confermato quanto all'importo sequestrato a titolo di minore imposta Irpef, segnatamente, di Euro 16.909,28 quanto al primo, e di Euro 10.979,61 quanto al secondo e relativo alla contestata utilizzazione, quali soci al 50% della società "il Fornaio s.n.c.", di fatture per operazioni inesistenti nelle dichiarazioni societarie relative agli anni dal 2015 al 2018 per imponibili vari.

Con un unico motivo, premettono che la società di persone è soggetto passivo unicamente ai fini Iva ed Irap e non è invece soggetto passivo dell'obbligazione tributaria ai fini dell'imposizione diretta, che grava unicamente sui singoli soci tenuti a liquidarle nelle proprie dichiarazioni.

Ciò posto, rilevano che il Tribunale ha ritenuto che, per potersi sostenere la illegittimità del sequestro nella parte relativa all'Irpef evasa si sarebbe dovuto dimostrare che i costi fittizi non siano stati detratti dall'Irpef dovuta nelle dichiarazioni personali dei soci, e tuttavia deducono che il dato letterale della norma ex art. 2 cit. esige che gli elementi passivi fittizi, documentati dalle fatture, siano indicati nelle dichiarazioni relative alle imposte dirette e all'Iva, sicchè, qualora la determinazione reddituale della società sia stata influenzata dalla indebita deduzione di elementi passivi fittizi, gli stessi devono necessariamente essere riportati nella dichiarazione sociale. Infatti la dichiarazione del socio si limita a recepire in maniera meramente percentuale una parte del reddito di impresa calcolato nella dichiarazione societaria ed ivi eventualmente condizionato dall'indicazione di costi fittizi, indicati non dai soci, ma dalla società, ivi concorrendo alla quantificazione algebrica del reddito di impresa prodotto in forma associata.

Del resto, il dolo specifico del fine di evadere le imposte di cui all'art. 2 deve intendersi, in caso di dichiarazione societaria, riferito alla società, come chiarito dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. e); sennonchè, la società di persone non è soggetto passivo Irpef sicchè verrebbe contestato un delitto posto in essere con la finalità di evadere un tributo non dovuto dal soggetto giuridico cui le dichiarazioni si riferiscono.

La finalità di evadere l'Irpef potrebbe semmai sorreggere la infedele presentazione delle dichiarazioni personali dei singoli soci, il che, tuttavia, integrerebbe il ben diverso reato di infedele dichiarazione, peraltro assistito da soglie di punibilità non superate nella specie.

Quanto esposto si rifletterebbe altresì sul profitto del reato posto che, con riguardo all'Irpef, mancherebbe la diretta correlazione di tale imposta con il reato contestato ex art. 2 cit..

3. Ha presentato ricorso, infine, M.R., destinatario anch'egli di sequestro preventivo relativamente alla utilizzazione, qualè titolare dalla DI OCT Security, di fatture in dichiarazioni dal 2013 al 2016, lamentando, con un unico motivo, la mancanza di motivazione e l'erronea applicazione dell'art. 321 c.p.p. e il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12 bis.

Deduce, reiterando quanto già argomentato dinanzi al Tribunale, la illegittimità del sequestro sulla base di precedenti giurisprudenziali richiamati, posto che le somme sequestrate in via diretta sarebbero pervenute sul conto attinto dal vincolo in data 12/6/2020 (per effetto di bonifico finalizzato ad erogazione del fondo centrale di garanzia di cui al D.L. n. 23 del 2020) e 16/6/2020, ovvero in data addirittura successiva all'emissione del decreto di sequestro (essendo prima di tali date il saldo del conto in attivo per soli Euro 1.138,74) e, in parte, in data successiva alla stessa esecuzione del vincolo presso gli istituti di credito, avvenuta il 15/06/2020; conseguentemente, le somme oggetto dell'ablazione, provenienti da titoli leciti (tra cui un finanziamento legato all'emergenza sanitaria Covid), non sarebbero in alcun modo derivate da reato, non essendo il risultato di una mancata decurtazione del patrimonio quale conseguenza del mancato versamento delle imposte.

Tale deduzione sarebbe stata disattesa dal Tribunale con motivazione meramente apparente.

Motivi della decisione

1. Il ricorso di G.I. è inammissibile.

L'ordinanza impugnata, nel valutare e disattendere la deduzione difensiva volta ad ottenere il dissequestro per effetto dell'invocato pagamento a titolo di accertamento con adesione del quantum dovuto, ha spiegato che, sulla base della documentazione prodotta, il "concordato" avrebbe riguardato, relativamente all'anno 2013, il mancato pagamento di somme dovute a titolo di Irpef, a fronte di addebito relativo all'utilizzazione di fatture anche per ottenere risparmio Iva, con conseguente mancata dimostrazione della incidenza di detto pagamento sull'entità degli elementi passivi fittizi, espressivi del profitto del reato.

Ciò posto, il motivo di ricorso, come più sopra, riassunto, è unicamente consistito, a ben vedere, nella esplicitazione di un dissenso, rispetto alla conclusione raggiunta dal Tribunale, unicamente sorretto dalla menzione di precedenti giurisprudenziali intervenuti sul tema dei rapporti tra pagamento del debito erariale e mantenimento del sequestro finalizzato alla confisca e senza che si sia proceduto invece, come sarebbe stato necessario, a sottoporre ad analisi critica le motivazioni sul punto del provvedimento impugnato, rimaste così esenti da specifica censura.

La conseguente evidente genericità del motivo comporta dunque l'inammissibilità dello stesso.

2. I ricorsi di Gu.Da. e Gu.Gi. sono infondati.

Va premesso che il decreto - del G.i.p. già impugnato dinanzi al Tribunale del riesame, ha proceduto, come desumibile da pag.25, al sequestro, a titolo di minore Irpef dichiarata, di Euro 16.909,28 nei confronti di Gu.Da., e di Euro 10.979,61 nei confronti di Gu.Gi., entrambi in qualità di soci della impresa "Il Fornaio S.n.c." e, a titolo di Iva indebitamente detratta, di Euro 18.873 nei confronti del solo Gu. a titolo di amministratore.

Ciò premesso, i ricorrenti lamentano, essenzialmente, che avendo la contestazione dei fatti ad oggetto la utilizzazione di elementi passivi fittizi nelle dichiarazioni effettuate dalla società di persone in oggetto, le quali non potrebbero che riguardare le sole Iva e Irap e non anche l'Irpef, dovuta dai singoli soci, dovrebbe escludersi ictu oculi la sussistenza del dolo specifico di

evasione dell'Irpef, atteso che, ai sensi del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, lett. e), ove il reato riguardi le dichiarazioni presentate da una società, il fine di evadere le imposte si deve intendere riferito alla società medesima; di qui, pertanto l'illegittima apprensione, attraverso il sequestro, delle somme a titolo di minore Irpef dichiarata, i cui soggetti di imposta sarebbero unicamente le persone fisiche dei singoli soci.

L'assunto, come già anticipato, è infondato.

Va sul punto ripreso, in premessa, quanto già recentemente affermato da questa Corte (Sez.3, n. 31195 del 14/09/2020, Cuku ed altri, non ancora mass., laddove, sempre con riferimento ai redditi ricollegabili a società di persone, e sia pure in relazione al reato di dichiarazione infedele della società anzichè di dichiarazione fraudolenta, si è precisato che D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 1, comma 1, nell'elencare le definizioni dei termini e dei sintagmi impiegati dalla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, prevede, alla lett. c), che "per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società (...) nei casi previsti dalla legge", e, alla lett. f), che "per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione (...)".

Si è aggiunto che tali previsioni implicano, dunque, un rinvio alla legislazione tributaria, in essa incluso, pertanto, il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 6, secondo cui, per quanto qui rileva, le società in nome collettivo, come tutte le società di persone, devono presentare la dichiarazione "agli effetti", tra le altre, "dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovute dai soci (...)", dichiarazione che deve essere sottoscritta dal legale rappresentante dell'ente, o, in mancanza, da chi ne abbia l'amministrazione anche di fatto.

In connessione con tale disciplina "dichiarativa" si è poi evidenziato che, per effetto del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40, comma 2, alla rettifica delle dichiarazioni presèntate dalle precisate società di persone, conseguente agli accertamenti delle Autorità preposte, "si procede con unico atto ai fini dell'imposta locale sui redditi (attualmente abrogata) dovuta dalle società stesse e ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche o delle persone giuridiche dovute dai singoli soci (...)".

Infine, si è ricordato che, per effetto del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5, i redditi delle società in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, tanto che, muovendo da questa disposizione, la giurisprudenza civile di legittimità ha affermato che il maggior reddito operato in rettifica nei confronti della società di persone ed imputato al socio ai fini dell'Irpef, in proporzione della relativa quota di partecipazione, comporta anche l'applicazione allo stesso socio della sanzione per infedele dichiarazione prevista dalla legislazione tributaria (così, tra le altre, Sez. 5 civ., n. 16116 del 28/06/2017, Rv. 644702-01, e Sez. 5 civ., n. 21570 del 07/11/2005, Rv. 585141-01).

In definitiva può dunque affermarsi, anche con riferimento alle società in nome collettivo, che le stesse sono tenute a presentare le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi, ma il risultato di

esercizio deve essere imputato direttamente ai singoli soci, ovviamente ciascuno per la sua quota di partecipazione.

3. Se così è, pertanto, ben può ritenersi che, contrariamente all'assunto difensivo, il fine di evasione caratterizzante il dolo specifico di cui all'art. 2, nella specie contestato ai Gu. quali soci-amministratori della società in nome collettivo "Il Fornaio", si riferisca, in caso di società di persone, anche all'evasione dell'Irpef, atteso che la dichiarazione societaria deve avere ad oggetto anche tale imposta, fermo restando, peraltro, che, assoggettati al pagamento, sono i singoli soci con riguardo alla rispettiva quota di partecipazione.

Di qui, allora, da un lato, la configurabilità del fumus del reato anche con riguardo all'Irpef, con conseguente assoggettabilità a sequestro delle somme di valore equivalente al profitto ricavato, corrispondente al risparmio di imposta, e, dall'altro, la logicità dell'affermazione della ordinanza impugnata con riguardo al fatto che, al fine di sostenere la illegittimità del sequestro nella parte relativa alla minore Irpef da pagare, dovrebbe dimostrarsi, a fronte della presunzione tributaria secondo cui i redditi della società si riversano automaticamente sui singoli soci, che questi ultimi non abbiano, quanto al proprio reddito, detratto i costi fittizi discendenti dalla inesistenza delle operazioni.

4. Il ricorso di M.R. è anch'esso infondato.

L'assunto del ricorrente, volto sostanzialmente a sostenere, in ciò richiamando plurime decisioni di questa Corte, la mancanza del carattere di "profitto" del reato nelle somme sequestrategli perchè affluite sul conto corrente in data successiva alla consumazione del reato di cui all'art. 2 (le somme infatti sarebbero di formazione addirittura successiva allo Stesso decreto di sequestro) sì che, difettandò detto profitto, non sarebbe possibile far luogo al sequestro finalizzato alla confisca in via diretta, appare trascurare che, nella specie, non di sequestro in via diretta si è trattato, ma di sequestro per equivalente, del tutto legittimo; infatti l'ordinanza impugnata, non censurata in alcun modo su tale punto, ha chiaramente ed esattamente qualificato come "unità di misura equivalente al debito fiscale scaduto non onorato od evaso" il denaro versato su conto corrente successivamente alla commissione del reato tributario.

Se, dunque, il denaro che affluisca sul conto corrente successivamente alla commissione del reato, non può, come chiarito in più occasioni da questa Corte, costituire il profitto del reato tributario, rappresentato infatti dal risparmio di imposta conseguente all'omissione di versamento del quantum corrispondente (si vedano, tra le altre, Sez. 3, n. 8995/18 del 30/10/2017 P.M. in proc. Barletta, Rv.272353; Sez.3, n. del 12/07/2018, Vincenzini, Rv.274307; Sez. 3, n. 6348/19 del 04/10/2018, Torelli, Rv. 274859), ciò non toglie che questo stesso denaro sia suscettibile di confisca (e, corrispondentemente, di sequestro ad essa finalizzato) per equivalente, assumendo in tal caso le caratteristiche di valore corrispondente al profitto non rinvenuto e, dunque, come tale non sottoponibile, in prima battuta, secondo il "meccanismo" forgiato dall'art. 322-ter c.p., a sequestro in via diretta.

Nè la natura di bene fungibile propria del denaro, che, nella prospettiva ricostruttiva della decisione delle Sez. U., n. 10561 del 30/01/2014, Gubert, Rv. 258648, e Sez. U., n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264437, ha giustificato, nell'impossibilità di individuare, nel patrimonio del

soggetto agente, le somme esattamente imputabili al risparmio di imposta illegittimo, la qualificazione in termini di confisca in via diretta della misura che su tali somme intervenga, può ostare, una volta che non più di profitto si tratti ma, appunto, certamente solo di valore ad esso corrispondente, alla qualificazione, nel caso di specie, di confisca (e relativo sequestro) per equivalente.

Neppure, infine, potrebbe rilevare in senso contrario a quanto sin qui esposto la circostanza che il decreto impugnato dinanzi al Tribunale del riesame abbia qualificato, nel dispositivo, come sequestro diretto quello avente ad oggetto le somme di denaro e i saldi attivi di conti correnti; oltre a doversi, pregiudizialmente, rilevare che tale aspetto non rientra tra le censure poste col ricorso, va comunque chiarito che, avendo lo stesso provvedimento chiaramente individuato, come appena detto, i beni fisicamente aggredibili, la denominazione utilizzata all'uopo finisce per configurare questione di mera qualificazione giuridica; e, sotto tale aspetto, ben poteva, dunque, il Tribunale, tanto più in una fase interlocutoria come quella della cautela reale, procedere ad individuare la corretta natura dello strumento cautelare disposto, in consonanza, del resto, Con quanto già chiaritò da questa Corte in ordine al fatto che l'attribuzione alla confisca di una determinata qualificazione spettà al Giudice (Sez. 6, n. 13844 del 02/12/2016, Aracu e altri, Rv. 270372, e Sez. 6, n. 10708 del 18/02/2016, Mercuri, Rv. 266558).

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso di G.I. che condanna al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro tremila in favore della Cassa delle Ammende. Rigetta i ricorsi di Gu.Da., Gu.Gi. e M.R., che condanna al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 20 ottobre 2020.

Depositato in Cancelleria il 17 febbraio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza