

Giurisprudenza

La sanzione penale non cancella quella per l'abuso amministrativo

21 Luglio 2014

Nessun principio di specialità tra indebita compensazione e omesso versamento. Si tratta di violazioni che toccano ambiti diversi e, quindi, differenti giurisdizioni



Chiunque ometta di versare al Fisco l'imposta dovuta, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti, incorre nel reato di indebita compensazione (articolo 10-*quater* del Dlgs 74/2000), ferma restando l'applicazione delle relative sanzioni amministrative.

È quanto emerge dalla sentenza 30267/2014 della Corte di cassazione del 10 luglio, in cui si legge che *“non è applicabile il principio di specialità (art.19 D.LGS 10 marzo 2000,n.74) tra il reato di indebita compensazione e l'illecito amministrativo introdotto dall'art.27, comma 18, del DL.29 novembre 2008 n.185 che punisce l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento di somme dovute”*, posto che la norma penale sanziona altra e ulteriore condotta, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta.

Iter processuale

La Corte di appello di Brescia, in parziale riforma della decisione assunta dal giudice monocratico, confermava la sentenza di condanna per il reato previsto dall'articolo 10-*quater* del Dlgs 74/2000 nei confronti del rappresentante legale di una società.

In particolare, l'imputato aveva compensato il debito Iva per l'anno 2006 con un credito Iva inesistente (*sub specie* non liquido e inesigibile), emergente da una fattura avente data successiva a quella prevista per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno accertato.

A tale ipotesi accusatoria la difesa non opponeva valide argomentazioni; né, a parere del Collegio,

L'iva dovuta per l'anno 2006 poteva essere compensata con quella relativa al 2007, prevedendo, l'articolo 17 del decreto legislativo 241/1997, nel caso di compensazione "orizzontale", che le imposte si riferiscano allo stesso periodo.

La Ctr, inoltre, escludeva la sussistenza del principio di specialità di cui all'articolo 19 del Dlgs 74/2000, tra il reato di indebita compensazione e l'illecito amministrativo (ex articolo 27, comma 18, del Dl 185/2008) riguardando, quest'ultimo, il solo utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, laddove la fattispecie penale concerne l'omesso versamento dell'imposta dovuta.

Decisione - ulteriori osservazioni

Il rappresentante legale impugnava la sentenza di condanna lamentando, preliminarmente, la violazione del diritto di difesa; nel merito, invece, denunciava l'inosservanza e/o erronea applicazione della legge penale e la mancata applicazione dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997.

L'iva dovuta per il 2006, si legge nel ricorso, poteva essere compensata con il credito Iva per il 2007, visto che la stessa Corte di cassazione, con la sentenza 42642/2010, ha statuito il principio per cui il reato in esame è configurabile sia nel caso di compensazione verticale (crediti e debiti che riguardano la medesima imposta) sia nel caso di compensazione orizzontale (crediti e debiti di imposte di natura diversa), avendo l'articolo 17 del Dlgs 241/1997 allargato il perimetro delle ipotesi di compensazione fiscale estendendolo da quella verticale a quella orizzontale.

L'imputato eccepiva, altresì, la violazione dell'articolo 27 del Dl 185/2008, visto che l'effettività del credito utilizzato in compensazione era stato comprovato dalla fattura esibita in giudizio.

Diverse le conclusioni della Corte che, nel dichiarare l'inammissibilità del ricorso, ha sentenziato in questi termini: quanto all'asserita violazione del diritto di difesa, sottolinea che trattasi di deduzione inammissibile dal momento che la garanzia del contraddittorio era stata pienamente osservata nel dibattimento dove si era formata la prova; nel merito, invece, *"la Corte territoriale - scrivono i giudici di legittimità - ha escluso la possibilità della compensazione perché i crediti vantati non si riferivano allo stesso periodo"*.

È stato accertato, infatti, che *"la fattura prodotta dalla difesa era del 31 dicembre 2007 e perciò si trattava di Iva pagata in ritardo, dopo la scadenza del termine (30.10.2007) previsto per la dichiarazione per l'anno 2006, nonché dopo la scadenza ultima del termine di pagamento delle imposte dovute per tale annualità"*.

In sostanza, si trattava di un credito non liquido ed esigibile e, come tale, non poteva essere

portato in compensazione. Destituita di fondamento è anche la configurabilità dell'illecito amministrativo, introdotto dall'articolo 27 del DI 185/2008, *“avendo la Corte territoriale accertato che, per effetto dell'indebita compensazione vi era stato omesso versamento d'imposta”*.

I giudici di piazza Cavour, nel confermare la decisione di merito, escludono l'operatività del principio di specialità perché la fattispecie penale *“ha riguardo ad altra condotta, diversa e ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta”*.

In questi termini si sono espresse anche le sezioni unite (sentenze 37424 e 37425 del 2014) che, in riferimento ai reati di omesso versamento di ritenute certificate e di Iva, hanno ricostruito il rapporto fra i due illeciti (amministrativo e penale) in termini non di specialità piuttosto di progressione economica, con la conseguenza che *“la presenza della previsione dell'illecito amministrativo..., e la consumazione in concreto di esso, non sono di ostacolo all'applicazione, in riferimento allo stesso periodo d'imposta e nella ricorrenza di tutti gli specifici presupposti, della statuizione relativa all'illecito penale di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter”* ovvero dell'articolo 10-bis del medesimo decreto legislativo.

Il reato di indebita compensazione può essere commesso da qualsiasi contribuente: il fatto materiale tipico è costituito dall'omesso versamento di imposte dovute per un ammontare superiore a 50mila euro, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti.

Quanto all'elemento soggettivo, è richiesto il dolo generico, inteso come consapevolezza e volontà di compensare l'imposta dovuta con crediti inesistenti o non spettanti.

Trattasi, inoltre, di delitto istantaneo perché si consuma nel momento in cui viene operata la compensazione; difatti, la condotta si perfeziona al momento della presentazione del modello F24, il quale rileva anche ai fini dell'individuazione del giudice competente per territorio a conoscere della condotta illecita ex articolo 18 del decreto legislativo 74/2000.

In dottrina, si discute se la norma in esame, essendo inserita nell'ambito dei reati in materia di imposte sui redditi o Iva, sia applicabile alle sole compensazioni inerenti a tali tributi.

L'orientamento dominante, e soprattutto la prassi applicativa (circolare 28/2009), propendono per un'interpretazione della norma di tipo estensivo, posizione questa che trova conferma anche nella giurisprudenza di legittimità.

Difatti, la Corte di cassazione, con sentenza 13996/2012, ha chiarito che anche l'omesso versamento di contributi può rilevare ai fini della fattispecie di indebita compensazione, vista la *ratio* della norma (protezione penale di un istituto che ha registrato frequenti condotte illecite) e considerato che il riferimento normativo alle *“somme dovute”* (articolo 17 del Dlgs 241/1997), è termine generico ascrivibile a tutto ciò che è possibile versare con il modello F24.

Sotto il profilo amministrativo, invece, il richiamato articolo 27 ha previsto che *“l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal 100 al 200 per cento della misura dei crediti stessi”*.

La citata norma, nella sostanza, modifica l'entità della sanzione che, prima della modifica, era del 30 per cento. Il decreto legge 5/2009 ha ulteriormente elevato la sanzione al 200%, quando l'utilizzo indebito della compensazione risulta superiore a 50mila euro.

Fatte queste premesse, i giudici di piazza Cavour, nel ritenere non operante il principio di specialità, hanno negato la sostanziale identità tra il reato di indebita compensazione e il relativo illecito amministrativo, in quanto il primo riguarda altra condotta, diversa e ulteriore, consistente, appunto, nell'omesso versamento dell'imposta dovuta.

Infatti, pur nella comunanza di una parte dei presupposti (compensazione di crediti inesistenti), gli elementi costitutivi dell'illecito penale e di quello amministrativo divergono in alcune componenti essenziali, richieste per il solo illecito penale, quali la soglia di punibilità e l'omesso versamento d'imposta; la norma fiscale, invece, sanziona il solo comportamento commissivo che si concretizza nell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute.

Si ricorda, a tal proposito, che una norma può ritenersi speciale nei confronti di un'altra solo se ha tutti i requisiti costitutivi di quest'ultima con l'aggiunta di uno o più elementi suoi propri o specializzanti; circostanza questa non rilevata, in concreto, nel rapporto tra il reato di indebita compensazione e il relativo illecito amministrativo.

di

Carmen Miglino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/sanzione-penale-non-cancella-quella-labuso-amministrativo>