

MOTIVI DELLA DECISIONE

Al dibattimento, svoltosi alla presenza dell'imputato, si è proceduto ad esame e controesame del funzionario verbalizzante della Agenzia delle Entrate di Genova, ad esame e controesame del consulente tecnico della difesa, ad esame e controesame dell'imputato, a lettura della documentazione agli atti (relativa ai rapporti tra l'interessato e l' Agenzia delle Entrate di Genova, antecedenti e anche susseguenti alla vicenda processuale), acquisita sull'accordo delle parti.

All'esito dell' istruttoria dibattimentale, PM e difesa hanno concluso come da verbale di udienza.

E' emerso quanto segue:

XY è stato tratto a giudizio per rispondere, nella sua qualità di legale responsabile della "XY srl" di Genova, del delitto di cui all'art 10 quater del decreto legislativo n° 74 del 2000, per avere omesso di versare all'erario ritenute IRPEF e contributi previdenziali, per un ammontare complessivo superiore a E. 50.000/00, nei periodi di imposta 2007 e 2008, attraverso indebite compensazioni di crediti IVA, non spettanti in quanto eccedenti la misura massima consentita dalla legge.

Il fatto storico in contestazione risulta pienamente provato sulla base delle dichiarazioni rese dal funzionario verbalizzante e della documentazione prodotta agli atti.

In effetti, a fronte di un credito iva pari a E. 913.173/62 nel 2007, e pari a E. 992.761/52 nel 2008, legato alla particolare attività dell'azienda, che esporta all'estero l'intera produzione, frutto di alta tecnologia, emettendo fatture non imponibili, con conseguenti rilevanti poste a credito, in entrambe le annualità in contestazione risulta essere stata effettuata una compensazione orizzontale per l'intera somma e, quindi, ben oltre il limite di E. 516.547/00 previsto dall'art. 34 c 1 della legge 23.12.2000 n° 388.

Da tale indebita compensazione è scaturita la sottrazione all'erario di E. 396.574/00, per il periodo di imposta 2007, e di E. 473.215/00, per il periodo di imposta 2008, somme, peraltro, immediatamente versate dall'interessato, appena ricevuta la contestazione, con interessi e relative sanzioni.

Lo stesso imputato ha ammesso l'addebito, sottolineando che il fatto è stato conseguenza di un errore in buona fede, commesso dai dipendenti addetti alla contabilità interna, in un contesto in cui il fatturato aziendale aveva avuto un improvviso aumento, addirittura triplicandosi in breve tempo.

A fronte di tale errore, l'azienda si era subito attivata per versare il dovuto, con interessi e relative sanzioni.

Il CT della difesa ha confermato le dichiarazioni fornite dall'imputato, fornendo valutazione tecnica circa l'incremento del fatturato aziendale nel periodo in contestazione.

Queste le risultanze istruttorie complessive, di cui si è dato sinteticamente atto.

In tale quadro, il PM ha richiesto l'affermazione di responsabilità penale dell'imputato in ordine ai reati ascritti, con irrogazione del minimo della pena e concessione dei benefici di legge.

La difesa, in principalità, ha richiesto sentenza assolutoria per insussistenza del fatto in contestazione; in subordine, sentenza assolutoria perché il fatto non costituisce reato, a fronte della buona fede dell'imputato.

Le osservazioni della difesa sulla sussistenza del fatto nella sua materialità richiedono alcune

considerazioni di fondo.

In particolare:

- la norma di riferimento nel caso di specie è l'art. 10 quater del D. Lvo 10 marzo 2000 n° 74, introdotto dall'art. 35 comma 7 del D. L. 4 luglio 2006 n° 223, convertito nella legge 4 agosto 2006 n° 248;

- l'art. 10 quater stabilisce che “La disposizione di cui all'art. 10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D. L.vo 9 luglio 1997 n° 241, crediti non spettanti o inesistenti;

- con il termine crediti “inesistenti”, pacificamente, si intendono crediti inventati a bella posta dal contribuente, per simulare un attivo che, altrimenti, non vi sarebbe, da portare in compensazione con le somme a debito al cui versamento sarebbe tenuto per legge;

- è discusso, invece, il significato da attribuire alla espressione di sintesi “crediti non spettanti”, utilizzata dal legislatore nel contesto della fattispecie incriminatrice.

- secondo l'impostazione difensiva – condivisa da parte della dottrina e parte della giurisprudenza di merito (compreso il GIP che, nel presente procedimento, aveva respinto richiesta di sequestro per equivalente) - l'espressione in esame non potrebbe riferirsi al fenomeno dell' “eccesso di compensazione”, ma solo a quei crediti, obiettivamente esistenti, ma estranei al rapporto diretto contribuente-amministrazione finanziaria, in quanto tali “non spettanti” e, quindi, non compensabili ex art.10 quater;

- secondo tale impostazione, pertanto, alla categoria bipartita dei “crediti inesistenti” e dei “crediti non spettanti”, come sopra definiti, andrebbe affiancato un tertium genus, cioè quello dei “crediti esistenti ma non esigibili”;

- tale tertium genus non potrebbe considerarsi implicato nella fattispecie incriminatrice, pena la violazione del principio di legalità; conseguentemente, il fenomeno dell' “eccesso di compensazione”, a differenza della “frode in compensazione”, sarebbe penalmente irrilevante;

- sul punto, ad oggi, non si rinvengono pronunce significative del giudice di legittimità.

La difesa ha prodotto una recente sentenza (C. Cass. Sez III, n° 1231/2013) che sembra adottare una interpretazione favorevole alla posizione dell'imputato, sia pure con motivazione estremamente sintetica e in un contesto in cui, alla base, era in discussione la riqualificazione giuridica, ai sensi dell'art. 10 quater, di condotte originariamente contestate ex art. 640 c 2 cp.

Ciò posto, ritiene questo Tribunale che l'impostazione sostenuta dal difensore dell'odierno imputato non possa essere accolta.

Per quanto il ragionamento svolto abbia un certo pregio e poggi sulla indubbia parificazione, operata dal legislatore, nel contesto della fattispecie incriminatrice, tra condotte palesemente fraudolente (crediti inesistenti) e mero abuso di strumenti legittimi (crediti non esigibili), la cui portata offensiva è certamente diversa, tuttavia finisce con lo svuotare di significato la norma penale.

Infatti, risolvere i “crediti non spettanti” nella categoria dei crediti “estranei” al rapporto diretto interessato-amministrazione finanziaria, implica adottare una impostazione riduttiva della fattispecie e, quindi, pregiudizievole della tutela legale che la stessa mira a fornire.

Su questo piano, è fin troppo agevole replicare che il credito che il contribuente possa vantare nei confronti di un terzo estraneo alla amministrazione interessata è, per l'amministrazione stessa, del tutto irrilevante, poiché giuridicamente “inesistente”, talchè non avrebbe avuto alcun senso, da parte del legislatore, creare una duplicazione di condotte censurate.

Ma, al di là della forza persuasiva della tesi difensiva, e del limite che incontra nel dare contenuto logico, in chiave di offensività, alla categoria dei “crediti non spettanti”, ciò che rileva

è il fatto che non vi è, in effetti, nessuna ragione logico-giuridica, né formale, né sostanziale, per una eventuale differenziazione di disciplina tra chi si procura liquidità non versando ritenute certificate (o anche l'iva dichiarata) e chi ottiene il medesimo risultato sfruttando il meccanismo della compensazione oltre i limiti di legge.

In conclusione, per “crediti non spettanti”, debbono intendersi tutti quei crediti, obiettivamente esistenti, anche strettamente attinenti al rapporto diretto contribuente-amministrazione, che il singolo interessato non può portare in compensazione per un divieto di legge, totale o parziale, come nel caso dello sbarramento posto dall'art. 34 c 1 della legge n° 388/2000.

Tale considerazione, del tutto agevole sulle premesse date, sembra trovare adeguato riscontro in due ordini di ragioni, uno attinente alla ratio dell'istituto, l'altro alla struttura logico-formale della fattispecie incriminatrice.

In particolare:

Ratio dell'istituto.

Come è noto, l'istituto attuale della compensazione tributaria è stato introdotto dall'art. 17 del D. L.vo 9 luglio 1997 n° 241 che, allo scopo di semplificare l'attività di riscossione, da un lato, di favorire il contribuente stesso, dall'altro, svincolandolo dalla logica del “solve et repete”, ha ampliato notevolmente l'ambito della originaria compensazione di natura strettamente civilistica, consentendola non solo in presenza di crediti e debiti di natura tributaria ed omogenei (ad es. IRPEF-IRPEF), ma anche in presenza di rapporti tributari eterogenei (ad es. IRPEF e IVA) e, addirittura, in presenza di prestazioni non aventi natura tributaria (ad es. contributi previdenziali).

Mentre la compensazione omogenea, cd verticale, non incontra limiti, la compensazione “allargata”, cd orizzontale, operante in presenza di tributi eterogenei e di prestazioni non aventi natura tributaria, incontra un limite preciso nell'art. 34 c 1 della legge 23 dicembre 2000 n° 388, in base al quale il credito compensabile non può essere superiore a E. 516.456/90 per ciascun anno solare.

E' evidente come un simile sistema sia idoneo a realizzare al massimo grado l'obiettivo di semplificare la riscossione (col modello F24, cartaceo e/o telematico, utile sia per il versamento, sia per la compensazione) e di favorire una miglior gestione del proprio denaro da parte del contribuente-imprenditore, con le conseguenti, positive ricadute sulla attività economica complessiva.

Parallelamente, nel suo aspetto patologico, detto sistema può determinare – e di fatto ha determinato, nel corso del tempo - fenomeni sempre più crescenti di “evasione facilitata”, poiché non immediatamente percepibile dall'amministrazione interessata.

In tale contesto, il legislatore se ha ritenuto, da un lato, di non comprimere la portata così ampia della compensazione (illimitata quella verticale, con limite elevato quella orizzontale), per gli indubbi vantaggi che produce, dall'altro, però, ha stabilito di introdurre una apposita fattispecie penale ad “ampio spettro”, per reprimere ogni possibile abuso.

Da questa esigenza nasce la particolare struttura della fattispecie, fondata su due categorie di condotte contrapposte: se l'una è rappresentata dai crediti “inesistenti”, cioè inventati dal nulla, onde portare in compensazione una posta attiva fittizia, l'altra non può che riguardare tutti gli altri crediti residui, cioè quelli che, pur esistenti, non sono “tributariamente spettanti” e, quindi, non possono comunque essere portati in compensazione qualunque ne sia la ragione, o perché estranei al rapporto diretto contribuente amministrazione interessata, o perché non contemplati dalla legge (nell'elenco di cui all'art. 17 c2 D. Lvo 241/97) o perché, laddove contemplati, incontrano limiti invalicabili (quale quello posto dall'art. 34 c 1 L. 388/2000).

Tale categoria avrebbe potuto essere meglio definita dal legislatore ma, certo, i “crediti non

spettanti” non possono essere identificati con il genere più restrittivo indicato dalla difesa, pena la frustrazione della efficacia della tutela penale.

Profilo logico-formale della norma.

Sotto questo profilo, la tesi più ampia sembra confermata dalla particolare strutturazione formale del titolo, in cui appare estremamente indicativo l’uso del termine “indebita compensazione”.

Il termine tecnico – civilistico – “indebito” sta ad indicare, genericamente, tutto ciò che non è dovuto, qualunque ne sia la ragione, qualunque sia il titolo, in fatto o in diritto, mancante, tale, quindi, da non legittimare il sostenitore di una data pretesa.

Certamente il contenuto della fattispecie sarebbe stato diversamente orientato con l’utilizzo di diversa formulazione, quale, ad esempio, “compensazione in frode alla legge” e similari.

In questi termini, la formula usata dal legislatore, idonea, per la sua ampiezza, a ricomprendere le diverse condotte di abuso del meccanismo della compensazione, appare senz’altro rispettosa del principio di legalità di cui all’art. 25 c II Cost.

Del resto – si può osservare parenteticamente e conclusivamente - che il legislatore del 2006 abbia avuto ben presente una concezione ampia ed unitaria dell’ indebita compensazione, comprensiva delle due ipotesi in esame (frode e abuso), risulta confermato dalla normativa immediatamente successiva.

Infatti, il fenomeno dell’ “eccesso di compensazione”, qualificato come fatto illecito, meritevole di sanzione al pari della “frode”, risulta confermato, rispetto alla normativa che ha introdotto l’art. 10 quater, proprio dalla successiva L. 28 gennaio 2009 n. 2 (di conversione del DL 185/98) che, nel disciplinare autonomamente, sul piano tributario, gli omessi versamenti dipendenti da indebite compensazioni, ha distinto, sotto il profilo sanzionatorio, due ipotesi ben individuate: le indebite compensazioni operate mediante crediti esistenti oltre l’importo consentito, per le quali sono rimaste ferme le sanzioni tributarie originarie (di cui all’art. 13 del D.Lvo 471/97); e le indebite compensazioni operate mediante crediti inesistenti per qualsiasi motivo, per le quali la sanzione è stata aggravata.

In ciò il legislatore ha evidentemente dimostrato di considerare, sullo stesso piano del non lecito, come categoria unitaria, tanto l’utilizzo di crediti inesistenti, quanto quello di crediti esistenti ma oltre i limiti di legge, salvo differenziarne, ragionevolmente, le sanzioni.

Che tale differenziazione di pena, poi, non sia avvenuta anche all’interno della fattispecie incriminatrice di cui all’art. 10 quater è problema irrilevante, avendo il legislatore evidentemente scelto, con propria valutazione insindacabile, di rimettere al giudice competente l’apprezzamento del disvalore del fatto e la graduazione della sanzione all’interno dei limiti minimi e massimi all’uopo predisposti.

Da quanto precede, provata, in fatto, la compensazione oltre il limite di legge, e ritenuta la sua rilevanza penale, non può neppure essere accolta la seconda richiesta della difesa, essendo la condotta censurata indubbiamente assistita dal necessario referente psicologico, strutturato come dolo di tipo generico.

E’, infatti, pacifico che il contribuente è tenuto a controllare l’azione dei propri dipendenti\collaboratori cui delega l’adempimento dell’obbligo tributario, ed è altrettanto pacifico che non può sorprendere, nelle sue implicazioni tributarie, un aumento di volume d’affari, clamoroso e repentino, come quello descritto dallo stesso imputato.

Sulla base di tali elementi, complessivamente considerati, risulta provato, al di là di ogni ragionevole dubbio, il fatto in contestazione, pienamente sussistente in tutte le sue componenti, obiettiva e subiettiva.

Va, dunque, affermata la responsabilità penale dell'imputato in ordine ai reati ascritti.
I reati possono essere unificati sotto il vincolo della continuazione alla luce della omogeneità delle condotte; reato più grave può considerarsi quello di cui al capo b), relativo al periodo di imposta 2008, a fronte della maggior somma implicata.

Pena congrua, valutati tutti gli elementi di cui all'art. 133 cp, si stima, per il più grave reato di cui al capo b), la reclusione per mesi sei, da ridursi a mesi quattro per effetto dell'attenuante di cui all'art. 13 D. Lvo. 74/00, concessa a fronte dell'integrale pagamento del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, intervenuto prima del dibattimento, da ridursi ulteriormente a mesi due e giorni venti per effetto delle attenuanti generiche, concesse in considerazione delle condizioni soggettive e della piena ammissione degli addebiti, da elevarsi a mesi tre per effetto della continuazione.

Segue condanna al pagamento delle spese processuali.

Non debbono applicarsi le pene accessorie di legge, ex art. 13 D.Lvo 74/00.

La non eccessiva gravità del fatto, il buon comportamento processuale dell'imputato, la formale incensuratezza consentono la concessione dei benefici di cui agli artt. 163 e 175 cp.

PQM
IL TRIBUNALE DI GENOVA
IN COMPOSIZIONE MONOCRATICA

- visti gli artt. 533, 535 cpp;

D I C H I A R A

XY

colpevole dei reati ascritti, unificati dal vincolo della continuazione e, concesse le attenuanti di cui agli artt. 13 D. Lvo 74/00 e 62 bis cp, lo condanna alla pena della reclusione per mesi tre, oltre al pagamento delle spese processuali.

- visti gli artt. 163, 175 cp;

Concede la sospensione condizionale della pena e la non menzione della condanna sul certificato del casellario giudiziale.

Genova, 30.09.2013

IL GIUDICE
Marco Panicucci