12 APRILE 2018 |

ANNA TERMINE,

INFONDATA LA QUESTIONE DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE RELATIVA ALLA SOGLIA DI PUNIBILITÀ DI 50.000 EURO DEL DELITTO DI INDEBITA COMPENSAZIONE EX ART. 10-QUATER D.LGS. 74/2000

CORTE COST., SENT. 6 DICEMBRE 2017 (DEP. 21 FEBBRAIO 2018), N. 35, PRES. GROSSI, RED. MODUGNO

1. Con la sentenza in commento la Corte costituzionale ha dichiarato **non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-*quater* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74**, nel testo anteriore alle modifiche attuate con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, sollevata **per contrasto con l'art. 3 Cost. nella parte in cui**, con riguardo al delitto di indebita compensazione, «**indica il limite di punibilità in 50.000 euro annui anziché in 150.000 euro**».

2. Prendiamo le mosse dalla ricostruzione del caso che ha dato origine alla pronuncia della Consulta.

Il Tribunale ordinario di Busto Arsizio è chiamato a valutare la penale responsabilità di una persona imputata del reato previsto dall'art. 10-*quater* del d.lgs. 74/2000 **per aver omesso di versare somme dovute a titolo di imposte sui redditi per l'anno 2009** per un importo complessivo pari a **125.214 euro, utilizzando in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **crediti** per imposta sul valore aggiunto in realtà **inesistenti**.

Giova, innanzitutto, fare due brevi precisazioni:

(a) il giudice rimettente applica al caso di specie la disposizione in esame nella sua **versione previgente** alle modifiche apportate dal d.lgs. 158/2015 che per la fattispecie di indebita compensazione mediante utilizzo di crediti inesistenti, a fronte dell'invariata soglia di punibilità (euro 50.000), prevedeva un **trattamento sanzionatorio più mite** rispetto a quello attuale, in ossequio ai principi generali in tema di successione di leggi penali di cui all'art. 2 c.p. (e, segnatamente, di cui all'art. 2, c. 4, c.p.) [\[1\]](#);

(b) la **soglia di punibilità del reato di dichiarazione infedele** di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 – *tertium comparationis* nel richiamato giudizio di costituzionalità – con la novella legislativa del

2015 è stata innalzata ad euro 150.000 e, trattandosi di una modifica favorevole al reo, tale limite trova applicazione anche ai fatti commessi anteriormente.

Ciò precisato, il Tribunale ritiene di dover sollevare **questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-quater** nella sua versione originaria **perché tale disposizione, indicando un limite di punibilità (euro 50.000) inferiore a quello previsto per il delitto di dichiarazione infedele (euro 150.000)**, come modificato dalla novella legislativa del 2015, **determinerebbe un'irragionevole disparità di trattamento**, a fronte dell'**identico disvalore** che dovrebbe riconoscersi alle due fattispecie. Tale disparità di trattamento si porrebbe in contrasto con il **principio di uguaglianza** di cui all'art. 3 della Costituzione: infatti laddove l'imposta evasa si collocasse tra i 50.000 e i 150.000 euro, il contribuente che avesse presentato una dichiarazione non veritiera sarebbe assolto in virtù dell'applicazione della nuova disciplina, mentre sarebbe punibile il contribuente che non avesse versato la somma dovuta a seguito dell'indebita compensazione dei debiti con crediti inesistenti. Osserva ulteriormente il giudice rimettente che, pur essendo prevista una soglia di punibilità più elevata per il **reato di dichiarazione infedele**, il legislatore **sembrerebbe** nondimeno considerare questo reato **più grave di quello di indebita compensazione**, posto che il primo è punito con una pena più severa rispetto a quella prevista dall'art. 10-quater del d.lgs. 74/2000 nella formulazione applicabile al caso concreto.

Ad ulteriore conferma della propria tesi, il giudice *a quo* richiama **la sentenza n. 80 del 2014** con la quale la Corte costituzionale aveva dichiarato l'**illegittimità costituzionale**, per contrasto con l'art. 3 Cost., **dell'art. 10-ter del d.lgs. 74/2000** nella parte in cui prevedeva, limitatamente ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, una soglia di punibilità (euro 50.000) inferiore a quella stabilita per la dichiarazione infedele e per l'omessa dichiarazione dagli artt. 4 e 5 dello stesso decreto, prima della loro modifica in diminuzione ad opera del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni in legge 14 settembre 2011, n. 148. La Corte, infatti, prendendo atto della manifesta irragionevolezza dell'incongruenza, aveva innalzato la soglia di punibilità per il delitto di cui all'art. 10-ter a quella più alta tra le soglie di raffronto[2].

3. Con la sentenza che qui segnaliamo la Corte costituzionale dichiara **infondata** la questione sollevata dal Tribunale lombardo sulla base delle seguenti argomentazioni.

La Consulta, innanzitutto, chiarisce che l'argomento posto a fondamento della sentenza n. 80 del 2014 richiamata dal giudice *a quo* non può essere esteso *sic et simpliciter* al delitto di indebita compensazione: il reato in esame presenta, infatti, un **evidente tratto differenziale rispetto agli altri delitti in materia di omesso versamento delle imposte**. Mentre nelle fattispecie delittuose che venivano in rilievo in quella sentenza (vale a dire le ipotesi di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. 74/2000) la condotta incriminata risulta priva di connotati di "insidiosità", in quanto l'omesso versamento è prontamente riscontrabile dall'amministrazione finanziaria mediante la consultazione dei documenti fiscalmente rilevanti, lo stesso non può dirsi per l'ipotesi disciplinata dall'art. 10-quater.

Nel delitto di indebita compensazione alla condotta omissiva di mancato versamento del dovuto è associato il disvalore dell'azione consistente nella redazione di un «documento

ideologicamente falso», mediante l'**abusivo utilizzo dell'istituto della compensazione in materia tributaria** disciplinato dall'art. 17 del d.lgs. 241/1997. Con questo istituto – che, per sua natura, implica un elevato grado di affidamento nella correttezza del protagonista del versamento – si consente al contribuente di effettuare tramite la compilazione di un apposito modello, denominato “Modello F24”, il versamento unitario «*delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali*» e, contestualmente, di compensare le somme a debito con quelle a credito relative alle imposte menzionate.

L'eventuale indebita compensazione non è, tuttavia, immediatamente percepibile dall'amministrazione finanziaria poiché emerge soltanto qualora gli organi accertatori appurino l'insussistenza o la non spettanza del credito portato in compensazione, circostanza che rende la **condotta** descritta dall'art. 10-*quater* del d.lgs. 74/2000 **dotata di particolare potenzialità decettiva**.

4. La Corte costituzionale **non condivide** poi la tesi di fondo avanzata dal giudice *a quo*, secondo la quale nella differente parametrizzazione delle soglie di punibilità dei due delitti – indebita compensazione di cui all'art. 10 *quater*, da un lato, e dichiarazione infedele *ex art.* 4, dall'altro – sarebbe ravvisabile una violazione del **principio di uguaglianza**.

Con riguardo al richiamato **differente trattamento sanzionatorio**, si osserva che la determinazione della pena per le fattispecie incriminatrici costituisce materia affidata alla discrezionalità del legislatore, le cui scelte sono censurabili in sede di sindacato di legittimità costituzionale solo se le **fattispecie poste in comparazione** sono **omogenee** e la sperequazione sanzionatoria non è sorretta da alcuna ragionevole giustificazione^[3].

Nel caso in esame mancherebbe quindi – a giudizio della Consulta – un requisito imprescindibile ai fini della verifica della ragionevolezza delle scelte legislative, in ragione dell'**eterogeneità** delle due figure criminose rispetto all'**oggetto materiale**, alla **condotta tipica** e all'**ambito applicativo**.

5. Quanto all'**oggetto materiale** dei due illeciti, si osserva che la dichiarazione fiscale sulla quale incidono le condotte tipiche delle due fattispecie delittuose è diversa: l'art. 4 del d.lgs. 74/2000 ha ad oggetto le dichiarazioni annuali relative alle imposte dirette o all'IVA, mentre ai fini della consumazione dell'art. 10-*quater* il contribuente si avvale del modello unitario di pagamento (il **cd. modello F24**).

6. Diversa risulta – ad avviso della Corte – anche la **condotta tipica** delle due figure criminose poste a confronto. Infatti, sebbene la modifica della nozione di «elementi attivi o passivi» contenuta all'art. 1, c. 1, lett. b), del d.lgs. 74/2000, ad opera del d.lgs. 158/2015^[4], potrebbe indurre a ritenere che il reato di dichiarazione infedele possa attualmente commettersi anche attraverso l'esposizione di crediti di imposta inesistenti (dunque, con una condotta analoga a

quella richiesta per l'integrazione del delitto di indebita compensazione), la Corte esclude che l'ipotesi in questione possa essere in realtà inclusa nella sfera applicativa del delitto di cui all'art. 4 del d.lgs. 74/2000.

Si precisa, altresì, che, l'anzidetta innovazione non potrebbe in ogni caso assumere alcun rilievo nella comparazione del delitto di dichiarazione infedele con quello di indebita compensazione, nella versione antecedente al d.lgs. 158/2015: la modifica della norma definitoria ha avuto una portata innovativa – conformemente all'opinione diffusa –, determinando un ampliamento dell'area del penalmente rilevante, ragione per cui la stessa non potrebbe operare rispetto ai fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore della novella del 2015 in quanto vi osterebbe il principio di irretroattività della legge penale sfavorevole al reo.

7. Anche l'**ambito applicativo** della fattispecie di indebita compensazione risulta – secondo il Giudice delle leggi – diverso rispetto a quello della fattispecie di dichiarazione infedele. Infatti, la sola compensazione ammessa in sede di presentazione della dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'IVA è quella cosiddetta “verticale” (cioè quando si utilizza un credito d'imposta per pagare un debito della stessa imposta). Diversamente, in sede di versamento unitario può procedersi – secondo l'orientamento prevalente in giurisprudenza – anche alla **compensazione “orizzontale”** (cioè tra imposte diverse).

Inoltre, la giurisprudenza prevalente è orientata nel senso di ammettere che il censurato art. 10-*quater* del d.lgs. 74/2000 si presti a reprimere anche l'**omesso versamento di somme attinenti a debiti diversi da quelli tributari** – quali ad esempio contributi dovuti ad enti previdenziali – per il cui pagamento deve essere utilizzato il cd. modello F24, e non soltanto, quindi, l'omissione di imposte dirette o di IVA, come invece accade nel delitto di dichiarazione infedele^[5].

8. Ad avviso della Corte, quindi, stante la ravvisata **disomogeneità delle fattispecie incriminatrici** poste a confronto, la diversità dei rispettivi trattamenti sanzionatori non fornisce alcun argomento a sostegno della tesi sostenuta dal giudice *a quo*. **La quantificazione delle soglie di punibilità risponde a « logiche distinte e non sovrapponibili a quelle che presiedono al dosaggio delle pene »**, come, d'altra parte, dimostrato dal legislatore nella novella legislativa del 2015 che, pur diversificando la pena delle due fattispecie attualmente previste dall'art. 10-*quater* del d.lgs. 74/2000, ha mantenuto invariata la soglia di punibilità per entrambe le ipotesi.

Né risultano fondate, precisa infine la Corte, le considerazioni sollevate dal giudice rimettente secondo le quali i delitti posti a confronto avrebbero identico disvalore: anche se prima del d.lgs. 158/2015 la pena prevista per la dichiarazione infedele risultava «*alquanto più energica*» di quella comminata per l'art. 10-*quater*, **l'estrema offensività della fattispecie dell'indebita compensazione mediante l'utilizzo di crediti inesistenti** è stata riconosciuta anche dal legislatore che, mediante l'intervento del 2015, ha ora previsto per il delitto di cui all'art. 10-*quater* una pena nettamente più severa di quella comminata per il reato di cui all'art. 4 del d.lgs. 74/2000.

9. Sebbene le argomentazioni sin qui riassunte siano considerate dal Giudice delle leggi da sole sufficienti per fondare il rigetto della questione di legittimità costituzionale sollevata, la Corte ritiene di dover precisare che l'equiparazione di trattamento tra le due fattispecie, auspicata dal giudice *a quo*, non si otterrebbe neppure nel caso di innalzamento della soglia di punibilità del delitto di indebita compensazione ad euro 150.000. Se anche avvenisse tale innalzamento, infatti, **ai fini della verifica del suo superamento si dovrebbe tener conto della somma complessiva non versata dal contribuente**, senza distinguere i diversi tributi rispetto ai quali lo stesso si rende debitore. Nella valutazione sul superamento della soglia dell'art. 4 del d.lgs. 74/2000, invece, l'evasione relativa alle imposte dei redditi e quella dell'IVA non si sommano neppure nel caso di presentazione di una dichiarazione unificata (possibile fino al 2016).

[1] Si rammenti, infatti, che l'art. 10-*quater*, nella sua formulazione originaria, sanzionava in una figura criminosa unitaria l'indebita compensazione mediante l'utilizzazione di «crediti non spettanti» ovvero di «crediti inesistenti» e richiamava l'art. 10-*bis* ai fini sia della soglia di punibilità (euro 50.000 per periodo di imposta) che del trattamento sanzionatorio (reclusione da sei mesi a due anni). Con il d.lgs. 158/2015 il legislatore ha, invece, deciso di diversificare il trattamento sanzionatorio delle due ipotesi delittuose, collocate in due commi separati del medesimo articolo, pur lasciando intatto per entrambe l'ammontare della soglia di punibilità: la prima, inerente all'utilizzazione in compensazione di «crediti non spettanti» (comma 1), punita come in precedenza e la seconda, concernente l'utilizzazione di «crediti inesistenti» (comma 2), punita con una pena sensibilmente più severa (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni), in ragione del suo maggior disvalore. Essendo nel caso in esame contestata all'imputato l'indebita utilizzazione di crediti inesistenti, il giudice *a quo* ha ritenuto applicabile – secondo una soluzione che sarà poi condivisa anche dalla Corte costituzionale – la norma incriminatrice nella sua versione originaria, in quanto prevedeva un trattamento sanzionatorio più mite, alla luce del principio della retroattività della *lex mitior* che governa la successione delle leggi penali nel tempo. Per un commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, cfr. S. Finocchiaro, [*La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato*](#), in *questa Rivista*, 9 ottobre 2015.

[2] La Consulta, nella citata sentenza che risale ad un momento anteriore rispetto al d.lgs. 158/2015, aveva innalzato la soglia di punibilità per il delitto di cui all'art. 10-*ter* a quella prevista per il delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del citato decreto (pari ad euro 103.291,38 all'epoca “pre-riforma”), limitatamente ai fatti commessi sino al settembre 2011, ritenendo contrario al principio di uguaglianza e di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. la discrasia tra i diversi limiti di rilevanza penale delle due fattispecie poste a confronto. Con riferimento a tale sentenza, si veda N. Recchia, *Le declinazioni della ragionevolezza penale nelle recenti decisioni della Corte costituzionale*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 2/2015, p. 61 ss.

[3] Sul punto si vedano, *ex multis*, i precedenti richiamati dalla stessa Corte nella sentenza annotata: Corte cost., sent. 11 gennaio 2016 (dep. 23 marzo 2016), n. 56; Corte cost., sent. 13 gennaio 2016 (dep. 11 febbraio 2016), n. 23, nonché, più di recente, con particolare riguardo al trattamento sanzionatorio, Corte cost., sent. 7 giugno 2017 (dep. 13 luglio 2017), n. 179. In riferimento a questa sentenza cfr., C. Bray, la *Corte costituzionale salva la pena minima (di 8 anni di reclusione) per il traffico di droghe 'pesanti' ma invia un severo monito al legislatore*, in *questa Rivista*, fasc. 11/2017, p. 231 ss.

[4] La novella legislativa del 2015 ha, infatti, ampliato la nozione di «elementi attivi o passivi» contenuta all'art. 1, c. 1, lett. b) del d.lgs. 74/2000, sino a comprendervi, non più soltanto «le componenti espresse in cifra che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili», ma anche «le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta».

[5] Sul punto cfr., *ex multis*, Cass., Sez. III, 21 gennaio 2015 (dep. 4 febbraio 2015), n. 5177, Pres. Squassoni, Est. Ramacci, Imp. Travaglini (non massimata); Cass., Sez. II, 20 maggio 2009 (dep. 16 settembre 2009), n. 35968, Pres. Bardovagni, Est. Renzo, Imp. Cecconi, in *CED Cass.*, Rv. 245586, pure richiamate dalla sentenza della Corte costituzionale in esame.