CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **35/2018** (ECLI:IT:COST:2018:35)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **GROSSI** - Redattore: **MODUGNO**
Camera di Consiglio del **06/12/2017**; Decisione del **06/12/2017**
Deposito del **21/02/2018**; Pubblicazione in G. U. **28/02/2018**
Norme impugnate: Art. 10 quater del decreto legislativo 10/03/2000, n. 74, nel testo anteriore alle modifiche apportate dal decreto legislativo 24/09/2015, n. 158.
Massime: **39869**
Atti decisi: **ord. 17/2017**

SENTENZA N. 35

ANNO 2018

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Paolo GROSSI; Giudici : Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), nel testo anteriore alle modifiche apportate dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema

sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), promosso dal Tribunale ordinario di Busto Arsizio nel procedimento penale a carico di C. N., con ordinanza dell'11 novembre 2016, iscritta al n. 17 del registro ordinanze 2017 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 8, prima serie speciale, dell'anno 2017.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 6 dicembre 2017 il Giudice relatore Franco Modugno.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza dell'11 novembre 2016, il Tribunale ordinario di Busto Arsizio ha sollevato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), nel testo anteriore alle modifiche operate dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), nella parte in cui, con riguardo al delitto di indebita compensazione ivi descritto, «indica il limite di punibilità in 50.000 euro annui anziché in 150.000 euro».

Il giudice a quo riferisce di essere investito del processo nei confronti di una persona imputata del reato previsto dalla norma censurata, per aver omesso di versare somme dovute a titolo di imposte sui redditi per l'anno 2009 dell'importo complessivo di euro 125.214, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni), crediti per imposta sul valore aggiunto (IVA) risultati inesistenti.

Il rimettente rileva come sia applicabile alla fattispecie, ratione temporis, l'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 nel suo testo originario, che richiamava – con la medesima tecnica utilizzata nell'art. 10-ter a proposito del delitto di omesso versamento dell'IVA – la disposizione dell'art. 10-bis dello stesso decreto legislativo, ai fini della determinazione tanto del trattamento sanzionatorio (reclusione da sei mesi a due anni), quanto della soglia di punibilità (euro 50.000 per periodo di imposta).

Tale formulazione risulta, infatti, più favorevole all'imputato di quella successivamente introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015, che – fermo restando l'ammontare della soglia di punibilità – descrive in modo autonomo la fattispecie, distinguendo l'ipotesi dell'utilizzazione in compensazione di crediti non spettanti, per la quale la risposta punitiva è rimasta invariata (comma 1 dell'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000, come novellato), da quella dell'utilizzazione di crediti inesistenti – considerata più grave – per la quale la pena è stata invece notevolmente aumentata (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni: comma 2 del nuovo art. 10-quater). Discutendosi, nel caso di specie, della compensazione di crediti in assunto inesistenti, i principi generali in tema di successione di leggi penali, di cui all'art. 2 del codice penale, imporrebbero di applicare la norma incriminatrice nella versione d'origine, che prevede il trattamento sanzionatorio più mite.

Ciò posto, il giudice a quo rileva, quanto alla non manifesta infondatezza della questione, che con la sentenza n. 80 del 2014 la Corte costituzionale ha dichiarato illegittimo, per contrasto con l'art. 3 Cost., l'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, puniva l'omesso versamento dell'IVA, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38.

La Corte ha ritenuto, in specie, lesiva del principio di eguaglianza la previsione, per il delitto di omesso versamento dell'IVA, di una soglia di punibilità (euro 50.000) inferiore a quelle stabilite per la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione dagli artt. 4 e 5 del medesimo decreto legislativo (rispettivamente, euro 103.291,38 ed euro 77.468,53), prima della loro modifica in diminuzione ad opera del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, in legge 14 settembre 2011, n. 148; modifica operante, per espressa previsione normativa, in rapporto ai soli fatti commessi dopo il 17 settembre 2011. In questo modo, infatti, veniva riservato un trattamento deteriore a comportamenti di evasione tributaria meno insidiosi e lesivi degli interessi del fisco, attenendo l'omesso versamento a somme di cui lo stesso contribuente si era riconosciuto debitore nella dichiarazione annuale relativa all'IVA.

Il rimettente ricorda altresì come, a seguito di tale pronuncia, i Tribunali ordinari di Lecce e di Palermo abbiano sollevato una similare questione di legittimità costituzionale inerente al delitto di indebita compensazione. Riguardo ad essa, la Corte costituzionale ha peraltro disposto, con l'ordinanza n. 116 del 2016, la restituzione degli atti ai giudici a quibus per una nuova valutazione della rilevanza e della non manifesta infondatezza alla luce dei sopravvenuti mutamenti del quadro normativo, conseguenti all'entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015.

A questo proposito, il rimettente osserva come la novella del 2015 abbia modificato l'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, elevando la soglia di punibilità del delitto di dichiarazione infedele, riferita all'imposta evasa, a 150.000 euro. Trattandosi di modifica favorevole al reo, tale nuovo limite di punibilità deve ritenersi applicabile anche ai fatti anteriormente commessi.

Allo stato attuale, pertanto, il contribuente che, dopo aver presentato la dichiarazione IVA, abbia utilizzato in compensazione crediti non spettanti o inesistenti, omettendo il pagamento dell'imposta per un ammontare superiore a 50.000 euro, è assoggettato a sanzione penale, mentre il contribuente che abbia presentato una dichiarazione infedele, esponendo elementi passivi fittizi od omettendo di indicare elementi attivi, con una evasione di imposta superiore a 50.000 euro, ma non a 150.000 euro, resta esente da pena.

Ad avviso del Tribunale rimettente, tale assetto violerebbe l'art. 3 Cost. per contrasto con il «principio di eguaglianza formale e sostanziale», in quanto due condotte che appaiono, anche sotto il profilo sanzionatorio, quantomeno di pari gravità verrebbero trattate in modo ingiustificatamente differenziato.

Il reato di dichiarazione infedele è, infatti, punito con la pena della reclusione da uno a tre anni, più elevata di quella prevista dall'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000, nella formulazione applicabile al caso concreto, per il delitto di indebita compensazione. Ciò a dimostrazione del fatto che il legislatore lo ha considerato più grave.

Sul piano del disvalore, in ogni caso, le due fattispecie criminose apparirebbero sostanzialmente identiche. In entrambe le ipotesi verrebbe, infatti, punita una condotta commissiva del contribuente a carattere «fraudolento e/o decettivo», atta a creare una falsa rappresentazione documentale della realtà: connotazioni che renderebbero le fattispecie stesse più gravi, ad esempio, del reato di omessa dichiarazione, la cui condotta è meramente omissiva.

A fronte di ciò, la previsione, per l'indebita compensazione, di una soglia di punibilità nettamente più bassa di quella della dichiarazione infedele – il rapporto è addirittura di uno a tre – risulterebbe palesemente irragionevole.

La questione sarebbe, altresì, rilevante nel giudizio a quo. Il suo accoglimento porterebbe, infatti, al proscioglimento dell'imputato, al quale è contestato l'omesso versamento, tramite utilizzazione in compensazione di crediti inesistenti, di una somma inferiore a 150.000 euro.

2.– È intervenuto nel giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la questione sia dichiarata manifestamente infondata.

L'Avvocatura generale dello Stato rileva che la condotta tipica dell'indebita compensazione implica una utilizzazione impropria del modello per il versamento dei tributi (cosiddetto modello F24), idonea a mascherare l'evasione, o quantomeno a ritardare la sua scoperta.

L'inserimento in detto modello di un credito non spettante o inesistente si tradurrebbe, quindi, in un artificio documentale di notevole disvalore. La circostanza risulterebbe ancora più evidente alla luce della ratio dello strumento della compensazione dei crediti con i debiti, introdotto dal d.lgs. n. 241 del 1997 al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti. Questi ultimi, infatti, ove vantino un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, in luogo di richiedere il rimborso delle somme – che comporterebbe una procedura dai tempi ben più lunghi – possono utilizzarle per evitare di effettuare il versamento dei tributi dovuti. In considerazione dell'affidamento che l'amministrazione ripone, in questa delicata fase di riscossione delle imposte, sul leale comportamento dei contribuenti, non apparirebbe irrazionale o arbitraria la previsione, per l'indebita compensazione, di una soglia di punibilità inferiore a quella della dichiarazione infedele.

D'altra parte, il termine di comparazione indicato dal rimettente non sarebbe pertinente, stante la diversità delle ipotesi poste a raffronto. L'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 avrebbe, infatti, una sfera applicativa più ampia di quella dell'art. 4, giacché mentre quest'ultima disposizione sanziona la presentazione di una dichiarazione infedele in relazione alle sole imposte dirette e all'IVA, la norma censurata punisce tutte le condotte di indebita compensazione relative al cosiddetto versamento unitario previsto dall'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Lo strumento della compensazione può essere utilizzato, cioè, non solo con riguardo ai crediti e debiti fiscali relativi alle imposte dirette e all'IVA, ma anche con riguardo ai «contributi dovuti all'INPS» e alle «altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali»: circostanza che incrementerebbe il disvalore dell'illecito.

La scelta di lasciare inalterata la soglia di punibilità dell'indebita compensazione in occasione della riforma del 2015 rifletterebbe la perdurante volontà del legislatore di reprimere con fermezza fatti particolarmente insidiosi, non comparabili con la dichiarazione infedele: volontà resa ancora più evidente dalla scissione delle due condotte punite dalla norma, con la previsione di una pena più severa per la compensazione operata utilizzando crediti inesistenti, la quale viene, altresì, espressamente sottratta alla causa di non punibilità contemplata dal novellato art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000.

La questione apparirebbe, in conclusione, manifestamente infondata alla luce del costante orientamento della giurisprudenza costituzionale, secondo il quale l'individuazione delle condotte punibili, nonché la scelta e la quantificazione delle relative sanzioni rientrano nella discrezionalità del legislatore: discrezionalità che può essere censurata, in sede di giudizio di costituzionalità, soltanto ove il suo esercizio ne rappresenti un uso distorto o arbitrario, così da confliggere in modo manifesto con il canone della ragionevolezza, come avviene a fronte di sperequazioni sanzionatorie tra fattispecie omogenee non sorrette da alcuna ragionevole giustificazione. Evenienza, questa, non riscontrabile nella specie.

Considerato in diritto

1.– Il Tribunale ordinario di Busto Arsizio dubita della legittimità costituzionale dell'art. 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n.

205), nel testo anteriore alle modifiche operate dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), nella parte in cui, con riguardo al delitto di indebita compensazione ivi descritto, «indica il limite di punibilità in 50.000 euro annui anziché in 150.000 euro».

Ad avviso del rimettente, la disposizione denunciata violerebbe l'art. 3 della Costituzione, per contrasto con il «principio di uguaglianza formale e sostanziale», assoggettando la fattispecie dell'indebita compensazione ad un trattamento irragionevolmente deteriore rispetto a quello riservato alla dichiarazione infedele (art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000): reato punito con pena più severa – quanto ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015 – e che apparirebbe, nella sostanza, di identico disvalore.

2.– La questione non è fondata.

La norma incriminatrice sottoposta a scrutinio si colloca nell'alveo del processo di parziale revisione della strategia politico-criminale sottesa al riassetto del sistema penale tributario attuato dal d.lgs. n. 74 del 2000: strategia consistente nella focalizzazione dell'intervento repressivo preminentemente sulla fase dell'"autoaccertamento" del debito di imposta – ossia della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto – a presidio dell'obbligo di veritiera ostensione della situazione reddituale o delle basi imponibili da parte del contribuente.

L'avvenuto riscontro di un allarmante fenomeno evasivo realizzato in sede di riscossione dei tributi induceva il legislatore a mutare indirizzo, introducendo figure di reato intese a colpire illeciti commessi nella fase successiva a quella di determinazione della base imponibile, cioè in relazione al versamento dell'imposta.

Il processo prendeva concretamente avvio con l'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)», che ripristinava (a) il delitto di omesso versamento di ritenute certificate da parte del sostituto d'imposta, già soppresso dalla riforma del 2000 (nuovo art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000).

Due anni più tardi, il legislatore interveniva novamente con l'art. 35, comma 7, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, in legge 4 agosto 2006, n. 248, coniando altre due figure di reato attinenti alla fase di versamento dei tributi: da un lato, (b) il delitto – con remote ascendenze nel panorama penale di settore – di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) risultante dalla dichiarazione annuale (art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000); dall'altro, (c) il delitto – totalmente privo, invece, di riscontri nel passato – di indebita compensazione (art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000), che viene in rilievo in questa sede.

Le nuove incriminazioni del 2006 erano congegnate con la tecnica del rinvio alla norma sull'omesso versamento di ritenute. In particolare, l'art. 10-quater, sotto la rubrica «indebita compensazione», stabiliva che «[l]a disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti».

Pacificamente, il rinvio all'art. 10-bis e la formula «nei limiti ivi previsti» valevano ad estendere alla fattispecie criminosa il trattamento sanzionatorio e la soglia di punibilità stabiliti per l'omesso versamento di ritenute certificate: il delitto in questione era, dunque, punito con la reclusione da sei mesi a due anni e sempre che l'omesso versamento risultasse di ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

3.– Il Tribunale rimettente muove le sue censure proprio alla formulazione originaria della norma incriminatrice, vigente alla data di commissione del fatto per cui si procede nel giudizio principale (concernente l'omesso versamento di somme dovute a titolo di imposte sui redditi per l'anno 2009).

Con assunto affatto plausibile, osserva che detta formulazione deve ritenersi tuttora applicabile nel giudizio a quo, in quanto più favorevole all'imputato di quella successivamente introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015, nel quadro di una ulteriore ed ampia revisione del sistema sanzionatorio tributario. L'art. 9 del citato decreto legislativo ha, infatti, sostituito la norma censurata, scindendo la figura criminosa dell'indebita compensazione – in precedenza unitaria – in due ipotesi delittuose distinte, collocate in commi separati e autonomamente descritte: la prima, inerente all'utilizzazione in compensazione di «crediti non spettanti», punita, come in precedenza, con la pena della reclusione da sei mesi a due anni (comma 1 dell'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000, come novellato); la seconda, concernente l'utilizzazione di «crediti inesistenti», punita invece con pena sensibilmente più severa (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni), in ragione del suo maggior disvalore (comma 2). Ciò, fermo restando l'ammontare della soglia di punibilità, la quale – diversamente da quanto è avvenuto per gli altri delitti di omesso versamento (il cui limite quantitativo di rilevanza penale è stato notevolmente innalzato dalla novella del 2015) – risulta tuttora fissata, con riguardo ad entrambe le ipotesi di indebita compensazione, nella somma di euro 50.000 (sia pure intesa quale «importo annuo» dei crediti indebitamente utilizzati, e non più ragguagliata al «periodo d'imposta»).

Essendo contestata, nella specie, all'imputato l'indebita utilizzazione di crediti inesistenti, i principi generali in tema di successione nel tempo delle leggi penali (e, segnatamente, l'art. 2, quarto comma, del codice penale) fanno sì che la norma incriminatrice rimanga applicabile nella sua versione d'origine, che contempla per detta fattispecie il trattamento sanzionatorio più mite.

4.– Ciò posto, il giudice a quo richiama, quale premessa delle sue censure, la sentenza n. 80 del 2014, con la quale questa Corte ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, puniva l'omesso versamento dell'IVA, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi superiori ad euro 50.000 per ciascun periodo di imposta, anziché ad euro 103.291,38.

Nell'occasione, questa Corte ha rilevato come il delitto previsto dal citato art. 10-ter presupponesse l'avvenuta presentazione, da parte del contribuente, di una dichiarazione annuale relativa all'IVA recante un saldo debitorio superiore alla soglia di punibilità di 50.000 euro, non seguita dal pagamento, entro il termine previsto, della somma indicata dal contribuente stesso come dovuta. In tale assetto era insita una sperequazione di trattamento, palesemente irragionevole, rispetto ai delitti di infedele e omessa dichiarazione, di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000 – delitti attinenti anche alla dichiarazione annuale IVA – per i quali erano previste soglie di punibilità, riferite all'imposta evasa, di ammontare più elevato (rispettivamente, euro 103.291,38 ed euro 77.468,53). Ne seguiva che, nel caso in cui l'IVA dovuta dal contribuente si collocasse nell'intervallo tra l'una e le altre soglie (risultasse, cioè, superiore a 50.000 euro, ma non, rispettivamente, a 103.291,38 o a 77.468,53 euro), veniva trattato in modo deteriore chi avesse presentato una dichiarazione veritiera, senza versare l'imposta dovuta in base ad essa, rispetto a chi avesse presentato una dichiarazione infedele, o non avesse presentato affatto la dichiarazione, evadendo del pari l'imposta: condotte, queste, certamente più "insidiose" per l'amministrazione finanziaria, in quanto idonee – diversamente dall'altra – ad ostacolare l'accertamento dell'evasione. Malgrado ciò, nella prima ipotesi il soggetto avrebbe dovuto rispondere del delitto di omesso versamento dell'IVA; nella seconda, sarebbe rimasto invece esente da pena, non risultando superati i limiti di rilevanza penale previsti dagli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000.

La discrasia era stata rimossa dallo stesso legislatore con l'art. 2, comma 36-vicies semel, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), aggiunto dalla legge di conversione 14 settembre 2011, n. 148, che aveva ridotto la soglia di punibilità dell'omessa dichiarazione ad euro 30.000 e quella della dichiarazione infedele ad euro 50.000: dunque, ad un importo inferiore, nel primo caso, e pari, nel secondo, a quello della soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA. Per espressa previsione normativa, le modifiche in questione erano, tuttavia, applicabili ai soli fatti successivi al 17 settembre 2011 (art. 2, comma 36-vicies bis, del d.l. n. 138 del 2011): con la conseguenza che, con riguardo ai fatti commessi sino a quella data, l'incongruenza permaneva.

Di qui la pronuncia di questa Corte, che, al fine di rimuovere nella sua interezza la distonia, ha allineato la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA – quanto ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 – alla più alta fra le soglie di punibilità delle violazioni in rapporto alle quali si manifestava l'irragionevole disparità di trattamento: quella, cioè, della dichiarazione infedele (euro 103.291,38).

5.– Diversamente da quanto è avvenuto nei casi che hanno dato luogo all'ordinanza n. 116 del 2016, di restituzione degli atti ai giudici a quibus per ius superveniens – anch'essa richiamata dal rimettente – il Tribunale lombardo non chiede, peraltro, a questa Corte di replicare la ricordata declaratoria di illegittimità costituzionale parziale con riguardo al delitto di indebita compensazione. Formula, invece, una distinta censura, correlata alle modifiche apportate al quadro normativo di riferimento dal d.lgs. n. 158 del 2015.

Rileva, cioè, che l'art. 4 del citato decreto legislativo, novellando l'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, ha innalzato la soglia di punibilità del delitto di dichiarazione infedele ad euro 150.000 e che tale modifica – in quanto di segno favorevole al reo (traducendosi in una parziale abolitio criminis) – è destinata a trovare applicazione anche in rapporto ai fatti anteriormente commessi (compresi quelli coevi alla vicenda di indebita compensazione di cui si discute nel giudizio principale). Assunto, pure questo, pienamente condivisibile e, in fatto, rispondente all'indirizzo della giurisprudenza di legittimità (Corte di cassazione, sezione terza penale, sentenza 11 novembre 2015-13 gennaio 2016, n. 891).

6.– Il giudice a quo si mostra, per altro verso, consapevole di come il ragionamento che sorregge la richiamata sentenza n. 80 del 2014 non possa essere esteso sic et simpliciter al delitto di indebita compensazione.

Di là dalla comune matrice politico-criminale, il delitto in esame presenta, infatti, un evidente tratto differenziale rispetto agli altri delitti in materia di omesso versamento delle imposte, ad esso pure originariamente allineati quanto a soglia di punibilità e a trattamento sanzionatorio (omesso versamento delle ritenute e omesso versamento dell'IVA). Nelle ipotesi previste dagli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, infatti, l'omesso versamento riguarda somme di cui lo stesso contribuente si è riconosciuto debitore in documenti fiscalmente rilevanti (le certificazioni delle ritenute rilasciate ai sostituiti e, attualmente, anche la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, da un lato; la dichiarazione relativa all'IVA, dall'altro). Di conseguenza, la condotta è priva di connotati di "insidiosità", essendo l'inadempienza tributaria palese e prontamente riscontrabile dall'amministrazione finanziaria.

Altrettanto non può dirsi, invece, per l'ipotesi disciplinata dall'art. 10-quater, la quale accoppia al disvalore di evento (omesso versamento di somme dovute) uno specifico disvalore di azione, consistente nell'abusiva utilizzazione dell'istituto della compensazione in materia tributaria, quale disciplinato dall'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni).

In passato, l'istituto civilistico della compensazione era ritenuto inapplicabile ai crediti di natura tributaria, fatta eccezione (a talune condizioni) per la cosiddetta compensazione "verticale", avente ad oggetto, cioè, crediti e debiti relativi alla stessa imposta. Con il citato art. 17, il legislatore ha superato tale impostazione restrittiva, consentendo al contribuente di effettuare – tramite la compilazione di un apposito modello, denominato «modello F24» – un versamento unitario «delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali», analiticamente elencati nella norma stessa: versamento in occasione del quale è possibile compensare le somme a debito con quelle a credito. In questo modo, il contribuente non è più costretto a corrispondere la somma dovuta e ad avviare contestualmente la procedura per il rimborso del suo credito, ma può servirsi direttamente di quest'ultimo per evitare di effettuare il pagamento. E lo può fare persino oltre gli stessi limiti dell'istituto civilistico: in deroga al requisito dell'identità dei soggetti titolari delle reciproche posizioni debitorie e creditorie, previsto dal codice civile (art. 1241), la compensazione è, infatti, ammessa anche tra crediti e debiti del contribuente nei confronti di enti diversi (Stato, Regioni, enti previdenziali).

Si tratta di meccanismo che implica un elevato grado di affidamento nella correttezza del protagonista del versamento, chiamato ad effettuare lui stesso, tramite la compilazione del modello, l'operazione di calcolo del dovuto. La norma incriminatrice di cui all'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 mira specificamente a contrastare gli abusi cui il meccanismo si presta, tramite l'artificio di esporre nel modello – e, così, di utilizzare in compensazione – crediti «non spettanti» o «inesistenti». Nella specie, il contribuente non si limita, quindi, ad una condotta omissiva di mancato versamento del dovuto, ma supporta la stessa con la redazione di un documento ideologicamente falso. Comportamento, questo, dotato di potenzialità decettive: l'indebita compensazione non è, infatti, di norma, immediatamente percepibile da parte dell'amministrazione finanziaria, ma emerge solo qualora gli organi accertatori appurino l'insussistenza o la non spettanza del credito portato in compensazione (in questo senso si veda già, incidentalmente, la sentenza n. 100 del 2015).

È chiaro, quindi, che con riguardo all'indebita compensazione non si potrebbe parlare, comunque sia, di un trattamento deteriore del contribuente il quale, pur senza versare il dovuto, abbia tenuto un comportamento "trasparente", rispetto a quello riservato al contribuente che, presentando una dichiarazione infedele, abbia invece evaso le imposte tramite una condotta ingannevole.

7.– Ad avviso del rimettente, ciò non impedirebbe di ravvisare nella diversa parametrazione delle soglie di punibilità dei due delitti – indebita compensazione e dichiarazione infedele – una violazione del principio di eguaglianza.

Le due figure criminose sarebbero, infatti, ad ogni modo, pienamente omologabili sul piano del disvalore, venendo in entrambi i casi represse condotte commissive a carattere decettivo, che implicano una rappresentazione documentale non veritiera della realtà. La dichiarazione infedele è punita, d'altra parte, con la reclusione da uno a tre anni: dunque, con una pena più elevata di quella prevista dall'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000, nel testo originario (applicabile nel caso di specie), per l'indebita compensazione, anche nell'ipotesi di utilizzazione di crediti inesistenti. Segno, questo, che il legislatore ha considerato il delitto di dichiarazione infedele più grave.

Di conseguenza, sarebbe del tutto irragionevole che l'indebita compensazione assuma rilevanza penale in presenza di un omesso versamento superiore a 50.000 euro, quando invece per la punibilità dell'infedele dichiarazione è richiesta un'evasione di imposta addirittura tripla.

8.– La tesi non può essere condivisa.

Per costante giurisprudenza di questa Corte, la configurazione delle fattispecie criminose e

la determinazione della pena per ciascuna di esse costituiscono materia affidata alla discrezionalità del legislatore, involvendo apprezzamenti tipicamente politici. Le scelte legislative sono pertanto censurabili, in sede di sindacato di legittimità costituzionale, solo ove trasmodino nella manifesta irragionevolezza o nell'arbitrio (ex plurimis, sentenze n. 273 e n. 47 del 2010, ordinanza n. 71 del 2007, nonché, più di recente, con particolare riguardo al trattamento sanzionatorio, sentenze n. 179 del 2017, n. 236 e n. 148 del 2016), come avviene quando ci si trovi a fronte di sperequazioni sanzionatorie tra fattispecie omogenee non sorrette da alcuna ragionevole giustificazione (tra le altre, sentenze n. 56 e n. 23 del 2016, n. 81 del 2014, n. 68 del 2012; ordinanza n. 30 del 2007). Il confronto tra fattispecie normative, finalizzato a verificare la ragionevolezza delle scelte legislative, presuppone, dunque, necessariamente l'omogeneità delle ipotesi poste in comparazione (sentenza n. 161 del 2009, ordinanza n. 41 del 2009).

Tale requisito non è ravvisabile nel caso in esame. Di là dai generici tratti di comunanza evocati dal rimettente (finalità di tutela delle finanze pubbliche, presenza in entrambi i casi di un falso ideologico documentale), le figure criminose poste in comparazione si presentano, infatti, eterogenee per oggetto materiale, condotta tipica e – stando al prevalente orientamento giurisprudenziale – anche per sfera di tutela.

L'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 punisce il contribuente che, al fine di evadere le imposte dirette o l'IVA, indichi in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti (predicato che sostituisce attualmente l'originario aggettivo «fittizi»).

L'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 punisce, invece, come già ricordato, chi omette di versare «somme dovute» tramite uno specifico tipo di artificio: ossia mediante l'abusivo utilizzo dell'istituto della compensazione tributaria, attuato tramite l'inserimento di crediti non spettanti o inesistenti nel modello di pagamento unitario.

È dunque diverso, anzitutto, l'oggetto materiale dei due illeciti. Nel primo caso, il mendacio del contribuente si esprime nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'IVA; nell'altro, in un documento fiscale con distinte caratteristiche e funzioni, quale il cosiddetto modello F24. Per questo verso, la situazione si presenta, quindi, differenziata rispetto a quella riscontrabile in rapporto al delitto di omesso versamento dell'IVA (oggetto della sentenza n. 80 del 2014), il quale, se pure configurato come illecito di mero inadempimento del debito tributario, presuppone però – come già ricordato – la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione annuale relativa all'IVA (ossia proprio di uno dei due tipi di dichiarazioni avuti di mira dall'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000).

Per quanto attiene, poi, alla condotta tipica, è ben vero che, a seguito della modifica della norma definitoria di cui all'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 74 del 2000, operata dall'art. 1, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 158 del 2015, la nozione di «elementi attivi o passivi» – rilevante in rapporto a tutti i delitti in materia di dichiarazione, in quanto identificativa dei dati alterati dal contribuente in danno del fisco – comprende 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». Astrattamente parlando, tale aggiunta normativa 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 similare a quella richiesta per l'integrazione del delitto di indebita compensazione), trattandosi di entità che incidono, per l'appunto, non sulla quantificazione della base imponibile, ma sulla determinazione dell'imposta netta da versare.

Come è stato puntualmente osservato, tuttavia, dai commentatori della riforma la ricordata integrazione della definizione degli «elementi attivi o passivi» si presenta strettamente

correlata alle modifiche apportate dallo stesso d.lgs. n. 158 del 2015 alla formula descrittiva del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 74 del 2000: delitto in relazione al quale non soltanto si è previsto, in modo espresso, che la condotta incriminata possa concretarsi (anche) nell'indicare in dichiarazione «crediti e ritenute fittizi», ma si è altresì introdotto uno specifico riferimento a tale ipotesi in sede di individuazione delle soglie di punibilità. Ai fini dell'integrazione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici – così come di quello di dichiarazione infedele – è, infatti, necessario il superamento congiunto di due soglie di punibilità: una di tipo assoluto, riferita all'imposta evasa; l'altra di natura composita (percentuale in prima battuta, salva la previsione di un "correttivo" espresso da una cifra fissa). Tale seconda soglia – riferita, in origine, esclusivamente all'«ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione» – è ora parametrata, in via alternativa, quanto al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, anche all'«ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta», il quale deve risultare «superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila» (art. 3, comma 1, lettera b, del d.lgs. n. 74 del 2000, come sostituito).

Nessun intervento analogo è stato, per converso, operato in rapporto al delitto di dichiarazione infedele. Di là dalla perdurante omessa menzione dell'ipotesi in questione nella descrizione della condotta incriminata (che già di per sé potrebbe essere ritenuta rivelatrice della voluntas legis), il mancato adattamento della seconda soglia di punibilità di cui all'art. 4, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 74 del 2000 – necessario al fine di tenere adeguato conto della disomogeneità delle grandezze paragonate (ossia di componenti idonee ad incidere, da un lato, sull'imposta, e, d'altro, sull'imponibile) – rappresenta un ostacolo difficilmente sormontabile all'inclusione dell'esposizione di crediti di imposta inesistenti nella sfera applicativa della figura criminosa.

Tutto ciò per tacere del fatto che, nella misura in cui si riconosca alla modifica della norma definitoria di cui all'art. 1, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 74 del 2000 una valenza innovativa – conformemente ad una opinione diffusa – essa non potrebbe, comunque sia, operare in rapporto ai fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore della novella del 2015, traducendosi in un ampliamento dell'area di rilevanza penale, per sua natura irretroattivo. Con la conseguenza che l'innovazione in parola non potrebbe in nessun caso assumere rilievo ai fini della comparazione – prospettata dal rimettente – del delitto di dichiarazione infedele con quello di indebita compensazione, nella versione antecedente all'anzidetta novella.

Si aggiunga, ancora, che la sola compensazione ammessa in sede di presentazione della dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'IVA è quella "verticale": laddove, invece, in sede di versamento unitario, può procedersi anche (o, secondo una corrente interpretativa, soltanto) alla compensazione "orizzontale", ossia tra imposte diverse.

A questo riguardo, la giurisprudenza prevalente è, peraltro, dell'avviso che il censurato art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000, in ragione del suo tenore letterale, si presti a reprimere l'omesso versamento di somme attinenti a tutti i debiti – sia tributari, sia di altra natura – per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario (Corte di cassazione, sezione terza penale, sentenza 21 gennaio-4 febbraio 2015, n. 5177; sezione seconda penale, 20 maggio-16 settembre 2009, n. 35968): ciò, ancorché la disposizione risulti inserita in un testo normativo – il d.lgs. n. 74 del 2000 – che, come emerge anche dal suo titolo, è posto per il resto a presidio unicamente delle imposte dirette e dell'IVA. In questa prospettiva, risponderebbe del delitto in esame non solo – come è pacifico – chi ometta di versare imposte dirette o l'IVA utilizzando indebitamente in compensazione crediti concernenti altre imposte (anche regionali) o crediti di natura previdenziale, ma anche chi si avvalga di analogo artificio per evitare di corrispondere tali ultime imposte ovvero contributi dovuti ad enti di previdenza. Alla luce di una simile lettura della norma, anche sul piano della sfera applicativa, la fattispecie dell'indebita compensazione risulterebbe, dunque, eterogenea rispetto a quella della

dichiarazione infedele, il cui perimetro di tutela è ristretto alla sola imposizione diretta e sul valore aggiunto.

9.– In difetto della necessaria omogeneità tra le fattispecie criminose poste a raffronto, nessun argomento a sostegno della tesi del rimettente può essere tratto dall'analisi differenziale delle rispettive pene edittali.

La quantificazione delle soglie di punibilità risponde, infatti, a logiche distinte e non sovrapponibili a quelle che presiedono al dosaggio delle pene. Resta quindi escluso, in linea generale, che possa postularsi un principio di necessaria proporzionalità tra il livello delle soglie di rilevanza penale del fatto e l'intensità della risposta sanzionatoria. Così, nell'esercizio della sua discrezionalità, il legislatore della novella del 2015, pur diversificando nettamente il trattamento sanzionatorio dell'indebita compensazione secondo che siano utilizzati crediti non spettanti o crediti inesistenti, ha però mantenuto invariata per entrambe le ipotesi la medesima soglia di punibilità, senza che in ciò possa scorgersi alcuna violazione del principio di eguaglianza.

Per quanto attiene più specificamente al caso in esame, d'altra parte, è ben vero che, anteriormente al d.lgs. n. 158 del 2015, la pena prevista per la dichiarazione infedele risultava alquanto più energica di quella comminata per l'indebita compensazione. Ma è altrettanto vero che, a seguito della riforma, il rapporto si è rovesciato, almeno per quanto attiene alla fattispecie dell'indebita compensazione mediante utilizzazione di crediti inesistenti (rilevante nel giudizio a quo). Detta fattispecie – qualificata nella relazione al d.lgs. n. 158 del 2015 come «estremamente offensiva» – è, infatti, assoggettata attualmente ad una pena nettamente più severa (addirittura doppia nel massimo) di quella che accede al tertium comparationis (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni). Si tratta di pena senz'altro molto elevata nel panorama penale tributario. Ciò a chiara dimostrazione dell'opinabilità delle valutazioni circa il rapporto tra il disvalore delle due fattispecie poste in comparazione.

10.– Alle considerazioni che precedono, di per sé dirimenti, va aggiunto, per completezza, che nel formulare il quesito di costituzionalità il giudice a quo non ha tenuto conto di un ulteriore elemento.

Per espressa previsione normativa, ai fini della verifica del superamento della soglia di punibilità della dichiarazione infedele riferita all'imposta evasa, di cui all'art. 4, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 74 del 2000, si deve aver riguardo alle singole imposte. L'evasione relativa alle imposte sui redditi e quella dell'IVA, pertanto, non si sommano, neppure nel caso di presentazione di una dichiarazione unificata, possibile sino al 2016, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), nel testo anteriore alle modifiche operate dall'art. 1, comma 641, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)».

Di contro, con riguardo all'indebita compensazione, il superamento della soglia di punibilità va determinato tenendo conto della somma complessiva non versata dal contribuente, senza distinguere tra i diversi titoli debitori.

Ne deriva che, anche qualora si ritenga che l'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 tuteli unicamente l'imposizione diretta e sul valore aggiunto, il richiesto innalzamento della soglia di punibilità dell'illecito a 150.000 euro non varrebbe, in ogni caso, neppure esso a garantire l'auspicata equiparazione del trattamento delle due fattispecie poste in comparazione: sotto il profilo dianzi indicato, il delitto di cui all'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 resterebbe soggetto a un regime (sia pure in misura ridotta, ma comunque sia) più severo di quello

riservato alla dichiarazione infedele.

11.– La questione va dichiarata, pertanto, non fondata.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 1, delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), nel testo anteriore alle modifiche operate dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dal Tribunale ordinario di Busto Arsizio con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 6 dicembre 2017.

F.to:

Paolo GROSSI, Presidente

Franco MODUGNO, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 21 febbraio 2018.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.