

Indebita compensazione ex art. 10 quater d.lgs. 74/2000:

Possibile istanza ex art. 23, legge 11 marzo 1953, n. 87, di legittimità costituzionale

Alessandro Parrotta

Con riferimento al parametro di cui all'art. 3 Cost., è possibile porre l'attenzione all'art. 10 *quater*, D.Lgs. n. 74 del 2000 nella parte in cui, limitatamente ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce le condotte di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti per importi superiori a 50.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta, anziché ad euro 103.291,38 per ciascun periodo d'imposta.

1. L'illegittimità costituzionale del delitto di cui all'art. 10 *quater*, D.Lgs. n. 74 del 2000.

Come è noto, il delitto di indebita compensazione previsto dall'art. 10 *quater* – inserito nel *corpus* del D.Lgs. n. 74 del 2000 ad opera dell'art. 35, comma 7, D.L. n. 223 del 2006, convertito con modificazioni nella Legge n. 248 del 2006 – sanziona con la pena della reclusione da sei mesi a due anni chi, utilizzando in compensazione crediti inesistenti o non spettanti, ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ometta il versamento delle somme dovute.

L'area di rilevanza penale della condotta presa in esame risulta perimetrata dal legislatore mediante la tecnica del rinvio alle soglie di punibilità di cui all'art. 10 *bis*: l'indebita compensazione è punibile, pertanto, nella misura in cui l'ammontare complessivo dei relativi importi abusivamente dedotti dal contribuente sia superiore, per ciascun periodo d'imposta, al valore-limite di euro 50.000,00.

Qualora l'imposta evasa non attinga la predetta soglia di punibilità, la condotta sarà priva di rilievo penale, restando assoggettata alle sole sanzioni amministrative previste dalla vigente legislazione tributaria.

Il raffronto tra il reato di cui all'art. 10 *quater* – oggetto di esame nel presente saggio – ed il più grave delitto di cui all'art. 4, D.Lgs. n. 74 del 2000 – elevato in questa sede a “*tertium comparationis*” ai fini della prospettazione delle dedotte censure di legittimità costituzionale – rivela un'ingiustificata disparità di trattamento fra condotte antigiuridiche connotate da un disvalore penale sensibilmente eterogeneo e, conseguentemente, contrario ai dettami costituzionali.

Il più grave delitto di dichiarazione infedele, previsto e punito dall'art. 4, D.Lgs. n. 74 del 2000 (nella sua formulazione normativa *ante* riforma, recata dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla Legge n. 148 del 2011) puniva con la reclusione da uno a tre anni chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avesse indicato in una

delle dichiarazioni annuali relative a tali imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorché il totale dell'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a ciascuna di esse, alla soglia di punibilità pari ad euro 103.291,38.

Non vi è chi non veda come la fattispecie di cui all'art. 4, D.Lgs. n. 74 del 2000, ove posta a confronto con il delitto previsto e punito dall'art. 10 *quater*, risulti connotata da una maggior valenza decettiva e da una più ampia potenzialità offensiva rispetto agli interessi del Fisco ad una regolare riscossione dei tributi.

Il delitto di indebita compensazione si estrinseca in una falsità ideologica che inficia mediamente la genuinità della dichiarazione, attestando il soggetto agente l'esistenza di crediti inesistenti o non spettanti da portare in compensazione (in questo senso, fra le altre, Cass., Sez. III, 14 dicembre 2011, n. 7662). La condotta tipica, infatti, si pone a valle rispetto alle operazioni di computo e di attestazione della base imponibile, incidendo esclusivamente sulla determinazione del *quantum* dell'imposta da versare.

Il reato di dichiarazione infedele, per converso, involge condotte che, incidendo sulle componenti attive o passive del reddito, determinano un'alterazione del risultato finale della dichiarazione – colpendola nel suo nucleo essenziale, vale a dire la determinazione della base imponibile – cui consegue la corresponsione di somme a titolo di imposta inferiori a quelle dovute (si veda, *ex plurimis*, Cass., Sez. III, 13 novembre 2013, n. 11380). Anche in tale contesto, pertanto, la condotta tipica si estrinseca in una falsità ideologica che inficia, con una più permeante lesione del bene giuridico tutelato, la genuinità della dichiarazione globalmente considerata.

Analoghe considerazioni possono svolgersi in relazione al delitto di omessa dichiarazione, ove il contribuente, nell'eludere radicalmente gli obblighi imposti dalla legislazione tributaria, ometta di presentare le dichiarazioni inerenti le imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

La fattispecie criminosa di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 74 del 2000, vecchio testo, sanzionava con la pena della reclusione da uno a tre anni l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali sui redditi o sul valore aggiunto, a condizione che l'ammontare dell'imposta evasa fosse superiore alla soglia di punibilità di euro 77.468,53.

2. Sulla lesione dei principi costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza ex art. 3 Cost.

Sulla scorta del raffronto operato tra il delitto di cui al capo d'imputazione e le più gravi fattispecie criminose di cui agli artt. 4 e 5, D.Lgs. n. 74 del 2000, emerge con tutta evidenza il *vulnus* arrecato ai principi costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza presidiati dall'art. 3 Cost.: condotte contraddistinte da un maggior disvalore penale e da una più penetrante lesione del bene giuridico tutelato, infatti, sono assoggettate a soglie di punibilità più elevate, con la conseguenza di determinare, per queste ultime, un sensibile quanto arbitrario restringimento della rispettiva area di rilevanza penale.

A ben vedere, dalla descritta formulazione normativa deriva una conseguenza a dir poco paradossale e difficilmente accettabile sul piano della coerenza interna del quadro repressivo delineato dal D.Lgs. n. 74 del 2000, con riferimento ai fatti posti in essere sino al 17 settembre 2011.

Sul piano prettamente operativo, si rappresenta inoltre quanto segue. Qualora il contribuente – anziché dedurre in compensazione crediti non spettanti o inesistenti – avesse realizzato la più grave condotta enucleata dall'art. 4 del citato Decreto, presentando dichiarazioni totalmente infedeli, questa sarebbe risultata priva di rilievo penale, in virtù del mancato superamento della soglia di punibilità di euro 103.438,49 prevista dall'art. 4, D.Lgs. n. 74 del 2000.

Condotte delittuose connotate da una minore offensività, pertanto, sarebbero *irragionevolmente* assoggettate ad un trattamento sanzionatorio deteriore sul piano della responsabilità penale. Esito, questo, difficilmente conciliabile con i principi generali di egualità e di ragionevolezza che, per consolidato orientamento della giurisprudenza costituzionale, presiedono l'esercizio della discrezionalità pur spettante al legislatore in sede di configurazione delle fattispecie astratte di reato.

Tali considerazioni trovano riscontro nella stessa evoluzione normativa che ha caratterizzato il sistema repressivo di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000. Mediante riforma recata con Legge n. 148 del 2011, infatti, il legislatore ha inteso porre rimedio alla summenzionata discrasia, riducendo sensibilmente le soglie di punibilità contemplate dalle fattispecie di cui agli artt. 4 e 5, D.Lgs. n. 74 del 2000 ad euro 30.000,00 e ad euro 50.000,00 ed allineando così le rispettive aree di punibilità al reale disvalore penale delle condotte tipiche ivi contemplate.

Occorre rimarcare, tuttavia, che il richiamato intervento normativo non è valso ad eliminare la dedotta disparità di trattamento insita nella formulazione delle predette fattispecie, con riferimento alle condotte poste in essere anteriormente al 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della stessa Legge n. 148 del 2011.

3. Corte Cost., 8 aprile 2014, n. 80: l'illegittimità costituzionale del delitto di omesso versamento IVA, di cui all'art. 10 ter, D.Lgs. n. 74 del 2000.

A sommesso avviso di chi scrive, le dedotte doglianze di illegittimità costituzionale trovano significativa ed autorevole conferma nella recentissima sentenza della Corte Costituzionale n. 80, depositata in data 8 aprile 2014, ben nota a S.V. Ill.ma.

All'interno della menzionata pronuncia, il Giudice delle Leggi – all'esito di giudizio di legittimità costituzionale promosso dal Tribunale di Bergamo con Ordinanza n. 274 del 17 novembre 2013 – ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 10 *ter*, D.Lgs. n. 74 del 2000 «nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo d'imposta, ad euro 103.291,38».

A fondamento della declaratoria di illegittimità costituzionale, la Consulta ha rilevato una netta discrepanza fra la soglia di punibilità prevista dall'art. 10 *ter* – determinata, in virtù del rinvio all'art. 10 *bis*, D.Lgs. n. 74 del 2000, in euro 50.000,00 – e quelle previste dai più gravi reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, previsti e puniti dagli artt. 4 e 5 del citato decreto.

«*Difetto di coordinamento*» – **ha rilevato la Corte** – «*foriero di sperequazioni sanzionatorie che, per la loro manifesta irragionevolezza, rendono censurabile l'esercizio della discrezionalità pure spettante al legislatore in materia di fattispecie astratte di reato*».

Secondo la prospettazione assunta dal Giudice delle Leggi, per effetto della menzionata formulazione normativa, condotte contraddistinte da un maggior disvalore penale e da una più permeante lesione degli interessi del Fisco sono, infatti, assoggettate a soglie di punibilità più elevate, con conseguente arbitrario restrinzione dell'area di operatività della tutela penale.

Significativi, sul punto, i successivi passaggi dell'*iter* argomentativo tesi a disvelare i profili di incostituzionalità della fattispecie incriminatrice (si v. paragrafo 6, citata sentenza):

«*La lesione del principio di egualità insita in tale assetto è resa manifesta dal fatto che l'omessa dichiarazione e la dichiarazione infedele costituiscono illeciti incontestabilmente più gravi, sul piano dell'attitudine lesiva degli interessi del Fisco, rispetto all'omesso versamento*

IVA: e ciò, nella stessa considerazione del legislatore, come emerge dal raffronto delle rispettive pene edittali (reclusione da uno a tre anni per i primi due reati; da sei mesi a due anni, per il terzo)».

E ancora: «*Il contribuente che, al fine di evadere l'IVA, presenta una dichiarazione infedele, tesa ad occultare la materia imponibile, o non presenta affatto la dichiarazione, tiene una condotta certamente più insidiosa per l'amministrazione finanziaria – in quanto idonea ad ostacolare l'accertamento dell'evasione (e, nel secondo caso, a celare l'esistenza di un soggetto di imposta) – rispetto a quella del contribuente che, dopo aver presentato la dichiarazione, omeste di versare l'imposta da lui stesso autoliquidata (...). In questo modo, infatti, il contribuente rende la propria inadempienza tributaria palese e immediatamente percepibile dagli organi accertatori: sicché, in sostanza, finisce per essere trattato in modo deteriore chi – coeteris paribus – ha tenuto il comportamento meno trasgressivo».*

Le coerenti e condivisibili argomentazioni addotte a sostegno del menzionato intervento ablativo operato dalla Corte Costituzionale – pur nella diversità delle rispettive condotte tipiche – paiono ragionevolmente estensibili al diverso delitto di cui all'art. 10 *quater*, D.Lgs. n. 74 del 2000, per un duplice ordine di considerazioni.

Sul piano sistematico-letterale, il reato d'indebita compensazione – analogamente al delitto di omesso versamento d'IVA – si colloca nel novero delle fattispecie criminose in tema di documenti e di pagamenti d'imposte, contemplate dal Titolo II, Capo II del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotte a seguito della riforma recata dal D.L. n. 223 del 2006, convertito dalla Legge n. 248 del 2006. Del tutto speculare, poi, è la formulazione normativa delle richiamate fattispecie: alla pari del delitto di omesso versamento d'IVA, l'art. 10 *quater* opera un rinvio interno all'art. 10 *bis*, mutuandone soglie di punibilità e trattamento sanzionatorio.

Omogeneo, infine, è il bene giuridico tutelato dalle menzionate fattispecie criminose, ravvisabile nell'interesse del Fisco alla regolare riscossione dei tributi, con specifico riferimento alle fasi di “autoaccertamento” dei debiti d'imposta in sede di dichiarazione annuale delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

È visibilmente chiaro, anche sulla base di quanto qui evidenziato, che tali considerazioni di ordine sistematico-letterale inducono a ritenerne che i medesimi parametri di comparazione, valsi a dichiarare l'illegittimità dell'art. 10 *ter*, possano assurgere a fondamento del giudizio di ragionevolezza in ordine alle soglie di punibilità di cui all'art. 10 *quater*.

4. Sulla rilevanza e non manifesta infondatezza delle dedotte doglianze di illegittimità costituzionale.

Di tutta evidenza è la rilevanza della prospettata censura di legittimità costituzionale. A seguito della menzionata pronuncia della Corte Costituzionale, l'interprete non può esimersi dall'interrogarsi sulla tenuta costituzionale delle residue fattispecie criminose fondate sulla tecnica del rinvio alle soglie di punibilità di cui all'art. 10 *bis* del citato decreto, nella loro formulazione *ante* riforma del 2011.

Ora più che allora, infatti, l'intrinseca coerenza dell'impianto repressivo enucleato dal legislatore risulta incrinata da un grave *deficit* di ragionevolezza, ciò che rende inaccettabili le summenzionate discrasie in ordine alla determinazione delle soglie di rilevanza penale.

Invero, l'intervento ablativo del Giudice delle Leggi – laddove ha provveduto ad allineare la soglia di punibilità dell'omesso versamento IVA al più elevato valore-limite di cui all'art. 4, D.Lgs. n. 74 del 2000, vecchio testo – ha ulteriormente acuito i profili di disparità di trattamento insiti nella formulazione del delitto di indebita compensazione.

L'ormai imprescindibile esigenza di ricondurre a coerenza il menzionato quadro normativo e di uniformare lo stesso perimetro di rilevanza penale del delitto di cui all'art. 10 *quater al decisum* della menzionata pronuncia, pertanto, rende auspicabile un nuovo intervento correttivo della Corte Costituzionale.

È ben noto che la formulazione delle fattispecie criminose costituisce materia affidata alla discrezionalità del legislatore, il cui esercizio involge apprezzamenti e determinazioni di natura prettamente politico-criminale.

Ciò nonostante, secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza costituzionale, residua un margine di sindacabilità in ordine al concreto esercizio di tale discrezionalità, ove la struttura della fattispecie riveli – nel più ampio quadro normativo di riferimento – profili di irragionevolezza, di arbitrio o disuguaglianza, come accade allorché fattispecie omogenee siano oggetto di ingiustificate sperequazioni sanzionatorie (in questo senso, fra le altre, Corte Cost., 23 marzo 2012, n. 68; Corte Cost., 7 luglio 2010, n. 273; Corte Cost., 8 novembre 2006, n. 394).

In più occasioni, infatti, la Consulta ha inteso sottolineare che, in sede di configurazione delle fattispecie criminose, «*la sanzione penale non è l'unico strumento attraverso il quale il legislatore può cercare di perseguire l'effettività dell'imposizione di obblighi o di doveri (...). Vi può essere uno spazio nel quale tali obblighi e doveri sono operanti, ma non assistiti da sanzione penale, bensì accompagnati da controlli e da responsabilità amministrative o politico-amministrative. Ed è anzi rimesso alla scelta discrezionale del legislatore, purché non manifestamente irragionevole, valutare quando ed in quali limiti debba trovare impiego lo strumento della sanzione penale, che per sua natura costituisce extrema ratio, da riservare ai casi in cui non appaiano efficaci altri strumenti per la tutela dei beni ritenuti essenziali»* (**così, Corte Cost., ordinanza n. 317 del 1996**).

5. conclusioni.

La tematica è stata avanzata nell'ambito di un delicato procedimento penale avanti al Tribunale torinese, allorquando è stata richiesto l'accoglimento della questione su esposta previa sospensione del giudizio a quo, e l'immediata trasmissione degli atti avanti la Corte Costituzionale deducendo l'illegittimità dell'art. 10 *quater*, D.Lgs. n. 74 del 2000 “*nella parte in cui, limitatamente ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce le condotte di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti per importi superiori a 50.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta, anziché ad euro 103.291,38*”.

Il giudicante, nell'assolvere l'imputato non ha ritenuto, allo stato, di voler sollevare la questione di legittimità costituzionale, comunque analizzata in via preliminare dalla sezione del Tribunale competente.

