

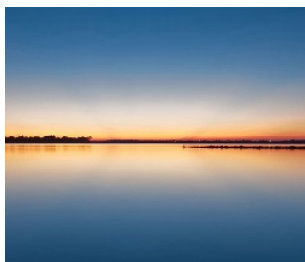
Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

Reato di indebita compensazione: è legittimo il tetto di punibilità

8 Marzo 2018

Tra l'altro la configurazione delle ipotesi criminose e la determinazione delle relative condanne costituiscono materia affidata al legislatore. Infondata la questione di costituzionalità



Con la sentenza 21 febbraio 2018, n. 35, la Corte costituzionale ha ritenuto legittima la sussistenza di diverse soglie di punibilità per i reati di indebita compensazione, di cui all'articolo 10-*quater* del Dlgs 74/2000, nel testo anteriore alle modifiche operate nel 2015 in sede di revisione del sistema sanzionatorio e di infedele dichiarazione. Secondo la Consulta trattasi di fattispecie eterogenee per oggetto materiale, condotta tipica e sfera di tutela, con la conseguenza che non è irragionevole da parte del legislatore prevederne un trattamento differenziato, anche alla luce della particolare offensività riconducibile all'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti.

Il quadro normativo di riferimento

La questione di legittimità costituzionale sottoposta dal Tribunale ordinario di Busto Arsizio all'esame della Consulta concerne l'articolo 10-*quater* del Dlg 74/2000 recante la disciplina del reato di indebita compensazione, nel testo anteriore alle modifiche apportate dal Dlgs 158/2015, contenente la revisione del sistema sanzionatorio.

La questione sollevata concerne, in particolare, una asserita violazione dell'articolo 3 della Costituzione a opera delle disposizioni concernenti il trattamento sanzionatorio del reato di indebita compensazione e quello di infedele dichiarazione, in relazione alla diversa soglia di punibilità. Per una più agevole lettura, si riporta brevemente il contenuto delle disposizioni

richiamate.

L'articolo 10-*quater* del Dlgs 74/2000 prevede attualmente:

- la pena della reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro
- la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

Anteriormente alle modifiche apportate dal citato Dlgs 158/2015, l'articolo 10-*quater* individuava la pena applicabile per l'utilizzo in compensazione di "*crediti non spettanti o inesistenti*" mediante rinvio alla disposizione di cui al precedente articolo 10-*bis*, che prevedeva, a sua volta, la pena della reclusione da sei mesi a due anni nell'ipotesi di omesso versamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

A differenza del nuovo testo, quindi, il previgente non operava alcuna distinzione tra crediti "inesistenti" e crediti "non spettanti" ai fini dell'individuazione della pena edittale applicabile; diversamente, in sede di riforma, il legislatore ha disciplinato in modo autonomo le due fattispecie, riservando un trattamento sanzionatorio più gravoso - sia rispetto alla compensazione con utilizzo di crediti non spettanti sia rispetto alla norma previgente - all'ipotesi di compensazione con utilizzo di crediti inesistenti, ritenuta maggiormente insidiosa. Pertanto, per quanto concerne quest'ultima ipotesi, secondo i principi in tema di successione di leggi penali nel tempo, resta applicabile il trattamento sanzionatorio più mite previsto dalla norma nel testo vigente anteriormente alla riforma.

Per quanto concerne, invece, il reato di dichiarazione infedele, l'articolo 4 del Dlgs 74/2000 prevede la pena della reclusione da uno a tre anni in ipotesi di imposta evasa superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a una determinata soglia, fissata in cinquantamila euro sino al 24 settembre 2015, e in centocinquantamila euro dopo la riforma; in questo caso, è la "nuova" norma a trovare applicazione anche con riferimento ai fatti anteriormente commessi, prevedendo un trattamento più favorevole.

In tale quadro, il rimettente Tribunale di Busto Arsizio ha osservato che - a seguito della riforma - si verifica la situazione per cui "*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 elemen*
2 di 5

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”.

Tale disparità, a parere del Tribunale, non sembra trovare giustificazione poiché le due fattispecie criminose appaiono sostanzialmente identiche sul piano del disvalore; infatti, in entrambe le ipotesi viene punita una condotta commissiva del contribuente *“a carattere «fraudolento e/o decettivo», atta a creare una falsa rappresentazione documentale della realtà”*. La previsione di una soglia di punibilità per l’indebita compensazione nettamente più bassa di quella della dichiarazione infedele appare irragionevole e si pone in violazione dell’articolo 3 della Costituzione *“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”*. Secondo il Tribunale, il reato di dichiarazione infedele viene punito con la pena della reclusione da uno a tre anni, più elevata di quella prevista dall’articolo 10-*quater* del Dlgs/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.

Le conclusioni della Consulta

La Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata.

Nelle motivazioni della pronuncia in commento, i giudici operano preliminarmente un richiamo alla costante giurisprudenza della Corte dalla quale si evince che 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”*.

Da ciò consegue che le scelte legislative sono censurabili, in sede di sindacato di legittimità costituzionale, solo ove siano caratterizzate dalla manifesta irragionevolezza o da arbitrio (*cf* sentenze n. 273 e n. 47 del 2010, e ordinanza n. 71/2007, nonché, più di recente, con particolare riguardo al trattamento sanzionatorio, sentenze n. 179/2017, n. 236/016 e n. 148/), ovvero - con riferimento al trattamento sanzionatorio - che esso si presenti differente per fattispecie omogenee, senza alcuna ragionevole giustificazione (*cf* sentenza n. 161/2009 e ordinanza n. 41/2009).

Nella specie, l’articolo 4 del Dlgs 74/2000 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”), mentre l’articolo 10-*quater* punisce 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”*.

Secondo la Corte, non è ravvisabile il requisito della necessaria omogeneità delle ipotesi poste in comparazione (cfr sentenza n. 161/2009 e ordinanza n. 41/2009), poiché le figure criminose coinvolte si presentano *“eterogenee per oggetto materiale, condotta tipica e – stando al prevalente orientamento giurisprudenziale – anche per sfera di tutela”*, e – in difetto di tale requisito *“nessun argomento a sostegno della tesi del rimettente può essere tratto dall’analisi differenziale delle rispettive pene edittali”*.

Invero, *“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”*.

Deve, quindi, ricondursi nell’esercizio della discrezionalità del legislatore, la scelta operata in sede di riforma del 2015, laddove è stato nettamente diversificato il trattamento sanzionatorio a seconda che siano utilizzati in compensazione crediti non spettanti o crediti inesistenti, mantenendo invariata per entrambe le ipotesi la medesima soglia di punibilità, *“senza che in ciò possa scorgersi alcuna violazione del principio di eguaglianza”*.

Del resto, come evidenziano gli stessi giudici costituzionali, nell’ambito della riforma operata dal Dlgs 158/2015, il delitto di indebita compensazione mediante utilizzazione di crediti inesistenti è stato ritenuto di particolare gravità, per ciò assoggettato a un trattamento sanzionatorio particolarmente severo.

La relazione illustrativa al decreto legislativo di riforma si esprime, infatti, in termini di *“fattispecie estremamente offensiva”* dell’utilizzo in compensazione dei crediti inesistenti – per i quali *“non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi”* – che presuppone una condotta di natura fraudolenta del contribuente con l’intenzione di violare l’obbligo di pagamento del debito tributario. Per contro, si ritiene un credito non spettante quello esistente, *“potenzialmente”* compensabile, ma che, per vari motivi, non lo può essere (ad esempio, per motivi temporali), ossia, nella definizione datane dalla Corte di cassazione, quel credito *“che, pur certo nella sua esistenza e nel suo esatto ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile)”* (Cassazione penale, sentenza 36393/2015).

La stessa *ratio* è posta alla base delle modifiche operate in relazione alle sanzioni amministrative tributarie; anche l’articolo 13 del Dlgs 471/1997, ai commi 4 e 5, reca dopo la riforma un trattamento differenziato per l’indebita compensazione di crediti non spettanti – sanzionati nella misura del 30% del credito utilizzato – e di crediti inesistenti – sanzionati dal cento al duecento per

cento della misura dei crediti stessi.

di

Letizia Berti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/reato-indebita-compensazione-e-legittimo-tetto-punibilita>