



24 maggio 2016 |Stefano Finocchiaro

SULLA RAGIONEVOLEZZA DELLE SOGLIE DI PUNIBILITÀ PREVISTE PER I REATI TRIBUTARI: LA CORTE COSTITUZIONALE RIMANDA LA DECISIONE SULLA LEGITTIMITÀ DELL'ART. 10- QUATER

Corte cost., ord. 20 aprile 2016 (dep. 20 maggio 2016), n. 116, Pres. Grossi, Rel. Frigo

Per leggere il testo dell'ordinanza, [clicca qui](#).

1. La **soglia di punibilità** prevista per il reato di **indebita compensazione** di cui all'**art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000** è - o non è - **irragionevolmente troppo bassa**? Questo, nella sostanza, il quesito al quale i giudici remittenti di Lecce e Palermo chiedevano alla Corte costituzionale di rispondere. Una risposta - lo anticipiamo - che non è in realtà arrivata poiché, con l'ordinanza in oggetto (la n. 116 del 2016), è stata disposta la **restituzione degli atti ai giudici a quibus**, invitati ad una nuova valutazione della questione alla luce dello **jus superveniens** rappresentato dalla **riforma dei reati tributari di cui al d.lgs. n. 158/2015**. Il motivo di tale esito non è però una sopravvenuta depenalizzazione del fatto per innalzamento della soglia di punibilità dell'art. 10-quater, essendo invero quest'ultima rimasta immutata dopo la riforma. Per meglio comprendere le ragioni e le conseguenze di tale (non) decisione della Corte conviene allora procedere con ordine.

2. Nelle rispettive ordinanze di rimessione i **giudici remittenti censuravano l'illegittimità dell'art. 10-quater rispetto all'art. 3 Cost. nella parte in cui prevede una soglia di rilevanza penale della condotta irragionevolmente bassa rispetto ad altre previste dalla stessa legge sui reati tributari**.

È fondamentale premettere - e se ne evidenzierà il motivo a breve - che: a) **le ordinanze di rimessione sono risalenti ad un momento precedente all'entrata in vigore della riforma dei reati tributari** (che ha poi modificato diverse disposizioni di cui al d.lgs. n. 74/2000, tra cui quella in esame), e b) **sono relative a fatti di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater commessi prima del 17 settembre 2011 per importi annui che andavano dai 57.000 euro ai 66.000 euro circa**^[1].

3. All'epoca (pre-riforma) in cui le questioni furono sollevate:

- **l'art. 10-quater (indebita compensazione)** puniva *chiunque non versasse le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti inesistenti o non spettanti per un ammontare annuo complessivo superiore a 50.000 euro* (soglia di punibilità che si ricavava in virtù del rinvio operato dalla norma alla disposizione di cui all'art. 10-bis);

- **l'art. 4 (dichiarazione infedele)** - in virtù della modifica apportata dalla l. n. 148/2011 - prevedeva una soglia di 50.000 euro ma, per i fatti commessi prima della novella del 2011, e precisamente **per i fatti commessi fino al 17 settembre 2011**, si applicava la previgente e più favorevole soglia di **103.291,38 euro**^[2];

- l'**art. 5 (omessa dichiarazione)**, per le medesime ragioni, prevedeva una soglia di 30.000 euro per i fatti precedenti alla novella del 2011, e **per i fatti commessi fino al 17 settembre 2011 una soglia di 77.468,53 euro**;
- l'**art. 10-ter (omesso versamento di IVA)**, prevedeva una soglia di 50.000 euro ma - in virtù della sentenza della Corte costituzionale n. 80/2014^[3] - **per i fatti commessi fino al 17 settembre 2011**, si applicava la soglia di **103.291,38 euro**. Infatti, la Consulta, nella citata sentenza 80/2014, aveva deciso di "parificare" le soglie di cui all'art. 4 e di cui all'art. 10-ter, ritenendo contrario al principio di uguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. che - laddove l'imposta evasa fino al 2011 si collocasse tra i 50.000 e 103.291,38 euro - non fosse punibile il contribuente che avesse commesso il più grave fatto di presentare una dichiarazione non veritiera (art. 4), mentre fosse punibile quello che avesse esposto fedelmente la propria situazione in dichiarazione ma non avesse poi versato l'imposta di cui si era riconosciuto debitore (art. 10-ter)^[4].

4. Come anticipato, dinanzi ai giudici *a quibus* pendevano giudizi per fatti di **indebita compensazione** di cui all'art. 10-*quater* commessi **prima del 17 settembre 2011 per importi annui che andavano dai 57.000 euro ai 66.000 euro circa**^[5]. **Un'evasione d'imposta di pari importo, commessa in quel medesimo periodo, mediante le condotte descritte dagli artt. 4, 5 o 10-ter non sarebbe punibile perché non risulterebbe superata la soglia di rilevanza penale** fissata - come si è detto - in 103.291,38 euro per i reati di cui all'art. 4 e 10-ter e in 77.468,53 euro per il reato di cui all'art. 5.

In questo modo, affermano i giudici remittenti, **la condotta di indebita compensazione viene trattata, quanto alla soglia di punibilità, in modo ingiustificatamente più rigoroso rispetto a quelle, di uguale se non maggiore gravità, integranti i delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e omesso versamento IVA.**

Considerando una siffatta diversità di trattamento irragionevole - e, in quanto tale, in **contrasto con l'art. 3 Cost.** - i tribunali di Lecce e Palermo chiedono alla Corte costituzionale, di *"reiterare, con riguardo al delitto di indebita compensazione, la declaratoria di illegittimità costituzionale parziale pronunciata con la sentenza n. 80 del 2014 in rapporto al delitto di omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000):* cioè, *al fine di rimuovere la disparità di trattamento riscontrabile sia rispetto ai delitti di infedele e omessa dichiarazione (artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000), sia rispetto allo stesso delitto di omesso versamento dell'IVA, quale risultante a seguito della citata sentenza n. 80 del 2014"*.

In quest'ottica, l'esito di un accoglimento della questione di legittimità sarebbe stato quello di **portare la soglia di punibilità dell'art. 10-*quater* (da 50.000) a 103.291,38 euro, per i fatti commessi fino al 17 settembre del 2011**, con la rilevante ripercussione per cui, nei rispettivi giudizi *a quibus*, gli imputati sarebbero stati senz'altro assolti.

5. Tuttavia, a parere della Corte costituzionale, **la questione sollevata non può trovare accoglimento e gli atti devono essere a questi restituiti per una nuova valutazione in ordine alla rilevanza e alla non manifesta infondatezza delle questioni sollevate alla luce del mutato quadro normativo.**

Invero, a seguito della riforma operata dal decreto n. 158/2015, **il reato di indebita compensazione ex art. 10-*quater* è stato scisso in due ipotesi delittuose distinte: una, relativa all'utilizzazione in compensazione di "crediti non spettanti" (punita, come in precedenza, con la reclusione da sei mesi a due anni), l'altra - peraltro di non agevole distinzione dalla prima^[6] - inerente all'utilizzazione di "crediti inesistenti" (punita con la ben più severa pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni)**; la soglia di punibilità per entrambe le ipotesi è però rimasta invariata, e corrisponde quindi a **50.000 euro**.

A ben vedere, dunque, le uniche dirette modifiche apportate all'articolo incriminato (l'art. 10-*quater*) riguardano le ipotesi indebita compensazione di "crediti *inesistenti*", rispetto alle quali vi è stato un aggravamento sanzionatorio (peraltro non accompagnato da una modifica della soglia di punibilità) che,

tuttavia, in applicazione del generale principio di irretroattività *in malam partem*, non trova applicazione in relazione ai fatti *sub iudice*. Nessuna modifica, poi, riguarda le condotte di indebita compensazione di "crediti *non spettanti*", in relazione alle quali sia la pena sia la soglia di punibilità sono rimaste immutate. Perché mai, quindi, l'intervenuta riforma ha indotto la Consulta a restituire gli atti ai giudici remittenti e a chiedere a quest'ultimi una "nuova valutazione...alla luce del mutato quadro normativo"?

La ragione risiede nel fatto che **la riforma ha modificato la disciplina relativa alle ipotesi delittuose che i giudici a quibus invocavano quale parametro di comparazione** per valutare la disuguaglianza di trattamento. E segnatamente:

- all'**art. 4 (dichiarazione infedele)**, la soglia di punibilità è stata elevata a **150.000 euro** ed essa, ai sensi dell'art. 2 comma 2 c.p., essa si applica retroattivamente anche ai fatti commessi prima della sua entrata in vigore;
- all'**art. 5 (omessa dichiarazione)**, la soglia di punibilità è stata elevata a **50.000 euro** ed essa, sempre in applicazione dell'art. 2 c.p., si applica retroattivamente a tutti i fatti commessi successivamente al 17 settembre 2011; per quelli commessi antecedentemente a tale data, invece, deve ancora applicarsi la più favorevole soglia di **77.468,53 euro** prevista prima dell'intervento della novella del 2011;
- all'**art. 10-ter (omesso versamento di IVA)**, la nuova soglia, applicabile retroattivamente anche a tutti i fatti commessi prima della riforma, è pari a **250.000 euro**.

6. Di fronte ad un quadro normativo così rinnovato - conclude la Corte costituzionale - *"ove pure, in ipotesi, le censure del giudici a quibus fossero fondate, il richiesto innalzamento della soglia di punibilità dell'indebita compensazione alla minor somma di euro 103.291,38 non varrebbe ad assicurare l'omologazione del trattamento della fattispecie considerata a quello previsto per i tertia comparationis"*; e *"la stessa limitazione del petitum ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 perderebbe di senso, valendo le nuove e più elevate soglie di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA e della dichiarazione infedele per tutti gli illeciti, sia antecedenti che successivi alla novella del 2015"*.

In breve: **le modifiche normative apportate dalla sopravvenuta riforma dei reati tributari hanno reso "inattuale" il petitum dei giudici remittenti, ai quali vengono ora restituiti gli atti.**

7. La pronuncia di restituzione degli atti ai giudici *a quibus*, per la quale ha optato la Corte costituzionale, è una decisione processuale^[7] con cui, in modo simile alle pronunce di inammissibilità, viene comunicata l'impossibilità di entrare nel merito della questione. Ma a differenza della declaratoria di inammissibilità, la restituzione degli atti ci sembra più schiettamente espressiva della volontà della Corte di non liberarsi definitivamente della questione. Non un *game over*, insomma, ma **un invito ai giudici remittenti a riproporre la questione tenendo conto dello jus superveniens, rappresentato dalla riforma dei reati tributari di cui al d.lgs. 158/2015.**

Non resta quindi che attendere di vedere se - e, nel caso, in quali termini - i giudici di Lecce e Palermo riterranno di accogliere l'invito. Nell'attesa, possiamo limitarci a poche e sommesse considerazioni, per così dire, 'a caldo'.

7.1. Anzitutto - come velatamente sembra prospettare la stessa Corte - la sopravvenuta scissione della figura criminosa di cui all'art. 10-*quater* sembra aver determinato anche l'indiretto (e forse imprevisto) effetto di escludere la possibilità di sommare l'importo dei crediti "non spettanti" e quello dei crediti "inesistenti" ai fini del superamento della soglia di punibilità. Ciò, in via meramente ipotetica ed esemplificativa, sembrerebbe comportare che un fatto di indebita compensazione *sia* di crediti "non spettanti" pari a 30.000 euro *sia* di crediti "inesistenti" pari a 30.000 euro avrebbe potuto essere punita come un'unica evasione sopra-soglia (di 60.000 euro) ai sensi del previgente art. 10-*quater*; mentre oggi il medesimo fatto andrebbe scisso in due condotte (l'una riconducibile al primo comma e l'altra al secondo

comma, ma) entrambe penalmente irrilevanti in quanto rispettivamente sotto la soglia dei 50.000 euro. Pertanto, **una preliminare operazione che nei giudizi a quibus potrebbe essere svolta è quella di vagliare se l'ammontare dell'indebita compensazione sia dato dalla somma di "crediti non spettanti" e "crediti inesistenti" che, rispettivamente considerati (quali 'voci' distinte), non superino la soglia di 50.000 euro ciascuno.** In tal caso, infatti, **gli imputati potrebbero andare assolti in virtù dell'applicazione della nuova disciplina in concreto più favorevole.** Un'eventuale nuova questione di legittimità costituzionale si paleserebbe del tutto irrilevante.

7.2. Qualora non ricorresse tale eventualità, i giudici remittenti potrebbero invece essere tentati di sollevare **una nuova questione di legittimità costituzionale che tenga conto delle modifiche apportate al tertium comparationis di riferimento.** Un primo 'paragone' potrebbe essere svolto rispetto al reato di **omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter**, la cui nuova e più favorevole previsione - come si è visto - è applicabile retroattivamente. L'interrogativo da rivolgere alla Consulta diverrebbe quello relativo alla ragionevolezza, o meno, che fatti di indebita compensazione di crediti pari a 50.000 euro vengano puniti con la reclusione fino a 2 anni, laddove condotte di omesso versamento di IVA pari al quintuplo dell'imposta evasa (250.000 euro), commessi nello stesso periodo, vadano ormai esenti da pena. L'accoglimento di una simile prospettazione da parte della Corte costituzionale - che porterebbe ad innalzamento addirittura a 250.000 euro della soglia di cui all'art. 10-*quater* - ci pare tuttavia **implausibile.** Certo, una così ampia differenza di soglia (50.000 euro vs. 250.000 euro) potrebbe apparire eccessiva. Eppure **ci sembra verosimile che tale divergenza possa essere ritenuta ragionevolmente compatibile con il margine di discrezionalità di cui gode il legislatore laddove si trovi dinanzi a due fattispecie criminose (art. 10-ter e 10-*quater*) contraddistinte da un differente disvalore di condotta.** Mentre nessun carattere ingannatorio può a ragione dirsi insito nella condotta di omesso versamento ex art. 10-*ter*, la condotta tipica dell'indebita compensazione ex art. 10-*quater* si caratterizza pur sempre per un utilizzo improprio del modello di pagamento dell'imposta e, quindi, per una capacità di mascherare o quantomeno ritardare, l'evidenza dell'evasione^[8]. Sul punto è opportuno rammentare che, proprio recentemente, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che, ad integrare il reato di indebita compensazione ex art. 10-*quater*, non è sufficiente un (mero) mancato versamento, ma *"occorre che lo stesso risulti, a monte, formalmente 'giustificato' da una operata compensazione tra le somme dovute all'Erario e crediti verso il contribuente, in realtà non spettanti od inesistenti, [ed è] proprio la condotta, necessaria, di compensazione ad esprimere la componente decettiva o di frode insita nella fattispecie e che rappresenta il quid pluris che differenzia il reato di cui all'art. 10-*quater*, rispetto ad una fattispecie di mero omesso versamento"* (cfr. Cass. pen, sez. III, 16 gennaio 2015, n. 15236).

7.3. Se dunque non ci pare che l'art. 10-*ter* possa rappresentare un valido *tertium comparationis* per censurare l'illegittimità dell'art. 10-*quater*, più ampi margini di manovra potrebbero invece emergere da **un confronto tra quest'ultima previsione e quelle di cui agli articoli 4 e 5, relative rispettivamente alla falsa e all'omessa dichiarazione.**

Lo scenario post-riforma è divenuto quello per cui:

- **non sono punibili contribuenti che, avendo del tutto omesso di presentare la dichiarazione (art. 5), abbiano evaso fino a 77.468,53 euro** (in relazione ai fatti commessi prima del 17 settembre 2011, come sono quelli relativi ai procedimenti innanzi ai giudici remittenti) **o fino a 50.000 euro** (in relazione ai fatti commessi dopo il 2011) **oppure che, mediante la presentazione di una dichiarazione infedele ex art. 4 (e cioè contenente un falso ammontare di elementi attivi e/o passivi), abbiano evaso fino a 150.000 euro;**
- **mentre sono punibili tutte le indebite compensazioni ex art. 10-*quater* pari o superiori a 50.000 euro.**

Ora, se la Corte riconoscesse in tale divergenza un difetto di coordinamento foriero di sperequazioni sanzionatorie che, per la loro irragionevolezza, rendono censurabile l'esercizio della discrezionalità da parte del legislatore^[9], **l'effetto dell'accoglimento di una questione di legittimità posta in questi termini non potrebbe che essere quello di un innalzamento della soglia di punibilità dell'art. 10-quater a 150.000 euro**, così da pareggiare quella di cui all'art. 4. Il meccanismo sarebbe quindi analogo a quello utilizzato dalla Corte costituzionale proprio nella citata **sentenza n. 80/2014** in tema di omesso versamento dell'IVA ex art. 10-ter. A tal fine, tuttavia, si renderebbe necessario un più accentuato sforzo argomentativo, stante la diversità di disvalore tipico insito in quest'ultima disposizione rispetto a quella, più grave, prevista dall'art. 10-quater (cfr. *supra*).

In relazione ai fatti commessi prima della riforma operata dal d.lgs. n. 158/2015, l'effetto di una simile pronuncia di incostituzionalità potrebbe incidere su **tutte le ipotesi di indebita compensazione di crediti "non spettanti" e/o "inesistenti", le quali sono entrambe soggette ad una soglia di punibilità pari ad 1/3 di quella prevista all'art. 4** (50.000 all'art. 10-quater e 150.000 all'art. 4), **a fronte di una condotta tipica che non sembra considerata più grave nemmeno dal legislatore**: la cornice edittale dell'infedele dichiarazione ex art. 4, infatti, va da 1 a 3 anni di reclusione, mentre quella dell'indebita compensazione ex art. 10-quater va da 6 mesi a 2 anni (non essendo applicabile retroattivamente l'aggravamento di pena operato dalla riforma al secondo comma della disposizione).

7.4. Il discorso si complicherebbe ulteriormente qualora - fuoriuscendo a questo punto dalla prospettazione degli esiti dei giudizi *a quibus* nel caso di specie - si volgesse l'attenzione ai **fatti commessi successivamente all'entrata in vigore della riforma di cui al d.lgs. n. 158/2015** che, come si è visto, ha operato una scissione della fattispecie delittuosa di cui all'art. 10-quater. Quest'ultima, ad oggi, pur lasciando invariata la soglia di 50.000 euro, differenzia il trattamento sanzionatorio della compensazione di "*crediti non spettanti*" (punita, come in precedenza, con la reclusione da sei mesi a due anni), e la compensazione di "*crediti inesistenti*" (punita con la più severa pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni). Non essendo tuttavia questa la sede opportuna per vagliare l'eventuale possibilità di sollevare - in futuri e differenti procedimenti - ulteriori questioni di legittimità costituzionale, **ci si può per il momento limitare a rilevare che** - in relazione ai fatti commessi dopo la recente riforma - **le condotte di infedele dichiarazione (art. 4) e omessa dichiarazione (art. 5) sono oggi soggette ad un trattamento di maggior favore rispetto a quello riservato all'indebita compensazione di crediti "inesistenti" di cui all'art. 10-quater, comma 2**, il quale: a) è soggetto a **pene più alte**^[10], sia nel minimo che nel massimo, rispetto ad entrambi i reati in materia di dichiarazione, b) ha una **soglia di punibilità molto più bassa** di quella di cui all'art. 4 e pari a quella di omessa dichiarazione ex art. 5, e c) non gode della possibilità di beneficiare della **nuova causa di non punibilità** di cui all'art. 13 d.lgs. 74/2000 (che fa espresso riferimento solamente al primo comma dell'art. 10-quater).

[1] Di fronte al giudice di Lecce all'imputato è contestata un'evasione complessiva di euro 60.179,34, in relazione all'anno d'imposta 2008, e un'evasione di euro 66.288,61 in relazione all'anno d'imposta 2009. Nel giudizio pendente a Palermo, l'imputato è accusato di un'evasione pari a 57.414,29 in relazione all'anno d'imposta 2008.

[2] Ciò per espressa previsione dell'art. 2, comma 36-*vicies bis* del d.l. n. 138 del 2011 conv. in l. n. 148/2011, in ottemperanza alla regola generale di irretroattività della norma più sfavorevole al reo.

[3] In riferimento a tale sentenza, si veda, ad es., su *questa Rivista* **N. Recchia, Le declinazioni della ragionevolezza penale nelle recenti decisioni della Corte costituzionale**, 2 febbraio 2015.

[4] La maggiore gravità del primo reato rispetto al secondo è rispecchiata dalle rispettive cornici edittali. Per la dichiarazione infedele di cui all'art. 4 (così come anche per l'omessa dichiarazione di cui all'art. 5) era comminata la pena della reclusione da uno a tre anni. La pena prevista per il reato di omesso

versamento dell'IVA era (ed è) invece la reclusione da sei mesi a due anni.

[5] Di fronte al giudice di Lecce all'imputato è contestata un'evasione complessiva di euro 60.179,34, in relazione all'anno d'imposta 2008, e un'evasione di euro 66.288,61 in relazione all'anno d'imposta 2009. Nel giudizio pendente a Palermo, l'imputato è accusato di un'evasione pari a 57.414,29 in relazione all'anno d'imposta 2008.

[6] Lo rilevava già in prima lettura, l'Ufficio del massimario nella sua *Relazione* sulla riforma (consultabile *cliccando qui*), in cui si legge *"E' pronosticabile una non sempre agevole distinzione fra crediti "non spettanti" e crediti "inesistenti": salvo errori, in questa seconda categoria dovrebbero potersi includere, oltre ai crediti che risultano inesistenti sin dall'origine (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta), anche quei crediti che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione) ovvero quelli sottoposti a condizione sospensiva; nella prima dovrebbero invece ricomprendersi, ad esempio, quei crediti utilizzati oltre il limite normativo, ovvero utilizzati in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati"*.

[7] Si tratta di una decisione processuale di origine essenzialmente giurisprudenziale. Sul punto, in tema di *ius superveniens* consistente in un intervento legislativo, cfr. Corte cost., ord. n. 149 del 2014.

[8] Cfr., ad es., A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. Grosso-T. Padovani-A. Pagliaro, *Trattato di diritto penale*, p. 624.

[9] Sul punto, si veda, ad esempio: Corte cost. n. 68/2012, n. 273/2012 e n. 47/2010, anch'esse richiamate nella sentenza della Corte n. 80/2014.

[10] Pene che consentono quindi l'arresto facoltativo in flagranza, l'applicazione della custodia cautelare in carcere e l'utilizzo di intercettazioni.

