

L'INDEBITA COMPENSAZIONE E PROBLEMATICHE APPLICATIVE DEL NUOVO REATO

di Francesco Marzullo

NATURA E STRUTTURA OGGETTIVA DEL REATO

L'art. 35, comma 7, del D.L. n. 223/2006 (convertito con legge n. 248/2006) ha inserito nel D.Lgs. n. 74/2000 due nuove fattispecie di reato che riguardano l'omesso versamento dell'IVA (art. 10 ter) e l'utilizzazione in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti (art. 10 quater) sempre che l'ammontare delle somme non versate ecceda l'importo di cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

L'art. 10 quater del D.Lgs. n. 74/2000 recita: «*la disposizione di cui all'art. 10 bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti*».

Siamo in presenza di un reato omissivo proprio (o senza evento naturalistico) che punisce la violazione degli obblighi di versamento delle somme dovute posta in essere con la compensazione dei debiti d'imposta con crediti non spettanti o inesistenti.

La norma rinvia formalmente o comunque presuppone l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 che prevede al primo comma la possibilità da parte dei contribuenti (in alternativa al rimborso) di operare la compensazione dei crediti vantati nei confronti dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali con i debiti per imposte o contributi dovuti ai medesimi soggetti, a condizione che i crediti vantati risultino dalle dichiarazioni e dalle denunce già presentate.

Il comma 2 del citato art. 17 precisa che sono compensabili e suscettibili di un versamento unitario i crediti ed i debiti relativi:

- a) alle imposte sui redditi, relative addizionali, ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'art. 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- b) all'imposta sul valore aggiunto ai sensi degli artt. 27 e 33, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;
- d) all'imposta prevista dall'art. 3, comma 143, lett. a), L. 23 dicembre 1996, n. 662 (il riferimento è all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP));
- e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
- f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di

collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49 comma 2, lett. a), T.U.I.R., approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;

g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con D.P.R. 10 giugno 1965, n. 1124; ecc.

Per l'individuazione del momento in cui deve ritenersi integrato il reato occorre operare un distinguo che dipende dalla natura giuridica che si attribuisce alla soglia di punibilità.

Se si considera la soglia di punibilità dei cinquantamila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta elemento costitutivo del fatto illecito (e precisamente l'evento del reato), si deve conseguentemente concludere che il delitto si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla predetta soglia. Sicché ove durante uno stesso periodo d'imposta il contribuente abbia operato più compensazioni con crediti inesistenti o non spettanti per importi inferiori alla citata soglia, il delitto si deve ritenere consumato alla data in cui, nel medesimo periodo d'imposta, si è proceduto ad effettuare un'indebita compensazione di un ulteriore importo che, sommato agli importi già opposti in compensazione, ha comportato il superamento della soglia dei cinquantamila euro.

Se viceversa si attribuisce alla soglia di punibilità in questione la natura giuridica di condizione obiettiva di punibilità, si deve ritenere perfetto ed esistente il fatto sin dal primo momento in cui il contribuente ha opposto in compensazione un credito inesistente o non spettante di qualunque importo. Il fatto sarà tuttavia punibile col verificarsi del superamento oggettivo della soglia dei cinquantamila euro, senza dover poi accertare – sul piano soggettivo – se quel superamento sia stato oggetto di rappresentazione e volontà da parte del soggetto agente.

La previsione di questa nuova figura di reato potrebbe determinare un preoccupante ampliamento dell'area di criminalizzazione e solo un'interpretazione restrittiva degli elementi oggettivi di fattispecie (come vedremo di qui a breve) può viceversa restringere il suo ambito di operatività.

Siamo in presenza di un reato comune: l'autore del reato di indebita compensazione non deve infatti rivestire una qualifica soggettiva specifica, a differenza di quanto è previsto in relazione ad altre fattispecie penal-

tributarie (basti pensare al delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici o al delitto di omesso versamento di ritenute certificate).

Il primo nodo da sciogliere riguarda l'interpretazione della generica espressione (utilizzata dal legislatore) di «omesso versamento di somme dovute», senza ulteriori puntualizzazioni e specificazioni. In dottrina Maccagnini (in *Due nuovi reati su IVA e compensazione*, in *Guida al Diritto* n. 29 del 22 luglio 2006, pag. 113) in un primo commento di questa nuova fattispecie di reato ha sostenuto che il semplice riferimento alle «somme dovute» consentirà l'applicazione del delitto in esame anche alle ipotesi di mancato versamento di imposte o tributi diversi dalle imposte dirette e dall'IVA.

Tale interpretazione estensiva non ci pare condivisibile perché comunque l'art. 10 quater, operando un richiamo recettizio all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 (che a sua volta, come si è già detto, prevede espressamente i casi in cui può operare la compensazione), circoscrive il suo ambito di applicazione esclusivamente al mancato versamento delle somme dovute per imposte sui redditi, IVA, IRAP e contributi previdenziali e assistenziali. Se poi si tiene in debita considerazione la «collocazione sistematica» del delitto di compensazione indebita, inserito peraltro con una numerazione progressiva nel D.Lgs. n. 74/2000 di riforma dell'intero assetto penale tributario (concepito allo scopo di contrastare l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto), è da sostenersi che l'omesso versamento mediante il ricorso al meccanismo dell'indebita compensazione non può che riguardare solo i crediti ed i debiti relativi alle imposte sui redditi (ovviamente sia di persone fisiche o giuridiche) e all'imposta sul valore aggiunto, pena l'incoerenza costituzionale dell'art. 10 quater per difetto di delega. Non si deve trascurare la circostanza che il D.Lgs. n. 74/2000 (rubricato *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*) è stato emanato in attuazione dell'art. 9 della legge n. 205/1999, che delegava l'Esecutivo a prevedere una nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Sicché la previsione nel D.Lgs. n. 74/2000 di un nuovo reato che punisce anche l'omesso versamento di imposte o tributi diversi dall'imposta sui redditi e sull'IVA potrebbe far dubitare della sua legittimità costituzionale.

In dottrina è stato anche sostenuto che l'utilizzo della generica espressione «somme dovute» potrebbe consentire l'applicazione dell'art. 10 quater, sebbene in vigore dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del «decreto legge Bersani» che ha introdotto il delitto in esame), alle ipotesi di omesso versamento di somme dovute in relazione al periodo di imposta 2005 (così Maccagnini in *p.cit.*). In linea teorica l'affermazione è condivisibile, ma per integrare il fatto illecito deve tuttavia ricorrere la condizione imprescindibile che l'indebita compensazio-

ne, mediante compilazione da parte del contribuente del modello di pagamento F24, venga operata in data successiva al 4 luglio 2006.

L'interpretazione delle parole «crediti inesistenti o non spettanti» e riflessi applicativi della fattispecie incriminatrice

Nel costruire la struttura oggettiva del delitto di indebita compensazione il legislatore ha equiparato due condotte che sul piano del loro disvalore sono profondamente diverse. È certamente più grave la condotta del contribuente che oppone in compensazione crediti inesistenti rispetto alla condotta di chi oppone in compensazione crediti che il soggetto agente ritiene «spettanti», sebbene poi gli stessi siano ritenuti dall'Amministrazione finanziaria «non spettanti».

Per crediti inesistenti devono intendersi quei crediti che non hanno avuto effettivamente luogo *in rerum natura* (c.d. inesistenza materiale assoluta). Non vi è dubbio che in tale nozione rientrano quei crediti che hanno avuto effettivamente luogo, ma in misura inferiore rispetto a quella utilizzata in compensazione dal contribuente (c.d. inesistenza materiale relativa). In quest'ultima ipotesi il concetto di inesistenza deve essere riferito soltanto a quella parte di credito utilizzata in misura superiore rispetto a quella riscontrabile nella sua dimensione reale.

Altra questione riguarda la possibilità di far rientrare nella nozione di credito «inesistente» quel credito che rinviene da un'operazione fiscale affetta da nullità o annullabilità (c.d. inesistenza giuridica del credito). Preferendo aderire ad un'interpretazione garantista, si potrebbe affermare che non può definirsi «inesistente» un credito che scaturisce da un'operazione fiscale che ha avuto effettivamente luogo *in rerum natura*, sebbene risulti poi giuridicamente inesistente in quanto affetta da profili di nullità. A maggior ragione non può ritenersi «inesistente» il credito che sorge da un'operazione semplicemente annullabile, perché in tal caso, fintanto che l'annullabilità non viene dichiarata in via definitiva, l'operazione fiscale produce i suoi effetti (ivi compresa la sussistenza del credito).

Per crediti «non spettanti» possono intendersi quei crediti che sorgono sì da operazioni reali e produttive di effetti giuridici, ma di cui il Fisco (in sede di accertamento) o il giudice penale (in sede processuale) non riconosce la titolarità al contribuente per l'assenza dei requisiti di legge, ai quali è subordinata la spettanza del credito. Facciamo alcuni esempi in tema di agevolazioni per gli investimenti nelle zone svantaggiate. Ai sensi dell'art. 8 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 le imprese, che hanno effettuato nuovi investimenti nelle aree depresse, hanno titolo per richiedere al Centro operativo di Pescara

I nuovi reati fiscali

dell'Agenzia delle Entrate il riconoscimento di un credito di imposta entro determinati limiti di spesa. Tale credito, per effetto del comma 5 del predetto articolo 8, è utilizzabile in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997.

Né consegue che in tutti i casi in cui risulterà accertato dall'Amministrazione finanziaria o dal giudice penale che l'impresa ha utilizzato in compensazione il credito di cui al richiamato articolo 8 in assenza dei requisiti per la sua concessione, potrà ritenersi integrato il delitto di indebita compensazione. Si pensi ad esempio all'impresa che ha utilizzato il credito di imposta, nonostante la comunicazione di diniego del contributo, ovvero nonostante abbia ommesso di avviare la realizzazione degli investimenti nel termine di sei mesi dalla presentazione dell'istanza per la concessione del beneficio, ovvero senza far entrare in esercizio tutti o una parte di beni per i quali è stata riconosciuta l'agevolazione entro il secondo periodo di imposta successivo alla loro acquisizione o ai casi in cui il bene oggetto dell'investimento non venga riconosciuto «agevolabile» dall'Agenzia delle Entrate.

È utile ancora interrogarsi sull'ipotesi di applicazione della norma in argomento quale strumento per contrastare quelle frodi che vengono perpetrate sfruttando il regime dell'IVA che regola le operazioni intracomunitarie (si pensi alle c.d. frodi carosello sempre più ricorrenti in questi ultimi anni, come risulta dalle recenti cronache giudiziarie).

Come è noto, per la realizzazione di tale tipo di frode occorre il coinvolgimento di almeno tre società.

Una prima società estera (A) effettua in esenzione IVA una fornitura intracomunitaria di merci ad una società italiana intermediaria o interposta (B). Quest'ultima acquista la merce senza pagare l'IVA (trattandosi di operazione intracomunitaria) e a sua volta vende la stessa merce applicando l'IVA ad una terza società italiana (C) che è quella realmente interessata all'acquisto della merce e che intrattiene direttamente i rapporti economici con la società estera fornitrice. In buona sostanza la società intermediaria (B) addebita l'IVA alla società interponente (C), la incassa, non la versa all'Erario e poi scompare, mentre la società (C) chiede al Fisco il rimborso dell'IVA che gli è stata addebitata ovvero la detrae dall'IVA incassata per le operazioni imponibili effettuate secondo il meccanismo descritto dagli artt. 17 e 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Una volta chiarito che a seguito della recente introduzione del delitto di omesso versamento dell'IVA non vi è dubbio che i rappresentanti legali o gli amministratori della società interposta saranno chiamati a rispondere del delitto di cui all'art. 10 ter del D.Lgs. n. 74/2000 (sempre che le somme non versate superino la soglia di punibilità dei cinquantamila euro), resta da capire se la

condotta tenuta dagli amministratori della società interponente possa semmai integrare il delitto di compensazione indebita.

La G.d.F. e le Procure della Repubblica (che hanno indagato su queste transazioni commerciali intracomunitarie) contestano talvolta agli amministratori della società interponente il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false (art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000).

Tuttavia tale contestazione non mi pare giuridicamente corretta per carenza di un elemento oggettivo della fattispecie incriminatrice: l'art. 2 richiede l'indicazione in dichiarazione di «elementi passivi fittizi» ed invece nel caso della c.d. frode carosello, poiché ci troviamo in presenza di fatture solo «oggettivamente» inesistenti, non mi pare possa ragionevolmente parlarsi di fittizietà dell'elemento passivo (cfr. Ciminiello-Quercia in *I nuovi reati tributari*, Buffetti 2000, pag. 34). È fuor di dubbio che la fattura emessa dalla società interposta B in favore della società interponente C viene regolarmente pagata da quest'ultima, che perciò sostiene un costo reale e non fittizio.

Detto ciò, ritengo che in detta ipotesi (in cui l'operazione è oggettivamente vera, tant'è che la società C paga la fattura alla società B) non possa ritenersi integrato il nuovo reato di compensazione indebita che presuppone la «non speranza» del credito opposto in compensazione. Infatti l'IVA che la società C porterà in detrazione o compensazione con l'IVA dovuta al Fisco costituisce un legittimo credito d'imposta secondo il principio della cartolarità dell'operazione cui ha aderito il sistema in materia di IVA. Di recente la Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. 309/2006, depositata l'11 gennaio 2006) ha ribadito che già la semplice emissione o esistenza della fattura legittima il suo destinatario ad un credito d'imposta.

Un'ultima riflessione si impone in ordine alla sfera applicativa del delitto in esame.

Si è già detto che tale reato potrà senza dubbio costituire un efficace strumento di contrasto del fenomeno dell'evasione fiscale che viene ad esempio realizzato attraverso l'utilizzo, da parte di imprese che hanno fatto investimenti in aree depresse, di crediti di imposta non spettanti per mancanza dei requisiti indicati dall'art. 8 legge n. 388/2000.

Ma l'introduzione di questo nuovo delitto non servirà a contrastare altre forme di evasione, frequenti nella prassi, che il contribuente realizza ricorrendo a fittizie o indebite detrazioni d'imposta con cui abbatte direttamente l'ammontare dell'imposta dovuta (si pensi alle detrazioni per spese sanitarie, per spese di frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria, ai premi per assicurazioni sulla vita, ecc.). Non vi è dubbio che il meccanismo delle detrazioni di imposta non può essere assimilato al meccanismo della compensazione tributaria descritto dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Sicché, nel rispetto dei principi generali di legalità e tassatività della fattispecie penale incriminatrice, non sarà possibile applicare in via estensiva il delitto di cui all'art. 10 quater a tutte quelle condotte (talvolta anche fraudolente) tese a ridurre o ad azzerare il «quantum» dell'imposta dovuta.

Anche questa volta il legislatore, nell'ampliare il novero dei reati in materia tributaria, ha perso l'occasione per colmare un vuoto di tutela che per la verità era stato già denunciato da una parte della dottrina all'indomani dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74/2000 (cfr. Di Amato e Pisano, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Cedam 2002, pag. 420), secondo cui non sarebbe stato possibile applicare il delitto di cui all'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false) per sanzionare fittizie o indebite detrazioni di imposta, che pur essendo voci di segno negativo non sono affatto assimilabili agli «elementi passivi» richiamati espressamente da citato art. 2 (contra Ciminiello, in *op. cit.*, pag. 33).

A chi compete accertare la spettanza del credito opposto in compensazione?

Pur in presenza di voci dissonanti, secondo le quali è possibile determinare l'imposta effettivamente dovuta dal contribuente solo a seguito di un accertamento tributario divenuto definitivo (cfr. D'Andrea, *Riforma penal tributaria. Osservazioni su intercettazioni telefoniche ed imposta evasa* in *Il Fisco 2000*, pagg. 4847 e segg.), la dottrina prevalente ha concluso che compete al giudice penale la determinazione dell'imposta dovuta e conseguentemente la determinazione dell'imposta evasa dal contribuente (Di Amato-Pisano in *op. cit.*, Antolisei, *I reati tributari in Manuale di diritto penale. Leggi complementari*, Vol. 11, 11ª ed. aggiornata da Conti, 2001, pag. 346; Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Milano, 2000, pagg. 128 e segg.; Traversi-Gennai, *I nuovi delitti tributari*, Milano 2000, pagg. 128 e segg. ecc.). Tale conclusione deriva:

- 1) dalla constatazione che nel D.Lgs. n. 74/2000 non vi è una disposizione espressa che subordina la procedibilità dell'azione penale al definitivo accertamento dell'imposta da parte dell'Amministrazione finanziaria o del giudice tributario. Sicché trovano applicazione le regole generali del codice di procedura penale (artt. 2, 3 e 479) che legittimano il giudice penale a risolvere ogni questione che costituisce un antecedente logico-giuridico della decisione di merito in ordine alla colpevolezza o meno dell'imputato;
- 2) dalla relazione accompagnatoria del D.Lgs. n. 74/2000 in cui si spiegano le ragioni (in particolare di economia processuale) che hanno indotto il legislatore ad affer-

mare il principio dell'autonomia reciproca del procedimento penale e di quello tributario (c.d. doppio binario), così scartando qualsiasi soluzione normativa che postulasse l'esistenza di un rapporto di pregiudizialità del procedimento tributario rispetto a quello penale.

Tali argomentazioni, pienamente condivisibili, devono indurre analogamente a ritenere che spetterà al giudice penale, nel verificare la sussistenza di tutti gli estremi del delitto di compensazione indebita, l'accertamento in via autonoma della spettanza o meno del credito opposto in compensazione dal contribuente. È indubbio che si tratterà per il giudice penale di un compito arduo alla luce della specificità e delle difficoltà tecniche della normativa tributaria; ed al giudice penale non resterà che affidarsi alle valutazioni tecniche di consulenti e periti che vedranno così accrescere ulteriormente il loro ruolo all'interno del processo penale.

ELEMENTO SOGGETTIVO E RILEVANZA DELL'ERRORE SULLA NORMA TRIBUTARIA

Il reato in argomento, essendo costruito come delitto, per ritenersi integrato richiede la ricorrenza del dolo generico. In buona sostanza il soggetto deve omettere consapevolmente il versamento delle somme dovute opponendo in compensazione crediti della cui non spettanza o inesistenza deve altresì essere consapevole; e per coloro che attribuiscono alla soglia di punibilità la natura di elemento costitutivo del fatto, per concretare il delitto è necessaria altresì la consapevolezza che l'ammontare dell'indebita compensazione operata nel medesimo periodo d'imposta sia superiore a cinquantamila euro. Sicché l'errore del contribuente sull'avvenuto superamento della soglia dovrebbe comportare la sua non punibilità (ai sensi dell'art. 47 c.p.) per il delitto di indebita compensazione (ci occuperemo più avanti dell'annosa questione sulla natura giuridica della soglia di punibilità).

Merita poi approfondimento la problematica riguardante l'eventuale insussistenza del reato, quanto meno sul piano soggettivo, qualora risulti che il contribuente, per errore sull'interpretazione e sull'applicazione della norma tributaria, abbia ritenuto «spettanti» i crediti utilizzati in compensazione, crediti che al contrario l'Amministrazione finanziaria ritiene non spettanti. È evidente che non si pone nessun problema di errore sull'applicazione della norma tributaria nella differente ipotesi in cui il contribuente è consapevole di utilizzare in compensazione crediti inesistenti.

Il punto di partenza del nostro ragionamento non può che essere l'art. 15 del D.Lgs. n. 74/2000 secondo cui «non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».

I nuovi reati fiscali

Tale norma disciplina le ipotesi di errore sul precetto penale tributario e, secondo la più autorevole dottrina (Di Amato- Pisano in *op.cit.*), essa è destinata ad operare in quei casi in cui non si può parlare di errore «inevitabile» (e perciò scusabile) secondo i principi stabiliti dalla Corte Costituzionale nella nota sentenza n. 364/1988 sull'art. 5 c.p. Come è noto, secondo la Corte Costituzionale, l'errore è inevitabile allorché il soggetto agente si trovi in presenza di «assoluta oscurità del testo legislativo» o di un «caotico atteggiamento interpretativo degli organi giudiziari» ovvero quando il soggetto agente, nel tenere la condotta vietata, sia stato tratto in inganno dalle assicurazioni ricevute da persone istituzionalmente preposte a giudicare sui fatti da realizzare.

Il Giudice delle leggi ha viceversa escluso che possa parlarsi di errore inevitabile in due ipotesi:

- 1) qualora l'errore è stato commesso da soggetti particolarmente qualificati che sono destinatari di una serie di obblighi di conoscenza ed informazione delle leggi penali;
- 2) qualora il soggetto abbia agito in una situazione di dubbio in ordine alla liceità della sua condotta e quindi si sia effettivamente rappresentato l'antigiuridicità del fatto da compiere: ove il soggetto versi in una situazione di dubbio deve astenersi dall'agire per non correre il rischio di porre in essere una condotta vietata dalla legge penale.

Ebbene l'art. 15 del D.Lgs. n. 74 potrà essere invocato per escludere la punibilità proprio in queste ultime due ipotesi: quella dell'errore commesso da soggetti particolarmente qualificati e quella dell'errore perpetrato in una situazione di dubbio.

Chiarita la portata applicativa dell'art. 15 e tornando al delitto di compensazione indebita, si può ritenere che potrà invocare in suo favore la scusante di cui all'art. 15 sia quel contribuente che ha utilizzato in compensazione uno o più crediti d'imposta nell'erronea convinzione che fossero spettanti sia finanche quel contribuente che nell'utilizzarli abbia nutrito dubbi sulla loro spettanza. Così ad esempio nel caso di imprese che utilizzano in compensazione crediti derivanti da investimenti effettuati in aree depresse, deve senz'altro ritenersi scusabile l'errore di chi ha utilizzato tale credito d'imposta, pur dubitando della sua legittima spettanza, qualora risulti che non ha ricevuto alcuna comunicazione di diniego da parte dell'Agenzia delle Entrate nel termine di 30 giorni dalla presentazione dell'istanza per la concessione del beneficio (ai sensi dell'art. 8, comma 1 ter, della legge 388/2000).

LA SITUAZIONE DI CRISI DI LIQUIDITÀ E LA SUA EVENTUALE EFFICACIA SCUSANTE

Anche con riferimento al delitto di indebita compensazione si potrebbe sollevare la tematica riguardante l'e-

ventuale efficacia scriminante dello stato di crisi o di insolvenza (e quindi della mancanza di liquidità) che «costringe» il contribuente ad omettere il versamento delle somme dovute pur nella consapevolezza di effettuare una compensazione con crediti inesistenti o non spettanti.

In passato la giurisprudenza si era occupata della stessa questione avendo riguardo all'eventuale efficacia scusante dello stato di insolvenza che induceva il sostituto d'imposta ad omettere il versamento delle ritenute effettuate (vedi art. 2, comma 3, dell'abrogata legge 516/1982).

In particolare, in alcune sentenze dei giudici di merito (cfr. Tribunale di Larino, sentenza del 28 settembre - 3 ottobre 1988, nonché G.I.P. del Tribunale di Catanzaro, sentenza del 19 dicembre 1990) si diceva che la crisi acuta di liquidità, da provarsi con estremo rigore, porta ad escludere il dolo del sostituto inadempiente all'obbligo di versamento. A conclusioni di segno opposto era pervenuta invece la Suprema Corte (cfr. sentenza n. 1469 del 4 dicembre 1998; Cass. Sez. III, 18 giugno 1999 in *Ced.*, rv. 215518 nonché Cass. Sez. III n. 1178 del 24 marzo 1999 in *Riv. pen.* 1999, pag. 881) che in più pronunce aveva ribadito che la crisi di liquidità del sostituto non poteva essere invocata quale scriminante per escludere la responsabilità dello stesso per il reato di omesso versamento. L'ipotesi più frequente era quella del datore di lavoro che, per insufficienza di risorse finanziarie, pagava le retribuzioni ai suoi dipendenti al netto delle ritenute e queste ultime venivano trattenute e non versate al Fisco. Secondo la Suprema Corte l'omesso versamento da parte del sostituto doveva comunque ritenersi cosciente e volontario, avendo quest'ultimo violato l'obbligo a suo carico di ripartire le risorse disponibili in modo da poter adempiere contemporaneamente all'obbligo proprio (di pagamento degli emolumenti ai dipendenti) e all'obbligo tributario altrui (di accantonamento delle somme trattenute alla fonte che devono poi essere versate al Fisco). In dottrina il tema dell'eventuale efficacia scusante dello stato di crisi dell'imprenditore è stato oggetto di un nuovo approfondimento all'indomani della reintroduzione (con la Finanziaria del 2005) del reato di omesso versamento di ritenute certificate.

Più di un autore ha sostenuto che proprio per la mancata previsione di un dolo specifico (e quindi di quella volontà evasiva richiesta espressamente per gli altri reati tributari) deve ritenersi integrato il delitto di omesso versamento di ritenute anche in tutte quelle ipotesi in cui l'omissione è dettata da finalità differenti rispetto a quelle di evasione di imposta.

Sulla scorta della medesima considerazione, poiché anche per il delitto di indebita compensazione non è previsto alcun dolo specifico di evasione, essendo inve-

ce richiesto il semplice dolo generico, si deve conseguentemente concludere che nessuna efficacia scriminante può svolgere lo stato di insolvenza o di crisi di liquidità che spinga il contribuente a non versare quanto dovuto opponendo in compensazione crediti inesistenti o non spettanti.

Così ad esempio sarà applicabile l'art. 10 quater anche nei casi in cui risulti che l'imprenditore ha fatto ricorso al meccanismo dell'indebita compensazione e ha quindi omesso il versamento dell'imposta dovuta al fine di procurarsi le somme necessarie per tacitare un creditore che gli minaccia istanza di fallimento oppure al fine di creare disponibilità finanziarie in nero da utilizzare per il finanziamento illecito di partiti o per la corruzione di pubblici ufficiali per acquisire appalti, ecc.

NATURA GIURIDICA DELLA SOGLIA DI PUNIBILITÀ

Abbiamo già anticipato che per il delitto di indebita compensazione il legislatore ha previsto, al pari del delitto di omesso versamento di ritenute certificate e omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, una soglia di punibilità di cinquantamila euro.

A questo punto è utile identificare con precisione la natura giuridica di tale soglia: se essa rappresenti un elemento costitutivo della fattispecie ovvero una condizione obiettiva di punibilità. Quest'ultima presuppone, per poter operare, che un reato sia già «perfetto nella sua struttura», vale a dire completo in tutti i suoi elementi, e tanto si desume dal tenore letterale dell'art. 44 c.p., il quale parla di «punibilità del reato» e non di «punibilità del fatto».

Si è già detto che la questione è alquanto delicata e l'opzione verso l'una o l'altra ipotesi riverbera i suoi effetti sul piano pratico: considerare la soglia di punibilità una condizione oggettiva significa che è sufficiente accertare sul piano oggettivo il suo superamento, se viceversa la si considera un elemento costitutivo del fatto, il suo superamento dovrà essere oggetto di rappresentazione e volontà (come dire che, con riferimento al delitto in esame, occorrerà raggiungere la prova che il contribuente, al momento di opporre in compensazione crediti inesistenti o non spettanti, aveva piena consapevolezza e volontà non solo di omettere il versamento delle somme dovute ma soprattutto di operare una compensazione o più compensazioni nello stesso periodo d'imposta per un importo superiore alla soglia di punibilità dei cinquantamila euro).

Gran parte della dottrina (cfr. Di Amato e Pisano in *op.cit.*; Caraccioli in *Il delitto dei delitti in materia di dichiarazione in Il Fisco* n.2 del 2001, pag. 571, ecc.), con riferimento alle soglie di punibilità previste dagli artt. 3, 4, 5 di cui al D.Lgs. n. 74/2000, ha concluso che trattasi di elementi costitutivi del fatto illecito. Tale

assunto si basa sulla constatazione che la riforma dell'assetto penale tributario avendo inteso punire solo i fatti caratterizzati da rilevante offensività per gli interessi dell'Erario e avendo previsto espressamente il fine di evasione come momento qualificante dell'elemento psicologico che deve accompagnare ciascun illecito, «appare estremamente riduttivo escludere dall'oggettività giuridica dei delitti in questione l'interesse statale alla percezione delle imposte di cui all'art. 53 Cost. e quindi concludere che la lesione di tale interesse è estranea alla sfera dell'offesa del reato, e rappresenta dunque una condizione obiettiva di punibilità» (così Pisano in *op.cit.*).

Anche la relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 74/2000 affermava, nel commentare le soglie di punibilità introdotte dall'art. 3, che si trattava di «altrettanti elementi costitutivi del reato e che, in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo».

La stessa giurisprudenza di legittimità (cfr. Cass. S.U. 15 gennaio 2001, n. 35 in *Rass. trib.* n.2/2001, pag. 543) ha preso posizione su quest'argomento e ha ritenuto l'entità dell'evasione un elemento costitutivo del fatto.

Bisogna tuttavia dar conto che un'altra parte della dottrina, altrettanto autorevole, è pervenuta a conclusioni di segno opposto. La tesi autorevolmente sostenuta fa leva su tre argomenti (cfr. Spagnolo in *Diritto penale tributario* in AA.VV. *Manuale di diritto penale dell'impresa*, 2ª ed. agg. Bologna 2000, pag. 763):

- 1) il richiamo – per analogia – al ragionamento seguito dalla Corte Costituzionale nella sentenza 22 febbraio 1989, n. 247 (in *Cass. pen.* 1989, pag. 1652). In tale sentenza il Giudice delle leggi, nell'affrontare la questione se l'espressione «alterazione in misura rilevante» utilizzata nell'art. 4, n. 7, della legge n. 516/1982 (prima della riforma ad opera dell'art. 6 del D.L. 16 marzo 1991, n. 83 convertito nella L. 15 maggio 1991, n. 154) fosse un elemento essenziale del fatto o condizione obiettiva di punibilità, concluse che la citata espressione non serviva a fondare il disvalore della condotta ma l'entità dell'offensività del fatto; sicché il concetto di misura rilevante doveva essere considerato un elemento condizionante la punibilità;
- 2) l'indicazione della soglia sarebbe funzionale a «soddisfare esigenze di alleggerimento del carico processuale penale, del tutto estranee al precetto»;
- 3) la previsione di un dolo specifico (cui la legge fa ricorso per far rientrare nell'oggetto del dolo un evento che si pone al di fuori della fattispecie di reato) sarebbe sintomatica della volontà legislativa di non considerare l'entità dell'imposta evasa quale elemento del fatto da far rientrare nel fuoco del dolo.

Pur riconoscendo che tali argomentazioni sembrano difficilmente superabili, credo si possa considerare la soglia dei cinquanta mila euro prevista dall'art. 10 quater un elemento del fatto, essendo decisivo l'argomento

che si ricava dai principi direttivi che hanno ispirato il nuovo sistema penale tributario [cfr. art. 9 comma 2, lett. a), della legge n. 205/1999] secondo cui devono assumere rilevanza penal-tributaria solo quei fatti dotati di «rilevante offensività» per gli interessi del Fisco. Alla luce di tale principio va letto anche il reato di indebita compensazione: se il legislatore del 2006 ha previsto una soglia di punibilità di cinquanta mila euro (della cui esiguità rispetto alle soglie previsti dagli altri reati tributari si può opinare), è chiaro che ha operato una netta scelta di campo al punto di ritenere dotati di effettiva carica lesiva e di effettivo disvalore per gli interessi erariali solo quelle condotte omissive che superano la soglia dei cinquanta mila euro. Sicché è l'intero fatto di reato, in tutte le sue componenti essenziali (ivi compresa la soglia di punibilità), che deve essere «coperto» dal dolo del soggetto agente.

Resta comunque in chi scrive la consapevolezza che una tale interpretazione può dar luogo a strategie difensive che, per eludere l'applicazione della norma in commento, faranno leva sulla disciplina penale dell'errore al fine di dimostrare il difetto di consapevolezza e volontà da parte del contribuente di volere effettivamente omettere un versamento di somme operando una compensazione per un importo superiore ai cinquanta mila euro nel singolo periodo d'imposta.

PRESCRIZIONE, COMPETENZA E APPLICAZIONE DI ISTITUTI ACCESSORI

Il reato in argomento è un delitto, punito con la pena della reclusione da sei mesi a due anni. Il delitto si prescrive dunque, per effetto delle modifiche apportate all'art. 157 c.p. dalla L. 5 dicembre 2001, n. 251 (in

vigore dall'8 dicembre 2005), nel termine di sei anni. In presenza di atti interruttivi della prescrizione il delitto si prescrive in sette anni e mezzo, salvo il caso di recidiva aggravata previsto dall'art. 99, comma 2, c.p. che dilata il termine fino a nove anni e salvo il caso di recidiva reiterata che dilata il termine fino a 10 anni.

È opportuno far presente che nel settore penale tributario, in aggiunta ai fatti interruttivi previsti dall'art. 160 c.p., il corso della prescrizione dei reati tributari è interrotto anche dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni.

Tenuto conto dell'esiguità della pena massima prevista (due anni), non ricorre quella condizione necessaria per applicare misure cautelari personali, sia coercitive che interdittive (e cioè la previsione della pena della reclusione superiore nel massimo a tre anni). Possono viceversa trovare applicazione misure cautelari reali.

La competenza a giudicare sul delitto in esame spetta al Tribunale in composizione monocratica del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale.

Può infine trovare applicazione l'istituto della sostituzione di pene detentive brevi (art. 53, legge n. 689/1981 come modificato dalla L. 12 giugno 2003, n. 134), considerato che anche nell'ipotesi di applicazione della pena nella misura massima di due anni di reclusione (circostanza rarissima nella prassi giudiziaria) è possibile la sostituzione con la pena della semidetenzione. Alla luce poi della pena detentiva minima di sei mesi è anche ammissibile la sostituzione con la pena pecuniaria (e nella specie la multa) e tutto ciò senza che sia necessario accedere a riti alternativi (quali il patteggiamento o il rito abbreviato) per poter beneficiare di sconti automatici di pena.

