

QUESTIONI APERTE

Indebite compensazioni

Reati tributari - indebite compensazioni- compensazione tributaria - contributi previdenziali - imposte dirette - IVA (D.lgs. n. 74 del 2000, art. 10-*quater*; D.Lgs. n. 241 del 1990, art. 17).

*La collocazione del reato di indebite compensazioni, di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000, all'interno di un decreto espressamente intitolato alla garanzia delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, porta a concludere che esso riguarda esclusivamente l'omesso versamento di tali imposte, rilevando l'esplicito rinvio della disposizione all'art. 17 d.lgs. 241/1990 solo ad individuare i tributi opponibili in compensazione nell'ambito della condotta evasiva, in virtù della struttura "asimmetrica" della stessa. (In motivazione la Corte riprende una lunga serie di precedenti giurisprudenziali, nei quali l'elemento sistematico, sotto il profilo sia del titolo della legge sia degli altri reati previsti dalla fonte normativa, è considerato determinante per definire l'ambito di efficacia dell'illecito di indebite compensazioni in senso restrittivo.*

CASSAZIONE PENALE, SEZIONE PRIMA, 13 settembre 2019 (ud. 10 maggio 2019) ROCCHI, *Presidente* - BINENTI, *Relatore* - VIOLA, *P.G.*, (*Conf.*) - Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Brescia ed altri, *ricorrenti*.

Il reato di indebite compensazioni e il pericolo di un'interpretazione riduttiva

Con la sentenza n. 38042 la Corte di cassazione interviene, nuovamente, sulla materia delle indebite compensazioni, sostenendo, stavolta, che esse rientrano nell'alveo dell'art. 10-*quater* solo quando riguardino l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Con il contributo qui di seguito si vuole mettere in evidenza i punti critici della lettura della Corte, utilizzando sia gli argomenti presentati dalla stessa a supporto della propria tesi sia considerazioni di carattere generale, anche di stampo pratico, sulla base dei quali appare chiaro come la sfera di efficacia dell'illecito in esame debba essere definita in base al rinvio operato all'art.17 d.lgs. 241/1997.

The crime of undue compensation and the danger of a reductive interpretation

*With the judgment n. 38042, the Court of cassation intervenes, once again, on the matter of undue compensation, arguing, this time, that they fall within the scope of art. 10-*quater* only when they concern the evasion of income and value added taxes. With the contribution below we want to highlight the critical points of the reading of the Court, using both the arguments presented by the same in support of its thesis and general considerations, including practical ones, on the basis of which it is clear how the sphere of effectiveness of the offense under examination must be defined on the basis of the postponement made pursuant to article 17 of Legislative Decree 241/1997.*

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. La sentenza della Corte di cassazione e le indebite compensazioni "a struttura asimmetrica". - 3. Le falle nell'interpretazione della Suprema Corte. - 4. Perché le indebite compensazioni riguardano tutti i tributi previsti dall'art. 17 d.lgs. 241/1997. - 6. Conclusioni.

1. *Premessa.* Con la sentenza in commento la Corte di cassazione torna ad esprimersi sull'illecito di indebite compensazioni, previsto all'art. 10-*quater* del d.lgs. del 10 marzo 2000, n. 74. Di questa fattispecie incriminatrice la Suprema Corte affronta la più problematica delle questioni: l'illecito si perfeziona solo nei casi in cui l'evasione fiscale riguardi le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, oppure può estendersi a tutte le ipotesi in cui l'omesso versamento delle somme dovute si riferisca ad un qualsiasi tributo tra quelli elencati dall'art. 17 d.lgs. 241 del 1997?

La questione si è posta fin dall'introduzione della disposizione stessa, avvenuta tramite il decreto-legge del 4 luglio 2006 n. 223¹, che, in termini di politica legislativa, ha dettato una svolta coercitiva nella disciplina dell'accertamento e della repressione degli illeciti tributari. Tale novella, infatti, ha promosso un complesso procedimento di riforma della normativa penal-tributaria, in virtù del quale il legislatore ha proceduto alla ri-criminalizzazione, dopo la riforma del 2000, delle condotte di evasione fiscale, ai fini di una maggiore efficacia delle attività di individuazione e di riscossione dei tributi². Dunque, l'illecito di indebita compensazione, pur collocato all'interno della «*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*», rappresenta il frutto di un complesso di istanze normative volte, da una parte, ad ampliare le ipotesi di evasione fiscale penalmente rilevanti e, dall'altra, a garantire il corretto funzionamento delle procedure di riscossione ed accertamento.

A tal proposito assume un significato particolare proprio l'art. 10-*quater*, che rinvia esplicitamente all'art. 17 d.lgs. 241/1997 per la compensazione tributaria³. Proprio da tale rinvio trae origine l'acceso dibattito in seno a dottrina e giurisprudenza sulla sfera di efficacia dell'illecito di indebite compensazioni, nel quale la Suprema Corte è più volte intervenuta e non sempre in modo

¹ «*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*».

² AMBROSETTI - MEZZETTI - RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2016, ed. IV, 317

³ Il primo comma dell'art. 17 d.lgs. 241/1997 prevede: «*I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge*». Invece il secondo comma elenca quali sono i tributi i cui crediti e debiti possono essere compensati con la procedura del versamento unitario.

univoco.

2. *La sentenza della Corte di cassazione e le indebite compensazioni a 'struttura asimmetrica'*. La questione posta al vaglio della Suprema Corte prende le mosse da un decreto di sequestro preventivo emesso dal Giudice per le indagini preliminari di Brescia, a carico di soggetti indagati dei reati di cui agli artt. 5 e 10-*quater* d.lgs. 74/2000. Avverso tale provvedimento veniva proposto ricorso presso il Tribunale del Riesame, il quale emetteva un'ordinanza di annullamento del decreto impugnato. A motivo di tale decisione, il giudice rappresentava che l'illecito di cui all'art. 10-*quater*, in virtù della sua collocazione all'interno della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, poteva applicarsi alle indebite compensazioni di somme dovute esclusivamente a titolo di tali imposte. Veniva accolta, dunque, un'interpretazione restrittiva della fattispecie in esame.

Avverso l'ordinanza del Riesame proponeva ricorso per Cassazione il Procuratore della repubblica presso il Tribunale di Brescia, il quale contestava il vizio della violazione di legge del provvedimento impugnato.

Nello specifico, la Procura sosteneva che non potevano ritenersi punibili ex art. 10-*quater* le sole indebite compensazioni relative ai debiti fiscali, in quanto una tale conclusione avrebbe escluso dall'area di rilevanza penale tutte quelle ipotesi in cui la condotta fraudolenta avesse riguardato somme dovute all'Erario in forza di un titolo diverso, compresi i contributi previdenziali e assistenziali.

Numerosi gli argomenti presentati a sostegno dell'impugnazione: non solo si invocava il rispetto della *ratio* originaria dell'art. 10-*quater*, elaborato per garantire il corretto utilizzo dello strumento della compensazione tributaria, ma veniva anche riportata una giurisprudenza di legittimità pressoché unanime, confermata da una contigua sentenza della Corte costituzionale⁴, che aveva chiarito come il titolo della legge non fosse vincolante ai fini dell'interpretazione della norma.

Ritenendo infondato il ricorso così presentato dalla Procura di Brescia, la Suprema Corte lo rigettava e, nei motivi della propria decisione, riproponeva e approfondiva quanto già argomentato dal Tribunale del Riesame. Veniva così recepita un'interpretazione restrittiva dell'art. 10-*quater*, fondata prevalentemente sul dato sistematico della sua collocazione all'interno del d.lgs. 74/2000.

⁴ Corte cost., n. 35 del 2018.

A sostegno di tale assunto, i giudici di legittimità rappresentavano che, sebbene tale argomento non avesse avuto molta considerazione da parte della giurisprudenza, esso non era stato mai veramente ignorato in sede di interpretazione della norma. A conferma, veniva ripresa proprio la pronuncia della Consulta citata dal ricorrente, della quale si metteva in evidenza che, benché avesse riconosciuto l'applicabilità dell'illecito di indebite compensazioni all'omesso versamento di tutti i tributi elencati dall'art. 17 d.lgs. 241/1997, ugualmente non era riuscita a superare l'ostacolo rappresentato dal titolo della legge all'interno della quale era inserito, riguardante espressamente i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto⁵. Affermavano, i giudici della Cassazione, che le soluzioni ermeneutiche elaborate nel tempo avevano sempre avuto tale argomento come base implicita. Di conseguenza, le norme contenute nel decreto citato avrebbero dovuto essere lette tutte in chiave sistematica, secondo un'imprescindibile esigenza di organicità e coerenza interna al d.lgs. 74/2000⁶.

Come ulteriore sostegno delle proprie conclusioni, la Cassazione proponeva una precedente sentenza di legittimità, intervenuta su tale punto specifico⁷. In essa veniva assunto come dato imprescindibile quanto affermato da una pronuncia ancora antecedente della stessa Corte⁸, cioè che il rinvio letterale all'art. 17 d.lgs. 241/1997 aveva ampliato le ipotesi di compensazione già previste dal legislatore e aveva esteso tale facoltà anche a crediti e debiti di natura diversa, nonché alle somme dovute agli enti previdenziali⁹.

Tuttavia, secondo la cit. sent. n. 8689, l'innovazione introdotta dal rinvio all'art. 17 avrebbe dovuto essere interpretata alla luce del complesso normativo rappresentato dal d.lgs. 74/2000, nonché dalla sua intestazione, che dirige lo stesso specificamente alla repressione dei reati riguardanti le imposte sui

⁵ Riferendosi alla sfera di applicazione dell'art. 10-*quater*, la lettera della pronuncia costituzionale apre ad un'interpretazione estensiva della fattispecie «*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*»

⁶ In questo senso la Corte riprende uno degli argomenti tradizionalmente posti a presidio di un'interpretazione più restrittiva. Cfr. DI SIENA, *La nuova fattispecie criminosa di indebita compensazione*, in *Fisco*, 2006, fasc. 1, 5643 oppure MUSCO - ARDITO, voce *L'indebita compensazione* in *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, 277

⁷ Cass., Sez. III, 30 ottobre 2018, n. 8689

⁸ Cass., Sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462

⁹ La principale novità introdotta dal legislatore tramite l'art. 17 d.lgs. 241/1997 era, secondo la Corte, la possibilità di applicare la fattispecie di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000 non solo ai casi di compensazione orizzontale - in cui le somme dovute riguardano tributi diversi - ma anche a quelli di compensazione verticale - dove le somme dovute riguardano la stessa imposta. SCARCELLA, *Osservazioni a Cass. pen.*, 11 novembre 2010, n. 42462, Sez. III, in *Cass. pen.*, 2011, 12, 4461

redditi e sul valore aggiunto. Dunque, nell'ottica di coniugare la lettera della disposizione con il quadro legislativo in cui essa si inserisce, i giudici di legittimità riconoscevano all'illecito di indebite compensazioni una struttura 'asimmetrica'.

Secondo l'elaborazione giurisprudenziale, la procedura della compensazione tributaria si sarebbe potuta dividere in due momenti, o lati, distinti ed autonomi: quello 'passivo', nel quale il contribuente avrebbe indicato quali fossero i debiti tributari da assolvere, e quello 'attivo', inerente la presentazione dei crediti tributari che il contribuente avrebbe voluto opporre in compensazione alle pretese dell'Erario¹⁰.

Appurato quanto sopra, l'illecito di indebite compensazioni avrebbe avuto un'operatività diversa a seconda che si fosse riferito al lato attivo o a quello passivo del meccanismo compensativo: mentre per il primo sarebbero rientrati nell'area del penalmente rilevante tutti i tributi elencati dall'art. 17 d.lgs. 241/1997, invece nel secondo sarebbero state comprese le sole imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Di conseguenza, secondo la cit. sent. n. 8689, il reato di indebite compensazioni, pur potendosi realizzare mediante la presentazione in compensazione di qualsiasi dei tributi di cui all'art. 17, si sarebbe, in realtà, realizzato solo quando il debito fiscale evaso avesse riguardato l'IVA o le imposte sui redditi¹¹.

Da ultimo, la Suprema Corte riprendeva l'argomento sistematico-teleologico, confrontando la norma in questione con quanto previsto dall'art. 13 d.lgs. 74/2000, che prevede la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario. Tale disposizione, riferendosi indistintamente agli illeciti di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, avrebbe disegnato la speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario con tratti che non potevano avere alcuna compatibilità rispetto ad obblighi simili a quelli previsti per i contributi previdenziali e assistenziali, ossia con quei debiti che, seguendo il citato orientamento della Corte Costituzionale, avrebbero potuto rappresentare quelli

¹⁰ Entrambi questi momenti, pur essendo distinti ed autonomi nella lettura della Cassazione, si svolgerebbero in modo contestuale, attraverso la compilazione del modello F24, nel quale il contribuente, attraverso i singoli codici di imposta, indica il *quod* e il *quantum* sia dei tributi che deve versare sia di quelli di cui ha diritto al rimborso.

¹¹ In questo senso, letteralmente la Suprema Corte: «*si tratta di un'interpretazione che, nel delineare una struttura asimmetrica dell'art. 10 quater, è del tutto compatibile con la ratio complessiva del d.lgs. 74/2000, perché tale testo normativo è diretto a sanzionare le violazioni in materia di IVA e imposte sui redditi e, dunque, prende in considerazione solo tali tipologie di tributi sul lato passivo, ma non anche sul lato attivo, potendo venire in rilievo, quale strumento per diminuire artificiosamente l'entità dell'imposta da versare, qualunque tributo o contributo che possa essere opposto in compensazione secondo le norme previdenziali*»

ulteriori ai quali riferire il mancato pagamento che vale a integrare il reato previsto dall'art. 10-*quater*. La Corte, quindi, concludeva riconoscendo una parificazione tra le fattispecie di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*; dalla quale si sarebbe potuta trarre la conferma che l'illecito di indebite compensazioni, come gli altri due menzionati, punisce sempre e solo il versamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

3. *Le falle nell'interpretazione della suprema Corte.* Le argomentazioni della Suprema Corte mettono in luce tutti i limiti della disposizione di cui all'art. 10-*quater* e la rappresentano per quella che è nella sostanza: una norma che non ha perso i connotati emergenziali propri del provvedimento che l'ha introdotta e che paga l'efficienza e la celerità nella predisposizione dello strumento normativo in termini di indeterminatezza e disorganicità dello stesso. Tuttavia queste criticità non possono portare ad una restrizione del raggio d'azione dell'art. 10-*quater*. Le conclusioni cui giunge la Corte, infatti, non si prestano a interpretazioni univoche; al contrario, dallo stesso enunciato della sentenza in commento si possono trarre numerosi argomenti per giungere ad approdi ermeneutici opposti rispetto a quello dei giudici di legittimità.

Un primo punto critico nell'elaborato della Cassazione riguarda l'analisi della giurisprudenza precedente, in particolare del filone interpretativo risalente alla sentenza della stessa Suprema Corte del 2010¹².

In questa pronuncia si riconosce che, in virtù del rinvio all'art. 17 d.lgs. 241/1997, il delitto di indebite compensazioni si configura tanto nelle ipotesi di compensazione 'orizzontale' - avente ad oggetto crediti e debiti di natura diversa - quanto in quelle di compensazione 'verticale' - riguardante crediti e debiti afferenti la stessa imposta¹³ - senza che rilevi la natura dell'imposta evasa. La sentenza richiamata, quindi, secondo una lettura della norma coerente con la disciplina della compensazione tributaria, non circoscrive, bensì amplia, la fattispecie penale, alla quale riconduce anche le ipotesi di compensa-

¹² Sent. Cass., Sez. III, 11 novembre 2010, n. 42462 *cit.*

¹³ La questione sottoposta al vaglio della Corte riguardava il concorso apparente di norme tra il delitto di indebite compensazioni, previsto dall'art. 10-*quater*, e l'illecito amministrativo che punisce l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, introdotto dall'art. 27, comma 18, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185. Secondo i ricorrenti la questione avrebbe dovuto essere risolta alla luce del principio di specialità previsto dall'art. 19 del d.lgs. 74/2000, nel senso di applicare la prima fattispecie alle ipotesi di compensazione 'orizzontale', in cui i crediti e i debiti riguardano tributi di natura diversa e la seconda ai casi di compensazione 'verticale', dove crediti e debiti ineriscono la medesima imposta. Nel dipanare la matassa, la Cassazione escludeva l'operatività del principio di specialità, riportando sia le ipotesi di compensazione 'orizzontale' sia quelle di compensazione 'verticale' all'interno del campo di applicazione dell'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000.

zione riguardanti crediti e debiti di natura diversa, nonché quelle inerenti le somme dovute agli enti previdenziali¹⁴. È, invero, proprio il rinvio all'art. 17 che, secondo i giudici di legittimità, definisce la sfera di efficacia del delitto di cui all'art. 10-*quater* del d.lgs. 74/2000.

Secondo tale disposizione, il contribuente deve eseguire versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme dovute a favore dello Stato, delle Regioni, ecc. compilando l'apposito modello F24. All'interno di esso, in particolare, il contribuente deve indicare sia le posizioni passive, che deve onorare, sia quelle attive, rispetto alle quali vanta un credito nei confronti dell'Erario, così che dalla dichiarazione risulti il quadro complessivo dei suoi rapporti con il Fisco. Contestualmente, si riconosce al contribuente la possibilità di portare in compensazione delle posizioni passive i propri crediti d'imposta, che possono riguardare lo stesso tributo oppure uno diverso, purché si tratti di imposte e contributi il cui pagamento si effettui con il modello F24¹⁵.

A questo punto è pienamente condivisibile quanto sostenuto da autorevole dottrina, cioè che il legislatore, prevedendo la possibilità di effettuare un versamento unitario (c.d. versamento tramite modello F24) delle imposte, dei contributi INPS e delle altre somme dovute allo Stato, alle Regioni e ad altri enti previdenziali, ha superato la distinzione tra compensazione verticale ed orizzontale¹⁶.

Ne discende, in relazione alla fattispecie incriminatrice di cui all'art. 10-*quater*, che l'applicabilità della stessa non è condizionata dalla natura dei crediti e dei debiti coinvolti dalla compensazione, ma dalla circostanza che quest'ultima venga opposta nel modello unico F24, presentato in occasione della dichiarazione unica ai fini delle imposte sul reddito, dell'IVA e dell'IRAP. Questo perché è con tale modello che si corrispondono le «*somme dovute*» ai sensi del citato art. 17 del d.lgs. n. 241/1997, richiamato dall'art. 10-*quater*¹⁷.

¹⁴ Sul punto la Cassazione è sibillina: «*L'innovazione introdotta dalla disposizione citata, infatti, è costituita dal superamento del concetto di compensazione tradizionale tra debiti e crediti di imposta della stessa natura (compensazione cosiddetta verticale), mediante l'estensione della facoltà di compensazione anche a debiti e crediti di natura diversa, nonché alle somme dovute agli enti previdenziali. Sicché l'art. 17 ha solo allargato le ipotesi di compensazione già previste dalle norme tributarie, non escludendo affatto che l'istituto possa trovare applicazione relativamente ai tributi della stessa specie*»

¹⁵ MUSCO - ARDITO, voce *L'indebita compensazione* in *Diritto penale tributario*, cit., 282

¹⁶ CARACCIOLI, *Problemi interpretativi e applicativi dei reati di indebita compensazione*, in *Fisco*, 2018, fasc. 30, 2961. RUSSO, *Il reato di indebite compensazioni si applica anche ai crediti previdenziali*, in *Fisco*, 2015, fasc. 9, 883

¹⁷ SCARCELLA, *Osservazioni a Cass. Pen., 11 novembre 2010, n. 42462, sez. III*, in *Cass. pen.*, 2011,

In secondo luogo, appare forzato anche il richiamo alla giurisprudenza costituzionale¹⁸. La Corte costituzionale, nel rigettare la questione di legittimità sottoposta dal Tribunale di Busto Arsizio l'11 novembre 2016, sottolinea come l'illecito di indebite compensazioni sia frutto di una *ratio* incriminatrice particolare, che lo rende diverso dalle altre fattispecie del d.lgs. 74/2000, inerenti le imposte sui redditi e sul valore aggiunto. A riguardo i giudici delle leggi sostengono che l'art. 10-*quater* affianchi al disvalore di evento, di omesso versamento delle somme dovute, uno specifico disvalore di azione, consistente nell'abusivo utilizzo della compensazione tributaria di cui all'art. 17 d.lgs. 241/1997¹⁹, che costituisce il tratto caratterizzante della fattispecie.

Con argomentazioni simili a quelle svolte nella cit. sent. n. 42462/2010, la Consulta riconosce, infatti, che l'introduzione del versamento unitario tramite modello F24 ha modificato radicalmente il meccanismo di riscossione dei tributi elencati dall'art. 17, affidando un ruolo centrale al cittadino. Proprio in vista dell'affidamento di cui sono investiti i contribuenti, chiamati ad indicare spontaneamente tutte le proprie posizioni debitorie verso l'Erario ed a provvedere al relativo adempimento, si è resa necessaria l'introduzione di adeguati strumenti di garanzia, anche di carattere penale. Tra questi rientra l'illecito di indebite compensazioni, elaborato per contrastare non tanto le pratiche evasive riguardanti un'imposta specifica, ma, in generale, tutti gli abusi a cui il meccanismo di compensazione si presterebbe tramite l'esposizione nel modello di crediti «*non spettanti*» o «*inesistenti*».

Ne consegue che la pronuncia citata recepisce quanto già elaborato dalla giurisprudenza di legittimità²⁰: prevedendo l'art. 10-*quater* la specifica condotta di predisposizione di un modello F24 falso, il bene giuridico tutelato deve essere individuato esclusivamente nel corretto funzionamento del meccanismo di riscossione dei tributi, attuato tramite la compensazione tributaria di cui all'art. 17 d.lgs. 241/1997. A nulla rileva la natura del tributo del quale è

fasc. 12, 4463. BASILAVECCHIA, *Credito "riportato", ma inesistente: rilevanza penale*, in *Corr. trib.*, 2011, 3

¹⁸ Corte cost., n. 35 del 2018 cit.

¹⁹ Nello specifico, l'abuso dello strumento della compensazione tributaria si realizzerebbe con la predisposizione di un documento ideologicamente falso. Comportamento, questo, dotato di una forte portata decettiva, in quanto l'indebita compensazione non è, di norma, immediatamente percepibile dagli uffici preposti all'attività di riscossione delle imposte, ma emerge solo quando venga accertata l'insussistenza o la non spettanza del credito portato in compensazione (in questo senso cfr. sent. Corte Cost. del 5 giugno 2015 n. 100). DI SIENA, *La Corte costituzionale e la soglia di punibilità del delitto di indebita compensazione: fra suggestive assimilazioni e rigide differenziazioni. Anamnesi di un delitto imperfetto*, Nota a Corte cost., n. 35 del 2018.

²⁰ Sent. Cass., Sez. III, 21 gennaio 2015, n. 5177; Id., Sez. II., 20 maggio 2009, n. 35968

omesso il versamento, purché esso rientri nell'elenco fornito dal secondo comma della disposizione richiamata²¹.

Ugualmente sdruciole appare l'argomentazione inerente il confronto tra l'art. 10-*quater* e le altre disposizioni contenute nel d.lgs. 74/2000. Se è vero, infatti, che l'accostamento all'art. 13 potrebbe portare ad un'interpretazione restrittiva dell'illecito di indebite compensazioni, è altrettanto vero che il raffronto con le ulteriori ipotesi di illecito previste dal Capo II del d.lgs. 74/2000 conduce a tutt'altre conclusioni²².

Tra tutti, è significativo il confronto con l'art. 11, che, nel sanzionare, analogamente alla fattispecie in esame, il fraudolento mancato pagamento delle imposte, prevede espressamente che la condotta debba avere ad oggetto unicamente la sottrazione al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. La stessa lettera dell'art. 11, quindi, contiene l'esplicita menzione delle imposte cui deve essere riferibile la condotta evasiva affinché sia integrata la fattispecie penale, al contrario di quella dell'art. 10-*quater*. Inoltre, deve mettersi in luce che, punendo l'art. 11 chiunque, genericamente, ometta il pagamento dell'IVA e/o delle imposte sui redditi, qualora venisse recepita l'interpretazione resa dalla Cassazione, l'illecito di indebite compensazioni non costituirebbe una fattispecie di reato autonoma, bensì una delle possibili manifestazioni del reato di omesso versamento delle imposte.

Sotto un diverso punto di vista, va evidenziato che l'illecito di indebite compensazioni non rappresenta l'unica fattispecie incriminatrice che, sebbene inserita all'interno della «*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*», colpisce una pratica evasiva non circoscritta a tali imposte. In questo senso merita attenzione l'art. 10-*bis*, rubricato «*Omesso versamento delle ritenute dovute o certificate*», che, appunto, contiene un reato totalmente avulso dalle imposte sul valore aggiunto e sui redditi.

La presenza, all'interno del d.lgs. 74/2000, degli artt. 10-*bis* e 10-*quater* conferma quanto già appurato dalla giurisprudenza maggioritaria: pur essendo il delitto di indebite compensazioni disciplinato all'interno del decreto di cui sopra, questo non è sufficiente ad escludere dalla sfera di efficacia delle indebite compensazioni tutte quelle pratiche evasive che non riguardino le imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

²¹ TERMINE, *Infondata la questione di legittimità costituzionale relativa alla soglia di punibilità di 50.000 euro del delitto di indebita compensazione ex art. 10-quater d.lgs. 74/2000*, nota a Sent. Corte cost., 21 febbraio 2018, n. 35, in *Dir. pen. contemp.*, 2018, fasc. 4, 147

²² Il Capo II d.lgs. 74/2000 è, infatti, genericamente intitolato: «*Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*»

Riguardo al confronto con l'art. 13, infine, si deve porre in evidenza che esso non può considerarsi decisivo per delimitare l'ambito di applicazione del delitto qui in esame. La sfera di operatività di una causa di esclusione della punibilità, infatti, non è vincolata a quella dei reati cui si riferisce, ben potendosi verificare che la fattispecie incriminatrice preveda una serie di condotte illecite, di cui solo per alcune può essere esclusa la rimproverabilità penale in presenza di determinati presupposti²³.

4. *Perché le indebite compensazioni riguardano tutti i tributi previsti dall'art. 17 d.lgs. 241/1997.* Sono evidenti i punti critici dell'interpretazione dell'art. 10-*quater* resa dai giudici di legittimità. Tale è la fragilità delle conclusioni cui essi giungono che proprio gli argomenti presentati a supporto di queste ultime dimostrano, in seguito ad un'analisi più approfondita, che il delitto in esame non può relegarsi ai soli casi di evasione dell'IVA o delle imposte sui redditi, ma, essendo stato introdotto per garantire il buon funzionamento della compensazione tributaria e per reprimerne gli abusi, deve ritenersi operativo in relazione a tutte quelle ipotesi in cui l'omesso versamento dei tributi si realizzi attraverso il ricorso fraudolento al meccanismo compensativo.

A tale esito conducono anche ulteriori considerazioni rispetto a quelle svolte fino a qui, che, nel tempo, hanno arricchito il dibattito intorno alla fattispecie delle indebite compensazioni, leggendo lo stesso in chiave estensiva.

Ad escludere che il titolo della legge sia vincolante per l'interpretazione di una delle sue prescrizioni contribuisce, innanzitutto, lo stesso dato letterale dell'art. 10-*quater*. La disposizione, infatti, sanziona chi, tramite la compilazione di un modello F24 falso, omette genericamente il versamento delle «*somme dovute*», senza che sia specificato se tali somme si riferiscano ad un tributo piuttosto che ad un altro²⁴. Alla luce di questo, vincolare la norma alle sole ipotesi di illecito riguardanti le imposte sul reddito e sul valore aggiunto vorrebbe dire andare contro la stessa *littera legis*, che non offre alcuno spunto

²³ Si aggiunga che l'art. 13 non si riferisce solo all'illecito di indebite compensazioni, ma anche a quello di omesso versamento di ritenute dovute o certificate - ex art. 10-*bis* - e di omesso versamento dell'IVA - ex art. 10-*ter* - quindi a fattispecie non riferite esclusivamente all'imposta sui redditi e sul valore aggiunto. Di conseguenza non si capisce come il rinvio effettuato dall'art. 13 possa costituire un argomento a favore dell'interpretazione restrittiva dell'art. 10-*quater*.

²⁴ La dottrina, anche quella contraria, è unanime nel riconoscere la validità di questo argomento. Uno per tutti, SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018, 409: «se si fosse voluta una limitazione alle sole imposte dirette o all'IVA, nella norma si sarebbe utilizzato, invece del termine generico somme - che si riferisce chiaramente a tutte quelle che si possono versare tramite il modulo F24 - il termine imposte (a titolo di IVA o imposte dirette, come, peraltro avviene in tutte le altre fattispecie previste dal d.lgs. 74/2000».

per un'interpretazione in tal senso²⁵. Al contrario, se è vero che *ubi lex voluit, dixit; ubi noluit, tacuit*, qualora il legislatore avesse voluto circoscrivere le indebite compensazioni all'evasione degli specifici tributi di cui sopra, avrebbe formulato la disposizione in modo più esplicito. Invece, il riferimento è alle *somme dovute* ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 241/1997, dunque la sfera di efficacia della fattispecie incriminatrice non può che essere delimitata tenendo come riferimento l'elenco contenuto dal secondo comma di quest'ultima disposizione.

Privo di fondamento, inoltre, deve considerarsi il rilievo per cui una lettura in chiave estensiva del reato di indebite compensazioni violerebbe sia il principio di tassatività sia quello di riserva di legge²⁶. La circostanza che un regolamento ministeriale sia in grado di ampliare i casi in cui ci si può avvalere del modello di pagamento unificato e delle relative compensazioni previste non viola né l'uno né l'altro dei principi citati. L'intervento del Ministro, infatti, non riguarda la condotta penalmente rilevante, già esaustivamente descritta, ma rimane funzionale alla sola individuazione degli adempimenti fiscali che possono essere effettuati tramite il Modulo F 24. Tale integrazione, inoltre, non incide sull'intelligibilità della norma da parte del soggetto attivo, che rimane sempre in grado di comprendere quale sia la condotta vietata²⁷.

L'interpretazione resa dalla Corte di cassazione con la sentenza in commento entra pure in indissolubile contrasto con la *voluntas* del legislatore, che ha inserito l'illecito di indebite compensazioni all'interno del d.lgs. 74/2000 solo successivamente all'emanazione dello stesso, tramite la novella del d.l. 223/2006²⁸. In ragione della natura emergenziale del provvedimento, proprio al fine di ridurre al minimo i dubbi interpretativi, l'amministrazione finanziaria si era espressa già allora, tramite una circolare ministeriale, proprio nel

²⁵ In questo senso, il riferimento è al criterio di interpretazione letterale della legge, canone ermeneutico principe previsto dall'ordinamento e cristallizzato nel primo comma dell'art. XII delle Disposizioni sulla legge in generale.

²⁶ Tale contestazione si fonda sulla lettera *h-ter)* dell'art. 17 d.lgs. 241/1997, in virtù della quale il Ministro delle Finanze, con proprio decreto, può individuare ulteriori entrate che possono essere sottoposte al regime della compensazione, quindi ulteriori tributi la cui evasione può essere sanzionata tramite l'art. 10-*quater*. Tale previsione determinerebbe la violazione sia della riserva di legge, poiché l'ambito oggettivo della norma sarebbe ampliato dall'intervento di fonti sub-legislative, sia del principio di tassatività della legge penale, perché l'intervento del Ministro renderebbe l'art. 10-*quater* una norma a «*geometria variabile*». In questo senso prevalentemente MUSCO - D'AVIRRO, *Diritto penale tributario*, Milano, 2010, 278

²⁷ SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018, 413

²⁸ Provvedimento rubricato: «*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*»

senso di un'interpretazione estensiva della fattispecie incriminatrice. In tale documento, infatti, l'art. 10-*quater* veniva presentato come una nuova fattispecie delittuosa in materia di violazione degli obblighi di versamento, diretta alla repressione delle compensazioni dei debiti d'imposta con crediti non spettanti o inesistenti. Riguardo l'ambito di applicazione della norma, si affermava espressamente che la norma si sarebbe applicata ai tributi compensabili ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241²⁹.

Deve, infine, porsi in evidenza un aspetto di carattere pratico: l'interpretazione restrittiva dell'art. 10-*quater* rende lo stesso inapplicabile a quei casi in cui il fittizio credito del contribuente sia utilizzato in compensazione per una posizione debitoria riguardante sia debiti a titolo di imposte dirette e/o IVA che di altra natura. Per tali ipotesi, infatti, non c'è alcuna norma che definisce la misura in cui questo credito incida ora sul debito fiscale ora su quelli di diversa natura, dunque quale sia l'entità del mancato versamento di imposte. Il punto di forza del sistema di pagamento unificato, anzi, è proprio il fatto che, consentendo anche la compensazione orizzontale, non riconduce il credito opposto in compensazione ad un debito specifico, ma indica solo il saldo finale quale risultato tra i singoli saldi delle diverse sezioni. Dunque, limitare la rilevanza penale in forza dell'art. 10-*quater* alla sola evasione dei debiti riguardanti l'IVA e le imposte dirette conduce alla sostanziale impossibilità di sanzionare l'abuso dello strumento compensativo qualora i debiti presentati nel Modello F24 siano - anche - di diversa natura. In considerazione degli argomenti svolti, ben si comprende che oggetto di sanzione penale a norma dell'art. 10-*quater* non possono essere le sole compensazioni inerenti le imposte sui redditi e sul valore aggiunto. È vero che l'argomento sistematico potrebbe portare a conclusioni fuorvianti perché la collocazione della norma in esame, all'interno del d.lgs. 74/2000, non è delle più felici. Tuttavia, quest'unico dato non può essere di per sé sufficiente a definire l'operatività del delitto in esame, a maggior ragione se tale definizione avviene in negativo ed entra in contrasto con la *ratio* della norma oggetto di interpretazione.

5. Considerazioni a margine: è possibile un'affinità con la teoria dei «vantaggi compensativi» di cui all'art. 2634, co. 3 c.c.? In un'ottica di tutela penale del meccanismo compensativo, inteso come la soddisfazione di due posizioni di aspettativa reciproca mediante la rispettiva elisione, la fattispecie di cui all'art.

²⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 4.08.2006 n. 28/E

10-*quater* sembrerebbe sovrapponibile a quella contenuta nell'art 2634, co. 3 c.c.. In relazione al delitto di infedeltà patrimoniale³⁰, tale clausola prevede che non è ingiusto il profitto della società o del gruppo se compensato da vantaggi, conseguiti o fondatamente prevedibili, derivanti dal collegamento o dall'appartenenza gruppo. Viene trasposta, quindi, in termini normativi la «*teoria dei vantaggi compensativi*»³¹.

Il punto è che le due fattispecie sembrano essere frutto della medesima *ratio*: qualora ne sussistano le condizioni, permettere l'operatività della compensazione tra situazioni reciproche ed opposte, così che la soddisfazione delle stesse si possa ottenere mediante il rispettivo annullamento, senza dover procedere ad adempimenti equivalenti e contrapposti. Proprio questo costituirebbe il motivo del favore accordato dall'ordinamento al meccanismo compensativo: il risultato giusto viene ottenuto con un impiego efficiente delle risorse a disposizione.

Secondo tale impostazione, le due fattispecie di cui sopra, rappresenterebbero due facce della stessa medaglia: il delitto di indebite compensazioni costituirebbe la forma più intensa di garanzia contro gli abusi di questo meccanismo, in special modo di quelli perpetrati a danno dell'Erario³²; la clausola di non punibilità in presenza di 'vantaggi compensativi', al contrario, attribuirebbe al verificarsi dell'evento compensativo un'efficacia 'esimente' nel caso in cui esso, pur attraverso un fatto illecito, permetta il soddisfacimento di altri ed ulteriori interessi tutelati dall'ordinamento.

Da un'analisi approfondita dell'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000 e dell'art. 2634, co. 3 c.c., tuttavia, emerge come il riferimento alla compensazione non sia

³⁰ «*Gli amministratori, i direttori generali e i liquidatori, che, avendo un interesse in conflitto con quello della società, al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o altro vantaggio, compiono o concorrono a deliberare atti di disposizione dei beni sociali, cagionando intenzionalmente alla società un danno patrimoniale, sono puniti con la reclusione da sei mesi a tre anni*»

³¹ Secondo tale teoria il danno derivante da operazioni compiute dai dirigenti di una società (sacrificata) appartenente al gruppo viene bilanciato - o, sarebbe meglio dire, compensato - da un corrispondente vantaggio che può aversi nella stima costi-benefici intra-gruppo. Per maggiori approfondimenti su tale teoria vedi MONTALENTI, *Conflitto di interesse nei gruppi di società e teoria dei vantaggi compensativi*, in *Giurisp. comm.*, 1995, fasc. 1, 710

³² La particolarità della compensazione come mezzo di riscossione dei tributi sta nel profondo affidamento che il legislatore ripone nella buona fede e nella correttezza del contribuente: questi è chiamato ad indicare spontaneamente nel modulo F24 sia i propri debiti nei confronti dell'Erario sia, soprattutto, i crediti d'imposta che intende utilizzare in compensazione e, sulla base della dichiarazione così resa, ad effettuare il relativo versamento. Agli organismi amministrativi è assegnato solo il compito di verificare, in un momento successivo, la veridicità delle dichiarazioni presentate e di irrogare eventuali sanzioni. Si tratta di una procedura che, per ragioni di economicità e speditezza dell'attività di accertamento e riscossione dei tributi, lascia un ampio margine all'opera del contribuente, che, per evitare abusi della stessa, deve essere necessariamente bilanciata da forti garanzie, anche di carattere penale.

indice di un'affinità tra le due disposizioni che, al contrario, contengono fatti-specie del tutto eterogenee.

Il delitto di indebite compensazioni riguarda non il compimento di un illecito genericamente riconducibile ad un evento compensativo, ma sanziona specificamente chi ricorra abusivamente ad un determinato istituto previsto dalla normativa tributaria, cioè la compensazione disciplinata dall'art. 17 d.lgs. 241/1997³³. La compensazione che viene qui in rilievo, quindi, è solo quella prevista dalla disposizione di cui sopra, nei termini in cui essa è regolata dalla fonte normativa e solo in quanto la disposizione che la contiene è oggetto di rinvio in funzione di integrazione del precetto da parte della norma incriminatrice. In corrispondenza con quanto argomentato, la compensazione è 'indebita', quindi rilevante ai sensi dell'art. 10-*quater*, solo quando realizzi un abuso dell'istituto regolato dall'art. 17 d.lgs. 241/1997 e solo perché quest'ultimo è oggetto di rinvio esplicito da parte della disposizione incriminatrice.

Al contrario, la compensazione di cui all'art. 2634, co. 3 c.c. è un mero evento materiale, rilevante solo ai fini dell'accertamento del delitto di infedeltà patrimoniale. La disposizione in esame prevede una clausola esimente, che esclude la punibilità della condotta qualora il profitto della società collegata o del gruppo sia compensato da vantaggi, conseguiti o fondatamente prevedibili, derivanti dal collegamento o dall'appartenenza al gruppo. La compensazione, quindi, viene intesa come evento materiale, come mera corrispondenza causale tra l'ingiusto profitto, che costituisce il disvalore risultante dalla - presunta - abusiva gestione patrimoniale per una società che agisce nel gruppo, e il vantaggio che da tale gestione deriva - o che è fondatamente prevedibile che derivi - per il gruppo in sé o per un'altra società ad esso appartenente. In altre parole, il legislatore si riferisce, in termini generici, al fatto che, nel caso in cui dagli atti di gestione del patrimonio della società derivi un danno per la stessa con profitto di altri, non sussiste il reato di infedeltà patrimoniale qualora gli 'altri' siano il gruppo cui la società appartiene o un'altra società riconducibile allo stesso. Questo perché, ed ecco spiegato il motivo per cui si parla di «*vantaggi compensativi*», il disvalore proprio della condotta dell'agente è annullato dalla realizzazione dell'interesse del gruppo.

³³ Tale regime è frutto di quello più generale predisposto per le obbligazioni civili dagli artt. 1241 ss. c.c., secondo cui se due soggetti sono titolari di reciproche posizioni debitorie, esse si estinguono, *ex lege* oppure in via giudiziale, per le quantità corrispondenti. In tale ottica, la compensazione diviene uno dei modi soddisfattori di estinzione dell'obbligazione, ove all'estinzione della situazione debitoria corrisponde anche l'interesse del creditore GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, 5

L'efficacia esimente della compensazione, intesa come riconducibilità eziologica del danno subito dalla società 'sacrificata' al vantaggio realizzato dal gruppo, si esplica in modo del tutto particolare. La norma si riferisce ad un «*elemento oggettivo espresso in termini soggettivi*»³⁴: il 'vantaggio compensativo', che porta all'esclusione della condotta dall'area di illiceità penale, viene individuato sulla base dell'atteggiamento interno del soggetto. Se il delitto di infedeltà patrimoniale richiede il dolo specifico dell'agente di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o altro vantaggio, la clausola esimente di cui al terzo comma prevede che non è ingiusto il profitto qualora si verifichi in capo al gruppo di cui fa parte la società danneggiata o ad un'altra società appartenente al gruppo. La condotta di colui che agisce nell'interesse del gruppo è, quindi, lecita *ab origine* in sé poiché non comprende quell'elemento - il dolo specifico di profitto - sulla base del quale è punita l'infedeltà patrimoniale³⁵.

Da quanto fin qui esposto emerge che il reato di cui all'art. 10-*quater* non sia riconducibile alla «*teoria dei vantaggi compensativi*» di cui è espressione la clausola prevista dall'art. 2634, co. 3 c.c.. In relazione all'illecito tributario si configura una norma posta a presidio del rispetto della normativa di settore, anche alla luce della sua natura di disposizione penale in bianco, che rinvia espressamente all'art. 17 d.lgs. 241/1997 per l'integrazione del precetto. La fattispecie di cui all'art. 2634, co. 3 c.c., invece, inquadra un fatto materiale avente efficacia esimente nei confronti dell'illecito societario. In particolare, bisogna parlare di un elemento 'di neutralizzazione del dolo specifico' di fattispecie, che incide sull'offensività della stessa, poiché considera non ingiusto il profitto della società collegata o del gruppo «*se compensato da vantaggi*». Qualora la coscienza e volontà dell'agente si dirigano esclusivamente alla realizzazione dello stesso, non sono considerate rimproverabili da parte dell'ordinamento, perché il disvalore espresso dalla condotta illecita è neutralizzato dai 'vantaggi compensativi' ottenuti dal gruppo, dunque la condotta non è lesiva di alcun bene giuridico e, di conseguenza, non è rimproverabile³⁶. Proprio in virtù di tale aspetto particolare, la stessa giurisprudenza ha più volte escluso che la clausola in questione potesse estendersi anche a fattispecie criminose ulteriori rispetto all'infedeltà patrimoniale, fornendo la definitiva conferma che essa costituisce un elemento *sui generis*, che non trova alcun corrispettivo in altri rami dell'ordinamento, men che meno nella normativa

³⁴ In questi termini si esprime RAMACCI, *Corso di diritto penale*, Torino, 2001, 350

³⁵ MEZZETTI, *L'infedeltà patrimoniale nella nuova dimensione del diritto penale societario*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, vol. I, 2004, 191

³⁶ MEZZETTI, *L'infedeltà patrimoniale*, cit., 191

penal-tributaria³⁷.

6. *Conclusioni.* La sentenza della Corte di cassazione del 13.09.2019 n. 38042 rappresenta solo l'ultimo atto del dibattito interpretativo sorto intorno alla sfera di efficacia dell'illecito di indebite compensazioni, che finora non era mai stato risolto in modo definitivo e che, a giudicare dalla fragilità delle conclusioni della Corte, non lo sarà neanche nel prossimo futuro.

La pronuncia in esame propone un'interpretazione restrittiva dell'art. 10-*quater*, per cui il reato si realizzerebbe solo quando l'omesso versamento delle somme dovute riguardi le imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Ad una prima lettura, le motivazioni fornite a sostegno di tale conclusione sembrerebbero ampie e solide. Innanzitutto, viene compiuto un *excursus* giurisprudenziale, che risale fino al 2010, da cui si evincerebbe come la sfera di efficacia dell'art. 10-*quater* non può essere definita prescindendo dalla sua collocazione all'interno del d.lgs. 74/2000. In questo senso si argomenta che anche il confronto con le altre disposizioni del decreto in questione condurrebbe a tali conclusioni, in virtù di quanto previsto, ad esempio, dall'art. 13.

Secondo tale prospettiva, il rinvio all'art. 17 d.lgs. 241/1997 sarebbe utile ad integrare solo in parte il precetto, poiché servirebbe soltanto a dire che il credito opposto in compensazione per evadere le imposte dirette può riferirsi a qualsiasi dei tributi ivi elencati. La *summa* del ragionamento può essere individuata nella presunta «*struttura asimmetrica*» dell'illecito di indebite compensazioni.

Dall'analisi condotta, tuttavia, emerge che l'interpretazione fornita dalla Corte presenta più di un punto critico e che gli argomenti addotti a sostegno sono più approssimativi di quanto sembri, tanto che essi stessi, unitamente a considerazioni di carattere più generale, valgono a dimostrare che l'illecito in questione non può intendersi rivolto alle sole imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

È, invero, proprio dai precedenti citati dalla pronuncia in esame che si ricava che il solo titolo della legge non può essere, di per sé, vincolante ai fini dell'interpretazione della stessa. Si aggiunga che, sia la Corte di cassazione sia la Corte costituzionale, quando interrogate sul punto, hanno affermato

³⁷ Nel senso della non estensibilità della clausola di cui all'art. 2634, co. 3 c.c. si è espressa la giurisprudenza specialmente in materia di bancarotta infragruppo, ribadendo più volte che la sussistenza di vantaggi compensativi non esclude la rilevanza penale delle condotte distrattive qualora determinino lo stato di insolvenza della società sacrificata. In questo senso Cass. Pen., Sez. V, 7 giugno 2011, n. 37370. Cass., Sez. V, 10 febbraio 2010, n. 21251.

espressamente che, visto il rinvio all'art. 17 d.lgs. 241/1997 in funzione di integrazione del precetto, l'art. 10-*quater* si deve applicare per l'evasione di tutti i tributi elencati da quest'ultimo. Lo stesso confronto con le altre disposizioni del d.lgs. 74/2000 conduce a conclusioni analoghe. Questo, da una parte, perché l'art. 13, come è stato dimostrato, non è incompatibile con una lettura estensiva dell'illecito di indebite compensazioni; dall'altra, perché il decreto in cui è contenuto l'art. 10-*quater* prevede anche altre fattispecie incriminatrici non inerenti le imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Ad escludere che le indebite compensazioni riguardino solo l'IVA e le imposte sui redditi contribuiscono, poi, anche le ulteriori considerazioni sopra svolte, che vanno dalla lettera della legge all'indagine sulla *ratio* della norma e sulla volontà storica del legislatore, passando per l'esame di altre disposizioni che, pur essendo contenute in una specifica fonte normativa, sono suscettibili di interpretazione estensiva poiché esprimono un principio generale dell'ordinamento.

Appurato che il delitto in esame si riferisce specificamente alla tutela della compensazione, esso sembrerebbe riconducibile alla teoria dei «*vantaggi compensativi*», di cui è espressione la clausola contenuta nell'art. 2634, co. 3 c.c.. Questa norma, come l'art. 10-*quater*, riconosce che la compensazione abbia effetti rilevanti sul piano della liceità penale della condotta, da qui l'interrogativo sull'affinità tra le fattispecie. Tale interrogativo deve essere sciolto in senso negativo, sia perché la due ipotesi normative riguardano due atteggiamenti diversi del meccanismo compensativo - la prima si riferisce ad una norma del settore tributario avente ad oggetto la compensazione; la seconda ad un generico evento compensativo - sia perché la giurisprudenza, in materia di 'vantaggi compensativi', ha affermato più volte come tale clausola sia applicabile al solo delitto di infedeltà patrimoniale di cui all'art. 2634 c.c..

Nonostante non trovi alcun riscontro in altre norme previste dall'ordinamento, non è possibile negare che l'art. 10-*quater* contenga un importante strumento normativo a tutela della compensazione tributaria, la cui operatività non viene circoscritta dalla legge, né espressamente né in via implicita, proprio per assicurare la più ampia tutela possibile a tale strumento. Al contrario, se si seguisse la lettura proposta dalla Suprema Corte verrebbe disinnescato un importante strumento di tutela dell'efficienza della riscossione tributaria predisposto dal legislatore. L'applicabilità del delitto di indebite compensazioni alle sole evasioni delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, infatti, significherebbe non tanto un irrigidimento della norma, bensì una vera e propria riduzione ingiustificata della sua portata cogente: rimarrebbero

prive di sanzione tutte le altre ipotesi in cui l'evasione, pur riguardando altri tributi, si realizza comunque tramite l'utilizzo fraudolento del meccanismo compensativo, integrando pienamente il contenuto della norma. Accogliere la soluzione 'riduttiva', dunque, porterebbe a disattendere quell'esigenza di tutela delle attività di accertamento e riscossione dei tributi, nonché di repressione delle frodi in generale, che era stata alla base dell'intervento del legislatore nel 2006 e che era diretta, per espressa volontà di questo, a tutti i reati elencati dall'art. 17 d.lgs. 241/1997.

NICOLÒ SBARIGGIA