

REVOCA DELLA SENTENZA PASSATA IN GIUDICATO

04 aprile 2016 ore 06:00

Reati tributari e nuove soglie di punibilità: l'abolitio criminis si estende al giudicato

di **Stefano Loconte** - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima, Avvocato **Rossella Rotunno** - Avvocato, **Loconte & Partners**

Alla luce della riforma operata dal D.Lgs. n. 158/2015, in caso di reati tributari, il mancato superamento della soglia di punibilità esclude la configurabilità del reato e legittima la revoca della sentenza penale passata in giudicato. La soglia di punibilità rientra, infatti, tra gli elementi costitutivi del fatto di reato, partecipando pienamente all'integrazione giuridica della fattispecie penale. Tale inquadramento consente di ravvisare, al riguardo, un'ipotesi di abolitio criminis parziale, fenomeno che soggiace alle regole generali di applicazione della legge nel tempo, secondo cui "nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali".

Il D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, recante "Misure per la **riforma del sistema sanzionatorio tributario**", ha inciso profondamente sulla disciplina del diritto penale tributario contenuta nel D.Lgs. n. 74 del 2000, modificando - per lo più in favore del contribuente - le singole fattispecie criminose dettate in materia di imposta sui redditi e sul valore aggiunto.

Tra le novità di maggior rilievo, contenute nel Titolo I del decreto, spicca l'**innalzamento delle soglie di punibilità** che ha interessato i delitti di cui agli articoli 3 ("Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"), 4 ("Dichiarazione infedele"), 5 ("Omessa dichiarazione"), 10-*bis* ("Omesso versamento di ritenute certificate") e 10-*ter* ("Omesso versamento di IVA") del D.Lgs. n. 74/2000.

Consulta il [Dossier Nuove sanzioni penali tributarie](#)

In particolare, con riferimento al reato di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, tale ipotesi potrà dirsi integrata qualora l'ammontare dei ricavi dichiarati risulti superiore ad 1,5 milioni di euro (anziché 1 milione, come previsto dall'impianto sanzionatorio precedente alla riforma).

Per quanto concerne la **dichiarazione infedele**, la cui disciplina appare decisamente mitigata rispetto al passato, la soglia di punibilità sale da 50.000 a 150.000 euro di imposta evasa e il reato scatta anche quando la condotta evasiva supera 3 milioni di euro (anziché 2) o, comunque, il 10% del totale dei ricavi.

Piuttosto bilanciato appare, invece, l'intervento legislativo in materia di **omessa dichiarazione** dei redditi o ai fini IVA, in cui, a fronte di un innalzamento della punibilità da 30.000 a 50.000 euro, si assiste ad un evidente aggravamento del trattamento sanzionatorio.

Con riferimento, infine, alle condotte omissive di cui agli articoli 10-*bis* e 10-*ter*, la riforma si presenta particolarmente significativa. Dal nuovo impianto normativo emerge, infatti, una notevole riduzione dell'area di rilevanza penale con soglie di punibilità elevate a 150.000 euro per l'**omesso versamento di ritenute certificate** e, addirittura a 250.000 euro per l'**omesso versamento IVA**, in relazione a ciascun periodo d'imposta. Tutto ciò accompagnato da una contestuale estensione dell'ambito di operatività delle sanzioni amministrative che si applicheranno, difatti, in via esclusiva, al di sotto delle soglie indicate dal nuovo impianto penale in quanto ritenute, nell'ottica del legislatore delegato, sufficienti e proporzionate al tipo di illeciti considerati.

Orbene, secondo l'orientamento maggioritario (cfr., da ultimo, Cass., 25 gennaio 2016, n. 3098), fatto proprio anche dalle Sezioni Unite (sentenza 28 marzo 2013, n. 37474), la **soglia di**

punibilità rientra tra gli **elementi costitutivi** del fatto di reato, partecipando pienamente all'integrazione giuridica della fattispecie penale in quanto completa la realizzazione della condotta punibile, contribuendo a definirne il disvalore.

Tale inquadramento consente di ravvisare, al riguardo, un'ipotesi di **abolitio criminis parziale**, fenomeno che al pari dell'*abolitio* totale, soggiace alle regole generali di applicazione della legge nel tempo previste dall'art. 2, comma 2 c.p., in base al quale "nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce reato; e, se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali".

Le conseguenze derivanti dall'applicazione del principio generale in esame appaiono di immediata evidenza ed investono il profilo processuale, tanto con riferimento ai **rapporti ancora pendenti** al momento della riforma, quanto ai **rapporti già definiti** con sentenza passata in giudicato. I primi saranno, infatti, raggiunti da declaratorie predibattimentali ex art. 129 c.p.p. o da pronunce assolutorie con la formula "il fatto non sussiste". Per quanto concerne, invece, le ipotesi di **condanna coperte dal giudicato**, non potrà che procedersi a norma dell'art. 673, comma 1, c.p.p. Quest'ultima disposizione, stabilendo che "nel caso di abrogazione o di dichiarazione di legittimità costituzionale della norma incriminatrice, il giudice dell'esecuzione revoca la sentenza di condanna o il decreto penale dichiarando che il fatto non è previsto dalla legge come reato e adotta i provvedimenti conseguenti", attribuisce all'intervenuta *abolitio* una retroattività illimitata, risolutiva del giudicato penale.

Di tale strumento processuale si è già "correttamente" servita la giurisprudenza di merito.

A titolo meramente esemplificativo, si menziona il provvedimento adottato in data 1° febbraio 2016, con il quale il Giudice dell'esecuzione presso il Tribunale di Udine, previa apposita istanza del difensore del condannato, ha revocato una sentenza definitiva di condanna relativa al delitto di cui all'art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 e pronunciata in epoca anteriore alla riforma dei reati tributari. Invero, l'applicazione congiunta della disciplina di cui all'art. 2 c.p. e 673 c.p.p. rappresenta, come attentamente osservato dalla dottrina, la garanzia della credibilità dell'ordinamento e dell'uguaglianza fra i consociati, valori senz'altro preminenti rispetto al dogma dell'intangibilità del giudicato; un istituto volto, pertanto, ad impedire che, creatosi "un **vuoto punitivo**" nell'ordinamento e venuto meno il disvalore penale della condotta, possa permanere una **pronuncia fondata su una norma parzialmente abrogata** e, come tale, priva di quell'efficacia giuridica che ne legittimerebbe l'esecuzione nonché la produzione di ulteriori effetti penali. Alla revoca consegue, infatti, la cessazione dell'esecuzione della pena principale, delle pene accessorie e degli altri effetti penali della condanna, con conseguente possibilità per il condannato, non solo di richiedere la cancellazione della relativa sentenza dal casellario giudiziale, ma anche e soprattutto, di poter nuovamente usufruire del beneficio della sospensione condizionale della pena.

Copyright © - Riproduzione riservata