

Le conseguenze della riforma Cartabia, che estende la valutazione di particolare tenuità

Regime soft per più reati fiscali

Non punibili le frodi tributarie quando di poco sopra soglia

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Frodi fiscali non punibili se di poco sopra soglia: è quanto emerge dal dlgs 152/2022, entrato in vigore con il nuovo anno e più noto come riforma Cartabia. Il governo, nel dare attuazione alla legge delega 134/2021, per l'efficienza del processo penale, è infatti intervenuto anche sulla disciplina della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p., ampliandone l'ambito di operatività: specificamente, mentre fino a poche settimane fa l'istituto era applicabile ai soli reati il cui massimo edittale fosse compreso nei 5 anni di pena detentiva, ora è esteso agli illeciti puniti con pena non superiore nel minimo a due anni. Per l'effetto, l'istituto è ora applicabile anche all'indebita compensazione di crediti inesistenti e alle fattispecie cosiddette attenuate di utilizzo in dichiarazione (art. 2 dlgs 74/2000), nonché di emissione (art. 8), di fatture per operazioni inesistenti di cui al comma 2-bis dei suddetti articoli, che contempla, punendole con una cornice edittale che va da un anno e sei mesi a sei anni, le ipotesi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi inseriti in dichiarazione, o degli importi falsi indicati in fattura, è inferiore a euro centomila.

L'art. 131-bis c.p. pre-riforma. L'art. 131-bis c.p., fino alla modifica apportata dalla riforma Cartabia, recitava che "nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale".

Applicabilità pre-riforma ai reati tributari. Dunque, tutto ciò premesso, poiché il previgente testo normativo limitava l'applicabilità della non punibilità per particolare tenuità del fatto ai "reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni", le fattispecie tributarie di cui al dlgs 74/2000 potenzialmente destinatarie della disciplina erano solo: la infedele dichiarazione di cui all'art. 4 (la cui cornice edittale va da 2 a 4 anni e mezzo di reclusione); la omessa dichiarazione di cui all'art. 5 (punita con la reclusione da

Cosa cambia dopo la riforma Cartabia	
Art. 131-bis c.p.	Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, anche in considerazione della condotta susseguente al reato, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale
Reati tributari dlgs 74/2000 a cui si applica la non punibilità per particolare tenuità del fatto	Art. 2 c. 2-bis – Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti per elementi passivi fittizi < 100.000 euro Art. 4 – Dichiarazione infedele Art. 5 – Omessa dichiarazione Art. 8 c. 2 bis – Emissione di fatture per operazioni inesistenti per importi falsi < 100.000 euro Art. 10-bis – Omesso versamento di ritenute certificate Art. 10-ter – Omesso versamento di IVA Art. 10-quater – Indebita compensazione di crediti non spettanti e inesistenti Art. 11– Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte
Reati tributari dlgs 74/2000 esclusi	Art. 2 – dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti = o > 100.000 euro Art. 3 – dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici Art. 8 – emissione di fatture per operazioni inesistenti = o > 100.000 euro Art. 10 – occultamento o distruzione di documenti contabili

2 a 5 anni); i reati di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'Iva di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, e la indebita compensazione di crediti non spettanti di cui all'art. 10-quater c. 1 (per i quali la cornice edittale varia da 6 mesi a 2 anni di reclusione); nonché ancora la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte nella forma non aggravata (punita ai sensi dell'art. 11 con la detenzione da 6 mesi a 4 anni). Per gli altri reati fiscali, il massimo edittale contemplato dalle relative fattispecie sbarava le porte dell'istituto: così per l'utilizzo e per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui agli artt. 2 e 8 (per i quali la cornice edittale varia da 4 a 8 anni di reclusione), anche nell'ipotesi cosiddetta attenuata di cui al comma 2-bis (posto che è comunque prevista una pena da un anno e mezzo a 6 anni); nonché per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 (punita con la reclusione da 3 a 8 anni); e ancora per l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, punito da 3 a 7 anni di carcere); e per la indebita compensazione di crediti inesistenti di cui all'art. 10-quater c. 2 (punita con la reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni).

L'art. 131-bis c.p. post riforma. Il dlgs 152/2022, entra-

to in vigore il 30 dicembre scorso, ha apportato diverse modifiche all'istituto: innanzitutto ha eliminato lo sbarramento ai reati puniti con la pena detentiva superiore nel massimo a 5 anni; e ha esteso la non punibilità per particolare tenuità del fatto ai "reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni di reclusione", a prescindere da massimo edittale, e fatta eccezione per quelle fattispecie puntualmente indicate nella norma.

Applicabilità post riforma ai reati tributari. Alla luce delle cornici edittali sopra riepilogate, nuovi reati, oltre a quelli citati, risultano ammessi nella sfera di operatività dell'istituto. Ci si riferisce in particolare alle fattispecie cosiddette attenuate di utilizzo in dichiarazione (art. 2), nonché di emissione (art. 8), di fatture per operazioni inesistenti di cui al comma 2-bis, ovvero a quelle ipotesi introdotte dal legislatore con la l. 157/2019 per mitigare la, pur confermata, rilevanza penale dell'uso (ed emissione) anche di una sola fattura considerata falsa, magari per poche centinaia di euro. Dunque, la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto è ora applicabile sia al predetto comma 2-bis dell'art. 2, che prevede una cornice edittale meno severa (pa-

ri nel minimo, come predetto, a un anno e sei mesi) qualora gli elementi passivi fittizi inseriti in dichiarazione siano di modesta entità e in particolare inferiori a euro centomila; sia alla speculare previsione contenuta nell'art. 8 per l'emissione delle fatture, quando gli importi non rispondenti al vero indicati nei documenti rimangono al di sotto di tale soglia. Ancora, le porte dell'art. 131-bis c.p. si aprono al reato di indebita compensazione di crediti inesistenti, per cui il secondo comma dell'art. 10-quater prevede la punizione con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni di chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro. Dunque, laddove la falsità della fattura riguardi importi bassi, così come quando i crediti inesistenti si attestino al di poco al di sopra della soglia di punibilità di cinquantamila euro, potrà essere applicata la causa di non punibilità, previa la valutazione degli altri parametri relativi alla condotta contemplata dalla norma. Si ricorda sul punto che, come confermato dalla Cassazione, la presenza di soglie di punibilità all'interno della fattispecie tipica non è, in astratto, incompatibile con il giudizio di particolare tenuità

(Cass. pen. n. 15020/2019), assumendo pertanto rilievo le peculiarità del caso concreto, nell'analisi delle quali, quanto più ci si allontana dal valore-soglia, tanto più è verosimile che ci si trovi in presenza di un fatto non specialmente esiguo. In altre parole, solo il superamento in misura significa-

La riforma Cartabia ha inserito nell'art. 131-bis c.p. che la valutazione della tenuità dell'offesa debba essere effettuata anche "in considerazione della condotta susseguente al reato"

tiva di detta soglia preclude la configurabilità della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto; laddove, invece, tale superamento è di poco superiore, può procedersi a valutare i restanti parametri afferenti la condotta nella sua interezza.

La rilevanza del pagamento del debito. Proprio con riferimento a questo profilo, la riforma Cartabia ha apportato un'ulteriore novità, ovvero ha inserito nell'art. 131-bis c.p. che la valutazione della particolare tenuità dell'offesa debba essere effettuata anche "in considerazione della condotta susseguente al reato".

Dunque, considerato che per i reati tributari questa previsione si traduce nel pagamento del debito tributario, la modifica legislativa incide sulla rilevanza dell'estinzione del debito tributario ai fini di garantirsi la non punibilità. Infatti, si ricorda che l'art. 13 comma 2 dlgs 74/2000 prevede che le frodi fiscali, nonché le dichiarazioni infedele e omesse non siano punibili se i debiti tributari sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, ma solo quando il ravvedimento sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Ora, il nuovo art. 131-bis c.p. di fatto incentiva l'estinzione del debito anche se magari il contribuente si sia già visto avviato il procedimento, poiché se le violazioni riguardano importi non elevati e quindi risultino come particolarmente tenui si potrà beneficiare della non punibilità.