

Le novità contenute nel decreto legislativo di riforma del sistema sanzionatorio tributario

Tenuità del fatto, reati fiscali ko

Il rispetto integrale del piano apre la via della non punibilità

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Rispettare l'accordo con il Fisco apre le vie della non punibilità per particolare tenuità del fatto: è quanto emerge dal nuovo decreto recante revisione del sistema sanzionatorio tributario e attuativo della delega per la riforma fiscale, approvato in via definitiva, che inserisce una disposizione ad hoc all'art. 13, ovvero il comma 3-ter, esplicitando i criteri che il giudice deve utilizzare per l'applicazione ai reati tributari della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p., e la conseguente esclusione della condanna. Specificamente, la nuova disposizione contempla l'entità dello scostamento dell'imposta evasa dalla soglia di punibilità, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'Amministrazione finanziaria, l'ammontare del debito tributario residuo quando sia in fase di estinzione, nonché la situazione prevista dal Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza.

La norma originaria. L'art. 131-bis c.p., introdotto nel codice penale nel 2014, originariamente recitava che nei reati per i quali era prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità fosse esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, c.p., l'offesa fosse risultata di particolare tenuità e il comportamento non abituale.

La compatibilità dell'istituto con le soglie di punibilità. Fin dall'entrata in vigore, tra i principali quesiti sottesi alla nuova disciplina, è emersa la questione della compatibilità dell'istituto con la previsione di soglie di punibilità. Mentre parte della dottrina non rilevava ostacoli all'operatività della causa di cui all'art. 131-bis c.p. anche nel caso di reati configurati mediante soglie di punibilità, altri interpreti si erano espressi in senso contrario, sostenendo che le soglie di punibilità costituissero il limite, individuato dal legislatore, al di sotto del quale non era opportuno applicare la sanzione penale; in altre parole, secondo questo indirizzo, ammettere l'applicazione dell'art. 131-bis c.p.

Art. 131-bis c.p. e decreto sanzioni	
La non punibilità per particolare tenuità del fatto	<p>Ai sensi dell'art. 131-bis c.p.:</p> <ul style="list-style-type: none"> nei reati per i quali è prevista la pena detentiva < o = 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'art. 133 c. 1 c.p., anche in considerazione della condotta susseguente al reato, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale
Novità del decreto sanzioni	<p>Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'art. 131-bis c.p., il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici:</p> <ul style="list-style-type: none"> l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria l'entità del debito tributario residuo quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione la situazione di crisi ai sensi dell'art. 2, c. 1, lett. a), Ccii

ai fatti sopra la soglia avrebbe significato consentire al giudice di sostituirsi alle scelte di politica criminale del legislatore. Il dubbio è stato risolto dalle Sezioni Unite (Cass. pen., n. 13681/2016) a favore dell'applicabilità dell'istituto al reato di guida in stato di ebbrezza, ribadendo poi gli Ermellini la medesima conclusione anche per i reati tributari (Cass. pen. n. 15020/2019), e chiarendo come la presenza di soglie di punibilità all'interno della fattispecie tipica non è, in astratto, incompatibile con il giudizio di particolare tenuità; così che la causa di non punibilità è, in presenza dei presupposti e nel rispetto dei limiti fissati dalla norma, configurabile in relazione a ogni fattispecie criminosa, assumendo rilievo le peculiarità del caso concreto.

La riforma Cartabia. Il dlgs 152/2022, più noto come riforma Cartabia, ha poi apportato plurime modifiche all'istituto: innanzitutto ha eliminato lo sbarramento ai reati puniti con la pena detentiva superiore nel massimo a 5 anni, ed esteso la non punibilità per particolare tenuità del fatto agli illeciti penali per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni di reclusione, a prescindere dal massimo edittale, e fatta eccezione per quelle fattispecie puntualmente indicate nella norma.

L'applicabilità ai reati tributari. Di conseguenza, alla luce delle cornici edittali sopra riepilogate, la maggior parte delle fattispecie penal-tributarie di cui al dlgs

74/2000 sono divenute potenzialmente destinatarie della causa di non punibilità. Sono infatti ricomprese nell'applicabilità della disciplina: le ipotesi attenuate di frode fiscale di cui al comma 2-bis degli artt. 2 e 8 (ovvero qualora l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila, per cui si applica la reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni), la infedele dichiarazione di cui all'art. 4 (la cui cornice edittale va da 2 a 4 anni e mezzo di detenzione), la omessa dichiarazione (punita dall'art. 5 con la reclusione da 2 a 5 anni), i reati di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'iva di cui agli artt. 10-bis e 10-ter (per cui la pena detentiva va da 6 mesi a 2 anni), la indebita compensazione di cui all'art. 10-quater (per i quali la cornice edittale varia da 6 mesi a 2 anni di reclusione nei casi di crediti non spettanti, da un anno e 6 mesi a 6 anni per i crediti inesistenti), nonché ancora la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (punita ai sensi dell'art. 11 con la detenzione da 6 mesi a 4 anni, limiti che salgono rispettivamente a uno e 6 anni se l'imposta supera i duecentomila euro).

Restano fuori dall'operatività dell'istituto: l'utilizzo e l'emissione di fatture false di cui agli artt. 2 e 8 quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi è pari o maggiore a euro centomila, nonché la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3 (il cui minimo edittale è di 4 anni) e l'occultamento o distruzione di scritture contabili di cui all'art. 8 (la

cui cornice sanzionatoria prevede un minimo di 3 anni di reclusione).

I limiti all'operatività della norma. Ciò detto, merita segnalazione il rigore imposto nel tempo dalla Suprema Corte per la concessione della causa di non punibilità (cfr. Cass. pen. 2901/2021). Gli Ermellini hanno infatti chiarito che il giudizio sulla tenuità del fatto richiede una valutazione complessa che ha a oggetto: le modalità della condotta, l'esiguità del danno e del pericolo da essa derivante, e il grado della colpevolezza, ovvero quei requisiti di minima offensività che giustificano la deroga alla, altrimenti doverosa, applicazione della risposta punitiva dello Stato alla loro commissione (Cass. pen., Sez. Un., n. 13681/2016). Altresì, hanno precisato, con specifico riferimento alla ipotesi in cui sia stata fissata una soglia di punibilità come nel caso dei reati tributari, che la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto sia applicabile solo nel caso in cui si tratti di violazioni relative ad un ammontare vicinissimo a detta soglia, in considerazione del fatto che il grado di offensività che dà luogo a reato è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia stessa (cfr. Cass. pen. n. 58442/2018 e n. 13218/2015). In definitiva, solo il superamento in misura significativa 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 proceder-

si a valutare i restanti parametri inerenti alla condotta nella sua interezza.

La condotta susseguente al reato. Inoltre, la riforma Cartabia 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". Pertanto, considerato che per i reati tributari questa previsione si traduce nel pagamento del debito tributario, dalla modifica legislativa è emersa già la rilevanza dell'estinzione del debito con il Fisco ai fini di garantirsi la non punibilità.

Il nuovo decreto sanzioni. Il governo ha ora deciso di esplicitare i parametri da considerare per l'applicazione dell'istituto ai reati tributari, dando attuazione al criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 3) legge 111/2023, che ha richiesto di rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario, "adeguando i profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all'effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all'esercizio dell'azione penale". Dunque, il decreto recante revisione del sistema sanzionatorio tributario, approvato in via definitiva dal consiglio dei ministri lo scorso 24 maggio, inserisce nell'art. 13 dlgs 74/2000, in punto di disciplina delle cause di non punibilità dei reati tributari, un nuovo comma, il 3-ter, il quale prevede testualmente che ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-bis c.p., il giudice valuta, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici. In primis, rileva l'entità dello scostamento dell'imposta evasa dalla soglia di punibilità; a seguire, devono essere valorizzati l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'Amministrazione finanziaria, nonché l'ammontare del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione. Infine, la norma contempla la situazione di crisi ai sensi dell'art. 2 comma 1 lett. a) del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza di cui al dlgs 14/2019 (Ccii), ovvero lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'adeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi.