

Penale

Delitti tributari, è retroattiva la non punibilità per particolare tenuità del fatto commesso

di Giuseppe Ciminiello e Luca Cellamare*

08 Marzo 2023

Configurabilità in *favor rei* della causa di non punibilità, la Cassazione interviene sulla retroattività "*sostanziale*" del nuovo art. 131-bis c.p. - Importanti riflessi per i reati tributari in relazione ai quali i procedimenti penali siano già in corso

NT+ Contenuto esclusivo Norme & Tributi Plus

La causa di non punibilità penale per "*particolare tenuità del fatto*" di cui all' [art. 131-bis c.p.](#) può invocarsi per tutti i reati con **pene edittali nel minimo non superiore ai due anni**. E secondo la Corte di Cassazione Sezione Penale (si veda la recentissima **sentenza 7573/2023**) tale disposizione ha natura "*sostanziale*" e quindi con **efficacia "retroattiva"**. Pertanto, in ragione del principio del *favor rei*, si applica ai reati commessi **anche prima del 30 dicembre 2022**, con decisivi riflessi per i reati tributari in relazione ai quali i procedimenti penali siano già in corso.

Il nuovo art. 131-bis c.p.

Dal 30 dicembre scorso, come detto, **è in vigore la nuova formulazione dell'art. 131-bis del codice penale**. Ovvero per i 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, l'offesa "*è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale*", tenuto conto anche della "*condotta susseguente*".

Ante riforma, i reati rientranti nell'alveo della norma erano soltanto quelli con pena detentiva non superiore "*nel massimo a cinque anni*". All'attualità, invece, l'ambito di applicazione della disposizione ne risulta sensibilmente ampliato. Perché il riferimento al minimo edittale è meno selettivo e perché, ai fini della valutazione della tenuità del fatto, **assume ora rilevanza la "condotta susseguente al reato"**.

La pronuncia della Corte di Cassazione

La Corte di Cassazione, intervenuta sulla **retroattività "sostanziale" della norma**, si è pronunciata in relazione ad un procedimento per il reato di calunnia. Nel caso concreto, l'imputato aveva denunciato una terza persona per furto di un libretto di assegni pur essendo cosciente che la persona denunciata era innocente, in quanto egli stesso le aveva consegnato il libretto a titolo di garanzia. La pena base prevista per il reato di calunnia va da due anni a sei anni, pertanto l'imputato integrava i propri motivi di ricorso per *ius superveniens* sollecitando l'applicazione della nuova formulazione dell'articolo che fa ora riferimento al minimo edittale, con conseguente **configurabilità *i n favor rei* della causa di non punibilità**.

Secondo il giudice, l'effetto della riscrittura operata dalla riforma è evidente, in quanto si è notevolmente « **allargato lo spettro di applicazione dell'art. 131-bis cod. pen.**, essendo oggi la esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto riconoscibile anche nei processi relativi ad una serie di reati in precedenza esclusi, perché punita con una pena detentiva superiore nel massimo a cinque anni, se sanzionati con una pena detentiva edittabilmente stabilita in misura pari o inferiore a due anni; ed essendo stato stabilito che, a fini della valutazione della particolare tenuità dell'offesa, il giudice debba considerare non solamente indicatori rivolti, per così dire, al "passato" o al "presente" rispetto al momento della commissione del reato, ma anche **uno specifico indicatore concernente ciò che è accaduto dopo quel momento** ».

La Suprema Corte, in **assenza di una disposizione transitoria**, ha dovuto affrontare la problematica della **possibilità di applicazione retroattiva** di tali novità legislative a fatti di reato commessi anteriormente al 30 dicembre 2022. Per la Cassazione la questione ha **esito favorevole all'imputato**: «*in ossequio al preciso indirizzo esegetico formulato dalle Sezioni Unite della Cassazione in occasione dell'entrata in vigore del nuovo istituto, quando la questione della deducibilità dell'istanza di applicazione dell'art. 131-bis cod. pen. per la prima volta in cassazione venne definita in senso positivo, in quanto norma afferente ad un istituto di diritto penale sostanziale, dunque ai sensi dell'art. 2, quarto comma, cod. pen..*».

Applicazione retroattiva che il Giudice ha riconosciuto anche per la parte della nuova disposizione che prevede la possibilità per il giudice di tenere conto della **condotta del reo susseguente al reato**, in quanto concernente ad un presupposto per l'applicazione del medesimo istituto di diritto penale sostanziale.

Riflessi per i reati tributari

Va condivisa appieno la corretta posizione espressa dalla Corte. In virtù della quale è pacifico che la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto sia **applicabile anche per quei reati tributari perfezionatisi prima del 30 dicembre scorso** e che in base alla precedente formulazione non vi rientravano.

Nel concreto la difesa -all'attualità- **potrà invocare l'art. 131-bis** nei procedimenti in corso per i delitti previsti dal d.lgs 74/2000 come segue:

- *dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100 mila euro (art. 2, comma 2-bis);*
- *dichiarazione infedele (art. 4);*
- *omessa dichiarazione (art. 5);*
- *emissione di fatture per operazioni inesistenti per importi falsi al di sotto di euro 100 mila (art. 8, c. 2-bis);*
- *omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis);*
- *omesso versamento di Iva (art. 10-ter);*
- *indebita compensazione di crediti non spettanti e inesistenti (art. 10-quater);*
- *sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11).*

Sono **esclusi**, quindi, i reati tributari con **minimo edittale superiore ai 2 anni**: *dichiarazione fraudolenta qualificata aggravata sopra i 100 mila euro (art. 2)*; *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)*; *emissione di fatture false sopra i 100 mila euro (art. 8)*; *occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)*.

Annotiamo, inoltre, che la presenza di **soglie di rilevanza penale** per buona parte dei reati tributari **non preclude aprioristicamente l'applicazione** dell'istituto premiale. Pur essendo la predeterminazione di tali soglie il frutto di una evidente valutazione di offensività già operata dal legislatore.

A tal proposito, infatti, la Cassazione (cfr [sent. n. 15020/2019](#)) ha già avuto modo di precisare che la presenza di **soglie di punibilità all'interno della fattispecie tipica non è incompatibile con il giudizio di particolare tenuità**. Il giudizio di tenuità va effettuato nel caso concreto. Specificandosi cioè che quanto più ci si allontana dal valore-soglia tanto più è verosimile che ci si trovi in presenza di un fatto "*non specialmente esiguo*".

La presenza della **soglia** configura il "**punto di partenza**" della rilevanza penale della condotta e dunque della sua offensività. Di conseguenza è solo il "*non sensibile discostamento*" da quest'ultima a poter contenere il fatto, pur penalmente rilevante, nell'orbita della minima offensività. E allorquando si tratti di importo di poco superiore alla soglia, ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità occorrerà **valutare la condotta nella sua interezza**.

In tale ultimo ambito, proprio a seguito della riforma, appare rilevante valutare anche il comportamento successivo del reo. Questi difatti può reagire alla commissione del reato fiscale ravvedendosi spontaneamente e pagando il debito di imposta prima della conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche. Oppure può "*rimediare*" all'offesa erariale versando il dovuto soltanto dopo la conoscenza di una qualsivoglia attività di accertamento amministrativo o procedimento penale.

In definitiva, può affermarsi che **la tempistica assume carattere cruciale** ai fini dell'applicazione del nuovo art. 131-bis c.p. o dell'art. 13 della normativa speciale (d.lgs 74/00), quantomeno con riferimento ai **delitti dichiarativi**, ove consegue che soltanto una valutazione corretta e compiuta di tali tempistiche da parte del contribuente e dei difensori potrà **evolversi in una pronuncia di non punibilità**.

La norma speciale prevede infatti al secondo comma che i reati di *dichiarazione fraudolenta qualificata e non qualificata*, nonché gli *illeciti di dichiarazione infedele e dichiarazione omessa*, **non sono punibili** se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati **estinti mediante "integrale pagamento"**, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano **intervenuti 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.

Al primo comma della stessa norma è invece previsto che i reati di *omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento iva, e indebita compensazione* **non siano punibili** se il debito sia integralmente estinto "**prima della dichiarazione di apertura del dibattimento**".

È evidente, quindi, che nell'ambito di tali reati di omesso versamento, il pagamento integrale dei debiti svuota di utilità l'art. 131-bis c.p., anche se possono aprirsi interessanti prospettive in riferimento all'applicazione di tale ultima norma ai fini di non punibilità in caso di **pagamento "parziale" del debito** che riconduca il danno erariale **sotto soglia di rilevanza penale**.

* A cura degli Avv. Giuseppe Ciminiello e Luca Cellamare, Studio Legale di Consulenza Tributaria Ciminiello in Bari.

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

Il Sole
24 ORE