

L'istituto della non punibilità si prospetta di difficile applicazione ai reati tributari

Fisco, tenuità a maglie strette

Pagina a cura
di LUCA NISCO

A forte rischio l'applicabilità dell'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'art. 131-bis c.p., ai reati tributari contemplati dal dlgs n. 74/2000 per i quali è prevista una soglia di punibilità, e ciò nonostante il fatto che tali reati possano in astratto essere ricondotti ai presupposti previsti dalla norma.

Successivamente all'introduzione dell'art. 131-bis c.p., ad opera del dlgs n. 28/2015, la Corte di cassazione ha avuto modo di pronunciarsi su talune fattispecie penali tributarie, effettuando delle valutazioni che lasciano intravedere in futuro un utilizzo quantomeno difficoltoso della causa di non punibilità.

È utile rammentare che l'istituto in commento risulta applicabile ai reati che prevedono una pena detentiva non superiore ai cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o

La causa di non punibilità della speciale tenuità del fatto può trovare applicazione anche nei procedimenti in corso al momento della sua entrata in vigore, stante il principio di retroattività della legge penale più favorevole

congiunta alla predetta pena, per i quali è esclusa la punibilità quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'art. 133, comma 1, c.p., l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.

Essendo oramai trascorsi più di sette mesi dall'entrata in vigore del nuovo art. 131-bis c.p., appare possibile operare una rassegna delle principali pronunce rese in sede di legittimità, con particolare riferimento alle modalità di richiesta ed ai presupposti applicativi.

Le prime pronunce, intervenute nell'aprile scorso (Cass. n. 15449/15 dell'8 aprile e n. 21474/15 del 22 aprile), avevano statuito che la causa di non punibilità della speciale tenuità del fatto può trovare applicazione anche nei procedimenti in corso al momento della sua entrata in vigore, stante il principio di retroattività della legge penale più favorevole, ed è proponibile anche per la prima volta in sede di giudizio di Cassazione nella misura in cui non sia stato possibile dedurla nella fase antecedente, ma la sua prospettazione non implica necessariamente

Le principali pronunce

Cass. pen. sez. III, sent. 8/4/2015, n. 15449	La questione della particolare tenuità del fatto è proponibile anche nel giudizio di legittimità, tenendo conto di quanto disposto dall'art. 609 c.p.p., comma 2, trattandosi di questione che non sarebbe stato possibile dedurre in grado di appello. L'applicabilità dell'art. 131/bis c.p. presuppone, tuttavia, valutazioni di merito da cui conseguono che, nel giudizio di legittimità, dovrà preventivamente verificarsi la sussistenza, in astratto, delle condizioni di applicabilità del nuovo istituto, procedendo poi, in caso di valutazione positiva, all'annullamento della sentenza impugnata con rinvio al giudice del merito affinché valuti se dichiarare il fatto non punibile
Cass. pen. sez. III, sent. 22/4/2015, n. 21474	L'omesso versamento all'Erario di una considerevole somma di denaro (euro 151.800 per ritenute certificate) è incompatibile con un giudizio di particolare tenuità del fatto
Cass. pen. sez. III, ord. 20/5/2015, n. 21014	Rimessione alle Ss.uu. per un intervento chiarificatore sulla deducibilità della questione dell'applicabilità dell'art. 131/bis c.p. per la prima volta in sede di legittimità e con quali modalità; sull'intervento ex officio della Corte di Cassazione; sui poteri della Corte di cassazione circa la valutazione di meritevolezza ai fini dell'applicazione dell'istituto, e sull'applicabilità dell'istituto per i reati tributari per i quali è prevista la soglia di punibilità
Cass. pen. sez. III, sent. 29/10/2015, n. 43599	La Corte di cassazione può rilevare di ufficio, ex art. 609, comma 2, c.p.p., la sussistenza delle condizioni di applicabilità ed in caso di valutazione positiva deve annullare la sentenza con rinvio al giudice di merito. L'entità della somma non versata (euro 241.701 per Iva) è insuscettibile di essere valutata in termini di particolare tenuità

l'annullamento della sentenza impugnata dovendo invece la relativa richiesta essere rigettata ove non ricorrano le condizioni per l'applicabilità dell'istituto (nella sent. n. 21474/15, la Suprema corte ha escluso l'esistenza dei presupposti necessari per la configurabilità della causa di non punibilità, rilevando che l'omesso versamento all'Erario di una considerevole somma di denaro è incompatibile con un giudizio di particolare tenuità del fatto).

Alla luce di tali letture, guardando esclusivamente alla misura della pena, i reati tributari, ivi inclusi i frequenti reati di carattere omissivo, vengono reputati annoverabili tra quelli teoricamente non punibili, ovviamente al ricorrere del requisito della tenuità del fatto, espressione ancora non riempita di significato.

Il dubbio principale, non sciolto dalle richiamate sentenze, attiene alla valutazione della «tenuità» in termini assoluti, cioè sulla base dell'entità complessiva dell'imposta evasa, ovvero in termini relativi, cioè valutando il mero scostamento (differenza) tra quantum omesso e soglia di rilevanza penale, con l'ulteriore tema critico dell'eventuale commissione del medesimo reato, o di un reato della stessa

indole, per più anni d'imposta, fattispecie invero frequente.

Nell'effettuare tale apprezzamento, peraltro, il giudice di legittimità non può che basarsi su quanto emerso nel corso

da non ritenersi meritevoli di ulteriore considerazione in sede penale.

Su tale situazione è andata a innestarsi la successiva ordinanza della Sez. III pena-



del giudizio di merito, tenendo conto, in modo particolare, della eventuale presenza, nella motivazione del provvedimento impugnato, di giudizi già espressi che abbiano pacificamente escluso la particolare tenuità del fatto, riguardando, la non punibilità, soltanto quei comportamenti (non abituali) che, sebbene non offensivi, in presenza dei presupposti normativamente indicati risultino di così modesto rilievo

le, la n. 21014 del 20 maggio 2015, la quale, in ragione (i) dell'assenza di una puntuale disciplina transitoria, (ii) dei dubbi circa la deducibilità per la prima volta in Cassazione della questione e le correlate modalità (attraverso formulazione di motivi aggiunti ex art. 585 c.p.p., memorie ex art. 121 c.p.p. ovvero anche solo oralmente in fase di discussione), (iii) dei limiti posti al giudice di legittimità nel valutare la

«tenuità» di fatti che sono necessariamente rimessi all'esame dei giudici di merito, e (iv) della specificità di reati, quali ad esempio quelli tributari, che prevedono una determinata soglia di punibilità, ha disposto la rimessione di tali questioni alle sezioni unite penali per l'adozione di un'interpretazione uniforme.

È evidente come, al di là

Il giudice di legittimità non può che basarsi su quanto emerso nel giudizio di merito, tenendo conto della eventuale presenza, nella motivazione del provvedimento impugnato, di giudizi già espressi che abbiano pacificamente escluso la particolare tenuità del fatto

delle questioni squisitamente processuali, l'attenzione sarà posta alla pronuncia delle Sezioni unite circa la stessa applicabilità dell'istituto ai reati tributari che prevedono delle soglie di rilevanza.

Nell'ordinanza di rimessione, infatti, si legge che, evidentemente, laddove la soglia di punibilità non venga superata ci si troverà di fronte ad un «non reato», mentre laddove il limite venga superato, si tratta di valutare l'entità dell'offesa rispetto al superamento della soglia, non apparendo plausibile il mancato accesso all'istituto in relazione alla necessità di dover valutare nella sua interezza l'entità complessiva dell'evasione o del mancato versamento del tributo.

Senonché, nella recentissima sentenza n. 43599/15 del 29 ottobre, la Corte di cassazione, pur riconoscendo la deducibilità della causa di non punibilità in sede di legittimità, addirittura rilevabile di ufficio, ed in caso di valutazione positiva causa di annullamento della sentenza con rinvio al giudice di merito, ha escluso l'esistenza dei presupposti necessari per la configurabilità della causa di non punibilità, in considerazione dell'entità «in assoluto» non tenue degli importi non versati all'Erario (466 mila euro in violazione dell'art. 11, sottrazione fraudolenta, e 152 mila euro in violazione dell'art. 10-bis, omesso versamento di ritenute certificate, del dlgs n. 74/2000), con ciò evidentemente riproponendo un'interpretazione assai restrittiva, volta anche ad enfatizzare l'oggettivo disvalore penale che connota le fattispecie di cui al dlgs n. 74/2000.