

Tenuità del fatto, indici ad hoc per disinnescare gli illeciti tributari

Penale

Il decreto sulle sanzioni individua norme specifiche per questo tipo di reati

Diventa però importante il pagamento del debito fiscale (condotta successiva)

Pagina a cura di
Laura Ambrosi
Antonio Iorio

Le violazioni penali tributarie non gravi diventano sempre più suscettibili di non punibilità per la particolare tenuità del fatto, purché si paghi il debito tributario. Dopo la riforma Cartabia (Dlgs 150/2022), che ha esteso in via generale l'ambito di applicazione di questo istituto, il decreto di riforma delle sanzioni (atto del Governo n. 144, arrivato alle Camere venerdì scorso) interviene in modo specifico sui reati tributari.

La particolare tenuità

L'istituto esclude la punibilità quando, per le modalità della condotta e l'esiguità del danno o del pericolo, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale. Spetta al giudice valutare l'esclusione della punibilità, secondo i criteri individuati dall'articolo 133 del Codice penale, all'esiguità del danno e grado della colpa, gravità del danno, eccetera).

L'applicazione della "particolare tenuità" non è un verdetto di assoluzione, ma, al contrario, accerta, in

maniera definitiva la commissione del reato da parte della persona dichiarata non punibile. Fino al 30 dicembre 2022 vi rientravano i reati con pena detentiva non superiore a massimo cinque anni, con conseguente esclusione di vari reati tributari. Il Dlgs 150/2022 ha poi ampliato questa causa di non punibilità prevedendo:

- L'estensione ai reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni di reclusione indipendentemente dal massimo edittale (in passato invece era prevista la pena massima non superiore ai cinque anni);
- la rilevanza anche della condotta seguente al reato per la valutazione della particolare tenuità dell'offesa.

Sono ora interessati all'istituto tutti i reati tributari con la sola eccezione di: dichiarazione fraudolenta con utilizzo di false fatture superiori a 100mila euro annui; emissione di false fatture di pari importo; dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; occultamento o distruzione di scritture contabili.

L'ulteriore novità della riforma Cartabia applicabile ai reati tributari è la rilevanza della condotta susseguente al reato, superando definitivamente l'orientamento giurisprudenziale che riteneva ininfluenza la condotta post delictum (per tutte, Cassazione 39835/2022 riferita proprio a un'omessa dichiarazione).

Novità e indici

L'istituto è applicabile alla maggior parte dei reati tributari (anche, ad esempio, alla falsa fatturazione per imponibili non superiori a 100mila euro, o all'indebita compensazione di crediti inesistenti di poco superiori a 50mila euro). Diventa però importan-

IL QUADRO IN SINTESI

Reati tributari esclusi

- Dichiarazione fraudolenta mediante false fatture (imponibili oltre 100mila euro);
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici;
- Emissione di false fatture per imponibili annui superiori a 100mila euro.

Condizioni da valutare oggi per tutti i reati

- Offesa di particolare tenuità per modalità della condotta, l'esiguità del danno o del pericolo anche in ragione della condotta susseguente al reato.

Nuovi indici solo per i reati tributari (decreto sanzioni)

- Entità scostamento imposta evasa rispetto a valore soglia stabilito ai fini della punibilità;
- Integrale pagamento secondo piano di rateizzazione concordato con il Fisco;
- Entità del debito tributario residuo, in fase di estinzione mediante rateizzazione;
- Situazione di crisi.

Esclusione della tenuità

- L'autore è stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza o ha commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto di particolare tenuità, o si tratta di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.

te il pagamento del debito tributario (condotta successiva del reo).

Lo schema di decreto, per la prima volta, individua indici ad hoc per i reati tributari che il giudice, in modo prevalente, deve valutare ai fini della non punibilità per particolare tenuità. Mentre oggi occorre far riferimento alle regole generali del codice di rito adattandole agli illeciti penali tributari, in futuro ci sarà una norma ad hoc per applicare l'istituto a tali reati (articolo 13, comma 3-ter, Dlgs 74/2000).

In altre parole, i seguenti indici che sinora potevano comunque dedursi dalla norma generale del Codice penale, ora sono specificamente individuati rendendo più chiara e agevole l'applicazione della non punibilità:

- entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto alla soglia di punibilità (si pensi, ad esempio, all'utilizzo o emissione di false fatture per importi bassi, alle dichiarazioni infedeli con imposta evasa di poco superiore ai 100mila euro, alle indebite compensazioni per importi di poco superiori ai 50mila euro, eccetera);
 - integrale adempimento dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria (ovviamente quando tale pagamento non costituisca già una causa di non punibilità, come avviene in determinate circostanze per gli omessi versamenti di Iva e ritenute, e l'indebita compensazione di crediti non spettanti);
 - entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;
 - situazione di crisi (articolo 2, comma 1, lettera a, Dlgs 14/2019).
- Da evidenziare che il giudice può valutare solo uno o più dei citati indici.