

Tenuità del fatto

Anche rateazioni e crisi fra gli indici specifici per la non punibilità

Il giudice può tener conto di uno o più indicatori, compresi quelli che erano stati già fissati dalle regole generali della riforma Cartabia

Pagina a cura di
Antonio Iorio

Dopo la riforma Cartabia, che ha esteso in via generale l'ambito di applicazione della non punibilità per particolare tenuità del fatto (articolo 131-bis del Codice penale), il decreto di riforma delle sanzioni interviene su questa specifica causa per i reati tributari.

Si ricorda che l'istituto esclude la punibilità 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. Spetta al giudice valutare caso per caso, secondo i criteri individuati dall'articolo 133 del Codice penale (intensità del dolo e grado della colpa; gravità del danno eccetera), l'esclusione della punibilità.

L'applicazione dell'istituto 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, nel massimo, a cinque anni, con conseguente esclusione di vari reati tributari.

Il Dlgs 150/2022 ha 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 editale (in passato era prevista la pena massima, non superiore, a cinque anni);
- la rilevanza anche della con-

dotta susseguente al reato per la valutazione della particolare tenuità dell'offesa.

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

Il decreto di riforma delle sanzioni, 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. Infatti, mentre attualmente occorre far riferimento alle regole generali previste dal codice di rito adattandole ovviamente agli illeciti penali tributari, in futuro, per l'applicazione dell'istituto ai reati tributari, ci sarà una norma *ad hoc* (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 chiare e agevoli le condizioni di applicazione della non punibilità:

1) 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

L'ampliamento del 2022

Il Dlgs 150 aveva esteso il beneficio ai reati con pena non superiore (nel minimo) a due anni e reso rilevante anche la condotta successiva al reato

superiore ai 100mila euro, alle indebite compensazioni per importi di poco superiori ai 50mila euro eccetera);

2) integrale adempimento dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria (ovviamente quando questo pagamento non costituisca già una causa di non punibilità, come, ad esempio, avviene in determinate circostanze per gli omessi versamenti Iva e ritenute e l'indebita compensazione di crediti non spettanti);

3) entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione;

4) situazione di crisi prevista dall'articolo 2, comma 1, lettera a) del Dlgs 14/2019.

Da evidenziare che il giudice può valutare uno soltanto o più dei citati indici. In ogni caso, va detto che le regole generali contenute nell'articolo 131-bis Cp, dopo la riforma Cartabia (e ora non modificato), già consentivano la non punibilità in presenza di reati tributari caratterizzati da alcuni degli indici ora previsti *ad hoc*.

Si fa, infatti, già riferimento alla specifica modalità della condotta e all'esiguità del danno, nonché alla valutazione della condotta susseguente il reato (da identificarsi per gli illeciti penali tributari nel pagamento del debito tributario come in futuro verrà esplicitamente previsto).

Sono, invece, innovative le future (ulteriori) previsioni della rateazione in corso, della conseguente rilevanza del debito residuo che appaiono interessanti per i delitti differenti dagli omessi versamenti e della situazione di crisi - ex articolo 2, comma 1, lettera a), Dlgs 14/2019 - da riferirsi, invece, ai soli casi dei reati di omesso versamento. ●

Il giudice valuta due condizioni

Omesso versamento

Non esperibilità di azioni e inesigibilità dei crediti

Per i reati di omesso versamento delle ritenute e dell'Iva vengono introdotte ulteriori cause di non punibilità rispetto a quelle attualmente vigenti e consistenti, in estrema sintesi, nell'estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento.

Le novità

Le nuove norme prevedono così la non punibilità nelle ipotesi in cui gli omessi versamenti (ritenute e Iva) siano dipesi da cause non imputabili all'autore, sopravvenute, rispettivamente, all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'Iva.

A questi fini, il giudice deve tenere conto della crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi oppure al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche e della non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi.

Dunque, è necessario ritenere che, per far valere la non punibilità, il giudice debba considerare sicuramente l'inesigibilità dei crediti da parte dell'autore per una di queste tre cause riferita ai propri clienti:

- accertata insolvenza;
- sovraindebitamento di terzi;
- mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche.

La seconda causa prevista dalla non punibilità di azioni idonee al superamento della crisi dovrebbe - il comma 1 dell'articolo 131-bis del Codice penale - essere sempre l'autore del reato, e soprattutto se il reato è commesso dalle tre precedenti cause.

Se questa fosse la interpretazione corretta della norma, per invocare la non punibilità al reato di omesso versamento viene richiesta l'allegazione da parte del cliente (accertata insolvenza, sovraindebitamento che non paga), invece riguardando lo stesso, che deve documentare in qualche modo la non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi.

Perimetro di applicazione

Occorre, infine, precisare che le nuove cause di non punibilità, al pari degli indici da valutare per la particolare tenuità del fatto, entrano in vigore immediatamente e si applicano a tutti i procedimenti in corso al momento che entrano in vigore le previsioni più favorevoli rispetto a quelle vigenti.