

NON PUNIBILITÀ PER PARTICOLARE TENUITÀ DEL FATTO E APPLICAZIONE AI REATI CON SOGLIA DI PUNIBILITÀ:

IL CASO DELL'OMESSO VERSAMENTO DELL'IVA.

In tema di omesso versamento dell' Iva, *“la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto, prevista dall'articolo 131 bis c.p. è applicabile soltanto all'omissione per un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità, fissata a 250 mila euro dall'articolo 10 ter del decreto legislativo 74/2000, in considerazione del fatto che il grado di offensività che dà luogo al reato è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale e che, in tema di reati tributari caratterizzati dalla soglia di punibilità, già 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, se tale superamento è di poco superiore, può procedersi a valutare i restanti parametri afferenti la condotta nella sua interezza”*.

È questa la conclusione cui è giunta la Corte di Cassazione con una recentissima pronuncia, la n. 46237, Sez. III, dello scorso 7 dicembre. Con la decisione in commento la S.C. affronta ancora una volta la spinosa questione dell'applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 131 bis c.p. ai reati tributari e in particolare alle fattispecie penali che prevedono una soglia di rilevanza criminale ai fini dell'applicazione della relativa sanzione.

La questione analizzata dagli ermellini non è meramente dogmatica, bensì è foriera di applicazioni sul piano prettamente pratico, in quanto dal suo corretto inquadramento e risoluzione deriva la punibilità di taluni comportamenti che superano di poco la soglia di rilevanza penale stigmatizzata dal legislatore nelle fattispecie penali di cui al D.Lgs. 74/2000 e, per quello che più ci interessa, il reato di cui all'art. 10 ter (omesso versamento dell'IVA).

In estrema sintesi, si ricorda che la causa di non punibilità ex art. 131 bis c.p. è stata introdotta dal D. Lgs. n. 28/2015. L'istituto è chiaramente preordinato ad escludere la punibilità del colpevole per fatti che, sebbene astrattamente costituiscano reato, risultano espressione di un grado di offensività particolarmente tenue.

I motivi che hanno indotto il legislatore a configura l'esclusione della punibilità vanno rinvenuti nei principi di offensività, sussidiarietà e proporzionalità, risultando al contempo uno strumento di deflazione dei carichi giudiziari.

La *ratio* di cui sopra si rinviene altresì in altre disposizioni, come ad esempio il perdono giudiziale per i minori degli anni diciotto di cui all'art. 169, l'esclusione della procedibilità nei casi di

particolare tenuità del fatto nei procedimenti innanzi al Giudice di pace (art. 34 D.Lgs. N274/2000) o la sentenza di non luogo a procedere per irrilevanza del fatto nel processo penale minorile.

Va precisato che la norma in questione prevede comunque un accertamento in merito alla commissione del fatto e all'elemento soggettivo, dato che possono comunque prodursi effetti sfavorevoli nonostante l'esclusione della punibilità.

Infatti, il collegato art. 651 bis c.p.p. dispone che: *“la sentenza penale irrevocabile di proscioglimento pronunciata per la particolare tenuità del fatto in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato quanto all'accertamento della sussistenza del fatto, della sua illiceità penale e all'affermazione che l'imputato lo ha commesso, nel giudizio civile per le restituzioni e il risarcimento del danno promosso nei confronti del condannato e del responsabile civile che sia stato citato ovvero sia intervenuto nel processo penale”*, agevolando il soddisfacimento delle pretese risarcitorie della persona offesa.

Tuttavia, se la particolare tenuità del fatto viene dichiarata prima del dibattimento, non vi sarà ovviamente alcun accertamento definitivo, motivo per il quale la persona offesa o il danneggiato dovranno agire in un separato giudizio civile.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione dell'art. 131 bis c.p., si osserva che l'istituto *de quo* si applica ai soli reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena. La rispondenza ai limiti di pena, peraltro, rappresenta soltanto la prima delle condizioni per l'esclusione della punibilità, che, infatti, richiede congiuntamente e non alternativamente la particolare tenuità dell'offesa e la non abitudine del comportamento.

In particolare, il primo comma dell'art. 131 bis c.p. incardina il giudizio sulla particolare tenuità del fatto su due indici-criteri, costituiti dalla *“particolare tenuità dell'offesa”* e dalla *“non abitudine del comportamento”*, da apprezzare tenendo conto delle *“modalità della condotta”* e dell'esiguità del danno o del pericolo”, valutate alla stregua dell'art. 133, co. 1 c.p.

Quanto, invece, alla abitudine della condotta, il comma 3 dell'art. 131 bis c.p. dispone che la stessa sussiste – con conseguente non applicabilità della disposizione – quando è stata dichiarata la professionalità o l'abitudine, quando sono stati commessi reati della stessa indole anche se ciascuno, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità e, infine, nel caso di reati commessi con condotte plurime, reiterate e abituali.

In merito alla natura giuridica dell'istituto ex art. 131 bis c.p., assolutamente maggioritaria è la tesi che lo qualifica quale speciale causa di non punibilità per le condotte che, pur integrando gli estremi

del fatto tipico, antigiusuridico e colpevole, appaiono non meritevoli di pena in ragione dei principi di proporzione e economia processuale.

L'art. 131 bis c.p. ha introdotto nell'ordinamento una causa di non punibilità in senso stretto, che presuppone la sussistenza di un reato integrato in tutti i suoi elementi oggettivi e soggettivi, ed esprime considerazioni attinenti alla non opportunità di punire fatti non meritevoli di pena, nel rispetto dei principi di proporzione e sussidiarietà della sanzione penale.

Così delineati i tratti essenziali dell'istituto ex art. 131 bis c.p., si evidenzia che questione assai dibattuta è la sua applicabilità ai reati per i quali il legislatore subordina la rilevanza penale del fatto al superamento di soglie espresse di punibilità, come la maggior parte dei reati tributari e come anche la fattispecie di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10 ter D.Lgs.

In base a un primo orientamento, le soglie di punibilità starebbero a individuare il limite oltre il quale la condotta assume una consistenza senz'altro offensiva del bene giuridico tutelato, secondo una valutazione operata a monte dal legislatore, il che induce a ritenere la causa di non punibilità ex art. 131 bis c.p. incompatibile con le soglie in parola, pena la sostituzione delle valutazioni giudiziali a quelle compiute dal legislatore con la previsione della soglia.

A conforto della tesi contraria si adduce che l'apposizione di soglie espresse di rilevanza penale è sovente accompagnata dalla previsione di corrispondenti illeciti amministrativi volti a sanzionare i fatti collocati sotto soglia; ammettere l'applicabilità dell'art. 131 bis c.p. anche per i reati sottoposti a soglie determinerebbe l'effetto, ritenuto irragionevole, di trattare in modo più rigoroso e sfavorevole i meno offensivi fatti sotto soglia, aventi rilievo solo amministrativo, non ricompresi nell'ambito applicativo della causa di non punibilità.

L'orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità, però, è di avviso contrario, sulla base della circostanza che la presunzione di offensività sottesa alla previsione delle soglie si colloca pur sempre sul piano astratto, non risultando a priori incompatibile con una valutazione in concreto ai sensi dell'art. 131 bis c.p.c., il quale potrebbe trovare applicazione in caso di scostamento minimale dalle soglie in parola.

In particolare, con diverse pronunce (Cfr. SS.UU. 6 aprile 2016, nn. 13681 e 13682), la S.C. si è espressa sulla compatibilità dell'art. 131 bis c.p. ai reati contraddistinti da soglie espresse di punibilità. Più in dettaglio, gli ermellini chiariscono che l'art. 131 bis c.p., nel presupporre la sussistenza di un fatto tipico, di cui la soglia è elemento costitutivo, impone al giudice di occuparsi del fatto storico, verificando, senza che in ciò possa ravvisarsi un rischio di sostituzione al legislatore, se lo stesso, per le modalità della condotta, l'esiguità del danno o del pericolo, possa considerarsi di speciale tenuità.

L'art. 131 bis c.p. non si interessa della condotta tipica, bensì ha riguardo alle forme di estrinsecazione del comportamento, al fine di valutarne complessivamente la gravità, l'entità del contrasto rispetto alla legge e conseguentemente il bisogno di pena. Non vi è quindi alcuna incompatibilità strutturale tra la causa di non punibilità ex art. 131 bis c.p. e i reati con soglia di rilevanza penale: quando, guardando alle modalità della condotta, all'esiguità del danno o all'intensità del dolo, emerge che il fatto sia di particolare tenuità, il giudice può escludere in concreto la punibilità quale che sia il superamento della stessa.

Da siffatte conclusioni deriva, quindi, la piena applicabilità della causa di non punibilità ex 131 bis c.p. anche ai reati prevedono una soglia di punibilità, come la maggior parte dei reati tributari e, dunque, altresì al reato di omesso versamento dell'IVA.

L'illecito penale tributario in questione, invero, ai sensi dell'art. 10 ter D.Lgs. 74/2000, punisce con la reclusione dai 6 mesi a 2 anni, la condotta del soggetto che *“non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta”*.

Ebbene, per le conclusioni prima esposte, la causa di non punibilità ex art. 131 bis è sicuramente applicabile anche a siffatta fattispecie di reato, qualora però lo scostamento dalla soglia prevista dal legislatore sia minimale.

A stabilirlo è appunto la S.C. con la sentenza in commento, laddove è precisato che *“In tema di omesso versamento di Iva, la causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto, prevista dall'articolo 131 bis Cp è applicabile soltanto all'omissione per un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità, fissata a 250 mila euro dall'articolo 10 ter del decreto legislativo 74/2000, in considerazione del fatto che il grado di offensività che dà luogo a reato è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale e che, in tema di reati tributari caratterizzati dalla soglia di punibilità, già 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, se tale superamento è di poco superiore, può procedersi a valutare i restanti parametri afferenti la condotta nella sua interezza”*.

La Corte di Cassazione, quindi, con la decisione indicata in epigrafe, si esprime in senso favorevole all'applicazione della causa di non punibilità ex art. 131 bis c.p. al reato di omesso versamento dell'IVA – e, più in generale, ai reati tributari per i quali il legislatore ha previsto a monte una soglia di rilevanza penale, qualora il giudice accerti la minima offensività del fatto sulla base degli indicatori rappresentati dalle modalità della condotta, dall'esiguità del danno o del pericolo da essa derivante e dal grado di colpevolezza.

In altri termini, la causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, prevista dall'art. 131-bis cod. pen. può trovare applicazione a condizione che la fattispecie concreta, all'esito di una valutazione congiunta degli indicatori afferenti alla condotta, al danno erariale e alla colpevolezza, risulti caratterizzata da un'offensività minima, ossia quando il fatto abbia riguardato un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità, secondo un apprezzamento fattuale che è devoluto al giudice di merito. Va, inoltre chiarito che i fatti successivi alla commissione del reato non assumono alcuna rilevanza di fini della valutazione del grado dell'offesa. Invero, è al momento della consumazione del reato che devono essere verificati i presupposti integranti la causa di non punibilità ex art. 131-bis cod. pen., sicché è in quel momento che deve valutarsi se l'offesa cagionata al bene protetto dalla norma incriminatrice violata sia o meno di "particolare tenuità".

Ciò significa, in relazione al delitto in esame, che l'offesa deve essere apprezzata con riferimento all'imposta evasa come risultante al momento della scadenza per il pagamento del debito tributario, nel quale, consumandosi il reato, si realizza la lesione del bene tutelato; di conseguenza, è del tutto ininfluenza, ai fini dell'applicazione dell'art. 131-bis cod. pen., il successivo pagamento, totale o parziale, del debito tributario, ciò che, invece, può assumere rilevanza in relazione all'applicazione degli istituti disciplinati dagli artt. 13 e 13-bis d.lgs. n. 74 del 2000.

Lecce 16 dicembre 2022

Avv. Alessandro Villani

Ludovica Loprieno

Studio Tributario Villani

www.studiotributariovillani.it

e-mail avvocato@studiotributariovillani.it