

PENALE TRIBUTARIO

Le nuove soglie di punibilità e l'assoluzione con formula piena

di Luigi Ferrajoli

Con la sentenza n. **891 del 13 gennaio 2016** la **Terza Sezione della Corte di Cassazione**, in applicazione del nuovo regime penale tributario in vigore dal 22 ottobre 2015 ed in forza del principio del *favor rei*, ha **assolto** l'imputato per il reato di **dichiarazione infedele** con la formula piena “**il fatto non sussiste**” in considerazione della circostanza per cui **l'imposta evasa contestatagli era inferiore alla nuova soglia di punibilità**.

In particolare, nel caso in esame, il titolare di un'impresa individuale era stato condannato dal Tribunale di Pinerolo alla pena di **un anno e sette mesi** per i reati di **dichiarazione fraudolenta**, ai sensi del disposto normativo di cui all'**art.2 del D.Lgs. n.74/00**, e di **dichiarazione infedele**, ai sensi dell'**art. 4** del medesimo decreto, con conseguente applicazione della **confisca per equivalente**, ex **art.322-ter c.p.p.**, sui beni dell'imprenditore.

A seguito della condanna alla summenzionata pena avvenuta in forza dell'applicazione della richiesta di **patteggiamento** ex art. 444 c.p.p. e il conseguente procedimento di impugnazione, il caso *de quo* è giunto all'attenzione della Suprema Corte.

Nel corso del giudizio di legittimità, tuttavia, è stato approvato il **D.Lgs. n.158/15** avente ad oggetto la revisione del sistema sanzionatorio, con conseguenze immediate anche sul procedimento in parola, atteso che con tale riforma sono state **innalzate le soglie di rilevanza penale previste per il reato di dichiarazione infedele**.

Invero, il richiamato decreto ha modificato **l'art.4, D.Lgs. n.74/00** in contestazione, sostituendolo - per le disposizioni di nostra attenzione - con il seguente: *“Fuori dai casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la **reclusione da uno a tre anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte **elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti**, quando, **congiuntamente**: a) **l'imposta evasa è superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte, a **euro centocinquantamila**; b) **l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante l'indicazione di elementi passivi inesistenti, **è superiore al dieci per cento** dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, **è superiore a euro tre milioni**”*.

In buona sostanza, **invariata la misura della sanzione** che va da un minimo di un anno ad un massimo di tre anni e **immutata anche la condotta** - consistente nell'indicazione, in dichiarazione, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo oppure di elementi passivi inesistenti -, la novella va a mutare:

- i valori dell'imposta evasa, che ora deve essere superiore all'importo di euro centocinquantamila, e quindi non più ad **euro cinquantamila**;
- il limite dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti al Fisco - finanche attraverso l'indicazione di elementi passivi inesistenti - il quale per essere punibile deve ora essere superiore a tre milioni di euro, e non più a **due milioni di euro**.

Alla luce di tale quadro normativo, la Suprema Corte ha constatato che la dichiarazione infedele attribuita, nel caso in esame, all'imputato e oggetto dell'accordo ex art. 444 c.p.p. con la pubblica accusa per gli anni d'imposta 2006-2009, risultava inferiore nel *quantum* alla soglia di punibilità vigente in forza del D.Lgs. n.158/15.

Va da sé che, in applicazione del **principio del favor rei**, la Cassazione ha **annullato senza rinvio la sentenza per insussistenza del fatto**, con trasmissione degli atti al Tribunale di Torino quanto al residuo reato.

Sul punto, la Terza Sezione penale ha osservato che la formula “**il fatto non sussiste**” è preferibile a quella “**perché il fatto non è previsto dalla legge come reato**”, ritenendo che quest’ultima possa essere adottata “**qualora il fatto non corrisponda ad una fattispecie incriminatrice**”, in ragione:

- dell’assenza di una previsione normativa *ad hoc*,
- della successiva abrogazione della norma,
- dell’intervenuta dichiarazione d’incostituzionalità (integrale e non parziale, come nel caso di specie), permanendo in tutti i predetti casi **la possibile rilevanza del fatto in sede civile**.

Differentemente, la formula “**il fatto non sussiste**”, che “**esclude ogni possibile rilievo anche in sede diversa da quella penale**”, va invece adottata “**quando difetti un elemento costitutivo del reato**”, come, appunto, nel caso in esame (principio già affermato dalla Cassazione con sentenza n. 13810/08).

Infine, in riferimento al rapporto tra patteggiamento e confisca, la Suprema Corte ha chiarito che **l'accordo ex art.444 c.p.p. avviene tra l'imputato e il PM e concerne il solo aspetto del trattamento sanzionatorio, ma non quello della confisca**, per cui “*la discrezionalità del Giudice si riesponde come in una normale sentenza di condanna*” tant’è che il medesimo non è tenuto a rispettare tale eventuale accordo in merito alla citata misura di sicurezza (Cass. n.19945/12).