

Non punibilità per particolare tenuità del fatto: presupposti e limiti di applicazione alla disciplina dei reati tributari

La rapida definizione dei procedimenti penali per i quali “non vale la pena”



Stefano Guglielmini

Dottore in giurisprudenza presso l'Università degli Studi di Ferrara

Il D.Lgs. 16.3.2015, n. 28 introduce nell'ordinamento penale la causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto. Si tratta di un istituto che si propone per un verso di evitare il giudizio penale per questioni per le quali – richiamando il titolo del presente contributo – “non ne vale la pena”, e per altro verso, consentirà di sperimentare una giustizia penale conciliativa e riparativa, così come enunciato nel comunicato del Governo in chiusura del Consiglio dei Ministri del 12 marzo 2015, in cui è stato approvato in via definitiva lo schema di decreto legislativo. Il presente contributo prende dunque le mosse dallo studio delle rationes di siffatto istituto, ponendo particolare attenzione alla sua natura e alle condizioni in presenza delle quali può trovare applicazione. Subito dopo, esaurita tale doverosa premessa, ci si interrogherà sulla sua compatibilità con i reati per i quali è prevista una soglia di punibilità (ed in particolare con i reati tributari), ponendo particolare attenzione ai più significativi arresti giurisprudenziali in materia. Ci si chiede, infatti, se in tali casi il giudice possa escludere la punibilità nonostante il comportamento vietato abbia oltrepassato quel limite di tollerabilità al cui superamento il legislatore ha espressamente subordinato la sanzionabilità. A tal proposito, individuati i principali orientamenti giurisprudenziali in materia, il presente contributo si dedicherà all'analisi delle sentenze cd. “gemelle” della Cass. pen. SS.UU. n. 13681-13682/2016, che, con motivazioni quasi coincidenti, hanno definito le controversie sorte sul punto. In un secondo momento, si passerà alla trattazione delle fattispecie tributarie rientranti nell'alveo dell'art. 131-bis c.p., dedicando maggior spazio a quei reati per i quali la valutazione prodromica all'applicazione della nuova causa di non punibilità pone maggiori dubbi.

I. Introduzione.....	93
II. La natura e il modus operandi della nuova causa di non punibilità.....	94
A. I presupposti applicativi della “particolare tenuità del fatto”	94
B. Tribunale di Torino, IV sez. pen. 5 ottobre 2016	95
III. Le fattispecie coinvolte.....	95
IV. Brevi cenni sui profili di criticità posti da alcune fattispecie	96
A. Omessi versamenti.....	96
B. Indebita compensazione.....	96
C. Sottrazione fraudolenta	96
V. Il concorso del professionista	97
VI. Entrata in vigore	97

I. Introduzione

Il D.Lgs. 28 del 16 marzo 2015, in attuazione dei principi direttivi contenuti nell'art. 1 della legge delega 67 del 28 aprile 2014, ha introdotto nel codice penale italiano l'art. 131-bis c.p. che prevede, per i reati puniti con la pena detentiva non superiore nel massimo a 5 anni, l'esclusione della punibilità quando l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento registra un carattere non abituale.

La legge delega sopra citata appare quindi fortemente votata alla protezione e al bilanciamento dei valori della Carta costituzionale (obbligatorietà dell'azione penale e ragionevolezza dell'effettiva punibilità), a soddisfacimento delle esigenze di alleggerire il carico giudiziario e di garantire il rispetto del principio di proporzionalità tra disvalore del fatto e sanzione applicata, così fornendo agli investitori stranieri un quadro giuridico più chiaro, meglio rispondente alle istanze di delimitazione della sfera del penalmente punibile.

Va comunque detto che l'istituto si pone in continuità e trae la sua ispirazione nel procedimento penale avanti al giudice di pace e, ancor prima, in quello a carico dei minori

ex art. 27 D.P.R. 448/1988[1].

II. La natura e il modus operandi della nuova causa di non punibilità

A. I presupposti applicativi della "particolare tenuità del fatto"

Lungi dal passare in rassegna l'incessante evoluzione giurisprudenziale che ha interessato la materia e ne ha solcato i tratti in questi ultimi anni – e che si dà per acquisita – preferirà il lettore, in questa sede, focalizzarsi piuttosto sugli interrogativi che suscita il nuovo istituto di cui all'art. 131-bis c.p. e la sua portata applicativa in relazione ai reati per i quali il legislatore ha introdotto la cd. "soglia" di punibilità, con una particolare lente di ingrandimento sui reati tributari.

Occorre preliminarmente disegnare i contorni ed esaminare la natura giuridica dell'istituto in esame che, calato nelle fattispecie penali di matrice tributaria, si configura come una causa di non punibilità *strictu sensu*, e non piuttosto, come da altri affermato, di "scriminante" o addirittura di "causa di esclusione della colpevolezza". Essa infatti, non incide in alcun modo sulla struttura e sull'esistenza del reato bensì si limita ad inibire *sic et simpliciter* l'applicazione della pena, in perfetta coerenza alla sua *ratio*.

A fronte della *vexata quaestio* dell'obbligatorietà dell'azione penale, che continua a moltiplicare la mole di fascicoli polverosi nelle aule dei tribunali e a rallentare il lavoro degli uffici giudiziari, il nuovo art. 131-bis c.p. funge quindi, come direbbe qualcheduno, da palliativo alla dilagante tendenza, ormai vista come percorso obbligato, della rinuncia all'azione penale[2].

Ciò premesso non significa che la condotta posta in essere dall'agente sia esente da antiggiuridicità e colpevolezza, ma questa, filtrata mediante il connubio di principi di proporzione e di economia processuale, si "depura" già essa stessa e resiste refrattaria all'applicazione della sanzione penale, nella logica garantista di salvaguardia di contrapposti interessi meritevoli di tutela, e che verrebbero altrimenti lesi dall'applicazione della pena nel caso concreto[3].

A questo punto qualcuno potrebbe avere la legittima impressione di aver a che fare con una forma di depenalizzazione attuata mediante uno strumento differente rispetto alla consueta abrogazione di norme penali. A dispetto di tali giuste osservazioni va però rilevato che viene attribuito al pubblico ministero, durante le indagini preliminari, ovvero al giudice, il potere di svolgere una valutazione giudiziale di stampo personalistico e quindi di scriminare i fatti che non meritano di essere puniti, in quanto il loro atteggiarsi nel caso concreto, sia per la modalità della condotta sia per l'occasionalità della stessa, non

ha arrecato una offesa tale da prevedere una sanzione penale.

Il legislatore – con l'intento di ancorare il più possibile tale valutazione a indici non discrezionali – ha stabilito che occorre prendere in considerazione diversi parametri: da un lato, la norma penale incriminatrice vigente al tempo della commissione del fatto; dall'altro la particolare tenuità del fatto, che si riscontra allorquando vengano in superficie due distinti indici-requisiti ravvisabili nella modalità della condotta e nell'esiguità del danno o del pericolo. Tali parametri andranno poi congiuntamente valutati alla luce dei criteri ostativi di cui all'art. 131-bis e dei criteri di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 133 c.p.[4].

Fra questi, spicca particolarmente il riferimento alle condotte plurime abituali e reiterate che, se presenti, in quanto sintomo conclamato di una certa "tendenza" a delinquere, elidono il beneficio dell'esenzione dall'applicazione della pena. Sul punto, la sentenza del Tribunale di Torino IV sez. pen. 5 ottobre 2016, ha fornito doverose precisazioni con riferimento al "tempo" in cui risultano essere stati commessi i reati potenzialmente integrativi del requisito della abitudine della condotta illecita.

Alla luce di ciò premesso, non vi è dubbio che il ventaglio operativo della tenuità del fatto sia molto ampio, potendo riflettersi già dalla fase delle indagini preliminari, passando poi per l'udienza preliminare e sino alla fase più propriamente dibattimentale.

È doveroso precisare tuttavia, onde evitare di incorrere in qualsiasi tipo di incomprensione, come il proscioglimento per la particolare tenuità del fatto, in una logica di perfetta coerenza alle *rationes* dell'istituto, non sia un esito assimilabile ad una comune assoluzione: c'è chi ha giustamente osservato che, casi come questi, si configurano come una sorta di "cripto condanna"[5], in quanto tale sentenza – peraltro soggetta ad iscrizione nel casellario giudiziale – avrà 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 o amministrativo per le restituzioni e il risarcimento.

Conseguentemente, la valutazione preliminare che soggiace all'applicazione di tale istituto dovrà tenere in considerazione, oltre ai criteri ostativi e agli indici di cui già si è fatto cenno poc'anzi, anche delle istanze provenienti dalla persona offesa o dallo stesso indagato-imputato, che potrebbe

[4] "Nell'esercizio del potere discrezionale indicato nell'articolo precedente, il giudice deve tener conto della gravità del reato, desunta:

1) dalla natura, dalla specie, dai mezzi, dall'oggetto, dal tempo, dal luogo e da ogni altra modalità dell'azione;
2) dalla gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato;
3) dalla intensità del dolo o dal grado della colpa.

Il giudice deve tener conto, altresì, della capacità a delinquere del colpevole, desunta:

1) dai motivi a delinquere e dal carattere del reo;
2) dai precedenti penali e giudiziari e, in genere, dalla condotta e dalla vita del reo, antecedenti al reato;
3) dalla condotta contemporanea o susseguente al reato;
4) dalle condizioni di vita individuale, familiare e sociale del reo".

[5] FABIO PICCIONI, Per gli avvocati armi spuntate nella strategia, in: Guida dir., 2015, n. 15, p. 43.

[1] SERENA QUATTROCOLO, Irrilevanza del fatto (diritto processuale penale), in: Enc. dir., Annali, I, tomo I, Milano 2008, p. 519 ss.

[2] MARIA FRANCESCA ARTUSI, Particolare tenuità – Reati tributari e diritto penale d'impresa, in: www.eutekne.it [01.03.2017], scheda n. 1121.02, n. 5, maggio 2016.

[3] GIOVANNI ZACCARO, La non punibilità per particolare tenuità del fatto, in: Questione giustizia, 26 febbraio 2015.

nel caso concreto aver interesse ad ottenere una formula di proscioglimento più favorevole.

B. Tribunale di Torino, IV sez. pen. 5 ottobre 2016

La scelta del legislatore di individuare nella pericolosità sociale dell'imputato una causa ostativa all'applicazione dell'istituto di cui si discute, ha da sempre destato non poche perplessità, risultando non coerente rispetto alla *ratio* di un istituto che, essendo orientato ad escludere dal penalmente rilevante fatti che in concreto presentano un esiguo disvalore oggettivo, non può essere connesso alla personalità del *reo*.

In questa prospettiva, se le Sezioni Unite nella sentenza n. 13681 del 2016 hanno precisato che la preclusione scatta quando l'autore, anche successivamente al reato per cui si procede, ha commesso almeno due illeciti accertati con sentenza irrevocabile di condanna, la sentenza in commento ha ridimensionato ulteriormente il carattere presuntivo della preclusione. Il Tribunale di Torino ha infatti ritenuto che, nel giudizio prodromico all'applicazione della causa di non punibilità, *"la pericolosità sociale vada valutata sulla base della distanza che intercorre tra le precedenti condanne e il nuovo reato, con la conseguenza che se tali precedenti sono eccessivamente distanti nel tempo si può addirittura concludere che il soggetto non sia più socialmente pericoloso"*.

III. Le fattispecie coinvolte

Il tratto essenziale della causa di non punibilità per la particolare tenuità del fatto è la sua portata applicativa. Essa infatti può applicarsi, oltre a tutte le contravvenzioni previste dal codice penale, anche a numerosi delitti contro il patrimonio, contro la persona e contro la Pubblica Amministrazione. Qualche dubbio però si fa strada con riferimento ai reati tributari.

Premesso che, per quanto concerne la tenuità del fatto e l'abitudine del comportamento in relazione ai reati tributari, il giudice sarà chiamato a valutare l'entità dell'imposta evasa e l'eventuale recidiva del *reo*, se da un lato è pacifica l'applicazione dell'istituto ai reati tributari puniti con pena detentiva non superiore nel massimo ad anni 5, dall'altro numerose perplessità sono emerse con riguardo ai reati per i quali il legislatore ha previsto la soglia di punibilità. Si tratta di quei reati che richiedono, per il raggiungimento della condotta tipica, il superamento da parte del contribuente di una soglia di punibilità (rappresentata dall'importo dell'imposta evasa), ovvero di un *limen*, oltrepassato il quale, l'illecito diventa illecito sanzionabile: ciò sta a significare che, per tali fattispecie, il legislatore si è *ex ante* rappresentato una serie di condotte che, pur astrattamente riconducibili alla norma incriminatrice, non sono meritevoli in concreto di essere sanzionate in ragione della loro scarsa offensività, in altre parole sono condotte per le quali "non vale la pena".

Date per acquisite tali ipotesi, l'interrogativo seguente sarà allora chiedersi se nelle ipotesi in cui la condotta abbia oltrepassato quel limite di tollerabilità oltre la quale scatta la sanzionabilità, il giudice possa operare (questa volta discrezionalmente) per un'ulteriore valutazione ed escludere

l'applicazione della pena. Ecco allora che per trovare la corretta soluzione alla *quaestio iuris*, occorre tener presente che l'introduzione di tale istituto si colloca in un contesto giuridico ricco di tendenze riformatrici volte a ridurre l'intervento del giudice penale nelle situazioni di minor gravità.

Sin dal momento dell'entrata in vigore dell'art. 131-*bis* c.p., anche a causa della poca limpidezza della norma, la questione esaminata è divenuta uno dei punti maggiormente dibattuti del diritto tributario.

Un primo orientamento dottrinale^[6] esclude la compatibilità tra l'istituto e i reati con soglia di punibilità in quanto si tratterebbe di reati basati su un giudizio di offensività espresso già in via astratta dal legislatore che non tollererebbe di valutazioni ulteriori difformi da parte del giudice. Secondo questa tesi la presenza di una soglia di punibilità verrebbe quindi a configurare una sorta di presunzione legale di rilevanza penale della condotta, come tale non compatibile con il riconoscimento della nuova causa di non punibilità.

In senso opposto la Suprema Corte^[7], secondo cui la compatibilità tra le entità normative in questione può essere desunta da plurimi indicatori: uno di questi, seguendo una sorta di ragionamento a contrario, è ricavabile dall'interpretazione dei primi due commi dell'art. 131-*bis* c.p. laddove il legislatore, nell'individuare i limiti oggettivi di azione del nuovo istituto, ha elencato espressamente le fattispecie escluse, non menzionando i reati con soglia di punibilità. Il sopra citato arresto giurisprudenziale individua un ulteriore elemento a sostegno della compatibilità, nell'ultimo comma dell'art. 131-*bis* c.p., laddove legittima l'applicabilità della nuova causa di non punibilità anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante. Tale disposizione infatti, dimostrerebbe come le valutazioni espresse dal legislatore sul piano generale ed astratto circa il grado di disvalore della condotta, non ostacolano in alcun modo l'applicabilità del nuovo istituto.

A fronte della problematica evidenziata, le Sezioni Unite della Cassazione si sono espresse con due sentenze cd. *"gemelle"*^[8], accomunate da una motivazione in gran parte coincidente. Il quesito rivolto ai giudici della Corte atteneva alla domanda *"se la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto sia compatibile con il reato in guida in stato di ebbrezza"*, ma la questione affrontata, ha riguardato più ampiamente l'applicabilità dell'art. 131-*bis* c.p. ai reati per i quali il Legislatore italiano ha previsto una soglia di punibilità^[9].

Le Sezioni Unite hanno ritenuto inopportuno tale dubbio, in quanto frutto di un richiamo improprio al principio di offensività,

[6] LUCA RAMACCI, Note in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto e reati ambientali, in: www.lexambiente.it [01.03.2017], p. 5 ss.

[7] Cass. pen. Sez. IV, 9 settembre 2015, n. 44132.

[8] Cass. pen. SS.UU., n. 13681-13682/2016.

[9] GIUSEPPE AMARELLI, Guida in stato di ebbrezza e non punibilità per particolare tenuità del fatto – La particolare tenuità del fatto ex art. 131-*bis* c.p. si applica ai reati con soglie di punibilità, in: *Giur. It.*, 2016.

che non deve qui entrare in gioco. Infatti, il nuovo istituto della tenuità attiene a fatti che sono certamente offensivi, e dunque pienamente riconducibili alla fattispecie legale, essendo in questione non la conformità al tipo, bensì l'entità del suo complessivo disvalore-individuato alla stregua degli indicatori inerenti alla condotta, al danno ed alla colpevolezza[10].

La conclusione che ne traggono le Sezioni Unite è che non esistono reati per i quali non sia possibile la considerazione della modalità della condotta ed in cui sia in astratto inibita l'applicazione del nuovo istituto, senza considerare le peculiarità del caso concreto.

Tuttavia, è evidente, che quanto più ci si allontana dal valore-soglia tanto più è verosimile che ci si trovi in presenza di un fatto non specialmente tenue.

IV. Brevi cenni sui profili di criticità posti da alcune fattispecie

Una volta chiarito l'ambito operativo del neo introdotto art. 131-bis c.p., non resta che soffermarsi su alcuni reati tributari oggetto di pronunce giurisprudenziali – che hanno coinvolto la tematica della particolare tenuità del fatto – e della revisione del sistema sanzionatorio operata dal D.Lgs. 158/2015[11].

Di seguito viene presentato uno schema riepilogativo delle fattispecie rientranti nell'alveo dell'art. 131-bis c.p.

Reati tributari di cui al D.Lgs. 74/2000	Applicabilità dell'art. 131-bis c.p.
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)	x
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)	x
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)	✓
Dichiarazione infedele (art. 4)	✓
Omessa dichiarazione (art. 5)	✓
Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)	✓
Omesso versamento di ritenute certificate e Iva (art. 10-bis e -ter)	✓
Indebita compensazione (art. 10-quater)	✓
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)	✓

[10] Cass. pen. Sez. IV, 9 settembre 2015, n. 44132.

[11] LUCA DELLA RAGIONE, La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario, in: *Studium Iuris*, 3/2006. Il D.Lgs. 158/2015 ha aumentato la soglia di punibilità di diversi reati, alle quali occorre far riferimento ai fini dell'eventuale applicazione dell'istituto in esame.

A. Omessi versamenti

Sicuramente una delle fattispecie maggiormente interessate dalla riforma operata dal D.Lgs. 158/2015 che ha innalzato la soglia di punibilità sia del delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (ora 150'000 euro), sia del delitto di omesso versamento IVA (ora 250'000 euro).

In tale sede, al fine di poter valutare l'applicazione dell'istituto oggetto del presente contributo, sarà necessario considerare le cause concrete di insolubilità del contribuente che hanno portato quest'ultimo a privilegiare il pagamento ai dipendenti e la sopravvivenza dell'impresa rispetto all'adempimento del carico fiscale. La crisi di liquidità potrà dunque costituire indice per l'affermazione di una particolare tenuità del fatto.

Sul punto, la giurisprudenza prevalente ha comunque precisato come ai fini in questione, l'ammontare dell'imposta non corrisposta debba essere di pochissimo superiore a quello fissato dalla nuova soglia[12].

B. Indebita compensazione

In relazione a tale delitto, il D.Lgs. 158/2015 ha provveduto ad introdurre una significativa novità, giacché l'originaria fattispecie di indebita compensazione di "crediti non spettanti o inesistenti" è stata suddivisa in due autonome previsioni[13], in tal modo escludendo l'ipotesi aggravata dal raggio di azione dell'art. 131-bis c.p. per difetto dei requisiti di applicabilità.

Qui, a differenza di quanto avviene nella generalità dei reati tributari, il problema dell'applicabilità della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto è destinato a porsi indipendentemente dal *quantum* di somme in contestazione, con riferimento al solo profilo della validità della tesi difensiva in merito all'attendibilità o meno della spettanza.

C. Sottrazione fraudolenta

L'inclusione di tale fattispecie nell'ambito di operatività dell'istituto in esame trova conferma in un dibattito arrestato giurisprudenziale della Suprema Corte[14][15] che ha ritenuto esistente il reato anche in ipotesi di applicazione degli istituti del *trust* o del cd. patto di famiglia, sottoscritti con la sola intenzione di sottrarsi fraudolentemente al pagamento delle imposte. Tuttavia, tale arresto trova pronta smentita nel dettato normativo delle ipotesi aggravate di sottrazione fraudolenta – sanzionate con pena detentiva da 1 a 6 anni quando l'ammontare dell'imposta sottratta fraudolentemente

[12] Cass. pen. Sez. III, 10 marzo 2016, n. 9936; Cass. pen. Sez. III, 29 ottobre 2015, n. 43599.

[13] Art. 10-quater D.Lgs. 74/2000: "1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. 2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro".

[14] Cass. pen. Sez. III, 15 aprile 2015, n. 15449.

[15] MARIA FRANCESCA ARTUSI, Il trust può prestarsi alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in: *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info [01.03.2017], 16 aprile 2015.

è superiore ad euro 200'000 – per le quali la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto non può trovar applicazione per superamento dei limiti edittali posti dall'art. 131-bis c.p.

V. Il concorso del professionista

Dopo aver inquadrato la nuova causa di non punibilità in una solida cornice, per certi versi didascalica, si ritiene opportuno scendere alla prassi ed analizzare un dubbio interpretativo che tanto ha fatto scrivere la dottrina: si tratta della possibile estensione della non punibilità per particolari tenuità del fatto al professionista che ha assistito il contribuente nella commissione del reato.

La norma che meglio sembra adattarsi a disciplinare il caso in esame sembra essere l'art. 119 c.p., il quale, benché intitolato "*valutazione delle circostanze di esclusione della pena*", viene normalmente interpretato in dottrina con riguardo al caso ad es. delle scriminanti o cause di giustificazione. Secondo tale norma, "*le circostanze soggettive le quali escludono la pena per taluno di coloro che sono concorsi nel reato hanno effetto soltanto riguardo alla persona a cui si riferiscono. Le circostanze oggettive che escludono la pena hanno effetto per tutti coloro che sono concorsi nel reato*".

Si tratta quindi di ricondurre la nuova causa di non punibilità nell'alveo delle cause soggettive o di quelle oggettive: alla luce della sua natura "mista" – che, come esposto al Titolo II di tale contributo, tiene conto contemporaneamente sia di un requisito oggettivo quale l'offesa di particolare tenuità, sia di un requisito soggettivo quale la non abitudine del comportamento – si potrebbe sostenere che la sua applicazione andrà valutata caso per caso[16]. Deve tuttavia rilevarsi che la dottrina non è unanime in tal senso: infatti, muovendo dalle stesse premesse, c'è chi esclude l'applicabilità della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto al professionista che, ad es., ha condotto il contribuente nella redazione della dichiarazione dei redditi[17].

VI. Entrata in vigore

Il D.Lgs. 28 del 16 marzo 2015, nell'introdurre la nuova causa di non punibilità, non prevede una disciplina transitoria. Pertanto, in ossequio al principio generale del cd. *favor rei* (art. 2 comma 4 c.p.) – per cui se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al *reo* (salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile) – deve ritenersi applicabile ai procedimenti in corso all'entrata in vigore della novella. In questa direzione, diverse sentenze di legittimità pronunciate nel corso del primo anno di applicazione della nuova norma[18]. Tra queste, le Sezioni Unite[19] hanno confermato l'applicabilità retroattiva della causa di non punibilità in forza del principio sopra menzionato, precisando che tale

istituto è esplicitamente definito come causa di non punibilità e costituisce figura di diritto penale sostanziale.

Quanto ai giudizi già pendenti in sede di legittimità alla data dell'entrata in vigore, la questione della sua applicabilità è rilevabile d'ufficio a norma dell'art. 609 comma 2 c.p.p.[20]: dovrà tuttavia preventivamente verificarsi la sussistenza delle condizioni di applicabilità del nuovo istituto, procedendo poi, in caso di valutazione positiva, all'annullamento della sentenza impugnata[21]. A tal proposito, è auspicabile la pronuncia di un nuovo arresto della Cassazione che faccia chiarezza una volta per tutte sulla necessità o meno di un rinvio al giudice del merito affinché valuti se dichiarare il fatto non punibile[22].

[16] IVO CARACCIOLI, Non punibilità per particolare tenuità del fatto: l'impatto sui reati tributari, in: *Il fisco*, 17, 2015, p. 1654.

[17] CARACCIOLI (nota 16), p. 1650.

[18] Cass. pen. Sez. III, 15 aprile 2015, n. 15449.

[19] Cass. pen. SS.UU., 6 aprile 2016, n. 13681.

[20] Cfr., tra le altre, Cass. pen. Sez. III, 29 ottobre 2015, n. 43599.

[21] Cass. pen. Sez. VI, 10 novembre 2015, n. 45073.

[22] La necessità dell'annullamento con rinvio viene ritenuta dalla già citata Cass. (nota 18), secondo cui "*nel caso in cui siano ritenuti sussistenti i requisiti richiesti dall'art 131-bis c.p. potrà essere pronunciata una sentenza di annullamento senza che sia necessario un rinvio al giudice di merito, ai sensi degli artt. 129 e 620 c.p.p.*".