

*Gli Ermellini sull'applicabilità della non punibilità alla luce dei parametri del dlgs sanzioni*

# Tenuità del fatto a maglie larghe

## Plurime fatture false: non esclusa la condotta occasionale

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

**T**enuità del fatto anche con più fatture false: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale n. 7027 del 20 febbraio scorso, che si è pronunciata sull'applicabilità dell'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p., anche sulla base dei nuovi parametri fissati dal recente decreto sanzioni. Dunque, la Suprema Corte ha osservato, da un lato, che l'art. 2 dlgs 74/2000 prevede un'unica incriminazione per il soggetto che ponga in essere una dichiarazione fraudolenta, sia che si avvalga di un solo documento, sia che utilizzi una pluralità di fatture o altri documenti; dall'altro lato, che per l'applicazione della suddetta causa di non punibilità il presupposto ostativo del comportamento abituale ricorre quando l'autore abbia commesso altri reati della stessa indole, oltre quello preso in esame. Pertanto, il fatto che nel caso di specie l'imputato si fosse avvalso di una pluralità di fatture false non precludeva l'occasionalità della condotta e il riconoscimento dell'invocata esclusione della punibilità per particolare tenuità.

**Il caso.** Nel caso in esame il titolare di uno studio legale era stato condannato in entrambi i gradi di giudizio per il reato di frode fiscale di cui all'art. 2 dlgs 74/2000, perché, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, riferite agli onorari riconosciuti, aveva indicato nella dichiarazione annuale relativa a dette imposte, per l'anno 2015, elementi passivi per un ammontare imponente complessivo di circa 44 mila euro, oltre Iva pari a poco meno di 10 mila euro. Avverso la sentenza, l'imputato aveva proposto, tramite il difensore, ricorso per cassazione, lamentando, per quanto ora interessa, il mancato riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p., per avere il giudice di secondo grado valutato la gravità dell'offesa sulla base della sola entità del danno, senza bilanciare l'ammontare dell'imposta evasa con gli altri indici stabiliti dalla norma, quali: a) l'importo modesto della contestata imposta evasa, b) la circostanza che la condotta in contestazione si collocasse ampiamente al di sotto della

| Frode fiscale e particolare tenuità del fatto |   |
|---|---|
| <b>La norma</b>                               | Ai sensi dell'art. 131-bis c.p. "Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, anche in considerazione della condotta susseguente al reato, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale"  |
| <b>Il chiarimento della Suprema Corte</b>     | Come confermato da Cass. pen. n. 7027/2025: <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'art. 2 dlgs 74/2000 prevede un'unica incriminazione per il soggetto che ponga in essere una dichiarazione fraudolenta, sia che si avvalga di un solo documento, sia che utilizzi una pluralità di fatture o altri documenti</li> <li>• per l'applicazione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto il presupposto ostativo del comportamento abituale ricorre quando l'autore abbia commesso altri reati della stessa indole oltre quello preso in esame</li> <li>• il fatto che nell'ambito di un'unica dichiarazione ci si sia avvalsi di una pluralità di fatture false non preclude di per sé l'occasionalità della condotta e l'esclusione della punibilità per particolare tenuità</li> </ul> |

soglia di euro 100 mila, prevista comma 2-bis del suddetto dlgs 74/2000 per l'integrazione dell'ipotesi attenuata di frode fiscale, c) la condotta susseguente al reato posta in essere dall'imputato con l'adesione alla procedura di definizione della lite pendente in sede tributaria, ai sensi della legge 197/2022. Inoltre, si eccitava che, nonostante il carattere sostanzialmente ed economicamente unitario della condotta contestata all'imputato, ricollegata al rapporto professionale intercorso con un unico soggetto, in ragione della pluralità delle fatture i giudici avessero valorizzato la non occasionalità della condotta e ritenuto integrato il requisito della "non abitualità" del comportamento, contemplato dall'art. 131-bis c.p. quale ostativo al riconoscimento della causa di non punibilità.

**Le novità normative.** Dunque, nel pronunciarsi sulla questione, la Corte ha ricordato che, secondo il testo dell'art. 13, comma 3-ter, dlgs 74/2000, recentemente introdotto dal dlgs 87/2024 di revisione del sistema sanzionatorio tributario (noto come decreto sanzioni), ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p. il giudice deve valutare, in modo prevalente, uno o più dei seguenti indici: a) l'entità dello scostamento dell'imposta evasa rispetto al valore soglia stabilito ai fini della punibilità; b)

salvo quanto previsto dal comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria; c) l'entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione; d) la situazione di crisi ai sensi dell'art. 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, di cui al d.lgs. 14/2019. Peraltro, in tema di reati tributari, tra le condotte susseguenti al reato suscettibili di valutazione ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità per la particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-bis c.p., come novellato dal dlgs 150/2022, rientra l'integrale o parziale adempimento del debito tributario, anche attraverso un piano rateale concordato con il fisco o l'adesione a provvedimenti relativi alla rottamazione delle cartelle esattoriali (Cass. pen., Sez. IV, n. 14073/2024).

**L'applicazione retroattiva degli indici introdotti dal decreto sanzioni.** Ebbene, ad avviso della Suprema Corte, i giudici dell'appello, rigettando la richiesta di applicazione dell'art. 131-bis c.p., avevano omissis l'analisi della sussistenza dei presupposti previsti dal suddetto art. 13, comma 3-ter, dlgs 74/2000, il quale, costituendo norma sostanziale più favorevole, avrebbe trovato applicazione retroattivamente an-

che nel caso in esame, benché il fatto fosse stato commesso in epoca antecedente. La sentenza impugnata, nello specifico, aveva mancato di confrontarsi con le censure avanzate dalla difesa, sul rilievo della avvenuta adesione dell'imputato alla procedura di definizione della lite pendente in sede tributaria, inentrate all'entità del debito tributario residuo per l'intervenuto pagamento delle prime dodici rate previste.

**Plurime fatture e unico reato di frode fiscale.** Quanto, invece, alla ritenuta non occasionalità della condotta, il Collegio ha evidenziato che, trattandosi di reato unitario, ancorché manifestatosi nell'avvalimento di una serie molteplice di fatture inesistenti, la condotta dell'imputato non poteva certamente ritenersi abituale. L'eventuale pluralità dei reati non dipende dalla pluralità dei documenti utilizzati, ma dalla pluralità delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta diversi ovvero a tributi differenti (Cass. pen., Sez. III, n. 28437/2021): ciò che, in altri termini, equivale a dire che, se la dichiarazione, come nel caso di specie, è unica, unico è il reato commesso con quella stessa dichiarazione, anche se i documenti utilizzati sono diversi. Come precisato dagli Ermellini, l'art. 2 dlgs 74/2000, infatti, prevede un'unica incriminazione per il soggetto che ponga in esse-

lenta, sia che si avvalga di un solo documento, sia che utilizzi una pluralità di fatture o altri documenti, a nulla rilevando che le fatture o gli altri documenti siano diversi; e ciò perché il reato non si perfeziona con la semplice registrazione del documento che sarà poi utilizzato, ma con la dichiarazione, riferita a quella specifica intera annualità, e con l'indicazione, nell'ambito della suddetta dichiarazione, di elementi passivi fittizi inseriti nella contabilità. Rappresentando, dunque, la registrazione di tali documenti, un'attività meramente prodromica alla realizzazione del reato (che si consuma nel momento in cui si presenta una dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o nel momento in cui si registra in contabilità il singolo documento, che sarà poi utilizzato per abbattere i costi), sarà pertanto irrilevante il numero delle fatture o degli altri documenti utilizzati per abbattere i costi (Cass. pen., Sez. III, n. 626/2009). La stessa Relazione governativa al dlgs 74/2000, del resto, è chiara in tal senso, laddove afferma, sia pure con riferimento al reato di cui all'art. 8 del predetto decreto, che "poiché dal versante dell'utilizzatore, l'impiego di più fatture o documenti falsi a supporto di una medesima dichiarazione mendace dà comunque luogo ad un unico reato, si è previsto, al comma 2 dell'art. 8 che, anche nei confronti dell'emittente, la formazione di una pluralità di fatture o documenti falsi nel medesimo periodo di imposta integri un solo episodio criminoso, anziché tanti reati quanti sono i documenti emessi".

**La decisione della Suprema Corte.** Tutto ciò chiarito, tenuto conto che, in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto, il presupposto ostativo del comportamento abituale, previsto dall'art. 131-bis c.p., ricorre quando l'autore abbia commesso altri reati della stessa indole oltre a quello preso in esame (Cfr. Cass. pen., Sez. U., n. 13681/2016, e Sez. I, n. 9858/2024), la condotta dell'imputato non poteva ritenersi non occasionale e, dunque, ostativa al riconoscimento dell'invocata causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto. Alla luce di tali considerazioni, la Suprema Corte ha disposto l'annullamento della sentenza sul punto, con rinvio alla Corte di appello di Perugia per nuovo giudizio.