

La Cassazione: la condanna resta se il credito non spettante emerge dalle dichiarazioni

# Fatture false, il fatto tenue salva Benefici retroattivi per chi ha pagato a rate debiti col fisco

**La riforma non salva il contribuente dalla condanna penale quando il credito non spettante emerge dalle dichiarazioni: la non punibilità si configura solo quando c'è obiettiva incertezza sulle valutazioni tecniche e non di fronte all'evidenza dei documenti**

Pagina a cura

DI DARIO FERRARA

**F**atture false non punibili grazie alla riforma fiscale e alla legge Cartabia. È retroattiva, infatti, la particolare tenuità del fatto che consente a chi ha pagato a rate il debito con l'erario di evitare la condanna per l'utilizzo dei documenti per operazioni inesistenti, punito nel minimo sotto la soglia introdotta dal decreto legislativo 10/10/2022, n. 150. E opera per il passato, sempre perché più favorevole al reo, anche l'attenuante speciale introdotta che consente di saldare il debito con l'erario prima che finisca il dibattimento di primo grado invece che all'apertura: il tutto con la pena ridotta fino a metà e niente interdittive per l'imputato imprenditore. Attenzione, però: la riforma non evita la sanzione penale quando il credito tributario non spettante emerge dalla dichiarazione fiscale. È quanto emerge, rispettivamente, dalle sentenze n. 19675, 20068 e 19868, pubblicate il 27/5/2025, il 29/5/2025 e 28/5/2025 dalla terza sezione penale della Cassazione, tutte sugli effetti del decreto legislativo 84/2024 decreto legislativo 14/6/2024, n. 87.

**La natura della particolare tenuità.** Anzitutto la sentenza 19675/25 sulla dichiarazione fraudolenta con l'uso di fatture per operazioni inesistenti. Da una parte, dopo il decreto legislativo 87/2024, ai fini della non punibilità per particolare tenuità pesa la circostanza che l'imputato abbia saldato tutto il debito col fisco

grazie alle rate accordate dall'amministrazione finanziaria: la norma più favorevole al reo si applica ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore, avvenuta il 29 giugno 2024; dall'altra, la riforma Cartabia ha reso più facile accedere alla causa di non punibilità di cui all'articolo 131-bis Cp: il reato di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 10/3/2000, n. 74 rientra in pieno nei nuovi parametri.

È dunque accolto il ricorso proposto dall'imputato, che in appello era stato invece condannato a un anno di reclusione. La censura sulla mancata applicazione della particolare tenuità coglie nel segno perché anche la sentenza di secondo grado riconosce che il debito tributario è stato estinto integralmente. Con le modifiche introdotte dal dlgs 87/2024, ai fini della non punibilità il giudice deve valutare "l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria": il debito verso l'erario, nel caso specifico, risulta estinto prima della decisione d'appello. E la riforma si applica retroattivamente perché l'istituto della particolare tenuità ha natura sostanziale: è stato già applicato, ad esempio, nei procedimenti pendenti in Cassazione ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo 16/3/2015, n. 28.

La riforma Cartabia, poi, rileva perché ha modificato i requisiti per la non punibilità introducendo il limite della pena non superiore nel minimo a due anni al posto del massimo edittale di cinque. E stabilendo che il giudice deve considerare la condotta susseguente al reato: risulta dunque compreso l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, che è punito nel minimo con un anno e sei mesi di carcere, mentre il pagamento integrale del debito col fisco

costituisce una condotta successiva al reato di "particolare positiva rilevanza". La parola, insomma, passa al giudice del rinvio.

**La rilevanza della produzione degli F24.** Quando la non punibilità è invece esclusa, l'imputato che risponde dell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti può comunque ottenere la riduzione della pena fino a metà e l'esclusione delle sanzioni accessorie, ad esempio l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese. E ciò benché, spiega la sentenza 20068/25, il saldo integrale del debito col fisco sia avvenuto molto prima che la riforma tributaria, che ha introdotto l'attenuante speciale ad hoc, estendesse la facoltà di adempiere entro la chiusura del dibattimento di primo grado invece che alla dichiarazione di apertura, com'era prima: è retroattiva anche la norma inserita all'articolo 13-bis del decreto legislativo 74/2000 dall'articolo 1, comma primo, lettera g) numero 1, del decreto legislativo 87/2024. È accolto soltanto uno dei motivi di ricorso proposto dal legale rappresentante della srl, tratto a giudizio per la dichiarazione fraudolenta di cui all'articolo 2 del dlgs 74/2000, finalizzata a evadere le imposte dirette e l'Iva: la responsabilità penale diventa definitiva, ma il reato relativo a un'annualità risulta prescritto, mentre su altre due annualità il contribuente può ottenere i benefici introdotti dalla riforma. Ora l'imputato che beneficia dell'attenuante speciale del dlgs 87/2024 può ottenere lo sconto di pena e evitare le sanzioni accessorie come l'interdittiva se prima della fine del dibattimento di primo grado ha estinto tutto il debito tributario, comprese le sanzioni amministrative e gli inte-



ressi; il che, nel caso specifico, è avvenuto, ma molto prima del 29 giugno 2024, quando è entrato in vigore il dlgs 87/2024. La difesa allega al ricorso per cassazione i modelli F24, dimostrando che l'ultima rata del piano concordato previsto dal fisco, dopo l'atto di adesione del contribuente, è stata saldata il 31 maggio 2022, mentre il dibattimento risulta chiuso all'udienza tenuta il 18 luglio. In realtà nel giudizio di legittimità non si possono di regola acquisire documenti che riguardano il merito perché la Cassazione non deve mai procedere all'esame degli atti, ma soltanto valutare la motivazione e la relativa tenuta logica: nel nostro caso, tuttavia, la produzione degli F24 risulta ammissibile perché il giudizio d'appello si è chiuso il 2 maggio 2024, poco prima che entrasse in vigore la riforma. E quindi non poteva essere valutata la questione dell'attenuante speciale, che invece va considerata anche se il fatto è stato commesso in epoca precedente: pesa anche qui il principio di cui all'articolo 2, comma quarto Cp secondo cui scatta l'applicazione retroattiva della norma sostanziale più favorevole. Parola al giudice del rinvio.

**La necessità dell'obiettiva incertezza.** La riforma tributaria, invece, non salva il contribuente dalla condanna penale quando il credito che non è spettante,

perché portato in compensazione in eccedenza, emerge dalle stesse dichiarazioni fiscali: la non punibilità, spiega infatti la sentenza 19868/25, si configura soltanto quando c'è un'obiettiva incertezza sulle valutazioni tecniche e non di fronte all'evidenza dei documenti. Il decreto legislativo 87/2024, tra l'altro, ha recepito la giurisprudenza di legittimità sulla differenza tra credito non spettante e credito inesistente: il secondo, punito in modo più severo, è unicamente quello per cui mancano in tutto o in parte i presupposti; mentre il primo, pur esistente, risulta invece portato in compensazione in misura maggiore del dovuto o in violazione delle relative modalità di utilizzo.

Diventano insomma definitive la condanna dell'imputato a sei mesi di reclusione e la confisca di quasi 300 mila euro. Fa bene la Corte d'appello a riqualificare il fatto, escludendo l'inesistenza del credito e stabilendo invece la non spettanza: decisiva la testimonianza escussa perché chiarisce che si tratta di utilizzo in compensazione di un'eccedenza d'imposta superiore al credito spettante, laddove una parte del bonus è recuperato mediante comunicazioni d'irregolarità; non si può quindi parlare di credito inesistente come inizialmente è stato segnalato dall'Agenzia delle entrate, ciò che riduce la sanzione

tributaria dal 100-200 per cento al 30 per cento. Non giova tuttavia alla difesa invocare la riforma: la non punibilità può scattare soltanto per l'incertezza su particolari qualità che fondano la spettanza del credito, mentre nel caso specifico l'imputato porta in compensazione un credito Irpef superiore a quanto emerge dello stesso modello Unico presentato. Né serve all'imputato porre una questione di irretroattività del dlgs 87/2024, che ha sposato la definizione elaborata dalla giurisprudenza di legittimità: "non spettanti" sono oggi definiti dalla legge i crediti fruiti violando le modalità di utilizzo, goduti in misura superiore a quanto stabilito dalle norme, mancanti di particolari qualità o ulteriori elementi richiesti oppure utilizzati senza gli adempimenti espressamente prescritti a pena di decadenza; "inesistenti", invece, risultano i crediti per i quali mancano in tutto o in parte i presupposti costitutivi e giustificativi. Il primo reato è punito la reclusione da sei mesi a due anni, il secondo con il carcere da un anno e sei mesi a sei anni: per entrambi la soglia minima è l'importo annuo di 50 mila euro. Insomma: il credito contestato all'imputato rientra anche attualmente nella nozione di non spettanza.

— © Riproduzione riservata —

## Il principio

Cassazione, sezione III penale, sentenza 19675/2025

La sentenza d'appello che ha condannato l'imputato per dichiarazione fraudolenta con l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti deve essere annullata con rinvio al giudice di merito per la valutazione in ordine alla applicabilità della nuova disciplina di favore in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto, essendo necessario che il giudice di rinvio riformuli la valutazione sul punto alla luce della nuova disciplina di cui all'articolo 13, comma 3-ter, decreto legislativo 74/2000, vista l'integrale estinzione del debito verso l'erario, essendo la non punibilità per particolare del fatto un istituto di natura sostanziale e dunque in quanto disciplina più favorevole al reo applicabile ai fatti commessi in epoca anteriore all'entrata in vigore del decreto legislativo 87/2024, avvenuta il 29 giugno 2024