

# Le fatture false di importo basso rientrano nella tenuità del fatto

## Reati tributari

La riforma Cartabia amplia l'applicabilità superando la giurisprudenza restrittiva

Per i crediti d'imposta inesistenti la soglia è a quota 50mila euro

**Laura Ambrosi**  
**Antonio Iorio**

Con la riforma Cartabia, l'emissione o la dichiarazione per importi bassi di false fatture e la fruizione di crediti di imposta inesistenti di poco oltre i 50mila euro potrebbero beneficiare della causa di non punibilità per tenuità del fatto. Ma resta il problema di individuare in concreto la "tenuità" negli illeciti penali tributari.

L'istituto consente l'esclusione della punibilità quando, per le modalità della condotta e l'esiguità del danno o del pericolo, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale. Spetta poi al giudice valutare caso per caso, secondo i criteri individuati dall'articolo 133 del Codice penale (intensità del dolo e grado della colpa, gravità del danno eccetera) l'esclusione della punibilità.

L'applicazione dell'istituto non è un verdetto di assoluzione. Al contrario, accerta, in maniera definitiva, che il reato è stato commesso dalla persona dichiarata non punibile. Fi-

no al 30 dicembre 2022 vi rientravano i reati con pena detentiva fino a cinque anni o sanzionati con pena pecuniaria, sola o congiunta.

Con l'intento di una significativa deflazione processuale, il Dlgs 150/2022 ha implementato questa causa di non punibilità prevedendo:

❶ l'estensione dell'istituto ai reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni di reclusione indipendentemente dal massimo edittale e fatta eccezione per determinate fattispecie specificamente individuate dalla norma. In passato il limite era invece individuato dalla pena detentiva massima non superiore ai cinque anni;

❷ la rilevanza della condotta susseguente al reato per la valutazione del carattere di particolare tenuità dell'offesa, in passato non prevista.

In virtù del nuovo limite sono potenzialmente interessati all'istituto tutti i reati tributari con la sola eccezione della dichiarazione fraudolenta con utilizzazione di false fatture superiori a 100mila euro annui ed emissione di false fatture di pari importo; dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, occultamento o distruzione di scritture contabili.

L'altra rilevante novità per i reati tributari concerne gli indicatori oggettivi (e soggettivi) cui deve ancorarsi l'apprezzamento del giudice per individuare fatti ritenuti in concreto immeritevoli di pena, perché connotati da un tasso di minima offensività.

Viene ora attribuito rilievo anche alla condotta susseguente al reato per valutare il carattere di particolare tenuità dell'offesa. Così si supera defi-

nitivamente l'orientamento giurisprudenziale che finora aveva sostenuto irrilevanza della condotta *post delictum* (per tutte, Cassazione 39835/2022, su un caso di omessa dichiarazione in seguito presentata).

Trattandosi di causa di non punibilità, si applica il favor rei (articolo 2, comma 4, Codice penale), quindi con estensione retroattiva alle nuove figure delittuose anche ai procedimenti e processi pendenti per reati commessi prima dell'entrata in vigore della norma e quindi fino al 29 dicembre 2022 anche in caso di giudizio di legittimità pendente.

L'applicazione della particolare tenuità del fatto sinora non è stata frequente nei reati tributari, per almeno due ordini di motivi:

❶ nei casi di omesso versamento e di indebita compensazione di crediti non spettanti il pagamento di quanto dovuto prima dell'apertura del dibattimento comporta la non punibilità in base all'articolo 13 del Dlgs 74/2000. Per beneficiare della particolare tenuità del fatto era comunque favorevolmente valutata la condotta riparatoria e quindi il pagamento di quanto dovuto. Così, nel dubbio di essere escluso dalla particolare tenuità, l'interessato preferiva pagare prima dell'apertura del dibattimento e beneficiare con certezza della non punibilità (articolo 13, Dlgs 74/2000);

❷ i reati che vi rientravano (sia omessi versamenti sia infedele e omessa dichiarazione) erano tutti collegati al superamento di una soglia di imposta evasa, così l'applicazione dell'istituto comportava un innalzamento di fatto della soglia penale prevista per legge (il margine di "tolleranza" ritenuto di particolare tenuità). Di qui le iniziali incertezze della Suprema corte, poi per la verità superate, e soprattutto l'applicazione in concreto a fattispecie veramente minime caratterizzate dal superamento della soglia per bassissimi importi.

L'istituto è ora potenzialmente applicabile anche ai reati di falsa fatturazione (emissione e dichiarazione fraudolenta) commessi fino al 25 dicembre 2019 e più in generale anche successivamente in ipotesi di imponibili falsi non superiori a 100mila euro, oltre che alla indebita compensazione di crediti inesistenti. Per i primi due delitti la condotta illecita non è subordinata al superamento di una soglia di punibilità e scatta a prescindere dall'importo falsamente fatturato.

Sotto questo profilo quindi, rispetto al passato, in presenza di false fatture per importi esigui si potrebbe assistere a una applicazione della causa di non punibilità soprattutto laddove, in ottemperanza alle nuove regole si consideri anche la condotta successiva del reo e quindi il pagamento del debito tributario.

Ma sono escluse le ipotesi in cui il contribuente, come non di rado accade, ha commesso la medesima violazione per più periodi di imposta.

**Non si ha diritto al beneficio quando la stessa violazione viene commessa in più periodi d'imposta**