

La non punibilità per particolare tenuità della dichiarazione fraudolenta: i riflessi operativi derivanti dall'estinzione del debito tributario.

di **Ugo Dinacci**

CASS. PEN., SEZ. III, 27 MAGGIO 2025 (UD. 19 DICEMBRE 2024), N. 19675

«La lettura combinata delle due disposizioni (art. 131-bis c.p. e art. 13, co. 3-ter, D. Lgs. 74/2000) comporta che per il delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, punito con pena edittale commisurata, nel minimo, in anni uno e mesi sei di reclusione, è astrattamente applicabile l'ipotesi di particolare tenuità del fatto, ove risulti una condotta, successiva a quella di reato, positivamente rilevante, quale risulta essere l'integrale adempimento dell'obbligazione tributaria».

Sommario. **1.** Una dichiarazione fraudolenta particolarmente tenue – **2.** L'estinzione del debito tributario tra causa di non punibilità e circostanza attenuante – **3.** La prevalenza degli speciali parametri di cui all'art. 13, co. 3-ter, D. Lgs. n. 74/2000 nell'esercizio del potere discrezionale del giudice – **4.** Quali margini per una non punibilità *ex officio* in sede di legittimità – **5.** Potenziali contrazioni operative con riferimento alla dichiarazione fraudolenta: i limiti edittali previsti dall'art. 131-bis c.p. – **5.1.** *Segue.* L'elemento ostativo della condotta abituale – **6.** L'irragionevole esclusione dell'ente – **7.** Conclusioni.

1. Una dichiarazione fraudolenta particolarmente tenue.

Le novelle legislative di cui alla L. 150/2022 (c.d. Riforma Cartabia) e al D. Lgs. 87/2024 ("Revisione del sistema sanzionatorio tributario") hanno esteso – in chiave garantista – gli effetti giuridico-penali derivanti dall'estinzione del debito tributario, ampliando in maniera progressiva la sfera di operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p. nel contesto delle fattispecie incriminatrici previste e punite dal D. Lgs. 74/2000 ⁽¹⁾.

¹ Le disposizioni di cui al D. Lgs. n. 74 del 2000 sono state recentemente confluite negli artt. 73 ss. del D. Lgs. 173/2024 ("Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali"). Ai sensi dell'art. 102 del menzionato Testo unico, quest'ultimo si applicherà «a decorrere dal 1° gennaio 2026», data in cui verrà infatti abrogato il D. Lgs. 74/2000, ad eccezione degli articoli 21-bis e 21-ter (art. 101 D. Lgs. 173/2024).

Con la sentenza in commento, la Corte di Cassazione prende atto del mutato quadro normativo, annullando una decisione di condanna per il delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D. Lgs. 74/2000 proprio in ragione dell'omessa valutazione in ordine all'applicabilità della nuova disciplina di favore in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto ⁽²⁾.

Nel dettaglio, i giudici di legittimità, da un lato, pervengono ad un annullamento con rinvio in relazione all'anno di imposta 2012, ritenendo necessario che il giudice di merito riformuli il giudizio sull'applicabilità della causa di non punibilità ex art. 131-*bis* c.p. alla luce della nuova disciplina di cui all'art. 13, co. 3-*ter*, D. Lgs. 74/2000 e, dall'altro lato, annullano senza rinvio la sentenza impugnata con riferimento all'annualità 2011, essendo il reato estinto per prescrizione ⁽³⁾.

Il percorso argomentativo della decisione in esame trae origine dall'analisi del nuovo art. 13, co. 3-*ter*, D. Lgs. 74/2000, nella parte in cui stabilisce che «ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all'articolo 131-*bis* del codice penale, il giudice valuta, in modo prevalente, uno dei seguenti indici: [...] b) salvo quanto previsto al comma 1, l'avvenuto adempimento integrale dell'obbligo di pagamento secondo il piano di rateizzazione concordato con l'amministrazione finanziaria [...]».

Di qui, dopo aver constatato che, nel caso di specie, l'integrale pagamento del debito tributario è avvenuto prima della sentenza di secondo grado, si chiarisce come la norma appena richiamata debba essere letta in relazione all'art. 131-*bis* c.p., così come modificato dalla L. 150/2022, «con cui il perimetro dei reati interessati dalla causa di non punibilità è stato ridisegnato, essendo stato sostituito il limite massimo edittale di cinque anni, con il limite minimo edittale della pena non superiore nel minimo a due anni. La medesima legge ha poi introdotto un nuovo parametro che il giudice deve prendere in considerazione ai fini della valutazione in merito all'applicabilità (o meno) dell'art. 131-*bis* cod. pen., vale a dire la condotta susseguente al

² Omessa valutazione dovuta al fatto che la disciplina in parola è entrata in vigore nel giugno 2024, e cioè successivamente alla pronuncia di secondo grado. Motivo per cui la Corte, nonostante il ricorso proposto avesse ad oggetto uno scrutinio in fatto, ne ha dichiarato – ancor prima che la fondatezza – l'ammissibilità. In tale prospettiva, si precisa infatti che tale valutazione fattuale è «veicolata e resa necessaria dalla affermazione di un principio di diritto» derivante dai citati interventi normativi. Ciò, anche se non espressamente affermato, in applicazione dell'art. 609, co. 2, c.p.p.

³ Sul punto, il medesimo *decisum*, richiamando precedenti giurisprudenziali, chiarisce che: «la declaratoria di estinzione del reato per prescrizione prevale sulla esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-*bis* cod. pen., in quanto essa, estinguendo il reato, rappresenta un esito più favorevole per l'imputato, mentre la seconda lascia inalterato l'illecito penale nella sua materialità storica e giuridica».

reato, che nel caso di specie appare di particolare rilevanza (ci si riferisce all'attestato integrale pagamento del debito)».

Per tali ragioni, la sentenza della Corte di Cassazione, confermando peraltro l'efficacia retroattiva degli illustrati interventi normativi, giunge ad affermare il seguente principio di diritto: «la lettura combinata delle due disposizioni comporta che per il delitto di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, punito con pena edittale commisurata, nel minimo, in anni uno e mesi sei di reclusione, è astrattamente applicabile l'ipotesi di particolare tenuità del fatto, ove risulti una condotta, successiva a quella di reato, positivamente rilevante, quale risulta essere l'integrale adempimento dell'obbligazione tributaria».

Le indicate argomentazioni giuridiche offrono dunque lo spunto per una riflessione sugli effetti processuali derivanti dall'integrale pagamento del debito tributario in relazione al reato di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D. Lgs. 74/2000, con particolare riferimento alla non punibilità per particolare tenuità del fatto "tributario".

2. L'estinzione del debito tributario tra causa di non punibilità e circostanza attenuante.

Come rilevato dalla sentenza in commento, l'integrale pagamento del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, ha assunto un'ulteriore connotazione di favore nei confronti dell'indagato e/o dell'imputato grazie all'introduzione, per mano del D. Lgs. 87/2024 ⁽⁴⁾, dell'art. 13, co. 3-ter, D. Lgs. 74/2000 ⁽⁵⁾.

⁴ Il D. Lgs. 87/2024 è stato emanato in attuazione della delega fiscale del 2023 (L. 111/2023 "Delega al Governo per la riforma fiscale"), la quale, all'art. 20, definisce i «principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale». Per una panoramica in ordine alle novità introdotte dalla riforma cfr. G. FLORA, *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2023, p. 1413 ss.; P. VENEZIANI, *Reati tributari e ipotesi di riparazione, ravvedimento, pagamento del debito*, in *Cass. pen.*, 2025, 5, p. 1058 ss.; T. SABBATINI, *La riforma dei reati tributari: appunti sul D.lgs. 87/2024*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2024, 9, p. 1 ss.; A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Ed. IV, Milano, 2025, p. 83 ss.; F. DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in www.sistemapenale.it, 19 aprile 2024, p. 1 ss.

⁵ Sul punto, è opportuno osservare come l'introduzione di questa speciale ipotesi di non punibilità per particolare tenuità del fatto non trovi espresso riscontro nella Legge delega, potendosi al limite ricondurre a quell'esigenza di «razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale» di cui all'art. 20, co. 1, lett. a) n. 1. Tale interpretazione appare plausibile laddove si ponga mente al fatto che nella prassi giurisprudenziale già si era manifestata la tendenza a riconoscere spazi operativi all'art. 131-bis c.p. nel contesto dei reati tributari, sia pure in casi assai

La norma prevede infatti una serie di “speciali” indici di valutazione ai fini dell’applicabilità o meno dell’art. 131-*bis* c.p. nel sistema penal-tributario. Parametri valutativi, tra cui proprio l’integrale estinzione del debito erariale, che per espressa previsione legislativa devono essere considerati dal giudice, nell’ambito del suo potere discrezionale, in maniera “prevalente” rispetto a quelli “generalisti” contemplati dalla disposizione di cui all’art. 131-*bis* c.p.

In particolare, l’art. 13, co. 3-*ter*, D. Lgs. 74/2000 sancisce che:

«Ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto, di cui all’art. 131-*bis* del codice penale, il giudice valuta, 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 al 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’articolo 2, comma 1, lettera a), del codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14».

Si è al cospetto di uno strumento normativo dall’indubbia “vocazione riscossiva” ⁽⁶⁾, che, se da un lato sembra porsi in contrasto con la natura sempre più pervasiva – anche in ottica patrimoniale – della legislazione penale tributaria, dall’altro lato si pone in linea con la *voluntas* del legislatore delegante di rafforzare l’esigenza statale di “fare cassa”, incrementando i possibili esiti deflattivi derivanti, per quel che qui maggiormente interessa, dal pagamento dell’imposta dovuta ⁽⁷⁾. Una simile funzionalizzazione agli obiettivi riscossivi non rappresenta di certo un *novum* all’interno del D. Lgs. 74/2000, assurdo invero a linea direttrice di tale *corpus* normativo. Ed infatti, anche avuto specifico riguardo al delitto di cui all’art. 2 D. Lgs. 74/2000,

limitati e quasi sempre relativi alle fattispecie criminose che prevedono una soglia di punibilità. V., *infra*, Par. 4.

⁶ L’espressione è di P. VENEZIANI, *Reati tributari e ipotesi di riparazione, ravvedimento, pagamento del debito*, cit., p. 2. Cfr. anche A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 84; F. CONSULICH, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, p. 1535 ss.

⁷ Sul tema, cfr. le considerazioni di S. CAVALLINI, *La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. Trim.*, 2020, 3, p. 271, dove si sottolinea il rischio di una tipizzazione eccessivamente disinvolta della non punibilità sopravvenuta da cui derivi un uso distorto della leva premiale, veicolando così messaggi addirittura criminogeni. V. anche A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020, 3, p. 307 ss.

già prima della riforma del 2024 l'integrale pagamento del debito tributario conduceva ad effetti premiali in termini di non punibilità, laddove eseguito prima che «l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali» (art. 13, co. 2, D. Lgs. 74/2000), o di mitigazione della pena fino alla metà, se effettuato prima della chiusura del dibattimento (art. 13-bis, co. 1, D. Lgs. 74/2000) ⁽⁸⁾, oltre a costituire condizione necessaria per accedere al patteggiamento (art. 13-bis, co. 2, D. Lgs. 74/2000) ⁽⁹⁾.

A fronte di ciò, la speciale declinazione tributaria della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto inserita all'art. 13, co. 3-ter, D. Lgs. 74/2000, affiancandosi agli altri strumenti *pro reo* appena illustrati, assume specifico valore soprattutto in considerazione dell'assenza di un predeterminato termine entro il quale provvedere al pagamento del debito per poterne beneficiare, purché tale pagamento avvenga prima del passaggio in giudicato della sentenza di condanna, che, si badi, può verificarsi anche limitatamente allo specifico punto relativo alla causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis c.p., in applicazione del principio della formazione progressiva del giudicato ricavabile dall'art. 624 c.p.p. ⁽¹⁰⁾.

3. La prevalenza degli speciali parametri di cui all'art. 13, co. 3-ter, D. Lgs. n. 74/2000 nell'esercizio del potere discrezionale del giudice.

Venendo ora ad analizzare nel dettaglio la previsione di cui all'art. 13, co. 3-ter, D. Lgs. n. 74/2000, il dato normativo più interessante – ed allo stesso

⁸ Prima delle modifiche introdotte dal D. Lgs. 87/2024 il termine ultimo previsto per estinguere il debito tributario e quindi beneficiare della circostanza attenuante ad effetto speciale contemplata dall'art. 13-bis D. Lgs. 74/2000 era quello dell'apertura del dibattimento. In ogni caso, i termini menzionati sono da considerarsi al netto delle particolari proroghe previste per ipotesi di estinzione mediante rateizzazione.

⁹ Per una sintesi in ordine agli effetti derivanti dall'integrale pagamento del debito tributario prima dell'entrata in vigore della riforma del 2024 cfr. Cass. pen., Sez. III, 12.1.2023, n. 8174, in *Dir. & Giust.* 2023, dove si afferma che: «con riferimento ai reati tributari dichiarativi richiamati dall'art. 13, comma 2, d.lg. n. 74/2000 (ossia quelli contemplati dagli artt. 2, 3, 4 e 5) l'integrale pagamento del debito (comprensivo di sanzioni amministrative e interessi) assume una duplice connotazione; se infatti esso si verifica prima della formale conoscenza dell'avvio di ispezioni e verifiche o di attività di accertamento penale, integra causa di non punibilità. Se invece il pagamento avviene successivamente ma prima dell'apertura del dibattimento, consente all'imputato di accedere al patteggiamento e ai correlativi benefici premiali, integrando al contempo la circostanza attenuante ex art. 13-bis, comma 1, d.lg. n. 74/2000».

¹⁰ In tal senso, cfr., per tutte, Cass. pen., Sez. fer., 25.8.2020, n. 32175, in *CED Cass. pen.* 2020.

tempo dai contorni più indeterminati – è rappresentato dalla modalità con cui il giudice è chiamato a valutare gli indici enunciati dalla norma in questione, e cioè “in modo prevalente” rispetto ai parametri generali di cui all’art. 131-*bis* c.p., i quali dunque dovrebbero, quantomeno se presi singolarmente, ritenersi soccombenti ⁽¹¹⁾.

La tematica investe l’esercizio del potere discrezionale del giudice ⁽¹²⁾, in una dimensione giuridica in cui il diritto vivente assume necessariamente un ruolo centrale nel tentativo di ricondurre gli elastici criteri valutativi previsti dall’istituto in esame ad una maggiore determinatezza contenutistica ⁽¹³⁾, con l’obiettivo di garantire al cittadino quella calcolabilità delle conseguenze giuridico-penali della propria condotta che si pone quale condizione necessaria per la libera autodeterminazione individuale e, di conseguenza, quale principio fondamentale di un sistema improntato alla legalità-prevedibilità ⁽¹⁴⁾, anche se sempre più affidata al formante giurisprudenziale ⁽¹⁵⁾.

¹¹ La tecnica legislativa ricalca quella utilizzata nell’art. 2621-*ter* c.c. in relazione ai rapporti tra art. 131-*bis* c.p. e il delitto di false comunicazioni sociali. Evidenzia il pericolo che l’espressione “in modo prevalente” presti il fianco a frizioni con il principio di determinatezza e di uguaglianza A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 140.

¹² In argomento, cfr. le chiare riflessioni di D. BRUNELLI, *Le modifiche alla tenuità per tenuità del fatto*, in *Dir. pen. proc.*, 2023, 1, p. 59, il quale sostiene che, in via generale, per l’applicazione della causa di non punibilità ex art. 131-*bis* c.p. può essere solo il fatto concreto a suggerire l’inopportunità della pena, «e la mancata produzione dell’effetto principale del reato dipende solo da un atto di “clemenza” del giudice, deputato a valutare se ne ricorrono i presupposti su un canovaccio sostanzialmente privo di contenuti da riscontrare». Sul concetto di discrezionalità penale quale “illimitata libertà di decisione” ossia come “arbitrio” del giudice, si rimanda ai sempre attuali insegnamenti di F. BRICOLA, *La discrezionalità nel diritto penale. Nozioni ed aspetti costituzionali*, Milano, 1965, p. 3 ss. e in particolare p. 8, dove si osserva come in molte sentenze «non si trovi altro limite al potere discrezionale al di fuori della “coscienza” del giudice».

¹³ Ciò, nella consapevolezza di non poter rinunciare ad una certa elasticità normativa e quindi operativa, affinché la causa di non punibilità in parola possa astrattamente essere applicata ai casi concreti più variegati. In questi termini, A. GULLO, *La particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.: una figura sotto assedio*, in *Arch. pen. web*, 2021, 1, p. 10 e 18.

¹⁴ Corte cost., Sent. n. 394 del 2006; conf., *ex plurimis*, Corte Cost., Sent. n. 230 del 2011. V. anche Cass. pen., Sez. Un., 19.7.2018, n. 40986, in *Foro it.*, 2019, 5, 326. In dottrina, cfr. A. MASSARO, *Determinatezza della norma penale e calcolabilità giuridica*, Napoli, 2020, p. 108, 276 ss.

¹⁵ Sul tema si rimanda alle lucide osservazioni di F. PALAZZO, *Principio di legalità e giustizia penale*, in R. KOSTORIS (a cura di), *Percorsi giuridici della postmodernità*, cit., p. 232 ss., secondo cui «l’apertura della legalità-prevedibilità ai nuovi formanti, se da

Nel quadro delineato, l'art. 131-*bis* c.p. non stabilisce infatti alcuna gerarchia tra i diversi parametri stabiliti per valutare se il fatto possa o meno considerarsi tenue, rinviando a sua volta alle regole dettate dall'art. 133, co. 1, c.p. per il giudizio relativo alle «modalità della condotta» e alla «esiguità del danno o del pericolo», così dilatando ulteriormente i margini di apprezzamento del potere equitativo dell'organo giudicante. Né sul punto sembra apportare alcun sostegno esegetico il riferimento alla «condotta susseguente al reato». Si tratta di una novità, inserita nell'art. 131-*bis* dalla c.d. Riforma Cartabia ⁽¹⁶⁾, che consente una valorizzazione delle condotte ripristinatorie o riparatorie nel complessivo giudizio di tenuità dell'offesa,

un lato certifica il fortissimo ridimensionamento della riserva di legge (e, forse, anche di determinatezza e precisione, dal momento che la prevedibilità può essere garantita anche in presenza di un testo legale oscuro), dall'altro dimostra la buona salute della più profonda e universale anima della legalità penale, costituita appunto dall'esigenza di conoscibilità del precetto e delle conseguenze della sua violazione».

¹⁶ Come si legge nella Relazione Illustrativa alla Riforma Cartabia (p. 357) si è volutamente utilizzata una formula generale per non «limitare la discrezionalità del giudice che, nel valorizzare le condotte *post delictum*, potrà d'altra parte fare affidamento su una locuzione elastica – “condotta susseguente al reato” – ben nota alla prassi giurisprudenziale, figurando tra i criteri di commisurazione della pena di cui all'art. 133, co. 2, n. 3 c.p.». La relazione spiega anche il motivo per cui si è evitato un rinvio espresso a tale ultima disposizione: «si è peraltro intenzionalmente omesso di operare un rinvio a tale disposizione codicistica perché nel contesto della disciplina sulla commisurazione della pena la condotta susseguente al reato – come ha sottolineato la Corte di cassazione nella citata sentenza – è uno degli indici da cui desumere la capacità a delinquere del colpevole. Nel diverso contesto della causa di esclusione della punibilità di cui all'art. 131 *bis* c.p., la condotta susseguente al reato non viene in considerazione come indice della capacità a delinquere dell'agente, bensì, secondo l'intenzione della legge delega, quale criterio che, nell'ambito di una valutazione complessiva, può incidere sulla valutazione del grado dell'offesa al bene giuridico tutelato, concorrendo a delineare un'offesa di particolare tenuità. Ciò comporta, tra l'altro, che la condotta susseguente al reato è apprezzabile, rispetto all'art. 131 *bis* c.p., solo quando concorre alla tenuità dell'offesa e non anche quando, al contrario, aggrava l'offesa stessa. Anche per questa ragione è apparso opportuno evitare un espresso richiamo all'art. 133, co. 2, n. 3 c.p.».

Secondo D. BRUNELLI, *Le modifiche alla tenuità per tenuità del fatto*, cit, p. 61, il mancato esplicito rinvio all'art. 133, co. 2, n. 3 c.p. per le ragioni appena esposte appare una scelta legislativa priva di senso, essendo “ovvio” che il giudice dell'art. 131-*bis* c.p. non può impiegare il parametro della condotta susseguente al reato allo stesso modo con cui la utilizza il giudice dell'art. 133 c.p. Si sarebbe infatti al cospetto di un criterio valutativo idoneo a spingere la pena sia verso l'alto che verso il basso, ma «è evidente che quando si parla della clausola di tenuità si tratta di capire se tale criterio possa rafforzare o quantomeno confermare l'eventuale giudizio di tenuità».

senza tuttavia fornire criteri interpretativi prevalenti rispetto agli altri elementi presi in considerazione dalla norma ⁽¹⁷⁾.

Sullo specifico punto, nella Relazione Illustrativa alla c.d. Riforma Cartabia, si chiarisce che «la condotta susseguente al reato acquista rilievo, nella disciplina dell'art. 131-*bis* c.p., non come autonomo (autosufficiente) indice-requisito di tenuità dell'offesa, bensì come ulteriore criterio, accanto a quelli di cui all'art. 133, co. 1 c.p. [...] da impiegare, nell'ambito di un complessivo giudizio, per valutare le modalità della condotta (contemporanea al reato) e l'esiguità del danno o del pericolo [...]. Ciò significa che condotte *post delictum* [...] non potranno di per sé sole rendere l'offesa di particolare tenuità – dando luogo a una esiguità sopravvenuta di un'offesa in precedenza non tenue – ma potranno essere valorizzate nel complessivo giudizio di tenuità dell'offesa, che, dovendo tener conto delle modalità della condotta (contemporanea al reato), ha come necessario e fondamentale termine di relazione il momento della commissione del fatto: la condotta contemporanea al reato e il danno o il pericolo con essa posto in essere» ⁽¹⁸⁾. Nella medesima prospettiva, nel periodo a cavallo tra la c.d. Riforma Cartabia e l'entrata in vigore del D. Lgs. 87/2024, la giurisprudenza di legittimità aveva già avuto modo di affermare come, ai fini dell'applicabilità dell'art. 131-*bis* c.p., tra le condotte susseguenti rilevanti potesse rientrare l'adempimento dell'obbligo tributario mediante l'integrale pagamento del debito erariale, specificando tuttavia di essersi al cospetto di «uno – ma non certamente l'unico, né il principale – degli elementi che il giudice è chiamato ad apprezzare ai fini del giudizio avente ad oggetto l'offesa» ⁽¹⁹⁾.

Una simile interpretazione deve tuttavia ritenersi superata.

Non deve sfuggire infatti come il nuovo art. 13, co. 3-*ter*, lett. b), D. Lgs. n. 74/2000, nel prevedere espressamente l'avvenuta estinzione integrale del debito tributario quale indice valutativo-interpretativo "prevalente" ai fini della non punibilità *ex art. 131-bis* c.p., di fatto attribuisca al parametro

¹⁷ Prima della c.d. Riforma Cartabia la Corte di Cassazione escludeva invece categoricamente la possibilità di valorizzare la condotta susseguente al reato ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità in discorso: «non rileva il comportamento tenuto dall'agente "*post delictum*", atteso che la norma di cui all'art. 131-*bis* c.p. correla l'esiguità del disvalore ad una valutazione congiunta delle modalità della condotta, del grado di colpevolezza da esse desumibile, dell'entità del danno o del pericolo, da apprezzare in relazione ai soli profili di cui all'art. 133, co. 1 c.p., e non invece con riguardo a quelli, indicativi di capacità a delinquere, di cui al secondo comma, includenti la condotta susseguente al reato», così Cass. pen., Sez. V, 2.12.2019, n. 660, in *CED Cass. pen.* 2020.

¹⁸ Relazione Illustrativa alla Riforma Cartabia, p. 357-358.

¹⁹ Così, Cass. pen., Sez. III, 24.5.2023, n. 28031, in *Guida al diritto* 2023, 29, in relazione a un caso di omesso versamento dell'Iva per un ammontare ampiamente superiore (quasi il triplo) alla soglia di punibilità prevista dall'art. 10-*ter* D. Lgs. 74/2000.

generale della «condotta susseguente al reato» una forza ermeneutica predominante, seppur limitatamente alle fattispecie penal-tributarie.

Da tale angolazione, la riforma del 2024 sembra in effetti aver determinato un radicale cambio di prospettiva idoneo a legittimare concrete conseguenze di matrice garantista in sede operativa.

L'illustrato rapporto di genere a specie tra le due disposizioni (art. 131-*bis* c.p. e art. 13, co. 3-*ter*, D. Lgs. n. 74/2000) è stato colto anche dalla sentenza in commento, laddove si evidenzia che, facendo espresso riferimento all'integrale pagamento del debito, la condotta susseguente al reato risulta di particolare rilevanza. Motivo per cui, come visto, la medesima decisione conclude nel senso della necessità di un nuovo giudizio per una valutazione in ordine all'applicabilità della causa di non punibilità *ex art. 131-bis* c.p.; un giudizio da formulare alla luce della «lettura combinata» delle due norme richiamate ed in particolare della nuova disciplina di favore introdotta dalla riforma del 2024.

Il percorso motivazionale della Corte di Cassazione sembra in qualche modo persino segnalare al giudice di merito la sussistenza in concreto dei presupposti per una sentenza di proscioglimento per particolare tenuità del fatto. Tanto da domandarsi, come si vedrà ⁽²⁰⁾, se, nel caso di specie, la causa di non punibilità in questione potesse essere stata applicata anche direttamente in sede di legittimità.

In sostanza, la "prevalenza", normativamente imposta, dei parametri valutativi elencati nell'art. 13, co. 3-*ter*, D. Lgs. n. 74/2000 sembra stravolgere le gerarchie ermeneutiche – sostanzialmente paritarie – che caratterizzano gli elementi previsti dall'istituto generale di cui all'art. 131-*bis* c.p., così forgiando un sottosistema penal-tributario in cui il pagamento integrale dell'importo dovuto all'amministrazione finanziaria, laddove non avvenuto in tempo utile per assicurarsi una non punibilità ai sensi dell'art. 13, co. 1 e 2, D. Lgs. 74/2000, consente comunque all'autore del reato di poter beneficiare della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto nella maggior parte dei casi emergenti dalla prassi giudiziaria.

Si è infatti consapevoli dell'impossibilità giuridica di pervenire ad un meccanismo decisorio automatico in virtù del quale, a fronte di una imputazione di dichiarazione fraudolenta, far discendere sempre l'applicazione dell'art. 131-*bis* c.p. ogni qual volta il contribuente abbia estinto tardivamente il debito erariale. Una simile impostazione tradirebbe non solo la lettera del dato legislativo ma anche la stessa essenza discrezionale del giudizio di tenuità del fatto, che deve necessariamente fondarsi su una valutazione complessiva e sincronica degli elementi fattuali alla luce dei parametri normativi offerti. In altre parole, se il legislatore avesse voluto configurare l'ipotizzata equazione in termini di oggettiva ipotesi di

²⁰ Cfr., *infra*, Par. 4.

non punibilità, con conseguente doveroso proscioglimento, avrebbe semplicemente esteso i termini temporali di cui all'art. 13, co. 2, D. Lgs. 74/2000 senza alcuna necessità di scomodare l'art. 131-*bis* c.p.

Ciò, tuttavia, non toglie che la più volte richiamata "prevalenza" con cui deve essere valutato il pagamento integrale del debito tributario nell'ambito dello scrutinio sulla tenuità del fatto assurga ad elemento interpretativo primario e potenzialmente idoneo, salvo rare ipotesi connotate da particolare insidiosità e gravità dell'azione, dell'offesa o dell'intensità dell'elemento psicologico ⁽²¹⁾, ad assicurare quasi sempre al contribuente un proscioglimento *ex art. 131-bis* c.p. ⁽²²⁾.

Quanto appena osservato risulta avvalorato da un'altra recentissima sentenza della Corte di Cassazione sempre in tema di dichiarazione fraudolenta *ex art. 2* D. Lgs. 74/2000 ⁽²³⁾.

In quella sede, seppur con riferimento al parametro della «entità del debito tributario residuo, quando sia in fase di estinzione mediante rateizzazione» (art. 13, co. 3-*ter*, lett. c), D. Lgs. n. 74/2000) ⁽²⁴⁾, si è annullata con rinvio una sentenza di condanna della Corte di Appello di Salerno che, prendendo in

²¹ Si pensi, a titolo esemplificativo e con specifico riferimento al reato di cui all'art. 2, D. Lgs. 74/2000, a condotte fraudolente che si inseriscono in sistemi di criminalità organizzata oppure che abbiano ad oggetto un *quantum* di imposta evasa smisurato. In tali situazioni, è ragionevole ritenere che i canoni multifattoriali di cui all'art. 133, co. 1, c.p., richiamati espressamente dall'art. 131-*bis* c.p., verrebbero considerati prevalenti rispetto all'estinzione del debito tributario.

²² Si esprime in termini di riforma "potenzialmente dirompente" R. LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2024, 4, secondo il quale si sarebbe al cospetto di una nuova e generale causa di non punibilità trasversale che consentirebbe al giudice di valutare anche solo uno dei criteri indicati dall'art. 13, co. 3-*ter*, D. Lgs. n. 74/2000, ed anche con riferimento ad ipotesi delittuose tributarie per importi sensibilmente sopra soglia.

Per una lettura più mite degli effetti del tardivo pagamento integrale del debito tributario in relazione all'art. 131-*bis* c.p., cfr. E. PENCO, *Il nuovo assetto della premialità penale tributaria e l'efficacia dell'esimente della crisi di liquidità: il d.lgs. n. 87/2024 tra esigenze riscossive e istanze di equità*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 12, p. 1582, dove si afferma come con il comma 3-*ter* dell'art. 13 D. Lgs. 74/2000 si siano introdotti "meri indici di giudizio" che «non possono certamente esaurire lo spazio di discrezionalità assicurato al giudice dall'art. 131-*bis* c.p.». In tale ultima direzione interpretativa, v. anche le considerazioni di A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 143-144.

²³ Cass. pen., Sez. III, 12.6.2025, n. 22076, non massimata. A conclusioni analoghe perviene Cass. pen., Sez. III, 4.12.2024, n. 4145, in *IUS Tributario* 2025, con riferimento al reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 D. Lgs. 74/2000.

²⁴ Nel caso concreto era infatti già stata versata la somma di euro 95.584,45 a fronte di un debito complessivo di 97.937,33.

considerazione la norma di cui all'art. 131-*bis* c.p. così come modificata dalla c.d. Riforma Cartabia, aveva negato la non punibilità per particolare tenuità del fatto a causa della «notevolissima entità dell'imposta indebitamente richiesta in accredito», la quale avrebbe impedito di «ritenere il fatto di particolare tenuità, ad onta della successiva condotta riparativa (dovuta esclusivamente alla scoperta dell'illecito) e dell'incensuratezza dell'imputata»⁽²⁵⁾.

Tale giudizio di prevalenza dell'entità del profitto del reato sul pagamento quasi integrale dell'imposta dovuta è stato ritenuto dalla Corte di Cassazione coerente con la richiamata modifica dell'art. 131-*bis* c.p. ad opera della c.d. Riforma Cartabia, con cui è stato introdotto il parametro della "condotta susseguente al reato".

Cionondimeno, evidenziano ancora i giudici di legittimità, il quadro normativo risulta ulteriormente arricchito dalle novità introdotte dal D. Lgs. 87/2024, con il quale si è introdotta una disciplina – quella di cui all'art. 13, co. 3-ter, D. Lgs. 74/2000 – che si differenzia da quella generale dell'art. 131-*bis* c.p. «per il riferimento al carattere prevalente degli indici richiamati nel bilanciamento con elementi di segno contrario»⁽²⁶⁾.

Sulla scia di tali considerazioni, la Suprema Corte rimarca allora come, nel settore dei reati tributari, sia «dato specifico rilievo ad una condotta susseguente al reato, rispetto alla quale non è sufficiente una semplice considerazione da parte del giudice, perché la disposizione prevede espressamente che ad essa debba essere attribuita prevalenza sugli eventuali elementi ostativi – di cui tiene conto il primo comma dell'art. 131-*bis* cod. pen. – rappresentati dalle modalità della condotta e dalla non esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'art. 133, primo comma, cod. pen.», con la conseguenza che i parametri del pagamento integrale del debito tributario e della entità del debito residuo (art. 13, co. 3-ter, lett. b) e c) D. Lgs. 74/2000), prosegue la decisione in analisi, costituiscono per espressa previsione legislativa indici «particolarmente pregnanti della speciale tenuità del fatto»⁽²⁷⁾.

Non solo. Tale conclusione viene anche motivata in considerazione della volontà del legislatore: «diversamente opinando, del resto, la modifica legislativa dell'art. 13 del D. Lgs. n. 74 del 2000 verrebbe svuotata della sua portata innovativa, evidentemente, ispirata a dare prevalenza alla finalità recuperatoria della regolamentazione, anche penale, del settore tributario, a scapito della finalità punitiva»⁽²⁸⁾.

²⁵ In questi termini, Cass. pen., Sez. III, 12.6.2025, n. 22076, cit.

²⁶ Così, ancora, Cass. pen., Sez. III, 12.6.2025, n. 22076, cit.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ *Ibidem*.

E, alla luce delle argomentazioni che precedono, non è superfluo segnalare la indiscutibile maggiore "pregnanza" dell'indice valutativo dell'avvenuto integrale pagamento del debito erariale rispetto a quello dell'entità del debito residuo in fase di estinzione.

4. Quali margini per una non punibilità *ex officio* in sede di legittimità?

È opportuno, a questo punto, domandarsi se la peculiare ipotesi tributaria di non punibilità per particolare tenuità del fatto possa essere dichiarata direttamente in sede di legittimità, anche d'ufficio, *ex art. 129 c.p.p.*, con conseguente annullamento senza rinvio ai sensi dell'art. 620, co. 1, lett. I), *c.p.p.*

Sul punto, deve rilevarsi come la giurisprudenza di legittimità sia oramai allineata nel ritenere che «la causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto può essere ritenuta nel giudizio di legittimità, senza rinvio del processo alla sede di merito, in presenza di un ricorso ammissibile, anche se esclusa nel giudizio di appello, a condizione che i presupposti per la sua applicazione siano immediatamente rilevabili dagli atti e non siano necessari ulteriori accertamenti fattuali»⁽²⁹⁾.

²⁹ Così, Cass. pen., Sez. II, 3.10.2018, n. 49446, in *IUS Penale* 2019, con riferimento ad un caso di danneggiamento. V. anche, negli stessi termini, Cass. pen., Sez. II, 12.11.2020, n. 35033, in *CED Cass. pen. 2021*, dove, in tema di ricettazione di lieve entità, si è applicato in sede di legittimità l'art. 131-bis c.p. valorizzando il non elevato valore dei beni in contestazione. In senso conforme, Cass. pen., Sez. I, 9.5.2017, n. 27752, in *CED Cass. pen. 2017* e Cass. pen., Sez. VI, 16/12/2016, n. 7606, in *Riv. pen. 2017*, 4. Più di recente, Cass. pen. Sez. IV, 2.4.2025, n.15702, non massimata. Tale orientamento nomofilattico si fonda sui principi di diritto sanciti da Cass. pen., Sez. Un., 25.2.2016, n. 13681, Tushaj, in *Cass. pen. 2017*, 2, 622, dove si è avuto modo di analizzare nel dettaglio la sfera di operatività dell'art. 620, co. 1, lett. I) *c.p.p.* ed in particolare la "superfluità" di un rinvio in sede di merito in relazione all'art. 131-bis c.p., affermando quanto segue: «il tema di cui si discute chiama effettivamente in campo l'art. 620, comma 1, lett. I, cod. proc. pen. che consente alla Corte di cassazione di adottare pronuncia di annullamento senza rinvio quando la restituzione del giudizio nella sede di merito è "superflua"; quando, cioè, per quel che qui interessa, non è richiesta una valutazione sul fatto estranea al sindacato di legittimità. Tale norma è stata ripetutamente ritenuta dalle Sezioni Unite fonte per l'adozione di pronunzie assolutorie nella sede di legittimità (Sez. U, n. 22327 del 30/10/2003, Andreotti, Rv. 226100; Sez. U, n. 22327 del 21/05/2003, Carnevale, Rv. 224181); oltre che dalle sezioni semplici (ad es. Sez. 2, 11/11/2010, n. 41461, Franzì, Rv. 248927). Essa ha costituito pure la base normativa per applicare una causa di non punibilità sopravvenuta (ad es. Sez. 6, n. 9727 del 18/02/2014, Grieco, Rv 259110; Sez. 6, n. 17065 del 26/04/2012, Cirillo, Rv. 252506). In tali situazioni la pronuncia è adottata ai sensi dell'art. 129 cod. proc. pen. Né un ostacolo può essere rinvenuto nel fatto che tale articolo, pur dedicato nella rubrica all'obbligo della immediata declaratoria di determinate cause di non punibilità, non fa menzione dell'ipotesi in

Trasferendo la portata di tale principio alle fattispecie criminose tributarie, con riferimento alle quali non risultano allo stato precedenti specifici, appare ragionevole ritenere che, laddove – come nel delitto di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D. Lgs. 74/2000 – non sia prevista una soglia di punibilità, una rilevazione “diretta”, da parte della Corte di Cassazione, della sussistenza dei presupposti per l’applicazione dell’art. 131-*bis* c.p. in presenza del solo dato fattuale costituito dall’avvenuto pagamento integrale del debito tributario potrebbe non essere sufficiente. In tale prospettiva, ferma restando la ritenuta astratta applicabilità della causa di non punibilità in parola anche sulla base di tale unico e “prevalente” parametro valutativo, una dichiarazione della medesima in sede di legittimità non potrebbe comunque prescindere da un accertamento esaustivo, da parte della sentenza di merito oggetto di gravame, sugli elementi fattuali da tenere in considerazione per lo scrutinio di particolare tenuità del fatto. In altre parole, per quanto l’estinzione del debito erariale – con riferimento agli illeciti tributari – può rivestire un ruolo di per sé sufficiente ai fini dell’applicabilità dell’art. 131-*bis* c.p., in sede di legittimità, non potendosi operare valutazioni in fatto, è necessario che le medesime siano state effettuate in maniera compiuta, logica e coerente da parte del giudice che ha emesso la sentenza impugnata.

Situazione giuridico-fattuale che la sentenza in commento non ha evidentemente ritenuto sussistere nel caso ad essa sottoposto.

Il discorso dovrebbe mutare invece con riferimento ai reati tributari caratterizzati dalla soglia di punibilità. In tali ipotesi, nel caso in cui sia stato estinto il debito tributario e il valore soglia risulti – *per tabulas* – superato in maniera minima ⁽³⁰⁾, la contemporanea sussistenza di ben due dei criteri

cui ricorra una causa di non punibilità. Invero la norma ha portata generale, sistemica. Essa, come già ritenuto dalle Sezioni unite (Sez. U, n. 12283 del 25/01/2005, De Rosa, Rv. 230529), non attribuisce al giudice un potere di giudizio ulteriore ed autonomo rispetto a quello già riconosciutogli dalle specifiche norme che regolano l’epilogo proscioglimento nelle varie fasi e nei diversi gradi del processo, ma enuncia una regola di condotta rivolta al giudice che, operando in ogni stato e grado del processo, presuppone l’esercizio della giurisdizione con effettiva pienezza del contraddittorio. In breve, atteso l’indicato ruolo sistemico, l’articolo citato consente l’adozione di tutte le formule di proscioglimento».

In ogni caso, un effetto preclusivo sembrerebbe derivare dall’indirizzo giurisprudenziale secondo cui «la causa di esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto ex art. 131-*bis* c.p. non può essere dedotta per la prima volta in cassazione, se tale disposizione era già in vigore alla data della deliberazione della sentenza di appello, ostandovi la previsione di cui all’art. 606, comma 3, c.p.p.»; così, Cass. pen., Sez. II, 20.3.2019, n. 21465 *Cass. pen. 2020*, 2, 728. V. anche, in senso conforme, Cass. pen., Sez. V, 27/10/2021, n. 4835, in *CED Cass. pen. 2022*.

³⁰ La giurisprudenza di legittimità, nel corso degli anni, è giunta ad individuare un parametro numerico-quantitativo, espresso in termini percentuali, sulla base del

valutativi contemplati dall'art. 13, co. 3-ter, D. Lgs. 74/2000 condurrebbe verosimilmente ad un annullamento senza rinvio.

5. Potenziali contrazioni operative con riferimento alla dichiarazione fraudolenta: i limiti edittali previsti dall'art. 131-bis c.p.

Al netto delle considerazioni appena esposte con riferimento al giudizio di legittimità, l'accertamento in ordine alla sussistenza di un "fatto tenue" non esaurisce le valutazioni giuridiche che il giudice è chiamato ad effettuare ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità ex art. 131-bis c.p.: per espressa previsione legislativa, occorre altresì che il fatto di reato oggetto di contestazione rientri nei limiti edittali fissati e che il comportamento risulti non abituale.

Quanto al primo profilo, deve osservarsi come la c.d. Riforma Cartabia abbia sostituito la soglia di pena prevista per l'accesso all'istituto, originariamente rappresentata dalla «pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni», con quella della «pena detentiva non superiore nel minimo a due anni». *Quantum* di pena da determinarsi – ai sensi del quinto comma dell'art. 131-bis c.p. – senza tenere conto delle circostanze, «ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale»; in ogni caso senza operare il giudizio di bilanciamento ex art. 69 c.p.

Tale modifica normativa, per quanto riguarda i reati tributari, ha sicuramente comportato un'estensione del perimetro operativo dell'istituto, oggi astrattamente applicabile alla dichiarazione infedele od omessa (artt. 4 e 5 D. Lgs. 74/2000), ai delitti riscossivi (artt. 10-bis e 10-ter D. Lgs. 74/2000), all'indebita compensazione (art. 10-quater D. Lgs. 74/2000) e alla sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D. Lgs. 74/2000) ⁽³¹⁾. Restano

quale determinare quando l'entità dello scostamento dal valore-soglia può essere considerata esigua. Cfr., per tutte, Cass. pen., Sez. III, 17.5.2024, n. 38793, in *Guida al diritto 2024*, 44 e Cass. pen., Sez. IV, 5.3.2024, n. 14073, in *Dir. & Giust. 2024*, con i precedenti in esse richiamati.

In generale, sulla rilevanza dei valori-soglia con riferimento all'art. 131-bis c.p., cfr. E. PENCO, *Soglie di punibilità ed esigenze di sistema*, Torino, 2023, 438 ss.

³¹ Per quanto concerne il delitto di cui all'art. 11 D. Lgs. 74/2000, nonostante la sua peculiarità strutturale, la Corte di Cassazione ha ammesso in astratto la possibilità di applicare l'art. 131-bis c.p. Cfr. Cass. pen., Sez. III, 8.4.2015, n. 15449, in *Dir. & Giust. 2015*. Cionondimeno, è opportuno rilevare come un eventuale pagamento integrale del debito tributario, laddove l'imposta risulta concretamente evasa, non dovrebbe poter essere preso in considerazione nel giudizio valutativo del giudice, dal momento in cui è sufficiente, per l'integrazione del reato, che l'evasione di imposta sia oggetto di dolo specifico e non effettivamente realizzata. Per un'analisi sulle criticità esecutivo-applicative di tale reato, sia consentito il rinvio a U. Dinacci, *Il*

invece sostanzialmente fuori dal campo applicativo della causa di non punibilità in discorso, sia per ragioni edittali che strutturali, i delitti di emissione di fatture per operazioni inesistenti e di occultamento o distruzione di documenti contabili (artt. 8 e 10 D. Lgs. 74/2000) ⁽³²⁾, oltre

delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte: determinatezza e offensività al cospetto del bene giuridico, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2021, 1-2, p. 202 ss.

³² Per quanto riguarda l'art. 8 D. Lgs. 74/2000, oltre allo sbarramento derivante dalla pena della reclusione nel minimo a quattro anni, deve rilevarsi come il provento del reato sia rappresentato dal prezzo corrisposto per l'emissione delle fatture e non nel profitto ricollegabile all'evasione, cosicché non potrebbe nemmeno configurarsi alcun pagamento di un debito erariale inesistente. Pagamento che altrimenti avrebbe potuto essere valorizzato, ai fini dell'art. 131-bis c.p., quantomeno nell'ipotesi attenuata prevista dal comma 2-bis della disposizione in analisi. Ne deriva che, anche in tale ultima evenienza, un proscioglimento per particolare tenuità del fatto non può che ritenersi alquanto difficoltoso. Le evidenziate incompatibilità strutturali tra l'art. 8 D. Lgs. 74/2000 ed una valorizzazione dell'estinzione del debito tributario ai fini della non punibilità sono ricavabili per analogia da quanto affermato da Cass. pen., Sez. III, 4.2.2020, n. 9883, in *CED Cass. pen. 2020*, proprio in relazione al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, secondo cui la circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis D. Lgs. 74/2000 – che consegue al pagamento dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi – «richiede il presupposto della esistenza di un debito tributario suscettibile di essere adempiuto sicché non è applicabile in relazione ai reati che sussistono pur in assenza di un'evasione di imposta».

Alle medesime conclusioni si dovrebbe giungere con riferimento al reato di cui all'art. 10 D. Lgs. 74/2000, in ordine al quale, al netto anche in questo caso del già di per sé risolutivo sbarramento edittale, la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di precisare che «l'assunzione dell'obbligo di provvedere al pagamento dei debiti tributari dell'impresa amministrata dal ricorrente non costituisce condotta riparatoria delle conseguenze del reato contestato all'imputato, che riguarda l'occultamento della documentazione contabile e la difficoltà che ne è derivata nella ricostruzione della contabilità e dei redditi di tale impresa, e cioè un pregiudizio alla attività di accertamento dei redditi e delle conseguenti obbligazioni tributarie, pregiudizio che non può dirsi riparato o ridotto per effetto del pagamento del debito tributario (che riguarda il mancato assolvimento dell'obbligazione tributaria), che quindi non assume rilevanza nella prospettiva proposta dal ricorrente, e cioè ai fini del riconoscimento della applicabilità della causa di esclusione della punibilità per la particolare tenuità del fatto, non costituendo attività riparatoria delle conseguenze della condotta ascritta all'imputato, che non è una condotta di evasione di imposta ma è solo caratterizzata dal fine di evasione». In questi termini, Cass. pen., Sez. III, 9.7.2024, n. 33284, non massimata.

Del resto, entrambe le fattispecie appena esaminate non sono contemplate tra quelle per cui è astrattamente possibile applicare la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, co. 1 e 2, D. Lgs. 74/2000.

quelli in tema di dichiarazione fraudolenta, che prevedono la pena della reclusione nel minimo di 4 e 3 anni (rispettivamente, artt. 2 e 3 D. Lgs. 74/2000).

Con specifico riferimento alla dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 D. Lgs. 74/2000, occorre tuttavia sottolineare come, per la particolare ipotesi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi risulti inferiore ad euro centomila, il comma 2-*bis* della medesima disposizione stabilisca la pena della reclusione che va da un anno e sei mesi a sei anni. Si tratta di una circostanza attenuante ad effetto speciale⁽³³⁾, il cui trattamento sanzionatorio nel minimo sotto i due anni di reclusione può dunque legittimare l'applicazione dell'art. 131-*bis* c.p. Ma, a ben vedere, anche con riferimento all'ipotesi base di cui all'art. 2, co. 1, D. Lgs. 74/2000, punita con la reclusione da quattro ad otto anni, non è esclusa la possibilità di un proscioglimento per particolare tenuità del fatto.

Una simile evenienza potrebbe verificarsi nel caso in cui l'autore del reato abbia integralmente estinto il debito tributario – o che quest'ultimo sia in fase di estinzione mediante rateizzazione – prima della chiusura del dibattimento di primo grado. Per tali ipotesi, l'art. 13-*bis* D. Lgs. 74/2000 configura infatti, come visto, un'attenuante ad effetto speciale a cui è ricollegata una diminuzione di pena "fino alla metà", con la conseguenza che, conteggiando tale riduzione di pena, per la fattispecie base di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 co. 1, D. Lgs. 74/2000 si passerebbe da quattro anni a

In ogni caso, le conclusioni interpretative raggiunte conducono necessariamente a frizioni con il principio di uguaglianza-ragionevolezza, nella misura in cui la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto potrebbe essere in astratto applicabile, come si vedrà, a fattispecie criminose tributarie più gravi di quelle appena esaminate.

³³ In tal senso, da ultimo, Cass. pen., Sez. III, 19.9.2024, n. 1027, non massimata. Cfr., in senso conforme, Cass. pen., Sez. III, 19.5.2021, n. 35479, non massimata. Con riferimento ai fatti commessi prima della Riforma del 2011 si sono espresse per la natura di circostanza anche Cass. pen., Sez. III, 1.6.2016, n. 53905, in *Dir. & Giust. 2016*, e Cass. pen., Sez. III, 7.1.2016, n. 5720, in *Dir. & Giust. 2016*, dove si fornisce peraltro una lucida argomentazione sulle ragioni poste a fondamento di tale opzione interpretativa attraverso un'analisi della fattispecie alla luce dell'art. 15 c.p.

Sul tema, la Relazione n. 3/2020 dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione (p. 4), nel fornire una prima analisi delle novità inserite dall'art. 39 del DL 124/2019, con cui è stata aggiunta proprio la disposizione in esame, ha precisato di ritenere preferibile parlare di circostanza attenuante, riconoscendo tuttavia che, in senso contrario, la natura di reato autonomo potrebbe essere argomentata dalla previsione dell'art. 25-*quinqüesdecies* D. Lgs. 231/2001 che, inserendo «il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti tra i delitti-presupposto della responsabilità degli enti, ha distinto le due ipotesi di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 come se si trattasse di reati diversi, riconducendo ad esse differenti sanzioni».

due anni di reclusione nel minimo, rientrando così nei limiti edittali previsti dall'art. 131-*bis* c.p.

Si è al cospetto di una rimarchevole espansione applicativa della causa di non punibilità in questione, sebbene solo potenziale, in quanto dovrà essere comunque oggetto di verifica in concreto. In sostanza, qualsiasi dichiarazione fraudolenta, a fronte del pagamento del debito tributario, potrebbe astrattamente essere considerata non punibile per particolare tenuità del fatto.

Sul punto, deve tuttavia segnalarsi un isolato precedente della Corte di Cassazione, proprio in tema di dichiarazione fraudolenta, che si pone in contrasto con la conclusione raggiunta.

In quella sede, si è infatti affermato che «il riconoscimento dell'attenuante di cui all'art. 13-*bis*, comma 1, d.lg. n. 74 del 2000 non consente, ai sensi dell'art. 131-*bis*, comma 4, c.p., l'applicazione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto in quanto, ricorrendo una sola circostanza ad effetto speciale, va effettuata, in relazione ad essa, la minima diminuzione di un giorno di reclusione, sicché il massimo di pena previsto per detta fattispecie delittuosa non rientra nel limite di cinque anni previsto dall'art. 131-*bis* c.p.»⁽³⁴⁾.

L'assunto non viene motivato né si richiamano conformi precedenti giurisprudenziali. Si tratta invero di un principio di diritto che non sembra trovare alcuna base normativa od ermeneutica. L'unica affermazione – parimenti non motivata – rinvenuta in tal senso è rappresentata da una Circolare “esplicativa/applicativa” sull'art. 131-*bis* c.p. emessa dalla Procura di Palermo nel 2015, all'indomani dell'introduzione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto all'interno del nostro codice⁽³⁵⁾.

A fronte di ciò, occorre innanzitutto evidenziare come l'indicata decisione si riferisca alla disciplina dell'art. 131-*bis* c.p. vigente prima dell'entrata in vigore della c.d. Riforma Cartabia, in base alla quale doveva aversi riguardo al limite di pena non superiore nel massimo a cinque anni, in antitesi rispetto al parametro edittale della pena non superiore nel minimo a due anni prevista dall'attuale normativa. Il dato non scalfisce tuttavia la potenziale valenza del principio in analisi, essendo stata modificata solamente la base edittale su cui operare la diminuzione di pena. Di qui, per quanto concerne il reato di cui all'art. 2 D. Lgs. 74/2000, il punto di riferimento è oggi rappresentato dalla pena minima prevista, e cioè quattro anni di reclusione.

Ebbene, l'affermata necessità di operare, in presenza dell'attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13-*bis* D. Lgs. 74/2000, la minima diminuzione di un giorno – in luogo della “metà” – per verificare in astratto l'applicabilità

³⁴ Così, Cass. pen., Sez. III, 3.11.2020, n. 36915 *CED Cass. pen. 2021*.

³⁵ La Circolare in questione è reperibile al seguente [link](#).

o meno dell'art. 131-*bis* c.p., è un'opzione esegetica che non può essere condivisa.

La disciplina prevista dal comma 5 dell'art. 131-*bis* c.p. per il calcolo del valore "edittale" da attribuire alle circostanze ad effetto speciale è espressione di un criterio già presente nella vigente legislazione, sia penale che processual-penale ⁽³⁶⁾. Si tratta infatti di circostanze che rivelano una particolare "significatività" tale da essere in qualche modo accostabili – nelle valutazioni del legislatore – a figure sostanzialmente autonome di reato ⁽³⁷⁾.

In tali situazioni giuridiche, laddove debba tenersi conto di una circostanza aggravante ad effetto speciale, si fa sempre riferimento – in astratto – all'aumento massimo di pena fissato da detta aggravante.

Così, in tema di reati concernenti gli stupefacenti consegnati o comunque destinati a persone minori, si è esclusa la possibilità di applicare l'art. 131-*bis* c.p. in un caso dove era contestata l'aggravante di cui all'art. 80, comma 1, lett. a), d.P.R. 309/1990, che prevede un aumento di pena da un terzo alla metà, dal momento in cui, «elevando a sei anni di reclusione, in esito all'aumento massimo della metà da computare, il massimo edittale di quattro anni previsto per il delitto di cui all'art. 73, comma 5, d.P.R. citato», si sarebbe superato il limite di cinque anni stabilito dall'art. 131-*bis* c.p. nella versione all'epoca vigente ⁽³⁸⁾. Allo stesso modo, in un caso di furto tentato aggravato dalle circostanze di cui all'art. 625, n. 2, 5 e 7, c.p., l'art. 131-*bis* c.p. è stato ritenuto già in astratto non applicabile in ragione del computo della pena massima di dieci anni (e non quella minima di tre anni) stabilita dall'aggravante ad effetto speciale di cui all'art. 625, co. 2, c.p. ⁽³⁹⁾.

³⁶ Si pensi, ad esempio, all'art. 157 c.p. in tema di prescrizione, all'art. 4 c.p.p. con riferimento alle regole per determinare la competenza, all'art. 278 c.p.p. per l'applicazione delle misure cautelari.

³⁷ In tal senso cfr. la Relazione illustrativa al D. Lgs. 28/2015. V. anche, sempre con riferimento all'art. 131-*bis* c.p., Corte cost. n. 149 del 2024, dove si precisa che: «è del tutto coerente con il riferito criterio direttivo della delega che il legislatore delegato, non affidandosi unicamente alla pena prevista per il reato base, abbia ritenuto che la tenuità è in *re ipsa* da escludere allorché un determinato reato - pur astrattamente riconducibile entro la soglia di pena prevista dal primo comma dell'art. 131-*bis* cod. pen. - integri, per la ricorrenza di una o più circostanze aggravanti a effetto speciale o autonome, un'ipotesi assimilabile ad una fattispecie autonoma di reato, connotata da particolare gravità proprio per il concorso di quelle aggravanti. Specularmente, rappresenta un piano svolgimento della *ratio* della delega il fatto che il legislatore delegante abbia consentito che beneficino della causa di non punibilità in parola gli imputati per reati puniti con pena superiore alla soglia fissata nel primo comma dell'art. 131-*bis* cod. pen., allorché ad essi accedano circostanze attenuanti ad effetto speciale».

³⁸ Cass. pen., Sez. III, 3.12.2020, n. 3242, in *Cass. pen. 2021*, 7-8, 2538.

³⁹ Cass. pen., Sez. IV, 31.1.2018, n. 9157, in *Cass. pen. 2018*, 9, 2910.

Se così è, operare una differenziazione, ai fini del calcolo *ex art.* 131-*bis*, co. 5, c.p., tra circostanze aggravanti ad effetto speciale e circostanze attenuanti ad effetto speciale costituisce una scelta ermeneutica non solo non supportata dal dato positivo, ma anche in contrasto con il principio di uguaglianza-ragionevolezza e soprattutto con quello del *favor rei*, peraltro con riferimento ad una causa di esclusione della punibilità dalla forte connotazione premiale, in un contesto normativo – quello penal-tributario – caratterizzato da un indubbio afflato garantista nei confronti del contribuente ravveduto.

Alla luce di quanto osservato, appare dunque ragionevole concludere nel senso dell'astratta applicabilità dell'art. 131-*bis* c.p. in relazione a qualsiasi ipotesi di dichiarazione fraudolenta *ex art.* 2 D. Lgs. 74/2000, laddove sia avvenuta l'integrale estinzione del debito erariale.

5.1. Segue. L'elemento ostativo della condotta abituale.

Tra i suoi presupposti applicativi, l'art. 131-*bis* c.p. richiede poi che la condotta sia non abituale, precisando, al quarto comma, che «il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate»⁽⁴⁰⁾.

Nel dettaglio, per quanto concerne la dichiarazione fraudolenta *ex art.* 2 D. Lgs. 74/2000, assume rilievo la particolare struttura del reato in parola, da considerarsi "unitario" per il singolo anno di imposta⁽⁴¹⁾, indipendentemente dal numero delle fatture per operazioni inesistenti utilizzate per indicare elementi passivi fittizi in dichiarazione. In sostanza, «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 [...]: ciò che, in altri termini, equivale a dire che, se la dichiarazione è unica, unico è il reato commesso con quella stessa dichiarazione, anche se i documenti utilizzati sono diversi»⁽⁴²⁾.

⁴⁰ Sul punto, la giurisprudenza di legittimità è oramai consolidata nell'individuare l'abitudine del comportamento «quando l'autore, ha commesso, anche successivamente, più reati della stessa indole, oltre quello oggetto del procedimento». Cfr., per tutte, Cass. pen., Sez. Un., 25.2.2016, n. 13681, Tushaj, cit., ripresa di recente, con riferimento al delitto di omesso versamento di ritenute certificate, da Cass. pen., Sez. III, 8.1.2025, n. 4326, in *Guida al diritto* 2025, 6.

⁴¹ Si tratta infatti di un reato istantaneo che si consuma con la presentazione della dichiarazione. In tal senso, per tutte, Cass. pen., Sez. Un., 28.10.2010, n. 1235, in *Guida al diritto* 2011, 7, 84.

⁴² In questi termini, di recente, Cass. pen., Sez. III, 22.10.2024, n. 7027, in *Dir. & Giust.* 2025, con la giurisprudenza ivi richiamata.

Di qui, con riferimento ad un caso avente ad oggetto un'unica dichiarazione presentata nel 2016, la medesima decisione ha precisato che «in tema 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 [...]», cosicché «la condotta non può ritenersi non occasionale e, dunque, ostativa al riconoscimento dell'invocata causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto» ⁽⁴³⁾.

Chiarito ciò, occorre allora domandarsi se, in presenza di una pluralità di dichiarazioni relative a periodi d'imposta diversi, da cui deriva una pluralità di reati unificati dal vincolo della continuazione, il comportamento sia necessariamente da considerarsi abituale.

Sul tema, dopo anni di oscillazioni del diritto vivente, sono recentemente intervenute le Sezioni Unite della Corte Suprema, le quali hanno avuto modo di chiarire che la continuazione «non è di per sé ostativa alla configurabilità della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto la quale può essere riconosciuta dal giudice all'esito di una valutazione complessiva della fattispecie concreta, che [...] tenga conto di una serie di indicatori rappresentati, in particolare, dalla natura e dalla gravità degli illeciti in continuazione, dalla tipologia dei beni giuridici protetti, dall'entità delle disposizioni di legge violate, dalle finalità e dalle modalità esecutive delle condotte, dalle loro motivazioni e dalle conseguenze che ne sono derivate, dal periodo di tempo e dal contesto in cui le diverse violazioni si collocano, dall'intensità del dolo e dalla rilevanza attribuibile ai comportamenti successivi ai fatti» ⁽⁴⁴⁾.

6. L'irragionevole esclusione dell'ente.

Alcune brevi riflessioni si impongono infine in ordine al rapporto tra causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto e responsabilità da reato degli enti ai sensi del D. Lgs. 231/2001.

In particolare, occorre verificare se la non punibilità *ex art. 131-bis c.p.* della persona fisica che abbia commesso un delitto tributario nell'interesse o a vantaggio dell'ente produca effetti anche nei confronti dell'ente stesso, soprattutto perché, dal 2019, i principali reati fiscali rientrano, ai sensi dell'art. 25-*quinqüesdecies* D. Lgs. 231/2001, tra quelli sensibili ai fini della responsabilità da reato delle persone giuridiche.

Nel silenzio della legge, la giurisprudenza di legittimità, in linea con quanto affermato dalla Relazione illustrativa al D. Lgs. 231/2001 ⁽⁴⁵⁾, si è orientata nel

⁴³ Così, ancora, Cass. pen., Sez. III, 22.10.2024, n. 7027, cit.

⁴⁴ Cass. pen., Sez. Un., 27.1.2022, n. 18891, Ubaldi, in *Cass. pen. 2023*, 7-8, 2326.

⁴⁵ V. Relazione illustrativa al D. Lgs. 231/2001, dove si afferma quanto segue: «è appena il caso di accennare al fatto che le cause di estinzione della pena (emblematici

senso di non ritenere estensibile alle società la non punibilità *ex art. 131-bis c.p.* riconosciuta nei confronti dell'autore del reato-presupposto ⁽⁴⁶⁾.

Il principale argomento a sostegno di questa posizione ermeneutica è rappresentato dalla ritenuta portata sistematica del c.d. principio di autonomia della responsabilità dell'ente, cristallizzato nell'art. 8 D. Lgs. 231/2001. La norma, nello stabilire che il soggetto collettivo rimane punibile non solo quando «l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile» ma anche in caso di estinzione del reato «per una causa diversa dall'amnistia», nulla dice con riferimento alle cause di non punibilità ed in particolare a quella di cui all'art. 131-*bis* c.p. ⁽⁴⁷⁾, lasciando dunque intravedere spazi operativi per l'ente.

Cionondimeno, la Corte Suprema ritiene di non condividere tale lettura formalistica, evidenziando l'irrazionalità dell'esegesi in forza della quale si giungerebbe ad individuare profili di responsabilità in capo all'ente nelle ipotesi di estinzione del reato – salvo in caso di amnistia – e non anche nelle ipotesi di reato accertato ma non punibile ⁽⁴⁸⁾. Non solo. Nella medesima prospettiva si è altresì rilevato come la responsabilità dell'ente trovi «nella realizzazione di un reato solamente il proprio presupposto storico, ma è volta a sanzionare la colpa di organizzazione dell'ente» ⁽⁴⁹⁾, cosicché l'art. 131-*bis* c.p., lasciando comunque intatto il reato nella sua esistenza, sia storica che

i casi grazia o di indulto), al pari delle eventuali cause non punibilità e, in generale, alle vicende che ineriscono a quest'ultima, non reagiscono in alcun modo sulla configurazione della responsabilità in capo all'ente, non escludendo la sussistenza di un reato».

⁴⁶ Cfr., Cass. pen., Sez. III, 17.11.2017, n. 9072, in *Guida al diritto* 2018, 18, 84; Cass. pen., Sez. III, 10.7.2019, n. 1420, in *Arch. Pen.* 2020, 1, 1 ss., con nota di L. D'ALTILIA, *L'inapplicabilità all'ente della particolare tenuità del fatto riconosciuta in capo all'autore (persona fisica) del reato*; Cass. pen., Sez. III, 23.1.2019, n. 11518, in *Guida al diritto* 2019, 19, 78; Cass. pen., Sez. III, 10.7.2024, n. 37237, in *Guida al diritto* 2025, 2. Desti curiosità l'indirizzo contrario espresso dalla già menzionata Circolare "esplicativa/applicativa" sull'art. 131-*bis* c.p. emessa dalla Procura di Palermo nel 2015.

⁴⁷ Sebbene tale causa di esclusione della punibilità sia stata introdotta in epoca successiva al D. Lgs. 231/2001, il legislatore del 2015 non ha apportato alcuna modifica all'art. 8 D. Lgs. 231/2001 né inserito una normativa di coordinamento per guidare la soluzione di eventuali nodi problematici che sarebbero derivati dall'applicazione della nuova normativa di favore.

⁴⁸ In tale prospettiva, Cass. pen., Sez. III, 17.11.2017, n. 9072, cit. Per un'analisi sulla dibattuta questione relativa all'esistenza o meno di un "fatto proprio" dell'ente, con particolare riferimento al requisito della "colpa di organizzazione" sia consentito il rinvio a U. DINACCI, *La prescrizione dell'illecito dell'ente: alla ricerca di una lettura ragionevole tra inquadramenti sistematici, dato positivo e limiti costituzionali*, in *Arch. pen. Web*, 2020, 2, p. 6-8, con i riferimenti dottrinari ivi richiamati.

⁴⁹ Così, Cass. pen., Sez. III, 10.7.2019, n. 1420, cit.

giuridica, anche laddove applicato alla persona fisica non potrebbe in alcun modo escludere la responsabilità dell'ente.

La soluzione adottata dall'organo nomofilattico presenta però alcune criticità di non poco rilievo.

Innanzitutto, non pare controvertibile il fatto di trovarsi dinanzi ad un caso di analogia in *malam partem* ⁽⁵⁰⁾, attraverso cui si estende l'ambito di punibilità del soggetto meta-individuale, in una materia da considerarsi a tutti gli effetti "penale" ⁽⁵¹⁾.

Ma anche a prescindere da ciò, e con particolare riferimento al pagamento del debito erariale nel contesto penal-tributario, deve rilevarsi l'irrazionalità – o meglio l'ingiustizia sostanziale – di un sistema che assume connotati premiali nei confronti della persona fisica mantenendo ferma la sanzione nei confronti dell'ente, laddove è quasi sempre l'ente a farsi carico dell'esborso economico finalizzato al pagamento del debito tributario, con la conseguenza di intravedere peraltro un potenziale conflitto di interesse tra persona giuridica ed autore del reato tributario presupposto ⁽⁵²⁾.

Inoltre, l'interpretazione della Corte di Cassazione, nel disincentivare di fatto l'ente ad estinguere il debito tributario, potendo al massimo usufruire di una

⁵⁰ Cfr. C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, p. 542; G. AMARELLI, *Particolare tenuità del fatto (diritto penale)*, in *Enc. dir., Agg.*, XI, Milano, 2017, p. 579.

⁵¹ In argomento, cfr. A. FIORELLA, *Dogmatica e responsabilità ex crimine delle persone giuridiche*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2016, 3-4, p. 634; P. SEVERINO, *La responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001: profili sanzionatori e logiche premiali*, in *Paliero - Viganò - Basile - Gatta (a cura di), La pena, ancora: fra attualità e tradizione, Vol. II*, Milano, 2018, p. 1110; O. DI GIOVINE, *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in *Reati e responsabilità degli enti*, a cura di Lattanzi, Milano, 2010, 18.

E' infatti indubbio che il D. Lgs. 231/2001 presenti un arsenale sanzionatorio decisamente afflittivo, qualitativamente "penale" alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo. Il riferimento è naturalmente ai c.d. *Engel Criteria*, elaborati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo a partire dallo storico caso *Engel ed altri c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1986. La Corte di Strasburgo ha infatti elaborato una nozione autonoma di *matière pénale*, alla stregua della quale non si considera decisiva la formale qualificazione dell'illecito nell'ordinamento di uno degli Stati membri, ma, al fine di superare eventuali "frodi delle etichette", occorre dare rilievo alla natura sostanziale dell'illecito e delle sanzioni ad esso ricollegate, valutando altresì il grado di severità che quest'ultime possono in concreto raggiungere. Tali criteri sono stati più volte ribaditi dalla costante giurisprudenza dei giudici di Strasburgo: cfr., tra le altre, Corte Edu, 27 settembre 2011, *Menarini Diagnostics S.r.l. c. Italia*; Corte Edu, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*; da ultimo Corte Edu, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*.

⁵² In tal senso, seppur con riferimento alla causa di non punibilità di cui all'art. 13, co. 1 e 2, D. Lgs. 74/2000, C. LONGARI, *Non punibilità e pagamento del debito tributario: l'infelice prospettiva dell'ente*, in *Arch. pen. Web*, 2024, 3, p. 9.

riduzione della sanzione pecuniaria (artt. 11 e 12 D. lgs. 231/2001), tradisce la più volte sottolineata "vocazione riscossiva" e deflattiva del D. Lgs. 74/2000, ulteriormente rafforzate dalle più recenti modifiche operate, come visto, per mano del D. Lgs. 87/2024.

Fermo quanto precede, è pur vero che l'art. 131-*bis* c.p. prevede dei presupposti applicativi che possono, in sede operativa, rivelarsi incompatibili con l'ente.

Si pensi al requisito del comportamento non abituale: si potrebbe invero prospettare una situazione in cui plurime condotte delittuose fiscali siano commesse, in annualità diverse, nell'interesse o a vantaggio dell'ente da soggetti fisici diversi. In tal caso, anche a voler ammettere la possibilità di applicare l'art. 131-*bis* c.p. all'ente, solo gli autori del reato-presupposto potrebbero in concreto beneficiare della non punibilità per particolare tenuità del fatto. Allo stesso modo, anche la colpa di organizzazione potrebbe assurgere, in assenza di indicazioni legislative di segno contrario, ad elemento inconciliabile con una valutazione di tenuità del fatto ai sensi dell'art. 131-*bis* c.p.

Difficile allora negare di essere al cospetto di un cortocircuito sistemico che tuttavia sembra richiedere inevitabilmente un coordinamento legislativo che tenga conto delle peculiarità strutturali ed operative che caratterizzano, da un lato, le società e, dall'altro lato, i reati tributari. Ciò, al fine di perseguire una razionalità applicativa, foriera di istanze di uguaglianza e quindi di giustizia sostanziale, che possa allineare anche il sistema 231 alla volontà premiale e riscossiva che da anni ispira il legislatore penal-tributario.

7. Conclusioni.

La sentenza in commento ha colto la portata innovativa delle modifiche introdotte dal D. Lgs. 87/2024, con particolare riferimento all'estensione dell'astratto perimetro operativo della causa di non punibilità di cui all'art. 131-*bis* c.p. a fronte del pagamento integrale del debito tributario. Potenziale dilatazione applicativa che emerge ancor più nitida in relazione al reato di dichiarazione fraudolenta ex art. 2 D. Lgs. 74/2000, in ordine al quale l'estinzione del debito erariale, integrando di per sé la circostanza attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13-*bis* D. Lgs. 74/2000, consente di far rientrare nei limiti edittali dell'art. 131-*bis* c.p. anche l'ipotesi base prevista dal primo comma della fattispecie criminosa in discorso.

Il nuovo comma 3-*ter* dell'art. 13 D. Lgs. 74/2000, stabilendo una "prevalenza" degli indici valutativi da esso contemplati, tra cui proprio l'integrale estinzione del debito erariale, rispetto a quelli "generali" di cui all'art. 131-*bis* c.p., legittima infatti il giudice, nell'ambito del suo potere discrezionale, ad attribuire al parametro generale della «condotta susseguente al reato» una forza ermeneutica dominante.

Siffatta prevalenza interpretativa, normativamente imposta, appare dunque idonea a stravolgere le gerarchie interpretativo-valutative che caratterizzano gli elementi previsti dall'istituto generale di cui all'art. 131-*bis* c.p., determinando possibili riflessi operativi di matrice garantista, in linea con la più volte citata direttrice riscossivo-premiale che informa il sistema penal-tributario

E, si badi, nemmeno potrebbe obiettarsi che gli illustrati effetti operativi – in termini di non punibilità per particolare tenuità del fatto tributario – derivanti dall'estinzione del debito erariale possano compromettere in concreto la portata applicativa della non punibilità prevista dall'art. 13, co. 1 e 2, D. Lgs. 74/2000.

Non devono infatti sfuggire le differenze di disciplina che intercorrono tra le due ipotesi di esclusione della punibilità: quella ex art. 131-*bis* c.p., oltre ad essere soggetta ad un momento valutativo-discrezionale del giudice, per definizione caratterizzato da un'imprevedibilità del giudizio (⁵³), costituisce uno strumento giuridico meno favorevole per l'indagato/imputato rispetto alla non punibilità di cui all'art. 13, co. 1 e 2, D. Lgs. 74/2000, con riferimento alla quale lo scrutinio circa la meritevolezza di pena si esaurisce se in presenza dei presupposti applicativi oggettivi richiesti, riconnessi esclusivamente alle tempistiche con cui avviene il pagamento dell'imposta dovuta.

Da tale angolazione, occorre in primo luogo sottolineare come le sentenze definitive di proscioglimento per particolare tenuità del fatto, pronunciate all'esito di dibattimento o anche di giudizio abbreviato, non solo debbano essere iscritte nel casellario giudiziale (⁵⁴), prevedendo l'art. 651-*bis* c.p.p. anche l'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 [...]». Non solo. Se nel procedimento penale è presente la parte civile, nel pronunciare sentenza di proscioglimento ex art. 131-*bis* c.p. il giudice deve decidere sulla domanda per le restituzioni e il risarcimento del danno proposta dalla parte civile (⁵⁵).

⁵³ Peraltro, l'avvenuto riconoscimento della non punibilità per tenuità del fatto può risultare un elemento ostativo a successivi riconoscimenti a favore del medesimo soggetto.

⁵⁴ In questi termini, anche in relazione ai provvedimenti di archiviazione, Cass. Pen., Sez. Un., 24.9.2019, n. 38954, De Martino, in *Cass. pen. 2020*, 2, 524.

⁵⁵ Cfr. Corte cost. n. 173 del 2022, che ha dichiarato illegittimo l'art. 538 c.p.p., nella parte in cui non prevede che il giudice, quando pronuncia sentenza di proscioglimento per la particolare tenuità del fatto, ai sensi dell'art. 131-*bis* c.p., decide sulla domanda per le restituzioni e il risarcimento del danno proposta dalla parte civile, a norma degli artt. 74 ss. c.p.p. Ciò, in quanto «la norma censurata contrasta con il principio di eguaglianza, in riferimento alle fattispecie in cui il giudice penale è chiamato a pronunciarsi sulla domanda risarcitoria (o restitutoria) civile anche se non vi è una condanna penale o il giudizio prosegue comunque per la



Si tratta di implicazioni giuridiche proprie della causa di non punibilità *ex art. 131-bis c.p.*, rispondenti a criteri di razionalità, che giustificano dunque il maggiore spazio operativo ad essa riconosciuto dall'ordinamento ⁽⁵⁶⁾.

definizione anche solo delle pretese civilistiche; essa inoltre si pone in violazione del diritto alla tutela giurisdizionale, nella specie della parte civile, la quale subisce la mancata decisione in ordine alla sua pretesa risarcitoria (o restitutoria) anche quando essa appare fondata e meritevole di accoglimento proprio in ragione del contestuale accertamento, ad opera del giudice penale, della sussistenza del fatto, della sua illiceità penale e della riferibilità della condotta illecita all'imputato nel contesto del proscioglimento di quest'ultimo *ex art. 131-bis c.p.* Infine, essa collide con il canone della ragionevole durata del processo a causa dell'arresto del giudizio che ne deriva, quanto alla domanda risarcitoria (o restitutoria), con soluzione di continuità rispetto a un nuovo giudizio civile, del cui promovimento è onerata la parte civile, anche solo per recuperare le spese sostenute nel processo penale».

⁵⁶ Alle medesime conclusioni perviene R. LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144*, cit.