



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



LA CASSAZIONE SULL'UTILIZZO DI FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI E APPLICABILITÀ DELLA PARTICOLARE TENUITÀ DEL FATTO

La sentenza della Corte di Cassazione, Sez. III penale, n. 19675/2025, ha affermato che la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, prevista dall'art. 131-bis del codice penale, come modificato dalla legge 27 settembre 2022, n. 150, e dal decreto legislativo 20 giugno 2024, n. 87, è applicabile anche ai reati commessi anteriormente alla sua entrata in vigore, trattandosi di norma penale sostanziale. La decisione riconosce la centralità del comportamento post-delictum e valorizza l'integrale adempimento dell'obbligazione tributaria quale indice principale della tenuità del fatto. La pronuncia impone una riflessione sul principio del favor rei, sul diritto intertemporale e sulla funzione rieducativa della pena nel contesto del diritto penale tributario.

di **Giuseppe Anuso**

IUS/17 - DIRITTO PENALE

Articolo divulgativo - ISSN 2421-7123

Direttore responsabile

Alessio Giaquinto

Pubblicato, Lunedì 15 Settembre 2025



Abstract ENG

The Italian Supreme Court, Criminal Section III, in its judgment no. 19675/2025, ruled that the non-punishability clause for minor offenses under Article 131-bis of the Criminal Code, as amended by Law 150/2022 and Legislative Decree 87/2024, also applies to offenses committed before its entry into force, as it constitutes a substantive criminal provision. The Court emphasized the relevance of post-offense conduct and highlighted the full payment of tax debts as the main indicator of the minor nature of the offense. This decision prompts further reflection on the principle of favor rei, intertemporal law, and the rehabilitative function of punishment in tax criminal law.

Sommario: 1. Premessa; 2. Il principio affermato dalla Cassazione; 3. Giurisprudenza e dottrina in contrasto; 4. Profili di diritto intertemporale; 5. Conclusioni.

1. Introduzione

La decisione della Corte di Cassazione del 27 maggio 2025 si inserisce nel solco dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale che ha interessato il diritto penale tributario negli ultimi anni. Il progressivo ampliamento dell'ambito di applicazione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, disciplinata dall'art. 131-bis c.p., trova oggi concreta attuazione anche in materia fiscale, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge 30 dicembre 2022, n. 150, e soprattutto dal decreto legislativo 20 giugno 2024, n. 87.

La sentenza in commento, relativa ad un soggetto condannato per dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), affronta questioni di rilievo: l'applicabilità retroattiva della nuova disciplina in tema di particolare tenuità, la qualificazione sostanziale della normativa e il ruolo decisivo del comportamento successivo al reato, con particolare riguardo all'integrale estinzione del debito tributario.

Tali profili si inseriscono nel più ampio dibattito sull'effettività della tutela dell'interesse fiscale e sulla necessaria individualizzazione della risposta sanzionatoria, secondo principi costituzionali e convenzionali.¹

2. Il principio affermato dalla Cassazione

La Corte di Cassazione, accogliendo il ricorso dell'imputato, ha affermato che la

disciplina risultante dal combinato disposto dell'art. 131-bis c.p. e dell'art. 13, comma 3-ter, d.lgs. n. 74/2000 deve considerarsi applicabile anche ai reati commessi anteriormente alla sua entrata in vigore, in quanto avente natura sostanziale.

Tale conclusione è fondata sulla valorizzazione dell'art. 13, comma 3-ter, lett. b), che attribuisce rilievo centrale, ai fini della valutazione della tenuità, all'integrale adempimento dell'obbligazione tributaria, anche mediante rateizzazione concordata con l'Amministrazione finanziaria.

Nel caso di specie, l'imputato aveva provveduto al pagamento dell'intero debito prima della decisione, circostanza già accertata dal giudice di merito. Pertanto, la Corte ha ritenuto astrattamente configurabile la causa di non punibilità, rinviando al giudice di merito per la valutazione della concreta tenuità del fatto.

Di rilievo, inoltre, il riferimento alla nuova soglia edittale prevista dall'art. 131-bis c.p., che oggi considera non punibili i reati puniti con pena minima non superiore a due anni di reclusione. Ciò consente di includere nell'ambito applicativo l'art. 2 d.lgs. n. 74/2000, punito con pena minima di un anno e sei mesi.

3. Giurisprudenza e dottrina in contrasto

Prima della novella, la giurisprudenza di legittimità aveva escluso in radice la possibilità di applicare l'istituto della particolare tenuità del fatto ai reati tributari. Emblematica in tal senso è Cass. pen., Sez. III, 24 gennaio 2018, n. 17321, che aveva negato l'applicabilità dell'art. 131-bis c.p. a condotte fraudolente, rilevando l'elevata offensività e la complessità organizzativa delle frodi fiscali.

Anche parte della dottrina aveva espresso critiche, osservando che “una simile apertura rischia di compromettere la coerenza sistemica della risposta penale in ambito tributario e di generare disparità di trattamento tra soggetti in eguale posizione giuridica”.²

Tali riserve appaiono oggi recessive, alla luce del nuovo quadro normativo che individua parametri oggettivi – come l'estinzione del debito – su cui fondare la valutazione della tenuità. L'attuale disciplina non costituisce un arbitrario ampliamento, ma una razionalizzazione coerente con i principi di proporzionalità, uguaglianza e funzione rieducativa della pena.³

4. Profili di diritto intertemporale

Un nodo centrale della decisione concerne il regime intertemporale. La Corte ha affermato che la modifica introdotta dal d.lgs. n. 87/2024 ha natura sostanziale e, pertanto, soggiace al principio di retroattività della *lex mitior* ex art. 2, comma 4, c.p.

Tale impostazione trova conferma nella giurisprudenza costituzionale, la quale ha chiarito che “sono da considerarsi sostanziali tutte le disposizioni che incidono sull’an del giudizio di responsabilità e sulla punibilità del fatto, indipendentemente dalla loro collocazione formale”.⁴

La Cassazione richiama, inoltre, precedenti consolidati, tra cui Cass. pen., Sez. III, 19 dicembre 2016, n. 53905, che aveva già ammesso l’applicazione retroattiva dell’art. 131-bis c.p. a fatti anteriori alla sua introduzione, in quanto espressivo di un più favorevole giudizio di disvalore penale.⁵

5. Conclusioni

La pronuncia in commento si segnala per il suo valore sistemico, riaffermando il principio secondo cui il diritto penale tributario non può essere impermeabile a logiche di umanizzazione della sanzione e di valorizzazione del comportamento riparatorio.

L’applicazione dell’art. 131-bis c.p. ai reati fiscali segna un passo importante verso un sistema penale maggiormente proporzionato, nel quale la risposta punitiva si modula in funzione dell’effettiva offensività della condotta e della capacità del reo di rimediare al danno arrecato.

Ai giudici di merito spetta ora l’onere di interpretare i nuovi parametri con rigore, evitando applicazioni meccaniche, ma al contempo riconoscendo la funzione deflattiva e razionalizzatrice dell’istituto. In tal senso, la sentenza Cass. pen., Sez. III, 27 maggio 2025, n. 19675, rappresenta una tappa significativa nel percorso di adeguamento del diritto penale tributario ai principi costituzionali e convenzionali in materia di proporzionalità e individualizzazione della pena.

Note e riferimenti bibliografici

1. G. Fiandaca – E. Musco, Diritto penale. Parte generale, Zanichelli, ult. ed.
2. G. Leo, La particolare tenuità del fatto e reati tributari: un binomio possibile?, in Rivista di diritto tributario, 2023.
3. A. Della Bella, Reati tributari e punibilità: l'equilibrio tra legalità ed efficienza sanzionatoria, in Cass. pen., 2022.
4. Corte cost., sent. n. 393 del 21 dicembre 2006, in Giur. cost., 2006.
5. V. Manes, Diritto penale tributario, Giappichelli, Torino, 2024.

* Il simbolo {https/URL} sostituisce i link visualizzabili sulla pagina:
<https://rivista.camminodiritto.it/articolo.asp?id=11300>