



IL CARATTERE FITIZIO DEI COSTI ALLA BASE DEL DOLO DI EVASIONE

Ali Abukar Hayo



Sommario: 1. Dichiarazione fraudolenta e indebita compensazione - 2. Concorso di reati o rapporto di consunzione - 3. L'inesistenza dell'operazione e il carattere fraudolento della condotta - 4. Il credito non spettante e il dolo

ABSTRACT

Probabilmente è nel settore del diritto penale tributario che si divaricano in maniera più evidente gli indirizzi ermeneutici di dottrina e giurisprudenza. Gran parte della dottrina sostiene che il reato di dichiarazione fraudolenta (*ex art. 2 d. lgs. 74/2000*) non possa essere integrato in caso di "inesistenza soggettiva" dell'operazione, per mancanza dell'offesa. L'indirizzo giurisprudenziale consolidato la assimila invece all'inesistenza oggettiva, ritenendola parimenti idonea a integrare gli estremi di reato. E d'altronde dottrina (prevalente) e giurisprudenza approdano a conclusioni diverse sulla questione se sussista il concorso dei reati previsti dall'art. 2 e 10-*quater* del d. lgs. 74/2000. L'autore segue l'indirizzo dottrinale prevalente e lo arricchisce del riferimento al carattere fittizio dei costi, alla base del dolo costitutivo di entrambi i reati.

*Probably more than in any other area, it is in criminal tax law that the interpretative approaches of legal scholarship and case law most clearly diverge. A large part of the scholarly literature maintains that the offence of fraudulent tax return (pursuant to Art. 2 of Legislative Decree No. 74/2000) cannot be established in cases of "subjective inexistence" of the transaction, on the ground that the element of harm (offensiveness) is lacking. By contrast, the consolidated case-law approach assimilates such situations to objective inexistence, considering them equally capable of fulfilling the constituent elements of the offence. Moreover, the prevailing doctrine and the case law reach different conclusions as to whether the offences provided for by Art. 2 and Art. 10-*quater* of Legislative Decree No. 74/2000 may concur.*



The author endorses the prevailing doctrinal approach and further develops it by referring to the fictitious nature of the costs, which constitutes the basis of the intent (mens rea) required for both offences.

1. Dichiarazione fraudolenta e indebita compensazione

Il sistema penale tributario può essere definito, a buona ragione, un cantiere perennemente aperto^[1] per la dovizia di interventi legislativi succedutisi nel tempo, non sempre coerenti, spesso frammentari e contraddittori. È difficile scorgervi linee guida significativamente costanti, tuttavia, approssimativamente, si può individuare una linea di tendenza generale in direzione della progressiva articolazione e diversificazione delle condotte illecite e dei momenti offensivi lungo l'intero iter del rapporto fiscale. Il baricentro dell'intervento punitivo, da fisso che era nella fase dell'accertamento e della verifica cartolare dell'obbligazione fiscale, si è progressivamente spostato nelle fasi successive e specificamente nella fase della riscossione.

Ne è derivata la moltiplicazione delle fattispecie incriminatrici, in linea con la tendenza generale dell'ordinamento penalistico alla tipizzazione casistica dei fatti illeciti. Al contempo, ne è derivata una particolare attenzione del legislatore penale alla fase della riscossione del debito fiscale. Non a caso si è da più parti sostenuto che la *ratio* riscossiva caratterizzi sempre di più il diritto penale tributario dei nostri tempi, nella duplice funzionalità, incriminatrice e scriminatrice^[2]. Posto che la riscossione diviene il momento centrale dell'interesse pubblico protetto, si introducono nuove fattispecie di non punibilità sopravvenuta, per pagamento del debito erariale^[3], come d'altronde si puniscono condotte successive alla dichiarazione fraudolenta, che potrebbero costituire il naturale compimento del delitto commesso in fase dichiarativa.

In questo contesto, l'analisi del rapporto tra il delitto di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 2) e quello di *indebita compensazione* (art. 10-*quater*) assume una rilevanza centrale, ponendo complessi interrogativi in ordine al concorso di reati e all'applicazione del principio di specialità. Le due norme incriminatrici puniscono condotte illecite che si pongono lungo una stessa direttrice di offensività. L'art. 2 colpisce la falsità ideologica o materiale che incide sulla determinazione della base imponibile in sede di dichiarazione annuale^[4]; l'art. 10-*quater* si focalizza sulla fase del versamento, sanzionando chi abbatte il debito d'imposta (IVA o imposte sui redditi) attraverso l'esposizione di crediti inesistenti o non spettanti nel modello F24. L'uno ha dunque riguardo alla fase di



accertamento del debito d'imposta, l'altro a quella della sua estinzione. La questione interpretativa più spinosa si pone quando le due condotte non sono indipendenti l'una dall'altra, ma la frode si articola in due momenti: non si esaurisce nell'indicazione di elementi passivi fittizi in dichiarazione, ma prosegue con l'utilizzo di tali "falsi crediti" per compensare debiti tributari reali[5]. Ci si chiede se la condotta di compensazione sia un post-fatto non punibile, già assorbito dalla frode dichiarativa o sia configurabile un concorso materiale, assumendo che la compensazione rappresenti un *quid pluris*, offensivo dell'interesse dell'erario alla tempestiva percezione del tributo.

2. Concorso di reati o rapporto di consunzione

Con la prima opzione interpretativa si configura una progressione criminosa tra i due reati, osservando che, in base all'*id quod plerumque accidit*, la condotta di compensazione indebita non è che la "messa a frutto" della frode dichiarativa. A questa stregua, la norma che prevede il reato più grave (art. 2), per via delle pene edittali e del disvalore della condotta fraudolenta, assorbe il reato meno grave (l'art. 10-*quater*), qualora quest'ultimo rappresenti il naturale sviluppo dell'offesa al bene giuridico. In questa logica, il fatto successivo non è altro che lo sviluppo e il compimento naturale della condotta fraudolenta pregressa, di cui realizza lo scopo; si pone dunque come postfatto non punibile, in quanto il disvalore della frode contiene in sé quello relativo alla realizzazione o compimento della medesima. Come la formazione di un documento falso, nella generalità dei casi, non è fine a sé stessa, ma è finalizzata al suo utilizzo, e sarebbe incongruo punire due volte il medesimo fatto offensivo, prima come formazione del documento e poi come esibizione e utilizzo; similmente la dichiarazione falsa di crediti d'imposta è finalizzata (almeno nella maggior parte dei casi) alla compensazione successiva delle partite di debito/credito, e pare incongruo punire sia la dichiarazione, che equivale alla formazione del documento falso, e poi la compensazione, che equivale all'utilizzo concreto del documento falsificato[6].

La seconda opzione ermeneutica fa leva sulla diversità strutturale delle due fattispecie: l'una qualificabile come reato di pericolo e di condotta, che si perfeziona con la presentazione della dichiarazione, l'altra che configura un reato d'evento, legato al momento della presentazione del modello F24 e al superamento delle soglie di punibilità; l'una, assimilabile in qualche modo ai reati di falso ideologico documentale, che offende, in via principale, il bene giuridico della pubblica fede, l'altra offensiva dell'interesse erariale, economicamente rilevante; l'una punibile a prescindere dal danno economico recato all'amministrazione finanziaria dello Stato, l'altra punibile in funzione di esso[7].



In linea di massima e fatti salvi gli approfondimenti ulteriori e i necessari distinguo, tra le due opzioni riteniamo preferibile la prima. A nostro avviso - nel caso in cui il credito "inesistente" o "non spettante", di cui all'art. 10-*quater*, sia fondato sull'operazione "inesistente" falsamente fatturata, di cui all'art. 2 - tra le due fattispecie si instaura un rapporto di consunzione, perché il disvalore del fatto antecedente, di cui all'art. 2, assorbe interamente quello del fatto successivo, di cui all'art. 10-*quater*. Il meno della compensazione è contenuto nel più della dichiarazione, perché il contribuente, nel dichiarare il falso, sottrae già alla pretesa fiscale un valore economicamente rilevante. Ovviamente quello stesso valore che formerà oggetto della falsa compensazione successiva.

La falsa rappresentazione dell'operazione inesistente giunge a perfezionamento nel momento dichiarativo; in quel momento l'erario subisce già un *vulnus* alla sua pretesa fiscale, ossia la sottrazione di un valore che poi corrisponderà al credito inesistente compensato. Il contribuente dichiara l'imponibile; ciò che dichiara il contribuente diventa oggetto d'imposta - e cioè imponibile - *ipso iure* e, poiché la pretesa fiscale è basata sulla dichiarazione, la falsità di questa riduce l'imponibile e di quanto lo riduce, di tanto offende la pretesa fiscale. In altri termini, l'offesa all'erario si perfeziona già al momento della dichiarazione; nella compensazione trova conferma. Se così non fosse, non avrebbe ragion d'essere la pena più grave per la dichiarazione fraudolenta e meno grave per la compensazione dei crediti non spettanti (equivalente per gli inesistenti)[8], giacché il primo fatto sarebbe un mero antecedente dell'offesa, la quale si verificherebbe successivamente. Dunque, l'evento offensivo (da credito non spettante) sarebbe punito in minor misura rispetto alla condotta preliminare, dichiarativa. Ma ciò è assurdo[9].

Per non cadere nell'assurdo, dobbiamo pensare che la condotta dichiarativa abbia una sua carica offensiva immediata, configurabile *ipso facto* come evento di danno, ossia come frustrazione della pretesa fiscale, in proporzione del valore occultato con l'espedito dell'operazione inesistente. Ci pare che la condotta dichiarativa sia dannosa in sé per il fisco, avendo un automatico effetto riduttivo dell'imponibile, apprezzabile come evento. A nostro avviso, l'evento è insito nella condotta, si immedesima con essa, non essendone temporalmente staccato. Concettualmente è possibile distinguere una condotta dichiarativa e l'evento cagionato (danno all'erario), ma fenomenicamente e giuridicamente l'una e l'altro, nel caso *de quo*, vengono a coincidere. Se dichiarazione del contribuente e pretesa del fisco coincidono, perché la dichiarazione delimita l'imponibile, ciò che altera e distorce l'una, si ripercuote nella stessa misura sull'altra. Del resto, la dichiarazione non è un documento che può avere più usi; può avere un solo uso; una sola causa oggettiva e un solo scopo soggettivo: formare l'imponibile, dunque delimitare la pretesa fiscale. Ne deriva che la dichiarazione infedele e fraudolenta, restringendo l'imponibile, restringe di per sé la base della pretesa fiscale e per ciò stesso reca danno all'erario. La compensazione successiva si può vedere dunque non già



come produttiva di un danno ulteriore, bensì come conferma del danno già subito dall'erario. Per questa ragione, si può pensare che il disvalore del primo fatto più grave assorba in sé il disvalore del secondo meno grave.

3. L'inesistenza dell'operazione e il carattere fraudolento della condotta

Ciò posto in termini astratti, è necessario precisare che, nei mille casi concreti della vita, può accadere che la dichiarazione falsa non sia preordinata alla successiva compensazione illecita, seppure innegabilmente la connessione teleologica tra le due condotte non può che sussistere, in base all'*id quod plerumque accidit*, nei casi di identità dell'oggetto dei due momenti (dichiarativo e solutorio). Inoltre, è necessario precisare che la questione della connessione teleologica non esaurisce l'inezienza delle incertezze ermeneutiche, le quali, a ben vedere, traggono origine dall'accezione non del tutto chiara di "inesistenza", concernente sia le operazioni economiche indicate nella dichiarazione dei redditi o dell'IVA, sia i crediti adottati in compensazione. In relazione alla prima è necessario distinguere tra inesistenza oggettiva e soggettiva, in relazione alla seconda è necessario distinguere tra crediti inesistenti e non spettanti. A nostro avviso, potrebbe contribuire alla chiarezza il riferimento alla nozione superiore di "inesistenza dei costi", che può fungere da utile parametro interpretativo per discernere il reale disvalore etico-giuridico alla base dell'incriminazione.

La produzione del reddito (più in generale, della capacità contributiva) è costosa per sua natura e il conteggio dei costi è fondamentale per la commisurazione dell'imponibile, che risulta dal raffronto costi/benefici per le persone fisiche, entrate/uscite per le aziende. Il gonfiamento artificioso dei costi (elementi passivi) vulnera la pretesa fiscale, sia in fase di accertamento, sotto la specie di dichiarazione fraudolenta, sia in fase di riscossione, sotto la specie di illecita compensazione. Al riguardo occorre precisare fin da subito che il vero *vulnus* risiede nell'alterazione di questo rapporto con abbassamento dell'imponibile, cosicché tutte le questioni interpretative, ardue per quanto siano, possono ridursi alle domande fondamentali: se l'abbassamento sussista, in ragione della maggiorazione illecita dei costi; se ne sussista uno solo o sia duplice.

È chiaro che l'inesistenza oggettiva dell'operazione, falsamente dichiarata dal contribuente, semplifica di parecchio il discernimento dell'interprete a riguardo della compensazione successiva. Se l'operazione inesistente che genera il costo (art. 2) è esattamente la stessa operazione che genera il credito d'imposta



compensato (art. 10-*quater*), punire entrambi - si ribadisce - significherebbe sanzionare due volte la medesima condotta materiale, solo perché osservata da due diverse "finestre" temporali del procedimento tributario[10]. Si violerebbe il principio del *ne bis in idem* sostanziale, perché il disvalore delle due condotte sarebbe in verità coincidente. Si può pensare infatti che la riprovazione etico-sociale cada sulla volontaria sottrazione all'obbligazione fiscale, realizzata in due tempi, ma unica; e l'effetto offensivo, inteso come danno all'erario, risulti recato da quello stesso, unico inadempimento. Disvalore e offesa delle due condotte illecite verrebbero a coincidere; il primo, perché il disegno criminoso sarebbe un solo; la seconda, perché il danno all'erario si verificherebbe una sola volta. Identità della deliberazione volitiva e identità dell'offesa ci paiono elementi sufficienti per configurare una relazione di progressione criminosa tra i due reati, la quale tuttavia non procede dal meno (antecedente) al più (sussequente), bensì dal più al meno, perché il sussequente appare come lo sviluppo naturale del fatto che lo precede, già pienamente offensivo, di cui tende ad assicurare il profitto; dunque, sembra riconducibile alla categoria del postfatto non punibile[11].

La questione ermeneutica diventa più spinosa quando entra in ballo la c.d. inesistenza soggettiva dell'operazione, che ricorre quando la fornitura o il servizio ha avuto luogo, ma la relazione economica si è instaurata con un soggetto diverso. Si può osservare fin da subito che in questo caso non pare pienamente conforme alla semantica linguistica l'uso del termine "inesistenza". La cosa inesistente non può essere né propria né altrui, non può appartenere a un *dominus*, ancorché diverso, ed essere al contempo inesistente, perché il diritto di proprietà si esercita sulla cosa che c'è, non su quella che non c'è. Dal punto di vista logico, l'inesistenza dell'operazione non è diversa dall'inesistenza della cosa. L'operazione è un fatto che si verifica nel tempo e nello spazio; un'operazione verificatasi nel contesto spazio-temporale è storicamente esistente; non può essere posta nel nulla, né può essere considerata inesistente perché il protagonista è diverso. Come non possiamo dichiarare inesistente la cosa altrui, così non possiamo dichiarare inesistente il fatto storico altrui; *quod factum est infectum fieri nequit*. Su queste basi pare incongruo parlare di inesistenza soggettiva per l'operazione storica oggettivamente esistente[12].

Ma prescindendo dalla congruenza semantica e logica, prendiamo in considerazione le due versioni di "inesistenza" dell'operazione, indicata nella dichiarazione fraudolenta. Secondo l'orientamento giurisprudenziale consolidato, l'inesistenza soggettiva, al pari di quella oggettiva, integra gli estremi del reato di dichiarazione fraudolenta punita ai sensi dell'art. 2. Le due *species*, sussunte nel *genus* unitario dell'inesistenza e parificate, quanto alla possibilità di integrare gli estremi tipici del reato, sono tuttavia distinte dalla giurisprudenza, per quanto riguarda l'accertamento del dolo e le conseguenze sulla deducibilità dei costi. L'inesistenza soggettiva è riconosciuta, per certi versi, minusvalente rispetto alla "sorella" oggettiva, ma non al punto da inficiarne il carattere fraudolento, costitutivo del reato di cui all'art. 2.



La prima differenza che viene in rilievo è quella relativa all'accertamento del dolo. Nel caso di inesistenza oggettiva, il dolo è *in re ipsa*, perché l'emissione di fattura per un'operazione oggettivamente inesistente presuppone necessariamente la malafede del contribuente, il quale dichiara il falso con la piena consapevolezza che la prestazione dedotta nei costi non ha mai avuto luogo. Nel caso della c.d. inesistenza soggettiva, la prestazione c'è stata e non può essere presunta la malafede del contribuente, ma deve essere provato che egli fosse consapevole della diversa identità della controparte contrattuale[13]. Il contribuente non può essere tenuto responsabile della frode altrui, se sussiste l'apparenza della regolarità. Se il rapporto sorge con un operatore che non mostra segni visibili d'irregolarità, rilevabili da un osservatore mediamente diligente e avveduto, si deve pensare che il contribuente non sia in malafede, ma sia stato fuorviato dall'apparenza di regolarità. Per converso si può pensare che il contribuente sia consapevole del mendacio, quando sussistano elementi sintomatici d'irregolarità, tra i quali ha un ruolo di primo piano il fatto che l'emittente non abbia la dotazione strutturale idonea alla prestazione fatturata. Il contribuente che dichiara il suo costo sulla base di una fattura emessa da una c.d. "cartiera", omettendo i controlli doverosi, è certamente partecipe di una frode in danno dell'amministrazione fiscale, ma si può discutere se sussistano tutti gli estremi del delitto di cui all'art. 2.

Se tale fatto tipico consiste, come noi riteniamo, nella dichiarazione di costi fittizi, la fattispecie non può dirsi integrata, poiché il costo dichiarato è stato realmente sostenuto, ancorché supportato da una fattura emessa da un soggetto diverso. L'operazione non può dirsi "inesistente", in senso proprio; tant'è che se ne ammette la deducibilità ai fini del calcolo delle imposte sui redditi (IRPEF, IRES)[14]. A fronte di un costo realmente sostenuto, pare evidente che non sussiste un'indebita sottrazione al fisco. S'intende che l'argomentazione è valida sul presupposto che la fattispecie incriminatrice sia posta a tutela del bene delle entrate fiscali e sia diretta a punire l'esposizione di costi fittizi. Ed è proprio questa l'opinione di gran parte della dottrina[15], a conforto della quale è opportuno fare riferimento anche alla cornice edittale particolarmente severa. Posto che la dichiarazione fraudolenta costituisce un grave delitto, sanzionato con una pena particolarmente severa, è ragionevole pensare che la fattispecie sia volta a sanzionare un fatto che comporta un danno reale all'erario, corrispondente all'evasione fiscale cui è finalizzato il reato, non già una mera dichiarazione difforme.

Si può pensare infatti che il dolo dell'evasione fiscale si immedesima nell'esposizione di costi fittizi; senza questa non sussista quello, con la conseguenza che non possono ritenersi integrati gli estremi del reato nel caso in cui il costo sia reale. La frode per essere tale non può esaurirsi in una ingenua dichiarazione difforme, fine a sé stessa; si dichiara il falso per "frodare" il soggetto passivo e la frode non può che supporre il dolo di evasione, il quale infine non può sussistere se il "costo" dichiarato è stato effettivamente sostenuto.



Insomma, se il fine di evasione e il carattere fittizio del costo stanno insieme, perché la rappresentazione di un costo realmente sostenuto è incompatibile con il *dolus malus* della frode, la c.d. inesistenza soggettiva *ex se* non può integrare gli estremi del reato di cui all'art. 2, non solo per l'inoffensività della condotta, ossia per mancanza del danno, ma anche per mancanza del dolo[16].

È chiaro comunque che, seppure non sussistesse il fine dell'evasione (diretta), potrebbe comunque sussistere la volontà di favorire l'altrui fatto illecito, consistente nell'attività di "cartiera". In questo caso si può ravvisare un profitto diretto, realizzato dall'azienda di carta, e uno indiretto, realizzato mediante la compartecipazione al profitto diretto. Il contribuente *de quo* sarebbe coinvolto in una frode "carosello" finalizzata all'evasione dell'IVA. A ben vedere sussisterebbe comunque un fine di evasione, inteso come volontà di compartecipare all'evasione altrui. Si può trarre la conclusione che la c.d. inesistenza soggettiva dell'operazione fatturata, non punibile in relazione ai redditi personali, potrebbe essere punita, non già come frode individuale, bensì come compartecipazione a una frode plurisoggettiva, che coinvolge l'emittente, e sarebbe circoscritta solo all'evasione dell'IVA[17].

Ma è opportuno precisare che la declaratoria di colpevolezza concorsuale presuppone la prova del dolo di compartecipazione alla frode altrui, che non può essere surrogata da presunzioni semplici[18]. Non basta, a nostro avviso, dimostrare che il soggetto agente potesse dubitare della regolare conduzione aziendale dell'emittente, osservando la diligenza doverosa; è necessario che sussista la piena prova della sua consapevole compartecipazione alla frode. Senza questa prova a carico dell'accusa, si rischia di punire a titolo di dolo un fatto, rispetto al quale si può muovere solo un rimprovero di colpa. Incamminandosi lungo la strada della diligenza doverosa, eretta a discrimine del fatto di reato, si giunge ben presto a esigerne dosi sempre più massicce, fino a istituire nella persona del comune imprenditore la figura e la funzione del controllore-garante del suo fornitore[19]. Con ciò si punirebbe un fatto omissivo e colposo al posto di un fatto descritto in fattispecie come commissivo e doloso; anzi doloso nell'accezione più estrema, in quanto "fraudolento".

4. Il credito non spettante e il dolo

In ordine alla compensazione delle partite di debito/credito, in fase di adempimento dell'obbligazione fiscale, acquista un particolare rilievo l'accostamento dei crediti "inesistenti" a quelli "non spettanti", introdotta dal d. lgs. n. 87/2024 (in attuazione della delega fiscale), equiparati ai fini dell'integrazione del reato, ma non ai fini della commisurazione della pena[20]. Le persistenti differenze, non solo *quoad poenam*, [21] non devono



adombrare la comune appartenenza a un *genus* comune, sul quale può far luce ancora una volta il parametro del costo, poiché in definitiva, anche in questa fattispecie, l'elemento decisivo, a nostro avviso, può essere ricercato nel carattere fittizio dei costi.

L'obbligazione fiscale è giustificata dalla capacità contributiva; in mancanza di questa non ha ragion d'essere quella. Vige un principio indefettibile di proporzionalità, in virtù del quale alla minore capacità contributiva corrisponde la minor misura dell'obbligazione fiscale. E poiché la capacità contributiva non è un dato prefissato, ma è la risultante dell'operare umano, i costi affrontati per produrre il bene o l'utilità, che costituisce l'elemento indicativo della capacità, elidono in proporzione il *quantum* della capacità assunto come imponibile. Ne consegue che il rispetto del principio costituzionale della capacità contributiva esige che non sia considerato illecito detrarre i costi reali ed effettivi dall'ammontare dell'imponibile.

La questione interpretativa può dunque porsi, a nostro avviso, in questi termini: se il soggetto agente abbia voluto, in fase di adempimento della sua obbligazione fiscale, detrarre dall'imponibile costi fittizi, sotto la specie di crediti inesistenti o non spettanti. Il punto di discriminazione risiede appunto nella volizione del soggetto, nel suo dolo di evasione, mentre il danno erariale, nella contingenza, non può fungere da spartiacque, poiché sia il credito inesistente sia non spettante determinano un'entrata fiscale decurtata nella stessa misura. Ma il reato è un fatto doloso e, sotto il profilo dell'accertamento del dolo, potrebbe correre una grande differenza tra credito inesistente e non spettante, per il semplice fatto che la consapevolezza del credito inesistente è *in re ipsa*, ben diversamente da quella del credito spettante, da doversi dimostrare di volta in volta. Il punto dirimente potrebbe essere il seguente: il reato sussiste solo se il soggetto agente si rappresenta la non effettività del costo; al contrario, se procede alla compensazione, rappresentandosi il credito come costo effettivo, esula il dolo di evasione. L'ipotesi interpretativa è plausibile, ma deve essere attentamente vagliata.

Ci aiuta in questo la nuova definizione normativa di credito tributario, volta a porre fine a anni di contrasti giurisprudenziali. La distinzione legislativa (tra crediti inesistenti e non spettanti) riposa su elementi oggettivi; a ben vedere, tuttavia, è comunque presupposta una sostanziale differenza sul versante soggettivo, della volontà e consapevolezza del fatto di reato. Il che incide in primo luogo sulla questione, cui si è fatto cenno, del possibile concorso di reati con la fattispecie della fraudolenta dichiarazione.

Secondo il nuovo dettato normativo, il credito è inesistente quando è privo di elementi giustificativi reali (mancanza di presupposti costitutivi) o quando la sua esistenza è frutto di rappresentazioni fraudolente



(documentazione falsa, fatture per operazioni inesistenti). È qui che il principio di consunzione trova il suo terreno più fertile. Se il credito utilizzato in compensazione deriva direttamente da una fattura falsa già oggetto di contestazione ai sensi dell'art. 2, l'art. 10-*quater* finisce per sanzionare la mera "estrinsecazione contabile" della medesima frode. In questo caso, la spinta verso l'assorbimento è massima: la frode è una sola, sebbene si manifesti in due momenti (dichiarativo e solutorio).

Il credito è non spettante quando, pur essendo reale e certo nella sua esistenza, viene utilizzato in misura superiore a quella consentita, oppure in violazione di specifiche modalità o tempi di utilizzo previsti dalla legge. Si può trattare, come sovente accade, di errori di interpretazione normativa o di violazioni formali. In questa ipotesi, è difficile invocare la consunzione con l'art. 2. Spesso, infatti, il credito "non spettante" non nasce da una condotta fraudolenta a monte (come l'uso di fatture false), ma da una condotta successiva e autonoma di compensazione indebita. Qui l'art. 10-*quater* mantiene una sua piena autonomia punitiva.

Ciò posto, la questione interpretativa non verte tanto sulla distinzione, invero abbastanza chiara, tra credito non spettante e inesistente, quanto sulla sussistenza del reato in caso di credito non spettante[22]. Si può pensare che l'elemento dirimente sia ravvisabile ancora una volta nel dolo di evasione, immedesimato nel carattere fittizio dei costi, di talché il reato sussista nel caso in cui il soggetto agente sia consapevole che il credito compensato non trova corrispondenza in un reale costo. Il fatto di reato previsto dal secondo comma dell'art. 10-*quater*, meno grave rispetto a quello di cui al primo comma, è pur sempre doloso e non può consistere in un mero errore.

Pensiamo di trovarne conferma nel comma 2 *bis*, che esclude la punibilità del fatto nei casi di incertezza normativa sulla qualifica giuridica del credito[23]. Se il legislatore ha sentito il bisogno di dettare una regola per certi versi superflua, sia perché vige un principio generale in tema di *error iuris*, sia perché il dolo presuppone sempre e comunque la piena consapevolezza degli elementi costitutivi di fattispecie, la ragione è da ricercare nella speciale complessità della normativa fiscale, che può ingenerare non pochi equivoci e dubbi. In altri termini, la norma pare diretta a sottolineare quanto la materia fiscale sia particolarmente insidiosa e si presti a interpretazioni ambigue, tanto che l'errore è dietro l'angolo.

Ma se il legislatore mette in evidenza tale "errabilità" di fondo, ci dice implicitamente che anche questo reato presuppone un dolo di evasione, incompatibile con l'errore. Riteniamo che il dolo di evasione consista nella volontà di addurre costi fittizi, o in dichiarazione o in compensazione; non consista in un fine che trascende il fatto realizzato, giacché l'evasione si realizza per il fatto stesso della falsa dichiarazione o dell'illecita



compensazione. A questo riguardo è importante sottolineare che parlare di costi e non di semplici “elementi passivi” può rivelarsi utile per l’interprete, perché il costo giustifica la riduzione dell’imponibile; dunque, il concetto di costo contiene in sé la *ratio* giustificativa, mentre l’idea della “passività” è neutra e avalutativa. Il costo è il presupposto logico-giustificativo della passività, ma l’idea della sola “passività” non implica il riferimento necessario al presupposto che la giustifica. È questa la ragione per la quale, a nostro avviso, l’elemento soggettivo delle due fattispecie esaminate può infine risolversi nella consapevole adduzione di costi fittizi; nelle due fasi, dichiarativa e compensativa.

Si può pensare che questa impostazione possa agevolare l’interprete nel discriminare il dolo dalla colpa e nell’evitare due estremi. A nostro avviso, infatti, egli è chiamato a evitare due rischi opposti: o assumere che l’incertezza applicativa sussista in ogni caso ed escluda il dolo; o riconoscere il credito “non spettante” solo nei limitatissimi casi in cui l’Agenzia delle Entrate, *melius re perpensa*, esprima una valutazione concorde con la difesa e rinunci alla sua pretesa fiscale. O c’è sempre incertezza; o manca solo nel caso di certezza assoluta e non controversa. Tra i due estremi, è difficile individuare la giusta via mediana, e non ci si può illudere che un solo criterio ermeneutico possa essere risolutivo.

Pensiamo comunque che il criterio del costo possa essere utile, se non altro perché la buona o mala fede del soggetto agente deve fare riferimento, in primo luogo, a ciò che cade sotto la sua diretta percezione; e chiaramente la gestione delle entrate/uscite afferisce alla sua sfera di dominio e conoscenza diretta, molto più che la sfera della qualificazione normativa degli atti[24]. Insomma, si può pensare che, ancora una volta, il criterio del “costo di produzione”, inteso come costo affrontato dal contribuente per “produrre” la sua capacità contributiva, possa agevolare l’interprete nell’esegesi dei casi controversi.

Il dolo di evasione, a ben vedere, presuppone che il soggetto agente voglia sottrarre al fisco la somma dovuta, proprio perché non se la rappresenta come costo di produzione dell’imponibile. Nel momento in cui ritiene di aver sopportato quel costo, ritiene al contempo che esso riduca in proporzione il carico fiscale. Su queste basi, si può pensare che il legittimo dubbio sul carattere del credito (spettante/non spettante), che costituisce causa giustificativa del fatto ai sensi del comma 2 *bis* dell’art. 10 *quater*, verta in fondo sulla configurabilità del costo e conseguentemente il contribuente possa non commettere reato, qualora il credito dedotto in compensazione sia configurabile come costo di produzione del reddito. Al contrario, la buona fede, assunta come causa di giustificazione dell’inadempienza fiscale, non può essere invocata se manca la riferibilità del credito non spettante alla categoria dei costi. Insomma, il discrimine tra buona e mala fede corre lungo la linea della riferibilità del credito al *genus* del costo, giacché la consapevolezza del contribuente deve riguardare, in primo luogo, ciò che attiene alla sua sfera di dominio, per l’appunto la gestione dei



costi/ricavi, e secondariamente ciò che attiene alla qualificazione giuridica. Mentre sui costi il contribuente ha una diretta percezione, sulle questioni della qualificazione giuridica può nutrire legittimi dubbi, ma ciò significa, a nostro avviso, che il dubbio non può ritenersi legittimo, se verte su un credito che nemmeno astrattamente può annoverarsi nella categoria dei costi.

Per questa via si può giungere alla ragionevole conclusione che l'errore scusabile, ossia non colposo, escluda in radice il carattere illecito del fatto e dunque non residui alcun possibile illecito amministrativo-tributario; al contrario, l'errore colposo farebbe residuare la sanzionabilità extrapenale del fatto; mentre il reato esulerebbe in entrambi i casi, per mancanza di dolo.

[1] G. Ardizzone, *Il nuovo assetto del sistema penale tributario: un'analisi del d. lgs. 14 giugno 2024 n. 187*, in *La legislazione penale*, 31.1.2025; A.M. Dell'osso, *Corsi e ricorsi nel diritto penaltributario; spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2020, 38 ss.; G. Flora, *La "tela di Penelope" della legislazione penale tributaria*, in *Riv. Trim. Dir. Pen. Ec.*, 2017, 3-4, 476 ss.; V. Mongillo, *Il "particolarismo" cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul D.lgs. n. 87/2024*, in *Dir. pen. proc.*, 2024, 12, p. 1558.

[2] Molti Autori hanno evidenziato come la "ragione fiscale" sia alla base dell'andamento ondivago del sottosistema penale tributario e non da ora; tra questi: A. Malinverni, *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962, 58 ss; più recentemente S. Fiore, *Il caso del diritto penale tributario: da eccezione a paradigma? Osservazioni sul diritto penale com'è e come (forse) sarà*, in E. M. Ambrosetti (a cura di), *Studi in onore di Mauro Ronco*, Torino, Giappichelli, 2017, p. 535; A. Lanzi - P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, Padova, 2020, 61; E. Musco, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2021, 19 ss.. Con riferimento ai meccanismi di non punibilità nel sistema penale tributario parla di asservimento alla ragione riscossiva F. Consulich, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, *Riv. Ita. Dir. Proc. Pen.*, 2020, 3, 1388.

[3] In generale, sulla non punibilità nella cornice del diritto penale tributario: R. Amadeo, *Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario*, ne *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, a cura di C. Nocerino e S. Putinati, Torino, 2015, 331 ss.; E. M. Ambrosetti, *Reati tributari*, in *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, IV ed., Bologna, 2016, 551 ss.; F. Bellagamba, *Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 242; V. Di Nicola, *Pagamento del debito tributario ed il regime delle circostanze del reato*, ne *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e I.v.a.*, a cura di A. Scarcella, Torino, 2019, 265 ss.; A. Ingrassia,



Circostanze e cause di non punibilità. La voluntary disclosure, in *Trattato teorico pratico di diritto penale*, diretto da F. Palazzo e C.E. Paliero, vol. XIII, *Reati tributari*, a cura di R. Bricchetti e P. Veneziani, Torino, 2017, 527 ss.; A. Iorio, *Il pagamento del debito tributario ai fini della particolare tenuità del fatto*, in *Il fisco*, n. 2, 12 gennaio 2026, p. 125; S. Finocchiaro, *Sulla ragionevolezza delle soglie di punibilità previste per i reati tributari: la Corte costituzionale rimanda la decisione sulla legittimità dell'art. 10-quater*, in *Dir. pen. cont.*, 24.05.2026; A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, II ed., Milano, 2017, 98 ss.; E. Musco, F. Ardito, *Diritto penale tributario*, III ed., Bologna, 2016, 57 ss.; G.L. Soana, *I reati tributari*, IV ed., Milano, 2018, 509 ss.. Il pagamento dell'obbligazione tributaria può aprire le porte anche all'applicazione della causa di non punibilità generale per particolare tenuità del fatto; cfr. U. Dinacci, *"La non punibilità per particolare tenuità della dichiarazione fraudolenta: i riflessi operativi derivanti dall'estinzione del debito tributario"*, in *Giurisprudenza Penale Web*, n. 7-8, luglio 2025.

[4] Cfr., sul punto, F. Di Vizio, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* in F. Di Vizio, G. Mazzotta (a cura di) *Il nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2025, p. 191 ss.; E. Mastrogiacomo, *Gli elementi attivi penalmente rilevanti nella dichiarazione fraudolenta e infedele*, in *Il fisco*, n. 10/2005, p. 1-1483; A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, cit., pp. 163 e ss.; E. Musco, F. Ardito, *Diritto penale tributario*, cit., p. 144;

[5] Al riguardo, nella Relazione ministeriale al D.Lgs. n. 74/2000 si precisa che: «con la formula elementi attivi o passivi, il legislatore ha inteso prefigurare una espressione di sintesi atta a comprendere, nella loro traduzione numerica, tutte le voci, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Ciò ad evitare i rischi, in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune, insiti in una enunciazione di tipo specifico e casistico (corrispettivi, ricavi, componenti reddituali, costi, oneri, eccetera)». Sul punto cfr. V. Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 91, il quale, con la consueta lucidità, efficacemente segnala come tale definizione «rischi di lasciare aperta una allarmante falla, nella misura in cui non sembrerebbe(ro) primo visu in grado di abbracciare, nel rispetto del principio di stretta legalità, quelle componenti negative che gravano, deprimendolo, non già sull'imponibile, ma sull'imposta dovuta».

[6] Cfr. infra note 9 e 11.

[7] La giurisprudenza di legittimità ha tradizionalmente negato l'assorbimento del fatto previsto dall'art. 10-



quater in quello di cui all'art. 2, sottolineando l'autonomia delle condotte. Cfr. Cass. Pen., Sez. III, n. 40164 del 12/09/2018; la Corte afferma che tra il reato di dichiarazione fraudolenta (art. 2) e quello di indebita compensazione (art. 10-*quater*) sussiste un concorso materiale di reati. La ragione risiede nel fatto che le due norme tutelano beni giuridici diversi o, comunque, diverse fasi della pretesa tributaria: l'art. 2 la trasparenza della base imponibile, l'art. 10-*quater* l'integrità dei versamenti. Cfr. Inoltre Cass. Pen., Sez. III, n. 20853 del 17/07/2020; si sottolinea che il reato di indebita compensazione è un reato istantaneo che si consuma al momento della presentazione del modello F24. Questo distacco temporale dalla presentazione della dichiarazione (momento consumativo dell'art. 2) è l'argomento tecnico usato per escludere che una condotta possa "assorbire" l'altra.

[8] Art. 2 d. lgs. 74/2000: "È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro". Art. 10-*quater*: "1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. 2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro".

[9] Dello stesso avviso A. Ingrassia, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, *Dir. Pen Proc.*, 3/2020, 307 ss.

[10] Sul punto dell'identità del fatto, si può fare riferimento alla sentenza della Corte costituzionale, n. 200/2016, relativa al caso *Eternit*, in cui la Consulta non ha soltanto dichiarato incostituzionale l'interpretazione (peraltro recessiva in giurisprudenza) secondo cui l'art. 649 c.p.p. non opererebbe laddove si possa escludere un concorso apparente di norme, ma si è curata anche di precisare che una diversa descrizione dell'evento cagionato dalla medesima condotta escluderebbe la medesimezza del fatto storico (*idem factum*) anche secondo la nozione accolta dalla Corte di Strasburgo, laddove la tesi più "garantistica" secondo cui, ai fini della preclusione processuale, dovrebbe rilevare esclusivamente l'identità della condotta non può essere ritenuta contraria alla Costituzione ed alla Convenzione europea (tale aspetto è puntualmente sottolineato da P. Ferrua, *La sentenza costituzionale sul caso Eternit: il ne bis in idem tra diritto vigente e diritto vivente*, in *Cass. pen.*, 2017, 82 s.). Nel caso *de quo* il medesimo "fatto storico" si può ravvisare nell'uso della fattura falsa, sussunto sotto diverse norme incriminatrici. Si adduce un solo costo fittizio, ora dichiarato, ora compensato; varia il momento dell'adduzione, ma il costo, elemento passivo dell'obbligazione



fiscale, è uno solo.

[11] S.Cuva, *Il sistema sanzionatorio penale tributario*, Milano, 2019, ravvisa nella condotta di compensazione l'epilogo naturale della frode a monte. Laddove la creazione del credito fittizio sia avvenuta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2), l'utilizzo di tale credito in F24 rappresenta un "post-fatto" non punibile, poiché il disvalore è già interamente coperto dalla sanzione per la dichiarazione fraudolenta. Dello stesso avviso L. D'Avirro, *I reati tributari. Commento al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74*, Padova, 2020. E. Musco - G. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2019, evidenziano che, nel caso in cui la condotta punita dall'art. 2 sia finalizzata proprio a ottenere quel risparmio d'imposta che si realizza concretamente con la compensazione, quest'ultima costituisce l'evento finale della medesima attività criminosa, articolata in due momenti. G. Vanz, *Crediti inesistenti e non spettanti: le nuove definizioni penali tra continuità e innovazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 4, 2024, argomenta che la nuova definizione di "credito inesistente" fondata sulla "rappresentazione fraudolenta" (D.Lgs. 87/2024) rafforza il legame con l'art. 2, rendendo la consumazione una necessità logico-sistemica per evitare irragionevoli raddoppi di pena.

[12] Dello stesso avviso I. Caraccioli, *L'inesistenza soggettiva: un concetto in cerca di identità tra diritto penale e tributario*, *Dir. Pen. Trib.*, 2012. S'intende che la ricerca dell'identità postula appunto un'evidenza oggettiva - a nostro avviso, anche logico-semanticamente - molto evanescente.

[13] La giurisprudenza penale più recente ha elaborato criteri più rigorosi per l'accertamento del dolo nel caso di c. d. inesistenza soggettiva (Cass. Pen. 44954/2024 depositata a gennaio 2025 e Cass. 25167/2025). Per un'analisi approfondita dell'aspetto dell'elemento psicologico in tema di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, si veda G. Maccagnani, *Fatture soggettivamente false e mancanza di dolo di evasione nell'utilizzatore*, in *Il Fisco*, 42, 2000, p. 12544. In argomento si vedano anche M. Di Siena, *Le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti: fra perdurante criminalizzazione e sopravvenuta irrilevanza penale*, in *Il Fisco*, 5, 2002, p. 636; C. Santoriello, *Alcune precisazioni in tema di utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti*, in *Il Fisco*, 28, 2003, p. 4443.

[14] Una differenza rilevante risiede nella deducibilità del costo, nel calcolo dei redditi imponibili (IRPEF/IRES). Se l'operazione è soggettivamente inesistente ma i costi sono reali e inerenti, la deducibilità rimane ferma, a meno che i costi non siano direttamente connessi a un delitto non colposo (in tempi recenti, Cass. 8716/2025, Cass. 23178/2025). La dottrina, facendo leva sulla netta separazione a riguardo degli effetti economici, riconosciuta dalla Suprema Corte, critica l'equiparazione delle conseguenze penali, poiché ciò che



è deducibile non è un costo fittizio, bensì reale, mentre l'art. 2 punisce l'indicazione di "elementi passivi fittizi"; l'unica cosa fittizia, in caso di inesistenza soggettiva, è l'identità del fornitore. Di quest'avviso L. D'Altilia, *"Il reato di dichiarazione fraudolenta per operazioni 'soggettivamente' inesistenti: un discutibile caso di assimilazione della prova penale a quella civile"*, in *Giurisprudenza Commerciale*, fasc. 4, 2024 (con aggiornamenti ai richiami giurisprudenziali del 2025); S. Prosperi, *"Sul discrimine tra operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti nel reato di dichiarazione fraudolenta: punti fermi ed evoluzioni nella giurisprudenza di legittimità"*, in *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 1, 2024 (pubblicato online con aggiornamenti costanti).

[15] Per tutti E. Musco, *Diritto penale tributario*, cit.; I. Caraccioli, op.cit.; S. Putinati, *I reati tributari*, in *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2000.

[16] In questo senso, cfr., A. Di Amato, *La dichiarazione infedele*, in A. Di Amato, R. Pisano, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, vol. VII, a cura di A. Di Amato, Padova, 2002, p. 550; A. Lanzi, P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, cit., p. 249; E. Musco, F. Ardito, *Diritto penale tributario*, cit., pp. 48 e s., A. Traversi, S. Gennai, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000, pp. 125 e ss.; A. Perini, voce *Reati tributari*, in *Digesto disc. pen.*, Torino, 2013, p. 499; ulteriori riferimenti in G. Bersani, *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003, p. 99, nota n. 189, il quale condivide tale soluzione (p. 104). In senso diverso, tuttavia, in giurisprudenza, cfr. Cass., sez. III, 27 marzo – 3 settembre 2014, n. 36703, in *Il fisco*, n. 36/2014, p. 3581.

[17] A. Perini, *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, in *L'indice penale*, 1-2/2015, p.7 ss.

[18] F. Consulich, *La lunga marcia del diritto penale tributario dalla periferia al centro del sistema penale*, CP, 10/2023, 3477 ss., evidenzia il rischio di estendere le maglie della responsabilità concorsuale ben oltre i limiti del contributo doloso.

[19] La giurisprudenza ha elaborato alcuni indici di irregolarità (del fornitore) dai quali desumere il dolo di evasione del contribuente: anomalie strutturali (assenza di logistica, mancato versamento delle imposte, oggetto sociale generico), anomalie economiche (prezzo fuori mercato, assenza di margine), anomalie dei flussi finanziari (circolarità del denaro, pagamenti insoliti), anomalie nelle relazioni commerciali (mancanza di trattative). Si tratta certamente di elementi sintomatici, ma pare eccessivo desumerne automaticamente la



sussistenza del dolo, per la quale è richiesta una prova piena, a carico dell'accusa, "oltre ogni ragionevole dubbio".

[20] L'art. 20, comma 1, lett. a) n. 5) della legge di delega aveva effettivamente imposto al Legislatore di introdurre una chiara distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti, conformandosi agli orientamenti giurisprudenziali sul punto; cfr. P. Veneziani, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in www.Sistemapenale.it, 19.09.2023, 36. Vigevano tuttavia due fattispecie autonome a partire dalla riforma del 2015, seppure non fosse stato ben precisato l'esatto perimetro di "inesistenza" e "non spettanza" del credito; cfr. A. Martini, *Frode, menzogna e disobbedienza. Volti nuovi e antichi del diritto penale tributario riformato*, in www.legislazionepenale.eu, 03.03.2016, 26 ss.. Le cornici edittali sono differenti: da sei mesi a due anni per i crediti "non spettanti" e da un anno e sei mesi a sei anni per quelli "inesistenti".

[21] S. Buonocore, *I reati di indebita compensazione (art. 10-quater d.lgs. 74/2000): crediti inesistenti e crediti non spettanti nel sistema penale*, in *Dir. Pen. Trib.*, 2023, 5, 1755 e 1758, sottolinea che dall'inquadramento nell'una o nell'altra fattispecie dipendono anche effetti processuali non trascurabili, come la possibilità di ricorrere alle intercettazioni telefoniche o disporre misure cautelari. Peraltro, preme evidenziare che solo per i crediti non spettanti potrà valere la causa di non punibilità del pagamento del debito tributario ex art. 13.

[22] Sulla distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti cfr. F. Di Vizio, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, Sistema Penale, testo dell'udizione dinanzi alle Commissioni Giustizia e Finanze della Camera dei Deputati del 3 aprile 2024.

[23] 2-bis: "La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito". Il comma 2-bis è stato introdotto dall'art. 1, comma 1, lettera d) del D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

[24] Prima della riforma del 2024, la Cassazione aveva già elaborato criteri stringenti che ora sono stati recepiti dal legislatore; cfr. Cass. Pen., Sez. Unite, n. 34443 del 16/11/2021. L'organo di nomofilachia definisce credito inesistente quello per il quale manca il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante controlli automatizzati (artt. 36-bis e 36-ter DPR 600/73). Cfr. anche Cass. Pen., Sez. III, n. 1757 del 15/01/2025, che conferma la continuità normativa tra la vecchia disciplina e la riforma del d. lgs. 87/2024. La Corte chiarisce che il concetto di "rappresentazione fraudolenta" è il vero *trait d'union* con l'art. 2. Se il credito



è inesistente perché frutto di artifici (come le fatture false), si applica il comma 2 dell'art. 10-*quater* (pene più severe).