

DECRETO FISCALE 2020- 26 OTTOBRE 2019 ORE 06:00

## Fatture false: carcere da 4 a 8 anni, pena attenuata solo con importi fino a 100.000 euro

*Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima*

Nel decreto fiscale 2020 collegato alla legge di Bilancio 2020 trovano spazio anche molteplici modifiche, in campo penal-tributario, al D.Lgs. n. 74/2000, che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. La riforma interessa in primo luogo la cornice edittale del reato più grave e insidioso contemplato dal decreto, ovvero la frode fiscale mediante l'uso di fatture false. Per questo reato, il limite minimo di pena viene innalzato da un anno e sei mesi a quattro anni di reclusione, e quello massimo da sei a otto anni. La pena è attenuata solo se l'importo resta sotto la soglia di 100.000 euro.

Il **decreto fiscale 2020** interviene anche sui **reati tributari** di cui al D.Lgs. n. 74/2000: tra le molteplici modifiche, spicca quella della cornice edittale per le **frodi fiscali** realizzate avvalendosi di **fatture false**, il cui limite minimo di pena viene innalzato da un anno e sei mesi a quattro anni di reclusione, e quello massimo da sei a otto anni.

### Leggi anche Reati tributari: come cambiano le sanzioni

La modifica si inserisce all'interno di una più ampia riforma della materia penal-tributaria, in relazione alla quale si prospetta:

- da un lato, un generale **peggioramento del trattamento sanzionatorio** per i delitti fiscali previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, nonché l'inserimento dei più gravi nel catalogo dei reati presupposto idonei a far scattare la **responsabilità amministrativa degli enti** ex D.Lgs. n. 231/2001;
- dall'altro lato, l'applicabilità anche ai reati tributari della **confisca per sproporzione**, così chiamata proprio perché consente, pronunciata sentenza definitiva di condanna o patteggiamento, il sequestro di quei beni di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo, in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica.

### **Aumenta la pena per la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture false**

Il reato che primariamente viene in risalto per l'inasprimento del trattamento sanzionatorio, elevando il **limite minimo** di pena da un anno e sei mesi a **quattro anni di reclusione** e il **massimo** da sei a **otto anni**, è quello di "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" di cui all'art. 2.

Sotto la suddetta rubrica, si punisce "chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi", precisandosi altresì, mediante la definizione fornita all'art. 1, lettera a), in apertura del D.Lgs. n. 74/2000, che per inesistenza si deve intendere ogni fattura o altro documento avente rilievo probatorio emesso relativamente a operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte, anche intercorrenti tra soggetti diversi da quelli effettivi.

Si tratta sostanzialmente del reato più grave e "subdolo" in ambito tributario, che intende colpire duramente il contribuente che non solo presenti una **dichiarazione infedele**, recante

l'indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, ma si avvalga di un **impianto contabile e documentale mendace**, idoneo a ostacolare o a rendere più difficoltosa l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificiosamente l'inveritiera prospettazione dei dati racchiusa in dichiarazione.

### **Un inasprimento che si aggiunge all'assenza di soglie di punibilità**

Peraltro, quello in esame è il solo delitto tributario, unitamente alla speculare fattispecie di "Emissione di fatture per operazioni inesistenti" ex art. 8, che non reca soglie di punibilità, avendo il Legislatore scelto di attribuire **sempre rilevanza penale** all'impiego di false fatture, **indipendentemente dall'importo** in concreto evaso.

E questo proprio in ragione della particolare insidiosità che connota la fattispecie contraddistinguendola da tutte le altre; gravità che, già evidenziata nella Relazione governativa al D.Lgs. n. 74/2000, è stata di recente riconosciuta anche dalla Corte Costituzionale.

Specificamente, con la sentenza n. 95/2019, è stata ritenuta infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata per asserito contrasto della norma in esame con l'art. 3 Cost., nella parte in cui non prevede soglie analoghe a quelle contemplate dal successivo art. 3, D.Lgs. n. 74/2000 per la "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici": la scelta del Legislatore è stata infatti valutata come non arbitraria, in quanto "lo scarto di rilevanza tra le operazioni simulate documentate mediante fatture o documenti equipollenti e le operazioni simulate documentate in modo diverso trova spiegazione nella particolare capacità probatoria delle fatture e documenti analoghi e, di riflesso, nella maggiore capacità decettiva delle falsità commesse tramite tali documenti".

### **Ipotesi attenuata per importi inferiori a 100.000 euro**

Tuttavia, proprio l'assenza di soglie (tale per cui anche una sola fattura considerata falsa, magari per poche centinaia di euro, è sufficiente a integrare il reato) pare avere suggerito di bilanciare l'odierna scelta di innalzare a quattro anni di reclusione la pena minima con la previsione di una **cornice edittale meno severa** per le - pur limitate - ipotesi in cui gli **elementi passivi fittizi** risultanti dalle fatture usate in dichiarazione siano di **modesta entità**.

Specificamente, si prospetta di conservare l'attuale trattamento sanzionatorio (da un anno e sei mesi a sei anni) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi resta **al di sotto di 100.000 euro**, operando così il legislatore una selezione delle condotte che, pur integrative del reato, offendano meno gravemente l'interesse erariale, e prevedendo per esse una minor pena.

Fa così nuovamente ingresso nell'ordinamento, pur calibrata sul nuovo e più gravoso quadro sanzionatorio, quell'ipotesi attenuata originariamente inserita a chiusura dell'art. 2, secondo la quale - se l'ammontare degli elementi passivi fittizi era inferiore a 154.937,07 euro - si applicava la reclusione da sei mesi a due anni. Successivamente, con l'entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 138/2011, tale circostanza è stata abrogata, e mai più reintrodotta, quantomeno sino a oggi.

### **Un incentivo a estinguere il debito tributario?**

Non pare certo fantasioso immaginare che l'aggravio della cornice edittale disciplinato dal decreto fiscale costituirà un ulteriore incentivo per il reo all'**estinzione del debito tributario**, compresi sanzioni amministrative e interessi: infatti, qualora prima dell'apertura del dibattimento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso, intervenga il pagamento integrale degli importi dovuti, l'art. 13-bis D.Lgs. 74/2000 concede per tale delitto una diminuzione di pena sino alla metà.

Di non secondario rilievo, infine, quanto espressamente precisato al comma successivo, e specificamente l'individuazione della cancellazione del debito con l'Erario come *condicio sine qua non* per accedere all'istituto del **patteggiamento** di cui all'art. 444 c.p.p..

