

Previsti fino a otto anni di carcere se il passivo fittizio non è inferiore a 100 mila euro

Fatture false, la sanzione torna a essere commisurata a soglie

Pagine a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Per l'uso di fatture false, pena fino a otto anni di carcere, e in più scatta la responsabilità ex 231/2001: è quanto prevede il decreto fiscale (dl 124/2019) che, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* lo scorso 26 ottobre, innova profondamente, all'art. 39, anche l'ambito penal-tributario.

In generale, si assiste a un inasprimento del trattamento sanzionatorio per i delitti in materia di imposte sui redditi e Iva previsti dal dlgs 74/2000, anche se per la conferma e la conseguente entrata in vigore di tali modifiche in campo penale, nonché dell'ampliamento della responsabilità amministrativa da reato degli enti, si dovrà attendere la legge di conversione del decreto legge.

Ciò precisato, tra tutte le fattispecie riformate, spicca la modifica della cornice edittale per le frodi fiscali realizzate avvalendosi di fatture false di cui all'art. 2, che specificamente 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», con la precisazione, fornita dalla definizione di apertura del decreto, che per inesistenza si deve intendere ogni fattura o altro documento avente rilievo probatorio emesso in relazione non solo a operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte (e la cui inesistenza dunque difetta già su un piano materiale), ma anche intercorrenti tra soggetti diversi da quelli effettivi (il che significa che la prestazione è stata effettivamente realizzata, ma tra parti diverse da quelli figuranti cartolarmente, tanto da determinare una vera e propria divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale).

Per effetto dell'intervento in commento la pena è elevata e la reclusione viene infatti portata da un minimo di 4 anni a un massimo di 8 anni.

Tuttavia, a bilanciare l'inasprimento, si inserisce il nuovo comma 2-bis, in base al quale la pena è più bassa (ovvero si mantiene la pena attuale della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) quando l'ammontare del passivo fittizio è inferiore

Cosa cambia		
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture Per operazioni inesistenti (art. 2, dlgs 74/2000)		
Disciplina	Normativa vigente	Novità previste dal dl 124/2019
Pena	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni sempre	Reclusione da 4 a 8 anni per passivi fittizi pari o superiori a euro 100.000
	No ipotesi attenuate	Reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni per passivi inferiori a euro 100.000
Confisca allargata	No (solo confisca obbligatoria del prezzo o del profitto del reato)	Sì, ma solo per passivi fittizi superiori a euro 100.000 Più confisca obbligatoria del prezzo o del profitto del reato
Responsabilità ex dlgs 231/2001	No	Sì, sempre
	Salvo tentativi giurisprudenziali	Sanzione pecuniaria fino a 500 quote No sanzioni interdittive

a 100 mila euro.

Ritorna così nell'ordinamento, pur con una rimodulazione coerente all'aggravamento che ha interessato il complessivo quadro sanzionatorio dei reati fiscali, 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 dl 138/2011, tale circostanza è stata abrogata, e solo oggi fa nuovamente capolino.

Il decreto (re)introduce dunque un limite, ora 100 mila euro di false fatturazioni, al di sotto del quale opera la disciplina attuale; si selezionano così quelle condotte che offendono meno gravemente l'interesse erariale, e si prevede per esse una minor pena, pur conservandone la rilevanza penale.

Va infatti sottolineata l'assenza di soglie di punibilità per la fattispecie penale di cui all'art. 2, tale per cui l'utilizzo (nonché l'emissione, specularmente punita dall'art. 8 del medesimo decreto) di fatture false integra il reato a prescindere dal quantum in concreto evaso, con la conseguenza che anche una sola fattura per poche centinaia di euro è sufficiente per giungere a condanna.

Il tema è stato peraltro affrontato di recente anche dalla Corte costituzionale, che con la sentenza n.

95 del 2019 ha «salvato» la norma, ritenendo al contrario infondata la questione sollevata dal giudice a quo in riferimento alla mancata previsione di soglie analoghe a quelle contemplate dal successivo art. 3, dlgs 74/2000 per la «Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici». Premesso che la determinazione della pena costituisce materia affidata alla discrezionalità del legislatore (le cui scelte sono censurabili, sul piano della legittimità costituzionale, solo ove sconfinino nella manifesta irragionevolezza o nell'arbitrio), la Corte ha evidenziato come il legislatore abbia voluto «isolare», tra i mezzi fraudolenti utilizzabili a supporto di una dichiarazione mendace, quello specifico artificio ritenuto, sulla base dell'esperienza, particolarmente insidioso per gli interessi dell'erario, in ragione della capacità probatoria delle fatture e della maggiore decettività delle falsità commesse tramite tali documenti.

Il decreto legge prevede inoltre l'applicazione alla frode fiscale in commento della confisca cosiddetta allargata (si veda articolo nella pagina seguente), ma solo quando i passivi fittizi sono superiori a 100 mila euro: dunque, mentre per l'applicazione della pena più grave è sufficiente che ammontino a 100 mila euro, per l'applicazione della confisca allargata tale cifra deve essere superata.

Infine, con l'uso di fatture false, quale ulteriore novità

del decreto fiscale, scatta anche la responsabilità amministrativa da reato degli enti, cioè la responsabilità, la cui disciplina è contenuta nel dlgs 231/2001, che sorge quando una fattispecie penale tra quelle tassativamente selezionate dal legislatore risulti commessa nell'interesse o a vantaggio della società, e da parte dei soggetti apicali, nonché a seguito dell'omissione di controlli da parte dei vertici sui subordinati.

Si superano in questo modo le questioni interpretative che fino a oggi hanno portato la giurisprudenza ad applicare comunque, di fatto, la disciplina 231 in esame ai delitti tributari ove i medesimi siano reati scopo dell'associazione per delinquere oppure presupposto dell'autoriciclaggio (reati in relazione ai quali è già da tempo prevista la responsabilità delle persone giuridiche).

Ora, il catalogo delle fattispecie presupposto viene espressamente ampliato attraverso l'inserimento nel dlgs 74/2000 dell'art. 25-quinquiesdecies, secondo cui «in relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applica all'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote».

Considerato che l'importo di una quota varia da un minimo di 258 euro a un massimo di 1.549 euro, ne deriva che la

sanzione pecuniaria per le imprese i cui legali rappresentanti abbiano posto a vantaggio delle stesse il reato di frode fiscale avvalendosi di fatture mendaci potrà arrivare fino a 774.500 euro; in particolare, sulla base dell'espresso dettato legislativo, il giudice determinerà il numero delle quote tenendo conto della gravità del fatto, del grado della responsabilità dell'ente, nonché dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti, mentre fissa l'importo della quota sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente, così da assicurare l'efficacia della sanzione.

Non sono previste invece sanzioni interdittive, ovvero quelle sanzioni che, contemplando l'interdizione dall'esercizio dell'attività, la sospensione o addirittura la revoca di autorizzazioni o licenze, il divieto di contrattare con la Pubblica amministrazione e l'esclusione da agevolazioni o finanziamenti, impattano spesso sulla società anche più pesantemente delle pecuniarie.

Da ultimo, si noti che la stessa relazione illustrativa evidenzia, tra le ragioni sottese alla nuova disposizione, oltre all'opportuno superamento delle incertezze ermeneutiche manifestatesi in giurisprudenza, anche «l'esigenza di rispondere a una precisa indicazione del legislatore eurocomunitario».

Infatti, la direttiva 2017/1371, cosiddetta Pif, in materia di tutela degli interessi finanziari dell'Ue, impone che per le frodi Iva, quantomeno per quelle gravi (ovvero che «siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 euro»), sia prevista, accanto a una pena massima di almeno quattro anni di reclusione per le persone fisiche, la responsabilità delle persone giuridiche.

La delega al governo al recepimento della Pif, peraltro, è stata inclusa nella legge di delegazione europea pubblicata in *Gazzetta Ufficiale* propria lo scorso 18 ottobre: proveniente da più fronti l'impulso, è arrivato pertanto il momento per le aziende di un aggiornamento non meramente cosmetico, bensì analitico, dei propri modelli di organizzazione e gestione, previa analisi del rischio di commissione dei suddetti illeciti fiscali e predisposizione di misure idonee a prevenirli.