

Le novità in materia penal-tributaria nel dl 124/19 dopo l'approvazione alla camera

# Chi prova a ingannare il Fisco rischia fino a 8 anni di carcere

Pagine a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**N**on provare a ingannare il fisco: il messaggio arriva chiaro e forte dalla Camera, che ha approvato, in sede di conversione, il decreto fiscale 124/2019, apportando significative modifiche anche in materia penal-tributaria.

Il filo conduttore di tutte le modifiche al disegno di legge sembra proprio quello di tracciare una netta linea di demarcazione tra gli illeciti fiscali caratterizzati da profili di frodolenzia e quelli che invece, pur penalmente rilevanti, si «limitano» all'inadempimento dell'obbligazione tributaria.

In riferimento ai primi, infatti, non solo viene confermato il (già previsto dal dl) severissimo inasprimento del trattamento sanzionatorio per le persone fisiche, ma si allarga il novero dei reati idonei a far scattare la responsabilità amministrativa degli enti ex dlgs 231/2001.

Alla seconda categoria, pur nell'ambito di un generale aggravio del quadro punitivo, pare invece volersi accordare una stretta un po' meno forte: significativo che gli emendamenti rinunciano all'abbassamento di soglie di punibilità per l'omesso versamento di Iva e ritenute certificate originariamente contemplato dal dl, così come cancellano l'infedele dichiarazione e l'omessa dall'elenco di quelle per cui si prevede la confisca per sproporzione, scegliendo altresì di concedere a tali reati un esonero dalla disciplina 231.

I colpi più duri inferti dalla riforma sono dunque rivolti al contribuente che non «solo» presenti una dichiarazione recante l'indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, ma si avvalga di un impianto contabile e documentale mendace, o ponga in essere altre attività idonee a ostacolare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

**I reati tributari «fraudolenti».** Per quanto riguarda la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), i delitti di emissione di fatture fittizie (art. 8) e di distruzione o occultamento di scritture contabili (art. 10), la Commissione Finanze non ha apportato modifi-

Reati tributari pre e post decreto			
	PRE dl 124/2019	DI 124/2019 (Comprendente le modificazioni apportate dalla commissione finanze alla camera)	
REATI RIFORMATI	Pena edittale e soglie punibilità	Pena edittale e soglie punibilità	Responsabilità ex dlgs 231/2001 e confisca per sproporzione
<b>ART. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione.</li> <li>• Soglia NO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 4 a 8 anni di reclusione.</li> <li>• Soglia NO, MA per elementi passivi fittizi &lt; 100.000 euro pena ridotta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilità ex d.lgs. 231/2001 SI', sanzione fino a 500 quote. MA per elementi passivi fittizi &lt; 100.000 euro fino a 400 quote</li> <li>• Confisca SI' per elementi passivi fittizi &gt; 200.000 euro</li> </ul>
<b>Art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione</li> <li>• Soglia SI', 30.000 euro imposta evasa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 3 anni a 8 anni di reclusione</li> <li>• Soglia SI', 30.000 euro imposta evasa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilità ex d.lgs. 231/2001 SI', sanzione fino a 500 quote</li> <li>• Confisca SI' per imposta evasa &gt; 100.000 euro</li> </ul>
<b>ART. 4 - Dichiarazione infedele</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 1 anno a 3 anni di reclusione</li> <li>• Soglia SI', 150.000 euro imposta evasa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 2 anni a 4 anni e sei mesi di reclusione</li> <li>• Soglia SI', 100.000 euro imposta evasa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilità ex d.lgs. 231/2001 NO</li> <li>• Confisca NO</li> </ul>
<b>ART. 5 - Omessa dichiarazione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 1 anno e 6 mesi a 4 di reclusione</li> <li>• Soglia SI', 50.000 euro imposta evasa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 2 anni a 5 anni di reclusione</li> <li>• Soglia SI', 50.000 euro imposta evasa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilità ex d.lgs. 231/2001 NO</li> <li>• Confisca NO</li> </ul>
<b>ART. 8 - Emissione di fatture per operazioni inesistenti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione</li> <li>• Soglia NO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 4 anni a 8 anni di reclusione</li> <li>• Soglia NO, MA per elementi passivi fittizi &lt; 100.000 euro pena ridotta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilità ex d.lgs. 231/2001 SI', sanzione fino a 500 quote. MA per elementi passivi fittizi &lt; 100.000 euro fino a 400 quote</li> <li>• Confisca SI' per elementi passivi fittizi &gt; 200.000 euro</li> </ul>
<b>Art. 10 - Occultamento o distruzione documenti contabili</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione</li> <li>• Soglia NO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da 1 anno e sei mesi a 6 anni di reclusione</li> <li>• Soglia NO</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilità ex d.lgs. 231/2001 SI', sanzione fino a 400 quote</li> <li>• Confisca NO</li> </ul>
<b>ART. 11 - Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da sei mesi a 4 anni di reclusione, per imposte &gt; 50.000 ma ≤ 200.000 euro</li> <li>• Pena da 1 anno a 6 anni di reclusione, per imposte &gt; 200.000 euro</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pena da sei mesi a 4 anni di reclusione, per imposte &gt; 50.000 ma ≤ 200.000 euro</li> <li>• Pena da 1 anno a 6 anni di reclusione, per imposte &gt; 200.000 euro</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Responsabilità ex D.lgs. 231/2001 SI', sanzione fino a 400 quote</li> <li>• Confisca SI' per imposte &gt; 100.000 euro</li> </ul>

che rispetto al testo del dl n. 124/2019, per cui resta confermato l'aumento della pena, che fa passare la cornice edittale che pre-riforma era da 1 anno e 6 mesi a 6 anni di reclusione a:

- da 4 a 8 anni per il delitto di cui all'art. 2 e lo speculare di cui all'art. 8;

- da 3 a 8 anni per quello di cui all'art. 3;

- da 3 a 7 anni per quello di cui all'art. 7.

L'ok arriva anche per anche l'ingresso nell'art. 2 del

comma 2-bis, che prevede una pena ridotta (da 1 anno e 6 mesi a 6 anni) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100 mila euro, reintroducendo nell'ordinamento quell'ipotesi attenuata originariamente inserita e poi abrogata dal dl 138/2011.

Ma l'esame del disegno di legge di conversione del decreto è stata soprattutto un'occasione per ampliare il catalogo dei reati tributari idonei a far scattare

la responsabilità ex dlgs 231/2001.

Il dl 124/2019 ha introdotto per la prima volta nell'ordinamento la previsione della responsabilità da reato delle persone giuridiche beneficiarie di condotte delittuose in materia tributaria, ma aveva tuttavia preferito limitare l'intervento all'uso di fatture false.

Il nuovo testo estende invece la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche a chi si avvalga in

dichiarazione di altri mezzi fraudolenti (ex art. 3 d.lgs. 74/2000), emetta fatture per operazioni inesistenti (art. 8), occultati o distrugga le scritture contabili al fine di evadere le imposte (art. 10), alieni simulatamente o compia altri atti fraudolenti idonei a rendere anche solo parzialmente inefficace la procedura di riscossione coattiva da aperte dell'erario (art. 11).

Dunque, se si considera che la sanzione prevista va-

Confermata l'estensione della misura per sproporzione. Ma solo per condotte fraudolente

# Confisca limitata ai truffaldini

**A**nche la confisca per sproporzione va limitata ai truffaldini: è quanto emerge dal decreto fiscale 124/2019 approvato alla Camera, che all'art. 39 innova la materia penal-tributaria. Pur confermandone l'estensione ai reati tributari, mediante inserimento dell'art. 12-ter del dlgs n. 74/2000, la confisca per sproporzione pare che colpirà solo il condannato per quelle fattispecie caratterizzate da frode.

Se già il dl aveva negato l'applicazione della misura ai reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, che puniscono l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate e l'omesso versamento di Iva, la Commissione espunge ora dall'ambito operativo anche l'infedele e l'omessa dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5 dlgs 74/2000, nonché l'indebita compensazione ex art. 10-quater (al contrario contemplati dal dl).

Inoltre, seppur di condotta ingannatoria si tratti, con le modifiche inserite beneficia dell'esclusione anche l'occultamento di scritture

contabili, scelta giustificata dalla considerazione per cui la sussistenza di tale reato e la conseguente condanna non richiedono alcuna quantificazione dell'imposta evasa, essendo punita la condotta di chi occulta o distrugge le scritture contabili o altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione, ostacolando la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Per gli altri delitti fiscali, ovvero quelli connotati da maggiore insidiosità, invece via libera alla misura, anche se si allenta un po' la stretta innalzando la soglia al di sotto della quale la confisca non è applicabile: tanto per l'emissione quanto per l'utilizzo di fatture false, l'importo non rispondente al vero indicato nei documenti deve essere superiore a 200 mila euro.

Tale valore è stato raddoppiato nel corso dell'esame in Commissione finanze, mentre il testo originario del decreto legge prevedeva un valore soglia di 100mila euro; dunque, mentre per l'applicazione della pena più grave da 4 a 8 anni di reclusione

sarà sufficiente che i passivi fittizi ammontino a 100 mila euro, per l'applicazione della confisca allargata tale importo deve essere raddoppiato.

Ma in cosa consiste la confisca per sproporzione?

Si tratta di quello strumento di ablazione (inizialmente disciplinato dall'art. 12-sexies dl 306/1992 e poi trasposto, pur lasciandone immutato il testo, nell'art. 240-bis c.p.) che è denominato «per sproporzione» proprio perché, pronunciata sentenza definitiva di condanna o di patteggiamento, consente la confisca su 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.

Originariamente era contemplato dall'ordinamento solo per un ristretto numero di figure di reato, il cui novero è andato, via via, integrandosi, per fronteggiare nuove forme di criminalità, soprattutto economica, considerato che le altre misure previste dall'ordinamento si rivelano

spesso inidonee a contrastare in modo adeguato il fenomeno dell'accumulazione di ricchezze illecite, e del loro reinvestimento nel sistema economico legale.

Infatti, è pur vero che anche per i reati tributari il dlgs 74/2000 già prevede, all'art. 12-bis, la confisca penale obbligatoria anche per equivalente, così che, in caso di condanna o patteggiamento per un delitto in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo (salvo che appartengano a persona estranea al reato), ovvero, quando essa non è possibile, la confisca per equivalente, cioè di beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto).

Tuttavia, è altrettanto vero che la confisca «tradizionale» è subordinata alla prova di un rapporto pertinenziale tra il bene (o il denaro) oggetto del provvedimento e il reato del quale costituisce il profitto illecito e per cui è pronunciata condanna.

Al contrario, nella confisca allargata si supera la necessità di un nesso di derivazione della ricchezza che deve essere confiscata dal fatto di reato, dando rilevanza esclusivamente alla relazione tra il condannato e la res, la quale potrà quindi essere entrata nella proprietà del reo anche prima della commissione del reato.

Infine, per i suoi effetti pratici, non può passare inosservato l'aspetto per cui, circa la natura giuridica di questo strumento ablatorio, la giurisprudenza dominante lo definisce come una misura di sicurezza patrimoniale: la conseguenza è che, secondo quanto disposto dall'art. 200 c.p., la confisca allargata è regolata dalla legge in vigore al tempo della sua applicazione, con l'effetto che la misura potrà essere disposta anche nei casi in cui la condanna sia pronunciata per reato commesso in epoca anteriore all'entrata in vigore della legge di conversione al decreto.

—© Riproduzione riservata—

## SEGUE DA PAG. 2

ria, nel suo massimo, da 400 a 500 quote a seconda del reato fiscale presupposto, e altresì che l'importo di una quota è compreso tra un valore minimo di euro 258 e un massimo di euro 1.549 (fissato sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente), la sanzione pecuniaria per le imprese potrà arrivare fino a 774.500 euro.

Sembra confermata invece l'esclusione di sanzioni interdittive, ovvero di quelle sanzioni che vanno a incidere sulla gestione e sulla stessa operatività aziendale in quanto possono comportare 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 ancora l'esclusione da agevolazioni o finanziamenti, e che pertanto sono spesso temute ancor più delle sanzioni pecuniarie.

**Inadempienti ma senza inganno.** Restano lasciati fuori dalla 231 i reati meno gravi (in quanto connotati dall'assenza di condotte ingannatorie) di dichiarazione infedele di cui all'articolo 4, di omessa dichiarazione di cui all'articolo 5, di omesso versamento di cui agli articoli 10-bis e 10-ter, nonché di omesso versamento mediante indebita compensazione di cui all'articolo 10-quater del d.lgs. n. 74/2000, per i quali, peraltro, l'emendamento che deve essere sottoposto ad approvazione definitiva delinea un'area di rilevanza penale meno ampia rispetto a quella ipotizzata originariamente dal decreto fiscale.

In particolare, le soglie di punibilità per i delitti di omesso versamento di ritenute e iva, che il decreto aveva diminuito, vengono riportate alla misura previgente al dl n. 124/2019, mentre si conferma l'abbassamento a 100.000 euro per l'imposta evasa che farà scattare il reato di infedele dichiarazione; per quest'ultima fattispecie vengono tuttavia quantomeno ridotti gli aumenti di pena originariamente previsti dal dl (così che il range edittale pare sarà da 2 anni a 4 anni e sei mesi di reclusione), così come anche per la dichiarazione omessa (con una cornice da 2 a 5 anni).

No, infine, alla confisca per sproporzione per tali fattispecie, individuando nella frode lo spartiacque anche per l'applicabilità di tale misura.

—© Riproduzione riservata—