

L'effetto di una stratificazione normativa. Ultima tappa la conversione del decreto fiscale

# Frodi quasi imprescrittibili

## La punibilità per fatture false non ha data di scadenza

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**R**eachi tributari quasi imprescrittibili: la stretta del legislatore che punisce le frodi fiscali con il carcere sino a 8 anni allunga la prescrizione a quasi 11 anni, che superano addirittura i 13 anni (13 anni e 4 mesi) ad realizzarsi di un atto interruttivo.

Se a tale dato sommiamo che in seguito alla riforma del codice penale in tema di prescrizione, in vigore dal 1° gennaio di quest'anno, una volta emanata la sentenza il termine prescrizionale si arresta per sempre, il rischio è di assistere a processi potenzialmente infiniti.

In particolare, il periodo di prescrizione per l'uso di fatture false risulta praticamente doppio rispetto alla maggior parte dei delitti contemplati dal nostro sistema penale.

Ma come si arriva a un simile risultato?

Il calcolo è il frutto di una stratificazione normativa registrata negli anni e a cui, a seguito della conversione del decreto fiscale 124/2019 nella legge 157/2019, pubblicata in G.U. lo scorso 24 dicembre, si somma ora anche l'inasprimento sanzionatorio per la frode fiscale mediante uso di fatture false (all'art. 2 dlgs 74/2000) o mediante altrui artifici (art. 3), con tutti gli effetti che l'aumento della cornice edittale comporta.

Precisamente, il nostro codice penale prevede che decorso un tempo corrispondente al massimo della pena stabilita dalla legge per quel reato (e comunque non inferiore a 6 anni se si tratta di delitto), da calcolarsi a partire dal giorno in cui giunge a consumazione, tale reato si estingue per intervenuta prescrizione, il che significa che viene meno ogni pretesa punitiva dello Stato.

Ma attenzione: al verificarsi di adempimenti tassativamente indicati dal legislatore (tra cui per esempio l'ordinanza che applica una misura cautelare personale o convalida l'arresto, nonché la richiesta di rinvio a giudizio), la prescrizione si interrompe e il termine ricomincia a decorrere nuovamente dal quel momento, pur non potendo tutto ciò comportare, così precisa il codice, l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere. Se quindi per esempio il termine di prescrizione sarebbe di 6 anni, l'atto interruttivo potrà allungare il tempo necessario

### La nuova prescrizione della frode fiscale

DI 124/2019 convertito in legge 157/2019

Pena massima edittale?	8 anni di reclusione
Tempo prescrizione (massimo pena + 1/3)?	10 anni e 8 mesi
Se si verifica un atto interruttivo (es. misure cautelari personali, verbale di constatazione, atto di accertamento) (+ 1/4)?	13 anni e 4 mesi
L. 3/2019 in vigore dal 1° gennaio 2020	
Se mi viene contestata per più annualità?	Comincerà a decorrere, per tutte le annualità unitariamente, dal 30 settembre successivo all'ultimo anno di imposta
E se al momento della pronuncia della sentenza di primo grado il reato non si è ancora prescritto?	La prescrizione smette di decorrere e la frode non si prescriverà più

### Termine bloccato dopo il primo grado

Il tema della prescrizione è molto sentito in questi mesi. Infatti, nonostante in molti auspicassero un intervento dell'ultimo minuto che ne bloccasse l'entrata in vigore, dal primo gennaio 2020 trova applicazione la riforma del codice penale in materia, che si traduce nell'addio alla prescrizione penale dopo la sentenza di primo grado.

In particolare, il legislatore è intervenuto sul testo dell'art. 159 c.p., configurando, testualmente, la nuova disciplina come un'ipotesi di sospensione del corso della prescrizione del reato. Questo, infatti, è il tenore del nuovo art. 159 comma 2 c.p., laddove prevede che: «Il corso della prescrizione rimane altresì sospeso dalla pronuncia della sentenza di primo grado o del decreto di condanna fino alla data di esecutività della sentenza che definisce il giudizio o dell'irrevocabilità del decreto di condanna». A ben vedere, tuttavia, non si tratta propriamente di un'ipotesi di sospensione del corso della prescrizione: in caso di sospensione, infatti, il corso della prescrizione è destinato a riprendere. Nemmeno si tratta, tecnicamente, di un'ipotesi di interruzione ex art. 160 c.p., dato che, anche nelle ipotesi di interruzione del corso della prescrizione, questa inizia a decorrere nuovamente, dopo la causa interruttiva.

In sostanza, la riforma prevede un suo vero e proprio blocco. Al contrario di quanto avviene oggi, quindi, una volta che

sia stata emanata una sentenza di primo grado, indipendentemente da quale sia il suo esito (e quindi sia che la stessa abbia disposto l'assoluzione dell'imputato, sia che ne abbia disposto la condanna), il decorso del termine prescrizionale si arresta e non si potrà più invocare la prescrizione del reato contestato per evitare un'eventuale condanna in secondo grado.

Si va quindi oltre quanto già previsto dalla riforma Orlando che, nel perseguire lo stesso obiettivo, era giunta a una soluzione di compromesso, stabilendo la sospensione della prescrizione per massimo diciotto mesi nel passaggio dall'uno all'altro grado di giudizio, solo in caso di condanna. Il meccanismo introdotto dalla riforma non configura pertanto propriamente né una sospensione né un'interruzione del corso della prescrizione: individuandone un nuovo termine finale, esso contempla semplicemente una regola relativa al decorso della prescrizione, che ne individua un nuovo cosiddetto dies ad quem; regola che, per quanto si è detto, avrebbe potuto trovare sede più adeguata nell'art. 158 c.p. («Decorrenza del termine della prescrizione»). E se la possibilità che un reato si prescriva diviene dunque sempre più residuale, ancor più l'ipotesi sarà remota se il delitto in questione è la frode fiscale, oggetto di riforma a opera del decreto fiscale 124/2019 convertito in legge 157/2019.

—© Riproduzione riservata—

a 7 anni e mezzo.

Si noti inoltre che originariamente i tempi ordinari di prescrizione erano molto più lunghi, e solo nel 2005 si è assistito a un notevole ridimensionamento, che ha portato a conseguenze rilevanti proprio con particolare riferimento ai delitti tributari, se si considera che questo tipo di reati viene accerta-

to parecchio tempo dopo (e specificamente allo scadere del termine fissato per gli accertamenti tributari), così da rendere spesso inevitabile la prescrizione.

Proprio per questo il legislatore, al primo momento utile di inasprimento della lotta all'evasione fiscale, ovvero la conversione del dl 148/2011 (cosiddetta ma-

novra bis) ha previsto una norma ad hoc per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 dlgs 74/2000, aumentando i tempi della loro prescrizione di un terzo. Tale correttivo, alla luce delle novità penal-tributarie da poco pubblicate in Gazzetta, non può che avere un impatto dirompente sul delitto di frode fiscale.

Se aggiungiamo infatti a 8 anni (massimo edittale della pena e pertanto tempo «normale» di prescrizione secondo le regole generali) un terzo, arriviamo a 10 anni e otto mesi.

Che diventano 13 anni e 4 mesi se contempliamo il possibile verificarsi di un atto interruttivo; ipotesi per niente remota posto che per i reati tributari il legislatore ha previsto atti ulteriori che interrompono il decorso del termine (verbale di constatazione e atto di accertamento) e che proprio l'aumento di pena sino a un massimo di 8 anni di reclusione previsto dal decreto fiscale per le dichiarazioni fraudolente consentirà l'astratta applicabilità al contribuente che si sia avvalso del documento mendace, oltre che delle misure cautelari personali, anche dell'arresto facoltativo in flagranza di reato, atti che, come anticipato, interrompono la prescrizione.

E non è tutto: non va dimenticato che i suddetti reati si consumano non al momento dell'emissione del documento mendace, ma da quello in cui questo viene utilizzato mediante la presentazione della dichiarazione, ovvero al 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta: ed è da lì che la prescrizione comincerà a decorrere.

Ciliegina sulla torta, la riforma del codice penale in materia di prescrizione che è già legge e che entrerà in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2010 reintroduce una previsione che era stata abrogata nel 2005 e che è destinata ad avere forti ripercussioni anche in materia penal tributaria. In sintesi, rispunta la regola che, considerando unitariamente il reato cosiddetto continuato (consistente in plurime condotte illecite avvinse dal medesimo criminoso), fa decorrere il termine di prescrizione dal momento in cui è cessata la continuazione e non più, come avviene ora, dal momento in cui è stato commessa ciascuna violazione, con l'esito di spostare in avanti la punibilità di tutti i reati uniti dal medesimo scopo illecito e così anche le frodi perpetrate dall'evasore per più annualità consecutive: è la stessa cassazione infatti ad aver ritenuto che in questi casi si applichi l'istituto della continuazione. L'effetto? La punibilità per le fatture false non avrà più una data di scadenza e per chi sarà indagato per il loro uso la possibilità che il reato si prescriva sarà praticamente un'utopia.

—© Riproduzione riservata—