

LOTTA ALL'EVASIONE FISCALE- 11 FEBBRAIO 2020 ORE 06:00

## Reati tributari: una riforma in (dis)continuità

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

A quattro anni di distanza dal D.Lgs. n. 158/2015, il legislatore è tornato a occuparsi del diritto penale tributario, realizzando con il decreto fiscale 2020 una riforma di ampia portata che consacra il diritto penale come protagonista nella lotta all'evasione fiscale. Se per certi versi la nuova riforma si pone in continuità con la precedente, per altri aspetti, invece, muta la direzione. Ecco allora che il diritto penale tributario - lungi, ormai da tempo, dall'intervenire esclusivamente in relazione alle condotte più gravi e dall'essere sussidiario all'apparato amministrativo di accertamento e riscossione dei tributi - ne diviene un vero e proprio sostituto.

La **riforma penal-tributaria** è in vigore: con la pubblicazione della legge n. 157/2019, di conversione al decreto fiscale 2020, **dal 25 dicembre 2019** ai contribuenti sono applicabili le consistenti modifiche apportate al D.Lgs. n. 74/2000 sui reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, all'esito di un acceso dibattito che ha coinvolto tanto il fronte politico che quello giuridico.

### Cosa cambia rispetto al D.Lgs. n. 158/2015?

A quattro anni di distanza dal D.Lgs. n. 158/2015, il legislatore è tornato a occuparsi del diritto penale tributario, realizzando con il D.L. n. 124/2019 una riforma di ampia portata che consacra il diritto penale come protagonista nella **lotta all'evasione fiscale**.

Si è assistito all'ennesimo rimaneggiamento di una materia la cui ampiezza, a seconda della urgenza delle ragioni di gettito, è stata nel tempo talvolta ridimensionata, talvolta estesa.

Nell'evoluzione del diritto penale tributario è possibile individuare:

- una che vede nell'ambito della tutela degli interessi erariali l'assegnazione all'illecito penale di una **posizione più residuale**;
- un'altra che mira invece, di fronte all'accresciuto fabbisogno dell'apparato statale e agli elevatissimi tassi di evasione, ad attribuire al diritto penale un **ruolo di primo piano** nell'azione di contrasto.

È in questo peculiare contesto che vanno analizzate le riforme degli ultimi anni, sia quella del 2015 che l'attuale.

In particolare, il precedente intervento realizzato con il D.Lgs. n. 158/2015 sembrava voler limitare, quantomeno per le fattispecie meno insidiose, le ipotesi in cui l'illecito amministrativo assumesse al contempo anche rilevanza penale.

Pertanto, si sono escluse dall'ambito di operatività del reato di dichiarazione infedele le errate classificazioni e la violazione dei criteri di determinazione dell'inerenza, e al contempo sono state innalzate notevolmente per tale reato le soglie di punibilità, facendole passare da 50.000 euro a 150.000 euro. Medesima sorte anche per l'omessa dichiarazione, il cui limite di punibilità è divenuto di 50.000 euro, per le fattispecie di omesso versamento di ritenute certificate e di IVA, che non integrano il reato se non si superano rispettivamente 150.000 e 250.000 euro.

Ancora, la riforma del D.Lgs. 158/2015 aveva **rafforzato la componente riscossiva** del

modello di tutela penale vigente, riformando l'art. 13, D.Lgs. n. 74/2000, e prevedendo al comma 1, per la non punibilità dei reati di omesso versamento di ritenute e IVA e di indebita compensazione, l'integrale pagamento prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, mentre al comma 2, per la non punibilità di quelli di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, l'integrale pagamento "spontaneo" prima della formale conoscenza di accertamenti amministrativi o procedimenti penali.

Dunque, in riferimento a tale profilo, la riforma appena entrata in vigore crea una continuità: infatti, la suddetta previsione volta a **incentivare la spontanea regolarizzazione** mediante **ravvedimento operoso** viene ora estesa anche alle frodi fiscali di cui all'art. 2 e 3, D.Lgs. n. 74/2000.

Per altri aspetti, invece, si muta la direzione, e il diritto penale tributario, lungi, ormai da tempo, dall'intervenire esclusivamente in relazione alle condotte più gravi e dall'essere sussidiario all'apparato amministrativo di accertamento e riscossione dei tributi, ne diviene un vero e proprio sostituto.

## I principali interventi di inasprimento

Premesso che quella in esame costituisce una **novella "urgente ad efficacia differita"**, strutturata in modo da non avere effetti sino alla entrata in vigore della legge di conversione (ovvero il 25 dicembre 2019, giorno successivo alla data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale), con il D.L. n. 124/2019, e precisamente all'art. 39, il Governo ha deciso di dare una **svolta in senso repressivo**.

Nello specifico, la riforma si caratterizza per **tre principali interventi**:

- 1) l'innalzamento drastico delle pene edittali (basti pensare che per la dichiarazione fraudolenta la sanzione minima passa da un anno e sei mesi a quattro anni) e l'abbassamento di alcune soglie di punibilità;
- 2) l'applicabilità a determinati reati tributari - segnatamente, a quelli previsti e puniti dagli articoli 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti), 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), 8 (Emissione di fatture per operazioni inesistenti) e 11 (Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte) del D.Lgs. n. 74/2000 - della **confisca allargata** (o per sproporzione).

### Cos'è la confisca allargata

Si tratta di quello strumento di ablazione - inizialmente disciplinato dall'art. 12-*sexies*, D.L. n. 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.

- 3) l'estensione della portata del D.Lgs. n. 231/2001, relativo alla **responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche**, alla commissione di **delitti tributari**. Specificamente, il decreto inserisce nel D.Lgs. n. 231/2001 l'art. 25-*quinqüesdecies*, e dunque i reati fiscali nel catalogo di quelli che costituiscono presupposto della suddetta responsabilità.

Il testo originario del decreto fiscale, che contemplava sanzioni amministrative solo a fronte della commissione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, è stato integrato nel corso dell'esame in sede referente, prevedendo ora (così come risulta dalla legge di conversione n. 157/2019) a carico dell'ente le seguenti sanzioni pecuniarie:

- per la dichiarazione fraudolenta mediante uso                      fino a 500 quote (400 quote)

di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi uguali o superiori a 100.000 euro (art. 2 comma 1)	laddove le operazioni inesistenti determinano un passivo fittizio inferiore a 100.000 euro)
- per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)	fino a 500 quote
- per l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi uguali o superiori a 100 mila euro (art. 8 comma 1)	fino a 500 quote (400 quote laddove le operazioni inesistenti riguardano importi inferiori a 100.000 euro)
- per l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10)	fino a 400 quote
- per la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)	fino a 400 quote

Ancora, mentre in origine il decreto fiscale non menzionava sanzioni interdittive, ora a seguito della conversione in legge prevede che agli enti si applichino **anche**:

- il **divieto di contrattare** con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- il divieto di pubblicizzare beni o servizi.