

DOPO LA RIFORMA PENAL-TRIBUTARIA- 03 MARZO 2020 ORE 06:00

Fatture false: quadro punitivo severissimo, ma con causa di non punibilità

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

Nell'ambito di un generale inasprimento del trattamento sanzionatorio per i delitti in materia di imposte sui redditi e IVA, così come operato dal decreto fiscale 2020, spicca quello per le frodi fiscali realizzate avvalendosi di fatture false: la modifica della cornice edittale si accompagna peraltro all'applicabilità della confisca allargata e alla responsabilità amministrativa da reato degli enti. Quale ultima possibilità per sottrarsi al quadro punitivo, il legislatore offre la non punibilità laddove il debito tributario sia stato integralmente estinto in modo spontaneo, ovvero prima della formale conoscenza di accertamenti amministrativi o procedimenti penali.

Osservando nel suo complesso la riforma dei delitti in materia di imposte sui redditi e IVA di cui al D.Lgs. n. 74/2000, operata dal decreto fiscale 2020, a spiccare *in primis* è l'inasprimento, su più fronti, del quadro punitivo previsto per le **frodi fiscali mediante uso di fatture false**.

Quale ultima possibilità per sottrarsi, il legislatore estende anche alla frode fiscale la **causa di non punibilità** di cui all'art. 13 comma 2, per l'ipotesi in cui il debito tributario sia stato integralmente estinto in modo spontaneo, ovvero prima della formale conoscenza di accertamenti amministrativi o procedimenti penali.

Fino a 8 anni di reclusione per il reato

La fattispecie in esame è il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti** di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 74/2000, che 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 all'art. 1, lettera a) dalle Definizioni che aprono il decreto, 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 del reato più grave in ambito tributario, poiché il contribuente non solo presenta una **dichiarazione infedele** indicando elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, ma si avvale 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 artificialmente l'inveritiera prospettazione dei dati racchiusa in dichiarazione.

Proprio in ragione della sua insidiosità, la legge n. 157/2019, di conversione del decreto fiscale 2020, entrata in vigore il 25 dicembre 2019, ha proposto per un elevato **aggravio del trattamento sanzionatorio**, facendo passare la cornice edittale, che ante riforma oscillava da un anno e sei mesi a 6 anni di reclusione, a un range compreso tra un minimo di 4 anni, fino a un massimo di 8 anni di carcere.

Il legislatore ha ritenuto così di procedere all'inasprimento, quale risposta sanzionatoria che va ad aggiungersi all'assenza di soglie di punibilità. Infatti, quello in esame è il solo delitto tributario, unitamente alla speculare fattispecie di **emissione di fatture per operazioni**

inesistenti ex art. 8, che non contempla soglie di punibilità, avendo il legislatore scelto di attribuire sempre rilevanza penale all'impiego di false fatture, indipendentemente dall'importo in concreto evaso.

Scelta la cui ragionevolezza, già evidenziata nella Relazione governativa al D.Lgs. n. 74/2000, è stata confermata 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, la scelta legislativa per cui, in assenza di soglie, **anche una sola fattura considerata falsa**, magari per poche centinaia di euro, è sufficiente a integrare il reato ha reso opportuno inserire quantomeno una cornice edittale meno severa per le ipotesi in cui gli elementi passivi fittizi risultanti dalle fatture usate in dichiarazione siano di modesta entità.

Si prevede in particolare che la pena resti compresa tra un anno e sei mesi a sei anni di reclusione se l'ammontare degli elementi passivi fittizi si mantenga al di sotto dei 100.000 euro: 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 la Manovra bis del 2011, tale circostanza era stata abrogata, e soltanto oggi, a seguito della conversione del D.L. n. 124/2019, reintrodotta.

Confisca allargata e responsabilità 231

Nell'ambito dell'aggravamento del quadro punitivo, non passa altresì inosservata l'**estensione** anche alla frode fiscale mediante uso di fatture false della **confisca allargata**, ovvero della misura che, pronunciata sentenza definitiva di condanna o di patteggiamento, consiste nell'ablazione 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.

Infine, quale ulteriore novità, alla severamente sanzionata responsabilità della persona fisica si aggiunge quella della persona giuridica nell'interesse della quale il legale rappresentante si sia avvalso in dichiarazione del documento mendace.

Inserendo la frode fiscale di cui all'art. 2 nel catalogo dei **delitti presupposto** della responsabilità amministrativa degli enti da reato di cui al D.Lgs. n. 231/2001, si applicherà alla società una sanzione pecuniaria fino a 500 quote, ovvero - considerando che l'importo di una quota è compreso tra un valore minimo di 258 euro e un massimo di 1.549 euro - fino a 774.500 euro; che si sommano peraltro alle sanzioni interdittive del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione (salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio), dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e dell'eventuale revoca di quelli già concessi, nonché del divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Causa di non punibilità della spontanea estinzione del debito

Il legislatore ha voluto tuttavia concedere un'**ultima chance** ai contribuenti per sottrarsi a questo quadro punitivo.

La legge di conversione del decreto fiscale 2020 estende anche alla dichiarazione fraudolenta

quanto già contemplato dall'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000 per le meno gravi infedeltà dichiarative, ovvero la non punibilità del reato se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del **ravvedimento operoso**.

Ma affinché sia invocabile la **non punibilità**, il **pagamento** deve essere **spontaneo**, e cioè intervenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, nonché di procedimenti penali.