

La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici entra nel catalogo 231

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

La riforma dei reati tributari del decreto fiscale 2020 tocca anche la frode fiscale mediante altri artifici: oltre a confermare l'inasprimento della cornice edittale e l'applicabilità della confisca allargata, il delitto è stato incluso nel catalogo dei reati idonei a far scattare la 231, la responsabilità amministrativa da reato degli enti. Al contempo, tuttavia, viene estesa anche a questa fattispecie la non punibilità nel caso in cui il debito tributario sia stato integralmente estinto in modo spontaneo, ovvero prima della formale conoscenza di accertamenti amministrativi o procedimenti penali.

Nell'ambito della **riforma dei reati tributari** in materia di imposte sui redditi e IVA operata dal **decreto fiscale 2020** (D.L. n. 124/2019) è previsto anche l'aggravamento del quadro punitivo per le frodi fiscali commesse mediante altri artifici. Specificamente, viene confermata la modifica della cornice edittale e l'applicabilità della **confisca allargata**; il delitto, inoltre, rientra nel catalogo di quelli idonei a far scattare la **responsabilità amministrativa da reato** degli enti *ex* D.Lgs. n. 231/2001.

La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

Il delitto in esame è quello di cui all'art. 3, D.Lgs. n. 74/2000, che, fuori dai casi previsti dall'art. 2, e quindi dall'impiego in dichiarazione di fatture false, punisce chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, compiendo **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente** ovvero avvalendosi di **documenti falsi** o di **altri mezzi fraudolenti** idonei ad ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 30.000 euro;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore a 1.500.000 euro, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5% dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a 30.000 euro.

La relazione dell'Ufficio del Massimario

Come sottolineato dall'Ufficio del massimario della Corte di Cassazione nella relazione n. 3/2020 del 9 gennaio scorso, che illustra proprio le modifiche normative appena intervenute in materia di reati tributari, la giurisprudenza ha chiarito che si tratta di **reato a struttura bifasica**, nel senso che la condotta è articolata su **due segmenti**, presupponendo la compilazione e la presentazione di una dichiarazione mendace nonché la realizzazione di un'attività ingannatoria prodromica. Nel caso in cui quest'ultima sia posta in essere da altri, il soggetto agente ne deve avere consapevolezza al momento della presentazione della dichiarazione (cfr. Cass. pen. n. 15000/2019).

La relazione, inoltre, nell'inquadrare l'ambito di operatività della fattispecie, tiene a riportare anche una pronuncia di legittimità piuttosto recente (Cass. pen. n. 19672/2019), che ha espresso

il principio per cui il rilascio, da parte di professionista abilitato, di un mendace visto di conformità o di un'infedele certificazione tributaria, di cui rispettivamente agli articoli 35 e 36, D.Lgs. n. 241/1997, ai fini degli studi di settore, costituisce un mezzo fraudolento, idoneo ad ostacolare l'accertamento e a indurre l'Amministrazione finanziaria in errore, tale da integrare il concorso del professionista nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici. Peraltro, non trovando applicazione il principio di specialità di cui all'art. 15 c.p., il delitto concorre con lo specifico reato previsto dall'art. 39, D.Lgs. n. 241/1997.

L'aumento di pena

Ciò detto, la riforma, entrata in vigore il 25 dicembre 2019, prevede anche per tale fattispecie un notevole aumento di pena, facendo passare la cornice edittale, che ante riforma oscillava da un anno e sei mesi a 6 anni di reclusione, tra un minimo di 3 fino a un massimo di 8 anni di carcere.

Un range leggermente meno duro rispetto a quello previsto nel caso in cui la frode si realizzi mediante l'uso di fatture false (art. 2), e che, sommato alla presenza per l'art. 3 di una **soglia pur minima di punibilità**, suggerisce particolare attenzione nel delimitare l'operatività dell'una o dell'altra fattispecie; sul punto la giurisprudenza ha chiarito che ciò che tipizza la nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è sia la **inesistenza dell'operazione economica**, oggettiva o soggettiva, totale o parziale, sia la **natura del documento** che la certifica, che deve essere costituito da una fattura o altro documento avente rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie.

Responsabilità 231

Diversamente da quanto inizialmente previsto dal D.L. n. 124/2019, in sede di conversione il reato è entrato a far parte nel catalogo di quelli idonei a far scattare la responsabilità amministrativa degli enti di cui al D.Lgs. 231/2001.

Si tratta di un ampliamento rispondente a una precisa indicazione del legislatore eurocomunitario: infatti, la direttiva in materia di tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea (direttiva UE n. 2017/1371, c.d. PIF, il recepimento della quale è stato incluso nella legge di delegazione europea pubblicata in Gazzetta il 18 ottobre 2019) impone che per le frodi IVA sia prevista, accanto a quella delle persone fisiche, anche la responsabilità delle persone giuridiche, e che a queste siano irrogate pure sanzioni interdittive: per questo la legge n. 157/2019 ha inserito, accanto alla sanzione pecuniaria fino a 500 quote, 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;
- nonché il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Leggi anche [Direttiva PIF, reati tributari e responsabilità 231: l'eccezione diventa regola?](#)

Ulteriori novità

È stata confermata in sede di conversione anche l'applicabilità a questo reato della confisca allargata o per sproporzione; specificamente, in caso di condanna o patteggiamento, laddove l'imposta evasa sia superiore a 100.000 euro, si potrà intervenire 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.

Quale ultima novità, anche la dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, D.Lgs. n. 74/2000 non sarà punibile se i debiti tributari, compresi sanzioni e interessi, siano stati estinti mediante **integrale pagamento** degli importi dovuti, a seguito di **ravvedimento operoso** che sia però

intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto **formale conoscenza** di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.