

DOPO LA RIFORMA PENAL-TRIBUTARIA- 02 MARZO 2020 ORE 06:00

## Reati tributari fraudolenti: pene severissime li rendono imprescrittibili

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

All'esito della riforma penal-tributaria dettata dal decreto fiscale 2020, la stretta del legislatore sui reati tributari caratterizzati da frodolenza interviene, durissima, su più fronti, e in primis sul trattamento sanzionatorio. Il nuovo regime delle sanzioni raggiunge - per le dichiarazioni fraudolente e per l'emissione di fatture false - il massimo edittale di 8 anni di reclusione. Inoltre, l'ulteriore allungamento dei tempi di prescrizione, che raggiungono 13 anni e 4 mesi al verificarsi di un atto interruttivo, conduce, di fatto, all'impossibilità per tali reati di prescrivere.

La riforma dei **reati tributari** prevista dal D.L. n. 124/2019 - **decreto fiscale 2020** - inasprisce il regime sanzionatorio, in particolare per i reati caratterizzati da frodolenza: per le **dichiarazioni fraudolente** e per l'**emissione di fatture false** il trattamento sanzionatorio raggiunge il **massimo edittale di 8 anni** di reclusione.

Allungando di conseguenza ulteriormente anche i **tempi di prescrizione** (che raggiungono i 13 anni e 4 mesi al verificarsi di un atto interruttivo) e alla luce altresì dell'ulteriore intervento appena entrato in vigore che modifica l'art 159 c.p., l'effetto che ne deriva è l'**impossibilità**, di fatto, per tali reati di **prescrivere**.

### Il trattamento sanzionatorio

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 legge di conversione del decreto fiscale ha ribadito il **severissimo aumento della pena** previsto dal D.L. n. 124/2019, 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 per 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. 10.

Si conferma pertanto, per tutti i suddetti delitti, l'applicabilità delle **misure cautelari personali**, compresa la **custodia cautelare in carcere** che può essere disposta esclusivamente per i delitti, consumati o tentati, per i quali sia prevista la pena della reclusione non inferiore nel massimo a cinque anni.

Analogamente, i suddetti delitti continuano a rientrare tra quelli, per i quali il PM, se non intende proporre l'archiviazione, dovrà chiedere il **rinvio a giudizio** al GUP, che solo all'esito dell'udienza preliminare, salvo non prosciogla con sentenza di non luogo a procedere, accoglierà la richiesta del PM e darà l'avvio al dibattimento.

Ma l'inasprimento del trattamento sanzionatorio produce al contempo **nuovi effetti pratici innovativi**, e specificamente sul piano della **prescrizione**.

### Effetti in materia di prescrizione

La stretta del D.L. n. 124/2019 rende i **reati tributari praticamente imprescrittibili**: punendo le frodi con il carcere sino a 8 anni allunga la prescrizione a quasi 11, che superano addirittura i 13 anni al realizzarsi di un atto interruttivo.

Peraltro, se tale termine non decorre prima della suddetta, una volta emessa il termine prescrizione si arresta per sempre e il processo potrebbe durare all'infinito: è questo il risultato dell'ulteriore intervento legislativo, che riguarda l'art. 159 c.p. in materia di prescrizione, ed è in vigore dal 1° gennaio 2020.

Il calcolo è il frutto di una **stratificazione normativa** registrata negli anni a cui, a seguito della conversione del decreto fiscale, si somma anche il suddetto inasprimento sanzionatorio per la frode fiscale mediante uso di fatture false (art. 2), per l'emissione delle stesse, nonché per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), con tutti gli effetti che l'aumento della cornice edittale comporta.

Precisamente, il Codice penale prevede che - decorso un tempo corrispondente al massimo della pena stabilita dalla legge per quel reato, da calcolarsi a partire dal giorno in cui giunge a consumazione - tale reato si estingue per intervenuta prescrizione.

Ma al verificarsi di adempimenti tassativamente indicati dal legislatore (quali l'ordinanza che applica una misura cautelare personale, 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 l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere.

#### Ad esempio

Se il termine di prescrizione è di 6 anni, l'atto interruttivo potrà allungare il tempo necessario a 7 anni e mezzo.

Inoltre, sin dalla conversione del D.L. n. 148/2011 si è prevista una norma *ad hoc* per i delitti tributari di cui al D.Lgs. n. 74/2000, aumentando i tempi della loro prescrizione di un terzo.

Dunque, ora, se aggiungiamo a 8 anni (nuovo 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**, e se consideriamo che per i reati tributari il legislatore ha previsto atti ulteriori che interrompono il decorso del termine (verbale di constatazione e atto di accertamento).

## Da quando decorre la prescrizione?

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

In secondo luogo, la summenzionata **riforma della prescrizione** reintroduce la regola che, considerando unitariamente il reato c.d. continuato (consistente in plurime condotte illecite avvinte dal medesimo disegno 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 stata 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.

