

**IL DECRETO FISCALE 124/2019**  
**dell'Avv. Vincenzo Domenico Ferraro,**  
**Patrocinante in Cassazione**

In data 26 ottobre 2019 è stato definitivamente approvato e pubblicato in Gazzetta Ufficiale il **Decreto Legge n.124/2019** recante "**Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili**", cd. **Decreto Fiscale**.

Tale provvedimento incide fortemente sul diritto penale tributario, modificando sanzioni e soglie per quasi tutte le fattispecie previste dal D.Lgs. 74/2000.

Tutte queste novità sono contenute nell'art.39 del D.L.124/2019, rubricato "*modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti*". Il terzo comma di tale articolo specifica, tuttavia, che "*le disposizioni di cui ai commi 1 a 2 hanno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del presente decreto.*"<sup>1</sup>

L'obiettivo principale è **combattere l'evasione fiscale** progettando una riforma di ampio respiro che si propone di percorrere strade innovative. L'evasione fiscale si realizza in diverse forme ma, al fondo, identifica una comune condizione: quella di chi si sottrae all'adempimento di obblighi tributari, formali e sostanziali, connessi ai presupposti già sorti dell'imposizione<sup>2</sup> e riconosciuti per tali dalla norma tributaria<sup>3</sup>.

L'evasione può essere, poi, assistita da ulteriori comportamenti funzionali ad ostacolare l'accertamento di un'obbligazione tributaria già sorta e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.

Sono queste le condotte di frode fiscale, connotate da un particolare disvalore giuridico, quali comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori,

---

<sup>1</sup> Modifiche ai reati tributari con entrata in vigore anticipata, in *eutekne.it*

<sup>2</sup> Per le imposte sui redditi, tali presupposti sono il possesso dei redditi in denaro o in natura da parte delle persone fisiche, soggetti assimilati e delle società di capitali; per l'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o di arti e professioni e le importazioni da chiunque effettuate.

<sup>3</sup> Quali situazioni di fatto, scaturigini dell'obbligazione tributaria, essi assumono importanza in quanto riconosciuti da norme tributarie, che, a loro volta, definiscono il soggetto passivo, l'imponibile, le aliquote, i criteri di classificazione, di imputazione, con ulteriori forme e contenuti di rilievo giuridica.

oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo. Per esse il presidio penale è strutturato attraverso fattispecie penali che contrastano le diverse forme di insidia all'interesse dello Stato, alla trasparenza fiscale o al corretto funzionamento della procedura di riscossione.

Le principali direttrici fondamentali del nuovo Decreto Legge sono:

**-l'innalzamento delle pene edittali**, minime e massime, della più parte delle fattispecie penali tributarie, anche quelle a struttura non fraudolenta, accompagnato, in alcune evenienze, dall'enucleazione di ipotesi circostanziali attenuate;

**-l'abbassamento delle soglie di rilevanza penale dell'imposta evasa o dell'imponibile sottratto all'imposizione**, per specifici delitti tributari;

**-l'estensione della misura patrimoniale della confisca allargata**, prevista dall'art. 240 bis c.p., a specifiche figure di reati tributari.

Tra le modifiche del nuovo Decreto Fiscale, vi è innanzitutto la fattispecie della *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art.2). A tal proposito, è stato sancito un incremento di pena: la reclusione diventa quindi da quattro a otto anni e non più da un anno e sei mesi a sei anni. Anche se occorre precisare che, per questo reato, è espressamente ammessa una nuova attenuante: *se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore ad euro centomila, la reclusione va da un anno e sei mesi a sei anni*.

Analogamente, per la *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, (art.3) rispetto al quale la reclusione, diventa da tre a otto anni, mentre prima era prevista da un anno e sei mesi a sei anni.

Proseguendo, la pena edittale per la fattispecie di *dichiarazione infedele* (art.4) viene innalzata diventando da due a cinque anni, rispetto all'attuale previsione da uno a tre anni; mentre viene *ridotta la soglia di rilevanza penale che passa dalle attuali centocinquantamila a centomila euro*. Inoltre, per l'integrazione del reato di dichiarazione infedele, diverranno punibili anche le valutazioni che

singolarmente considerate differiscano in misura inferiore al 10 per cento da quelle ritenute corrette.

Anche rispetto al reato di omessa dichiarazione (art.5), le pene edittali vengono aumentate, infatti, la reclusione diventa da due a sei anni e non più da un anno e sei mesi a quattro anni. Medesimo incremento riguarda la condotta punita al comma 1 bis dell'art. citato, realizzata da *"chiunque non presenti, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate sia superiore ad euro cinquantamila."*

L'ulteriore modifica che apporta il nuovo Decreto investe la disciplina del reato di *emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art.8), prevedendo per tale fattispecie, una stretta nella reclusione: da un anno e sei mesi a sei anni diventa da quattro a otto anni.

La pena viene innalzata pure per il reato di *occultamento o distruzione di documenti contabili*, per il quale la reclusione diventa da tre a sette anni.

Appare doveroso segnalare che per i reati di *omesso versamento di ritenute dovute o certificate e di omesso versamento di IVA* (art.10 bis) si abbassano le soglie di rilevanza penale che, rispettivamente diventano di euro centomila, anziché centocinquantamila per l' omesso versamento di ritenute dovute o certificate ed euro centocinquantamila al posto di duecentocinquantamila per omesso versamento IVA.<sup>4</sup>

E come anticipato inizialmente, il nuovo Decreto Legge segnala altresì: -la previsione che consente in presenza di particolari condizioni, l'applicazione della confisca allargata o di sproporzione anche per i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto; - l'applicabilità nei confronti della persona giuridica, della sanzione pecuniaria fino a 500 quote in relazione alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per sanzioni inesistenti.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> M. Miglio, *Inasprimento delle sanzioni, abbassamento delle soglie e introduzione delle responsabilità degli enti. Cosa prevede il D.L. 26 ottobre 2019, n.124*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2019, 10.

<sup>5</sup> Pichirallo, *Decreto fiscale. Fatture false con pena aggravata*, in *Edotto.com*.

L'impressione, è che la materia del diritto tributario penale resti percorsa però da ampia incertezza, pure nella materia della frode in cui più nitidi dovrebbero essere i connotati distintivi. Lo rivela una variabilità consistente di soluzioni per casi in parte assimilabili, frutto anche delle diverse sensibilità degli interpreti su aspetti decisivi rispetto alla capacità delle norme penali storicamente date per contrastare le forme di evasione più insidiose; non di rado perpetrate sotto la maschera della libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge.<sup>6</sup>

Innumerevoli infatti sono le pronunce della Corte di Cassazione, tra cui la Sentenza n. 53907 del 01/06/2016: "Se è vero, che in tema di reati tributari, per accertare l'ammontare dell'imposta evasa ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità, le regole stabilite dalla legislazione fiscale per quantificare l'imponibile subiscono limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento tributario, va anche ricordato che i costi non contabilizzati debbono essere considerati solo in presenza di allegazioni fattuali da cui si desuma la certezza o comunque il ragionevole dubbio della loro esistenza".

E ancora, in precedente occasione, la Suprema Corte (Sez. 3, n. 37094 del 29/05/2015) ha esaminato l'evenienza della ricostruzione del reddito incrociando la contabilità di impresa con quella "in nero" ed ha affermato che corrisponde a preciso onere del contribuente indicare gli ulteriori costi non contabilizzati effettivamente sostenuti per il conseguimento dei maggiori ricavi a loro volta non contabilizzati.

La certezza del diritto, prima che per comandi imperativi rivolti dal legislatore storico agli interpreti, andrebbe edificata attraverso la costruzione di un sistema che eviti di imporre soluzioni che trasgrediscono il principio di non contraddizione. E forse questa costituirebbe la prima e più seria garanzia di prevedibilità del trattamento delle condotte.

---

<sup>6</sup> F. Di Vico, *Le forme ed i metodi di evasione tributaria contrastati penalmente dalle singole fattispecie penali di infedeltà e frode fiscale*, in *Questioni controverse e mito della certezza in materia di frodi fiscali*, [www.fondazioneforensesfirenze.it](http://www.fondazioneforensesfirenze.it), 2017.