



### ***Nuove sanzioni penali per chi fornisce alle Entrate documenti falsi o notizie non veritiere***

Se la Manovra estiva era già stata foriera di rilevanti novità, con l'inasprimento delle sanzioni per le dichiarazioni fraudolente, l'eliminazione della sospensione condizionale della pena per i reati tributari e l'abbassamento delle soglie di punibilità, la Manovra "invernale" non è da meno. L'articolo 11, co.1, del D.L. n.201/11 (c.d. "decreto salva Italia"), assimila la produzione di documenti falsi o le risposte non veritiere ai casi di falsità delle autodichiarazioni, che prevede la pena della reclusione fino a tre anni in caso di violazione.

La nuova norma punisce "chiunque" durante un'attività di accertamento ex artt.32 e 33 del DPR n.600/73, o artt. 51 e 52 del DPR n.633/72, a seguito delle richieste effettuate dagli accertatori, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte, oppure fornisce dati o notizie non rispondenti al vero per i quali si configurano reati tributari in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto di cui al D.Lgs. n.74/00.

In pratica, il Legislatore sembra essersi accorto che troppo spesso i contribuenti rispondono con leggerezza, ovvero forniscono dati strumentali ad una parziale ricostruzione dei redditi, allorquando ricevono questionari o richieste di chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Tale comportamento dal 1° gennaio 2012, data di entrata in vigore della norma, è punito ai sensi dell'articolo 76 del DPR n.445/00 (il decreto che disciplina le autocertificazioni). Da segnalare che in sede di conversione la portata della norma è stata attenuata, prevedendo che relativamente ai dati ed alle notizie non rispondenti al vero, la pena si applica solo se a seguito delle richieste effettuate si configura una fattispecie di cui al D.Lgs. n.74/00.



Ad oggi bisogna pertanto tenere presente che:

- ⇒ l'esibizione e la trasmissione di documenti falsi ha sempre rilevanza penale;
- ⇒ la comunicazione di dati non rispondenti al vero ha rilevanza penale nel solo caso in cui, in seguito alle richieste dell'Amministrazione Finanziaria, si configura un reato ai sensi del D.Lgs. n.74/00.

#### **Le possibili richieste del Fisco**

L'articolo 32 del DPR n.600/73 in materia di imposte dirette e l'articolo 51 del DPR n.633/72 in ambito Iva, conferiscono agli uffici dell'Amministrazione Finanziaria numerosi poteri ai fini dei controlli fiscali. Tra questi si segnalano quelli relativi alla possibilità di richiedere informazioni e notizie ai contribuenti, quali:

- ⇒ invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti;
- ⇒ invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, compresi i bilanci o rendiconti ed i libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.
- ⇒ inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati (art.32, co.4, DPR n.600/73)

- richiedere ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta, rilevanti ai fini dell'accertamento, nei confronti di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo (*c.d. controlli incrociati*);
- invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse;
- invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;
- richiedere agli amministratori di condominio negli edifici dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

Chiunque riceve una delle richieste di cui sopra è tenuto a rispondere, nel termine assegnato, al fine di non incorrere nella sanzione amministrativa da € 258,22 ad € 2.065,82 prevista dall'art.11 del D.Lgs. n.471/97.

### **L'esibizione e la trasmissione di documenti falsi**

La prima delle due ipotesi sanzionate penalmente in base al nuovo art.11, co.1, del D.L. n.201/11 è quella prevista per chiunque esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte.

Dal tenore letterale della norma si evince facilmente come il Legislatore abbia voluto porre attenzione anche alla mera esibizione e non soltanto alla trasmissione. Tale circostanza impone la massima attenzione e l'assoluta lealtà nei rapporti con l'Amministrazione Finanziaria. Del resto, come chiarito anche dalla relazione di accompagnamento al decreto, il previgente sistema normativo, sprovvisto di sanzioni in proposito, finiva per incoraggiare comportamenti volti a nascondere dati ed informazioni ed ostacolare l'attività di accertamento. In passato, tali condotte comportavano soltanto l'irrogazione di una sanzione amministrativa ai sensi dell'art.11 del D.Lgs. n.471/97. Oggi il sistema sanzionatorio penale di cui all'art.76 del DPR n.445/00 è stato esteso al caso del rilascio all'Amministrazione Finanziaria di documenti in tutto, o anche soltanto in parte, falsi.

### **La comunicazione di dati non veritieri**

L'altra fattispecie penalmente rilevante, prevista dal co.1 dell'art. 11 del D.L. n.201/11, è quella riguardante la comunicazione di dati e informazioni non rispondenti al vero in seguito alle richieste del Fisco. La norma, però, prevede in questo caso un'importante precisazione: non tutte le dichiarazioni mendaci sono sanzionate penalmente ai sensi del DPR n.445/00, ma soltanto quelle rese nell'ambito di un controllo che abbia portato alla contestazione di una delle fattispecie di reato tributario previste e punite dal D.Lgs. n.74/00. Occorre cioè che i dati e le informazioni siano state rese in occasione di controlli fiscali al termine dei quali vi sia stata la comunicazione della notizia di reato alla Procura della Repubblica per uno dei seguenti casi:

- |          |   |  |
|----------|---|--|
| <b>1</b> | ⇒ | dichiarazione fraudolenta;                         |
| <b>2</b> | ⇒ | dichiarazione infedele;                            |
| <b>3</b> | ⇒ | omessa dichiarazione;                              |
| <b>4</b> | ⇒ | emissione di fatture per operazioni inesistenti;   |
| <b>5</b> | ⇒ | occultamento e distruzione di scritture contabili; |

6



omessi versamenti di iva e ritenute;

7



indebita compensazione.

E' da rilevare che l'*iter* parlamentare della norma è stato travagliato. E se in un primo momento sembrava che la rilevanza penale delle comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero venisse totalmente espunta dal testo di legge, nella versione finale la portata della norma è stata attenuata, prevedendo la punibilità ai fini penali soltanto nel caso in cui, dal controllo fiscale nel quale vengono forniti dati o notizie non veritieri, scaturisca una contestazione per uno dei reati previsti dalla D.Lgs. n.74/00. La modifica tende probabilmente ad evitare un'applicazione indiscriminata di un regime sanzionatorio penalizzante, anche in considerazione del fatto che le richieste dell'Amministrazione Finanziaria sono frequenti e, a volte, generiche al punto da ingenerare dubbi e perplessità sulle stesse risposte; e ciò non soltanto per le situazioni patologiche, nelle quali il contribuente potrebbe approfittare della circostanza per porre in essere condotte finalizzate a nascondere la propria posizione reddituale, ma anche nelle situazioni di assoluta normalità.

E' chiara, in ogni caso, la funzione di deterrenza della norma.

### **Soggetto attivo del reato: i pericoli per i professionisti**

L'utilizzo da parte del Legislatore della parola "chiunque" lascia chiaramente intendere come la disposizione si rivolga (e dunque punisca) non soltanto il contribuente che si dovesse rendere responsabile di produrre documenti falsi o rendere dichiarazioni non veritiere, ma qualsiasi altro soggetto dovesse farlo in sua vece e nel suo interesse. Soggetti attivi del reato possono dunque essere:

- i contribuenti persone fisiche;
- i legali rappresentanti di società, enti o associazioni;
- i professionisti delegati allo specifico rapporto;
- gli intermediari finanziari;
- i notai;
- gli amministratori di condominio.

Tale circostanza impone alcune cautele, in particolare ai professionisti che dovessero produrre documenti per conto dei clienti agli Uffici finanziari ovvero alla Guardia di Finanza. Si pensi ai documenti contenenti la quantificazione delle rimanenze di un'azienda, ai contratti non registrati, alle ricevute dei pagamenti delle imposte e, comunque, ad ogni documento utile a rideterminare l'imponibile ovvero ad ostacolare l'attività di accertamento. Negli scorsi anni, non sono stati infrequenti i casi di modelli F24 con false quietanze o di distinte delle rimanenze prive di qualsiasi riscontro: in tali circostanze sarà sempre prudente che, il professionista incaricato si accerti della genuinità dei documenti e dei dati che gli viene richiesto di fornire agli uffici finanziari, per evitare di incorrere egli stesso nelle sanzioni penali previste in casi del genere. E' da ricordare, infatti, che la Corte di Cassazione ha più volte statuito la responsabilità solidale del professionista per le violazioni e gli errori commessi nell'attività di assistenza fiscale al cliente (*ex pluribus* [sentenza n.11082 del 7 maggio 2010](#)).

### **La pena prevista: reclusione sino a tre anni**

L'art.11, co.1, del D.L. n.201/11 prevede che chi si rende responsabile dei reati in parola è punito, ai sensi dell'art.76 del DPR n.445/00. L'art. 76, a sua volta, stabilisce che:

"Chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso ... è punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia".

Tale condotta è stata quindi equiparata al reato di falso materiale ideologico (art.482 e 483 del c.p.) e punito alla stessa stregua; ciò comporta che laddove il contribuente sottoposto a controllo – ovvero il professionista dallo stesso delegato – esibisca documenti falsi o rilasci dichiarazioni mendaci, lo stesso rischia la **reclusione sino a tre anni**.

Se i reati sono commessi per ottenere la nomina ad un pubblico ufficio o l'autorizzazione all'esercizio di una professione o arte, il giudice, nei casi più gravi, può applicare l'interdizione temporanea dai pubblici uffici o dalla professione e arte.

## **Conclusioni**

La stretta penale su contribuenti diventa sempre più forte. Il Legislatore sembra infatti essere tornato a far sentire prepotentemente il “tintinnio delle manette” pur di convincere i contribuenti a porre in essere comportamenti rispettosi sia della legge sia dell'interesse dello Stato a riscuotere le imposte da parte di tutti i cittadini.

L'offensività della condotta posta in essere da molti contribuenti è stata evidentemente considerata di particolare gravità e, anche in considerazione della rilevanza del bene giuridico tutelato, il Legislatore ha ritenuto dapprima di inasprire le sanzioni penali per i reati ex D.Lgs. n.74/00 (riducendo le soglie di punibilità ed aumentando le pene) e poi di prevedere la rilevanza penale di condotte ormai largamente diffuse, come quelle del mendacio al Fisco.

Si tratta di una sorta di ritorno alle origini. In passato, la famosa L. n.516/82 (*c.d. “manette agli evasori”*), alla luce dei fatti, si rivelò tanto rigorosa quanto deludente dal punto di vista dei risultati, atteso che le pene troppo severe non costituirono un deterrente e le Procure furono inondate di procedimenti penali, molti dei quali di modesta entità. Il D.Lgs. n.74/00, nella formulazione originaria, eliminò la rilevanza penale delle condotte prodromiche, ridusse le ipotesi di reato e depenalizzò gli omessi versamenti delle imposte. Nel 2005 si è avuta una prima inversione di tale tendenza, con il ritorno della rilevanza penale degli omessi versamenti delle ritenute certificate e poi con l'introduzione del reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dichiarata e non versata sopra la soglia dei € 50 mila. Nel corso degli anni, infatti, le aziende - vuoi per necessità, vuoi per strategia – si erano autofinanziate non versando le imposte. Oggi, le Procure della Repubblica stanno tornando ad occuparsi di numerosissimi procedimenti penali relativi agli omessi versamenti.

Dal 2012 mentire al Fisco diventa penalmente rilevante: il panorama tributario si arricchisce quindi di una nuova fattispecie di reato. E' da verificare se lo spauracchio della violazione penalmente rilevante modificherà le abitudini di molti contribuenti ovvero se alimenterà il diffuso disagio per un sistema fiscale di per sé già eccessivamente oneroso e repressivo.