

## Falsi atti e false dichiarazioni aggravano le sanzioni penal-tributarie

di [Giuseppe Bennici](#)

Pubblicato il 17 Febbraio 2012

Quali sono, nell'ambito dei rapporti Fisco-Contribuente, i rischi per il contribuente che produce documentazione "falsa".

I rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede<sup>1</sup>.

Evidentemente, i rapporti tra le parti non sempre sono stati limpidi fino al punto che il Governo tecnico in carica ha voluto metter in chiaro il peso delle posizioni in campo, faccendo la "cordialità dei rapporti ed il rispetto reciproco" con l'attribuzione di valor "penale" agli atti ed alle affermazioni che il contribuente trasmette o comunica All'amministrazione finanziaria.



Si tratta, in sostanza, della previsione dapprima contenuta nell'art. 11, comma 1, nel Decreto Legge del 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni, dalla legge del 22 dicembre 2011, n. 214, disposizione con la quale è stata data solennità penale alle richieste effettuate dall'Agenzia delle Entrate, o dalla Guardia di Finanza, nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633.

A partire, quindi, dal 6 dicembre 2011, chi esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero é punito ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

In particolare, la falsità penale prevista dall'art. 76 del Dpr 445/2000 è prevista per „chiunque rilascia dichiarazioni mendaci, forma atti falsi o ne fa uso“.

Lo stesso articolo, inoltre, al comma 2 fa una precisazione chiarendo che si ha falsità in atti anche all'orquando si esibisce un atto contenente dati non più rispondenti a verità.

In vero, la questione così posta ha da subito destato perplessità, sia per la complessità con la quale tale nuova previsione andasse incastonata tra le norme tributarie sia per la gestione dei fenomeni penali scaturenti, così che, con l'evidente obiettivo di circoscrivere la portata della norma, in sede di conversione l'ambito di applicazione „dell'ulteriore“ azione sanzionatoria è stata confinata alle sole ipotesi ispettive o accertative il cui risultato sia annoverabile nei delitti di cui al D.Lgs. 74 del 2000, ovvero sia, tutte le ipotesi di reati penali a carattere fiscale nei quali è stata rilasciata una informazione non rispondente al vero.

Dal dato letterale della norma risultante dopo la conversione in legge del Decreto 201/2011, si evince, in estrema sintesi, che la falsità in atto<sup>2</sup> avrà sempre rilevanza penale mentre le informazioni non veritiere avranno rilevanza solo al materializzarsi di un reato penal-tributario.

## L'ambito di applicazione

I poteri azionabili dell'Amministrazione finanziaria e a cui tutti i contribuenti devono dare seguito in maniera generalizzata si annoverano per le II.DD negli artt. 32 e 33 del Dpr 600/1973, mentre ai fini dell'IVA, valgono gli artt. 51 e 52 del Dpr 633/1972. Le predette disposizioni, ancorchè coniate per imposte diverse, attribuiscono medesimi poteri agli Uffici o alla GdF e comportano uguali obblighi in capo ai contribuenti.

Stando all'assunto letterale della disposizione in commento, la sanzione prevista dall'art. 76 del DPR 445/2000, è comminata a chi

*“esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero“*

che, rapportate alle disposizioni accertative testè indicate, si materializzano ogni qualvolta la falsità o la non esattezza dei dati venga fornita in sede di:

1. inviti a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento;
2. inviti a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento;
3. risposta a questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento;
4. produzione di copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali;
5. rilasciare per i soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica dichiarazioni contenenti l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l'amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario nazionale o straniero, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta.
6. Fornire dati e notizie da parte delle aziende e istituti di credito per quanto riguarda i rapporti con i clienti e all'Amministrazione postale per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito ed ai buoni postali fruttiferi, copia dei conti intrattenuti con il contribuente con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti, comprese le garanzie prestate da terzi; ulteriori dati, notizie e documenti di carattere specifico relativi agli stessi conti possono essere richiesti con l'invio alle aziende e istituti di credito e all'Amministrazione postale di questionari redatti su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro;
7. rilascio da parte dei soggetti indicati nell'articolo 13 del Dpr 600/73 di dati, notizie e documenti relativi ad attività svolte in un determinato periodo d'imposta nei confronti di clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo nominativamente indicati ;

8. l'esibizione o la trasmissione, da ogni altro soggetto, anche in copia fotostatica, di atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;
9. rilascio dagli amministratori di condominio negli edifici di dati, notizie e documenti relativi alla gestione condominiale.

Dal combinato disposto dei poteri conferiti All'amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 32 del DPR 600/73 e 51 del DPR 633/1972 e l'art. 11 del DL 201/2011, risalta subito come la genericità della norma possa portare a dei conflitti di attribuzione della responsabilità penale cd. materiale o ideologica derivante dal fornire dati e notizie difforni, specie quando tra chi elabora il dato che possa rivelarsi non veritiero e chi ne assume la responsabilità della fornitura non vi è coincidenza; si pensi al consulente fiscale che produce documentazione redatta dal cliente, al direttore dell'istituto di credito che trasmette dati e notizie ovvero ad un rappresentante di un Ente, per esempio un Sindaco, che in risposta ad un questionario inviato dall'Agenzia delle Entrate produce della documentazione o da dati e notizie.

L'art. 11 del D.L 201/2011, identifica una ulteriore casistica ben precisa in cui il contribuente possa trovarsi nella condizione di dover fornire risposte e documenti risposndenti al vero; è il caso in cui vi siano in corso accessi, ispezioni e verifiche. Tutte e tre le predette forme di "contatto" tra contribuente e fisco presuppongono la richiesta di documentazione e la fornitura di dati e notizie attinenti l'attività svolta.

In tutte le lettere di incarico conferite ai funzionari o ai militari del fisco, vi è fatto esplicito riferimento ai richiami di cui agli artt. 32 e 33 del DPR 600/73 come pure agli artt. 51 e 52 del DPR 633/72; ai sensi delle predette disposizioni e quanto previsto dall'art. 12 della legge 212 del 2000, a parer di chi scrive, vi è da ritenere che nei verbali di accesso sia giornalieri sia in quelli finali di verifica dovrà essere specificato oltre alle usuali conseguenze della mancata esibizione della documentazione fiscale anchè la nuova previsione che il rilascio di dichiarazioni non vere o la produzione di documenti falsi potrà essere oggetto di sanzione ai sensi dell'art. 76 del DPR 445/2000.

Tale previsione di richiamo al DPR 445/2000 si rende necessaria in quanto, lo Statuto del contribuente prevede che "Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica<sup>3</sup>"

Anche in tale contesto si presentano insidie per coloro che gravitano intorno all'attività economica oggetto di verifica; è il caso, per esempio, dei dipendenti, soggetti terzi rispetto al titolare dell'impresa o del legale rappresentante, a cui i verificatori del fisco possono formulare domande al fine di ottenere dati e notizie relative all'attività presso i quali svolgono le proprie mansioni.

### **Esonero sotto le soglie di punibilità penal-tributaria**

La previsione di una soglia di non sanzionabilità per gli effetti dell'art. 76 del Dpr 445/2000 "relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero", è stata dettata, evidentemente, dal fine di contenere l'ambito di applicazione della norma che se applicata in maniera generalizzata non è difficile ipotizzare il fiorire di migliaia di segnalazioni alle procure italiane.

Tuttavia, l'aver ancorato l'azionabilità della sanzione dell'art. 76 ai reati penal-tributari può comportare da un lato difficoltà gestionali agli addetti ai lavori e dall'altro lato, poter ingenerare nei contribuenti la pia illusione che la non punibilità sia facilmente aggirabile purchè relativa alla disinformazione tale da rimanere sotto la soglia del D.Lgs 74 del 2000.

I reati penal tributari si caratterizzano per la loro non immediatezza in quanto, molto spesso, sono il frutto di lunghi processi cognitivi dedotti da comportamenti antieconomici ricostruiti mettendo assieme anche dati, fatti ed informazioni formalmente corretti o se singolarmente analizzate con una propria logica ma comunque tasselli di comportamenti ad ampio spettro evasivi; si pensi per esempio alla ricostruzione di operazioni evasive a catena "cd. frodi carosello", sicchè, l'ambito della singola informazione rilasciata nell'ambito di un processo accertativo di vasta portata non mette a riparo dallo scontare una sanzione penale.

La questione trova conferma nelle modalità operative dell'Amministrazione finanziaria solita a chiudere ogni verbale giornaliero o di constatazione in cui vi sia stato un contraddittorio, nei quali vi possa essere stata anche la produzione e l'analisi di atti e documenti corredati da spiegazioni di circostanza rilasciate dal soggetto "interrogato", con la consueta frase "fatta salva l'ulteriore azione accertatrice" o idiomi simili.

In pratica, se da un lato l'aver individuato una soglia di punibilità dovrebbe garantire la certezza della pena, una questione aperta resta l'ancoraggio temporale non prevedibile nel rilasciare informazioni

passibili di sanzione ai sensi dell'art. 76 del Dpr 445/2000.

17 febbraio 2012

Giuseppe Bennici\*

\*Articolo redatto a titolo personale

## **NOTE**

1 Cfr art. 10, c. 1 della legge 212 del 2000 (Statuto del Contribuente).

2 In riferimento alle ipotesi di falsità in atti rilevanti ai fini del D.Lgs 74/2000, relativi a falsa fatturazione e dichiarazioni fraudolente, si vedano le recenti sentenze della Cassazione sez. Penale nn. 9673 e 46785 del 2011.

3 Cfr art. 12, c. 4 della legge 212 del 2000 (Statuto del Contribuente).