

Reati fiscali: la circolare delle finanze sul nuovo diritto penale tributario

Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 154 E del 4 agosto 2000



SOMMARIO

	Pag.		Pag.
Premessa	4052	4.2.2 Riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario	4062
1. Le norme definitorie	4053	4.3 Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie	4062
2. Delitti in materia di dichiarazione	4053	4.4 Adeguamento al parere del comitato per l'applicazione delle norme antielusive	4063
2.1 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	4053	4.5 Interruzione della prescrizione	4063
2.2 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	4054	4.6 Competenza per territorio	4064
2.3 Dichiarazione infedele	4055	5. Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti	4064
2.4 Omessa dichiarazione	4056	5.1 Principio di specialità	4064
2.5 Tentativo	4056	5.2 Rapporti tra procedimento penale e processo tributario	4065
2.6 Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio	4057	5.3 Sanzioni amministrative per violazioni penalmente rilevanti	4065
3. Delitti in materia di documenti e di pagamento di imposte	4058	6. Disposizioni di coordinamento e finali	4066
3.1 Emissione di fatture e documenti per operazioni inesistenti	4058	6.1 Modifiche in tema di utilizzazione di documenti da parte della Guardia di finanza	4066
3.2 Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	4059	6.2 Modifica dell'articolo 2 della legge 26 gennaio 1983, n. 18	4066
3.3 Occultamento o distruzione di documenti contabili	4059	6.3 Abrogazioni	4066
3.4 Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	4060	6.4 La successione delle leggi penali tributarie	4067
4. Disposizioni comuni	4060	7. Istruzioni operative	4068
4.1 Pene accessorie	4060	7.1 Partecipazione dell'amministrazione finanziaria al procedimento penale	4069
4.2 Circostanze attenuanti	4060	ALLEGATO A	4071
4.2.1 Pagamento del debito tributario	4061		

Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 154 E del 4 agosto 2000

OGGETTO: PENALE TRIBUTARIO - Reati tributari - D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell'art. 9 L 25/06/1999, n. 205

Premessa

Il decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 (in *"Finanza & Fisco" n. 15/2000, pag. 2052*), in attuazione della delega conferita con l'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, ha dettato la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, provvedendo all'abrogazione del Titolo I della legge 7 agosto 1982, n. 516.

Il legislatore delegante ha così recepito l'esigenza di superare l'impianto normativo della citata legge n. 516 del 1982, la quale configurava le fattispecie di reato secondo lo schema dei cd. "reati prodromici", ovvero attribuendo rilevanza a comportamenti solo astrattamente idonei alla realizzazione dell'evasione, indipendentemente dall'effettiva lesione degli interessi erariali.

Inoltre, la citata legge n. 516 del 1982 frammentava il corpo normativo in una serie eccessiva di figure criminose, secondo un approccio meramente "casistico". Le conseguenze pratiche di tale impostazione sono consistite nella proliferazione dei procedimenti per reati tributari, il più delle volte per fatti di scarsa rilevanza per gli interessi del fisco.

Il nuovo sistema normativo, conformemente ai principi e ai criteri direttivi indicati dalla legge delega, prevede un ristretto numero di fattispecie di reato, tutte aventi natura delittuosa, connotate da una rilevante capacità di offesa degli interessi erariali e, sotto il profilo psicologico, dal fine dell'evasione (dolo specifico).

La rivalutazione del principio di offensività ha comportato uno spostamento in avanti del momento in cui il reato si perfeziona, individuato nella presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto; di conseguen-

za, rispetto alla precedente disciplina, hanno perso rilevanza penale, *ex se*, le ipotesi, tra l'altro, di omesse fatturazioni o annotazioni dei corrispettivi e di irregolare tenuta delle scritture contabili. In tale contesto, la repressione delle violazioni di carattere formale resta confinata in ambito amministrativo.

Inoltre, le diverse ipotesi di reato prevedono delle soglie di punibilità, in modo tale da limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi (secondo i criteri impartiti dalla legge delega).

Il fulcro del nuovo sistema penale tributario ruota intorno a tre fondamentali tipologie di condotte criminose:

- la dichiarazione fraudolenta;
- la dichiarazione infedele;
- l'omessa dichiarazione.

Ad esse si aggiungono, come si esprime la relazione governativa di accompagnamento (in *"Finanza & Fisco" n. 15/2000, pag. 2079*) al decreto legislativo, figure "collaterali", comunque di rilevante attitudine lesiva:

- l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione;
- l'occultamento o la distruzione di documenti contabili in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari;
- la sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte mediante il compimento di atti fraudolenti su propri od altrui beni.

Ulteriori disposizioni, diverse da quelle incriminatrici, sono inserite nei Titoli III e IV del decreto legislativo in esame: di rilievo è il meccanismo premiale inteso a favorire il risarcimento del danno; la previsione dell'errore scusabile come scriminante; la disciplina della competenza per territorio; infine, la disciplina dei rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti.

Per un approfondimento di tali problematiche si rinvia al commento dei singoli articoli.

Al fine di agevolare i funzionari dell'amministra-

zione nell'osservanza dell'obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria, di cui sono titolari ai sensi e per gli effetti dell'articolo 331 del codice di procedura penale, qui di seguito vengono esposte sommariamente le strutture portanti del nuovo sistema penale-tributario.

1. Le norme definitorie

Il titolo I del D.Lgs. in esame consta di un solo articolo, il quale, per esigenze di sistematicità e in funzione di ausilio sul piano interpretativo, definisce nozioni più volte ricorrenti nelle diverse fattispecie incriminatrici.

Alla lettera *a*) dell'articolo 1 viene chiarito che per «*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*» si intendono le fatture e gli altri documenti aventi analogo rilievo probatorio ai fini tributari, che attestano operazioni in tutto o in parte prive di riscontro nella realtà o in senso oggettivo (perché mai poste in essere, oppure solo in parte effettuate) o in senso soggettivo (perché intervenute tra soggetti diversi da quelli indicati).

La nozione di «*elementi attivi e passivi*» di cui alla successiva lettera *b*), comprende tutte le componenti positive e negative che concorrono alla determinazione del reddito o delle basi imponibili relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

L'«*imposta evasa*» (lett. *f*), alla quale si commisurano alcune soglie di punibilità dei reati, è la differenza tra l'imposta dovuta e quella dichiarata, al netto di quanto versato dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; tale differenza è determinabile al termine del procedimento di accertamento e trova rappresentazione nell'avviso di accertamento o di rettifica della dichiarazione, emesso dall'ufficio delle entrate quale titolare della potestà accertativa.

Il «*fine di evadere le imposte*», oggetto del dolo specifico che caratterizza, sotto il profilo psicologico, le figure delittuose, comprende, anche, il fine di conseguire indebiti rimborsi chiesti dal contribuente o di ottenere il riconoscimento di crediti d'imposta inesistenti, così come il «*fine di consentire a terzi l'evasione*» ricomprende anche l'ipotesi in cui si vuole consentire a terzi i suddetti vantaggi (lett. *d*). Corre-

lativamente, per verificare il superamento delle soglie di punibilità commisurate all'imposta evasa, si deve tener conto dell'ammontare dell'indebito rimborso o dell'inesistente credito d'imposta esposto in dichiarazione (lett. *g*).

Le lettere *c*) ed *e*) dell'articolo 1 precisano che le fattispecie incriminatrici si applicano anche a coloro che agiscono in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche; il fine di evadere l'imposta e di sottrarsi al pagamento, in questi casi, è perseguito nell'interesse del soggetto per conto del quale si agisce.

2. Delitti in materia di dichiarazione

Il capo I del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 disciplina i delitti di dichiarazione fraudolenta, dichiarazione infedele e dichiarazione omessa.

2.1 Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

In generale, la fattispecie della dichiarazione fraudolenta si fonda su documentazione falsa ovvero su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile (articolo 9, comma 2, lett. *a*), n. 1 della legge n. 205/1999) secondo la definizione offerta dal legislatore delegante. Essa, in altri termini, si caratterizza, rispetto alla dichiarazione infedele, per la sua «insidiosità», dal momento che la rappresentazione non veritiera dei dati è supportata da un impianto documentale artefatto.

Il D.Lgs. n. 74 del 2000 ha previsto due autonome ipotesi di dichiarazione fraudolenta, a seconda che la falsa dichiarazione si fondi su fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2) o su artifici di altra natura (articolo 3). Tale differenziazione si spiega per l'esigenza di rispettare i criteri direttivi del legislatore delegante, secondo i quali nel secondo caso, e non anche nel primo, la punibilità è subordinata al superamento di determinate soglie quantitative.

L'articolo 2 punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indichi in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture

o altri documenti emessi per operazioni inesistenti.

In sostanza, la fattispecie in esame reprime il comportamento di chi “gonfi” fraudolentemente le componenti negative, in modo da abbattere l'imponibile.

Soggetto attivo: il delitto può essere realizzato da chiunque sottoscriva o presenti una dichiarazione fraudolenta, a prescindere dalla qualificazione di soggetto passivo d'imposta e dalla titolarità dei redditi o dall'intestazione dei beni oggetto della dichiarazione. Infatti, ai sensi delle lettere c) ed e) dell'articolo 1, l'autore del reato può essere l'amministratore, il liquidatore o il rappresentante legale di società, enti e persone fisiche, relativamente alle dichiarazioni da loro presentate in tale veste.

La condotta: la configurazione del delitto *de quo* è subordinata alla realizzazione di due comportamenti consequenziali e necessari.

1 — innanzitutto, è richiesto che l'autore si avvalga di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Il comma 2, per evitare incertezze sul piano ermeneutico, precisa la portata di tale condotta, la quale si concreta nella registrazione della documentazione rilevante ai sensi della lettera a) dell'articolo 1 nelle scritture contabili obbligatorie o nella detenzione della stessa a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Quest'ultima modalità, evidentemente, si riferisce alla massa indifferenziata dei contribuenti (anche a quelli non obbligati alla tenuta delle scritture contabili); essa ricorre, tra l'altro, nel caso di detenzione di fatture e di altri documenti per provare gli oneri o le spese deducibili o detraibili, indicati in dichiarazione; tra gli altri documenti possono annoverarsi l'autofattura, la ricevuta fiscale, gli scontrini fiscali, emessi ai sensi dell'articolo 3 del D.P.R. n. 696 del 1996, le schede carburante, le note di variazioni previste dall'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 e le ricevute e altri documenti attestanti comunque oneri, spese e costi, fittizi.

2 — il secondo comportamento integrativo della condotta consiste nella presentazione della dichiarazione contenente l'indicazione di elementi passivi fittizi: ciò implica che la mera «*utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*» non integra gli estremi della figura delittuosa in esame. **Le dichiarazioni costituenti l'oggetto materiale del reato sono solamente le dichiarazioni dei redditi e le**

dichiarazioni annuali IVA; di conseguenza, sono ad esempio escluse dalla fattispecie criminosa le dichiarazioni prodotte ai fini dell'IRAP, le dichiarazioni periodiche IVA e le dichiarazioni di successione. A tal proposito, si osserva che, anche se la dichiarazione presentata in forma unificata a norma dell'articolo 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (in *“Finanza & Fisco” n. 8/2000, pag. 909*), accoglie più dichiarazioni prodotte ai fini delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, **acquistano rilievo solo le violazioni in materia di imposte dirette e di IVA.**

La nozione di “elementi passivi” è definita alla lettera b) dell'articolo 1, cfr. cap. I).

Elemento soggettivo: oltre al dolo generico, consistente nella coscienza e volontà dell'azione, è necessario il dolo specifico; si richiede cioè che l'autore abbia agito con il proponimento di evadere le imposte, di conseguire un indebito rimborso, di ottenere il riconoscimento di crediti d'imposta inesistenti.

Consumazione del reato: il delitto si consuma con la presentazione della dichiarazione entro i termini stabiliti dalla legislazione tributaria e comunque con ritardo non superiore a novanta giorni. La fattispecie delittuosa si realizza a prescindere dall'effettiva evasione dell'imposta come sopra definita.

Trattamento sanzionatorio: reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

L'assenza di qualsiasi soglia di rilevanza della condotta delittuosa, fa sì che il reato possa consumarsi anche per fatti comportanti indebiti risparmi d'imposta di lieve entità. In ragione di ciò ed al fine di adeguare la sanzione all'entità del danno arrecato all'Erario, con il comma 3 è stata prevista la pena della reclusione da sei mesi a due anni nell'ipotesi in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia di misura inferiore a trecento milioni di lire.

2.2 Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

La seconda ipotesi di dichiarazione fraudolenta prevista dall'**articolo 3** punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto, indica, in una delle dichiarazioni prodotte per dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scrittu-

re contabili obbligatorie, mediante mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento.

L'elemento che distingue questa ipotesi di reato da quella della dichiarazione infedele, prevista al successivo articolo 4, è la presenza di una condotta insidiosa, derivante dall'impiego di artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile e, dunque, ad ostacolare l'attività di accertamento.

I soggetti attivi del reato possono essere, a differenza di quelli individuati dal precedente articolo 2, solamente coloro che sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, come si rileva dal contenuto testuale della norma, che fa riferimento alla «*falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie*».

La condotta è riconducibile al genere delle fattispecie a formazione progressiva, nel senso che si articola in almeno due fasi: alla violazione degli obblighi contabili che determina una falsa rappresentazione della contabilità, attraverso l'utilizzo di modalità particolarmente artificiose e insidiose, tali da costituire un ostacolo all'accertamento della reale situazione contabile, (prima fase), deve dar seguito la presentazione di una dichiarazione annuale, la quale, sulla base della contabilità precedentemente artefatta, contenga elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi (seconda fase).

Si nota in particolare che la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, pur se finalizzata ad evadere le imposte, non è sufficiente di per sé ad integrare il delitto in esame, dovendosi verificare, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di 'insidiosità' tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Al riguardo, può essere decisiva la presenza di violazioni sistematiche e continue o la tenuta di una contabilità "in nero" o l'utilizzo di conti correnti bancari per le operazioni destinate a non essere contabilizzate.

Secondo una interpretazione restrittiva, la nozione di «*elementi passivi fittizi*» dovrebbe ricomprendere le sole componenti negative inesistenti. Tuttavia, è da porre in rilievo che il successivo articolo 7 del decreto legislativo in commento attribuisce rilievo alle violazioni dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, con riferimento espresso all'ipotesi di reato di cui all'articolo 3. Se ne inferi-

sce la possibile rilevanza, quali elementi passivi fittizi, delle componenti negative "non competenti", qualora siano rilevate nelle scritture contabili in assenza di «*metodi costanti d'impostazione contabile*».

La configurazione del delitto in esame - a differenza dell'ipotesi di dichiarazione fraudolenta disciplinata dall'articolo 2 - è subordinata al superamento congiunto di due soglie di punibilità, le quali rappresentano - si afferma anche nella relazione governativa di accompagnamento al decreto - elementi costitutivi del reato e, in quanto tali, devono essere investiti dal dolo.

Da un lato, l'imposta evasa deve essere superiore a lire centocinquanta milioni, con riferimento a taluna delle singole imposte: quest'ultima specificazione, tenuto conto del sistema della dichiarazione unica, esclude la sommatoria tra l'evasione concernente le imposte sui redditi e l'evasione concernente l'imposta sul valore aggiunto; al tempo stesso, però, rende rilevante il superamento del limite anche quando si sia verificato in rapporto ad una soltanto delle imposte considerate (v. relazione governativa). La nozione di «*imposta evasa*» è fornita dalla lettera f) dell'articolo 1.

Dall'altro lato, l'ammontare complessivo della base imponibile sottratta ad imposizione deve essere superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, a tre miliardi di lire. La stessa norma precisa che la sottrazione all'imposizione può realizzarsi, oltre che attraverso la sottoindicazione delle componenti attive, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi.

La consumazione del reato, comune a tutti i delitti del capo I del decreto, si verifica nel momento della presentazione delle dichiarazioni annuali, nei modi e termini prescritti dalla legge e, comunque, con ritardo non superiore a novanta giorni.

L'elemento soggettivo è qualificato da dolo specifico, consistente nell'intento di evadere le imposte, come definito dall'articolo 1, lett. d).

La pena prevista è la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

2.3 Dichiarazione infedele

L'**articolo 4** punisce chiunque, al fine di evadere

le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi.

La struttura della fattispecie ricalca quella di cui all'articolo 3, differenziandosene, come si è visto, per l'assenza di un "impianto" fraudolento di artifici diretti ad ostacolare il potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

Il reato può essere commesso da qualunque contribuente, anche non obbligato alla tenuta della contabilità.

La condotta consiste nella indicazione in dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi, a prescindere dall'inserimento di detti dati nelle scritture e libri contabili.

Relativamente alla nozione di «*elementi passivi fittizi*», si rinvia alle considerazioni svolte in ordine al reato di cui all'articolo 3.

L'oggetto materiale del reato è, come per l'ipotesi di cui all'articolo 3, rappresentato dalla dichiarazione annuale in materia di imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

In linea con il criterio di limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi, il legislatore delegato ha previsto che il fatto illecito si perfeziona solo allorché l'imposta evasa è superiore a lire duecento milioni e l'ammontare complessivo degli elementi sottratti all'imposizione è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a lire quattro miliardi. Tali soglie di punibilità rappresentano degli elementi costitutivi del fatto tipico e, in quanto tali, devono essere investiti dal dolo (cfr. relazione governativa).

La consumazione del reato coincide anche in questa ipotesi con il momento della presentazione della dichiarazione annuale, nei modi e nei termini prescritti dalla legge e, comunque, con ritardo non superiore a novanta giorni.

L'elemento soggettivo, caratterizzato dal dolo specifico, richiede la coscienza e volontà di indicare nelle dichiarazioni annuali dati e notizie false, al fine di evadere il pagamento dei tributi dovuti.

Pertanto, l'inserimento di dati non veritieri nella dichiarazione annuale imputabile a titolo di colpa, per

un errore dovuto all'inosservanza delle regole di diligenza, prudenza e perizia, non ha alcuna rilevanza penale, comportando, soltanto, l'applicazione di sanzioni amministrative.

Trattamento sanzionatorio: la minore carica lesiva del fatto ha indotto il legislatore a prevedere una pena meno severa (reclusione da uno a tre anni) rispetto a quella stabilita dagli articoli precedenti.

2.4 Omessa dichiarazione

Con l'ipotesi prevista dall'**articolo 5** è punito chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, omette di presentare una delle dichiarazioni annuali ai fini di dette imposte, pur essendovi obbligato.

Trattasi di un reato omissivo proprio che può essere realizzato da chiunque sia obbligato, secondo la normativa tributaria, alla presentazione delle dichiarazioni annuali in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto.

Per il delitto in esame, è stata prevista una soglia di punibilità unitaria, rapportata all'imposta evasa, il cui ammontare, con riferimento a taluna delle singole imposte, deve essere superiore a lire centocinquanta milioni.

La consumazione del delitto, per effetto del comma 2, si realizza con l'inutile decorrenza di novanta giorni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione.

La configurazione del reato, per espressa disposizione contenuta nel citato comma 2, è esclusa nelle ipotesi di dichiarazione presentata ma non sottoscritta o non redatta su stampato conforme a quello approvato con decreto ministeriale.

L'elemento soggettivo, comune alle altre fattispecie fin ora illustrate, è il dolo specifico, consistente, come più volte ricordato, nella volontà di evadere le imposte.

Pena prevista: reclusione da uno a tre anni.

2.5 Tentativo

L'**articolo 6** prevede che per i delitti connessi alla presentazione di dichiarazioni fraudolente (articoli 2 e 3) o infedeli (articolo 4) non è configurabile il tentativo.

La scelta legislativa si conforma ai principi ispiratori della riforma del sistema penale tributario, che ha eliminato le fattispecie di reato di pericolo ricollegate a situazioni prodromiche rispetto all'evasione d'imposta.

In effetti, la mera registrazione di una fattura passiva o di altro documento emesso a fronte di operazioni inesistenti o l'omessa fatturazione rilevate nel corso del periodo d'imposta, ai sensi del generale precetto di cui all'articolo 56 c.p., potrebbero astrattamente qualificarsi come atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele. L'articolo 6 fuga ogni dubbio interpretativo, stabilendo che le suddette fattispecie non rilevano penalmente, neanche a titolo di tentativo, se gli elementi non veritieri non sono trasfusi nella dichiarazione prestata.

Tanto premesso, si rendono in ogni caso opportune alcune brevi considerazioni. Qualora, a seguito di controlli, si accerti l'esistenza di mezzi fraudolenti, predisposti dall'agente allo scopo di evadere l'imposta dovuta, o infedeltà tali da integrare un elemento costitutivo del reato di cui all'articolo 4, e non sia ancora scaduto il termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale, si dovrà accertare, successivamente, se dette violazioni abbiano trovato accoglimento nelle dichiarazioni annuali.

In caso positivo, si dovrà ovviamente denunciare la notizia di reato acquisita alle competenti autorità giudiziarie.

Tali cautele si rendono doverose per una tempestiva rilevazione delle violazioni penalmente rilevanti e per elevare con altrettanta tempestività la denuncia prevista all'articolo 331 del codice di procedura penale.

2.6 Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio

A differenza del sistema previgente, ancorato alla cognizione dei «fatti materiali» (articolo 4, lettera f), decreto legge n. 429 del 1982), nell'intento di esonerare il giudice penale da accertamenti complessi, la nuova disciplina del diritto penale tributario, in relazione alle fattispecie di «Dichiarazione fraudolenta mediante artifici o raggiri» (articolo 3) e «Dichiarazione infedele», attribuisce rilevanza penale alle ma-

novre contabili a carattere valutativo (sottostime di poste attive, determinazione arbitraria dell'esercizio di imputazione di determinati costi, etc.),

Il decreto in commento ha recepito l'esigenza di non limitare la risposta penale alle ipotesi di occultamento dei ricavi o di esposizione di costi inesistenti, ma di estenderla alle fattispecie di evasione più rilevanti, legate, appunto, alle operazioni di ordine valutativo (v. relazione governativa).

D'altra parte, lo stesso legislatore delegato, consapevole dei margini di opinabilità e di incertezza insiti nella materia delle valutazioni, ha tipizzato, con l'articolo 7 in esame, delle ipotesi in cui è esclusa la punibilità di manovre contabili scorrette, presumendo, in modo assoluto, la mancanza del dolo di evasione. In tal modo, si è circoscritta l'azione penale a quei fatti contraddistinti da un reale intento evasivo e, inoltre, si è confermata la logica e la tecnica legislativa già perseguite in sede di riforma delle sanzioni amministrative tributarie con l'articolo 6, comma 1, secondo periodo, del decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997.

In particolare, l'articolo 7 del decreto in esame esclude la configurabilità dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante artifici (articolo 3) e di dichiarazione infedele (articolo 4) in presenza di:

a) rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile; acquistano rilevanza, invece, violazioni episodiche, volte artatamente e specificamente - ad esempio - a far gravare indebitamente costi su un esercizio in utile, piuttosto che su uno in perdita;

b) rilevazioni e valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio; in tal caso, infatti, l'indicazione nella nota integrativa dei criteri estimativi impiegati, per quanto scorretti, è incompatibile con il dolo di evasione;

c) valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette; gli importi compresi in tale percentuale non sono considerati ai fini della verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lett. a) e b) dei medesimi articoli 3 e 4. A

titolo esemplificativo non sarà punibile il comportamento del contribuente che, in applicazione di criteri valutativi non corretti, espone in bilancio un componente positivo di reddito in L. 1 miliardo anziché in L. 1 miliardo e 80 milioni, con uno scostamento inferiore al 10%.

3. Delitti in materia di documenti e di pagamento di imposte

Il capo II del decreto in esame disciplina i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte.

In particolare:

- emissione di fatture e documenti per operazioni inesistenti;
- occultamento o distruzione di documenti contabili;
- sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

3.1 Emissione di fatture e documenti per operazioni inesistenti

L'articolo 8 punisce chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

L'introduzione di questa autonoma ipotesi delittuosa trova giustificazione - tra l'altro - nella spiccata pericolosità del fenomeno della creazione di soggetti giuridici (c.d. "cartiere") al solo scopo di emettere documentazione idonea a supportare, da parte di terzi, l'esposizione in bilancio di elementi passivi fittizi.

La condotta consiste nella emissione o nel rilascio di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, a nulla rilevando la loro effettiva utilizzazione da parte del soggetto ricevente; essa, dunque, è speculare rispetto a quella descritta dall'articolo 2 del decreto in argomento, differenziandosene sul piano strutturale, dal momento che nella seconda fattispecie la mera utilizzazione di documentazione comprovante operazioni inesistenti non integra, ex se, gli estremi del reato.

La previsione di due autonome fattispecie di reato ha posto l'esigenza di derogare all'articolo 110 del codice penale, in materia di concorso di persone nel

reato, come sarà meglio precisato in sede di commento dell'articolo 9 del decreto in esame.

Il soggetto attivo del delitto è chiunque emette fatture o documenti per operazioni inesistenti, anche se non obbligato alla tenuta delle scritture contabili; la fattispecie criminosa, infatti, non prevede alcuna particolare qualificazione per i soggetti agenti.

L'oggetto materiale del reato è la fattura o il documento emesso per operazioni inesistenti, la cui definizione è fornita dall'articolo 1, lett. a).

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 8, nell'ipotesi che nello stesso periodo d'imposta siano state emesse più fatture o documenti fittizi, si considera commesso un unico reato e non tanti quanti sono i documenti emessi.

In altri termini, il soggetto che emette, nello stesso periodo d'imposta, una pluralità di fatture o documenti per operazioni inesistenti - non importa se a favore di uno stesso soggetto o di soggetti diversi - sarà punito per un unico episodio criminoso, trattandosi di una "speciale ipotesi di cumulo giuridico".

Anche per questo delitto l'elemento soggettivo richiede il dolo specifico, consistente nel fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Il reato si consuma all'atto dell'emissione o del rilascio della fattura o del documento per operazioni inesistenti.

Per quanto in precedenza esposto, benché il rilascio o l'emissione di più fatture o documenti, nell'arco del periodo d'imposta, realizza un unico delitto, si ritiene che la consumazione del reato coincida con l'emissione o il rilascio del primo documento in ordine temporale; al contrario, il termine prescrizione decorre dall'emissione dell'ultimo documento.

Pena prevista: reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

Analogamente a quanto disposto per il delitto di dichiarazione fraudolenta di cui all'articolo 2, per effetto del comma 3 dell'articolo in esame, quando l'importo complessivo dei documenti fittizi emessi è inferiore a lire trecento milioni per periodo d'imposta, si applica la pena della reclusione da sei mesi a due anni. Giova ricordare, infine, che, se una fattura si riferisce ad un'operazione solo in parte inesistente, per calcolare la soglia di trecento milioni di lire, si dovrà tenere conto solo di quella parte di corrispetti-

vo che si riferisce all'operazione inesistente.

3.2 Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

In linea generale, in virtù dell'articolo 110 c.p., tutti coloro che hanno partecipato alla commissione di un reato hanno eguale responsabilità e sono assoggettati alla medesima sanzione.

In deroga al principio enunciato, tuttavia l'**articolo 9** del decreto in commento, da un lato, esclude il concorso dell'emittente delle fatture false nel reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'articolo 2 e, dall'altro lato, il concorso dell'utilizzatore nel reato di emissione di cui all'art. 8.

La prima previsione si giustifica con la considerazione che l'emissione di fatture e altri documenti falsi è autonomamente punita dall'articolo 8: dal lato dell'emittente, quindi, la previsione di cui all'articolo 9 rende inequivoca una soluzione già ricavabile dal principio del *ne bis in idem*.

L'altra ipotesi, invece, si spiega per l'esigenza di evitare che le condotte prodromiche dell'utilizzatore, non rilevanti ai sensi dell'articolo 2, lo diventino in forza del principio generale di cui all'articolo 110 c.p.

L'articolo 9 prevede, infine, l'esclusione dal concorso in entrambi i reati, emissione e utilizzo di falsa documentazione, anche per gli eventuali intermediari che siano il tramite per il "collocamento" o l'ottenimento dei falsi documenti.

3.3 Occultamento o distruzione di documenti contabili

L'**articolo 10** del decreto in esame prevede che, se il fatto non costituisce più grave reato, è punito chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non permettere la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

La fattispecie di reato, già prevista dall'articolo 4, lettera b), del decreto legge 1° luglio 1982, n. 429, è posta a garanzia di un corretto esercizio dell'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne i soggetti attivi del reato, è da rilevare che trattasi di un reato comune, il quale può essere commesso anche per favorire l'evasione di terzi. Il riferimento alla documentazione di cui è obbligatoria la conservazione - oltre che alle scritture contabili - fa sì che siano attratte nell'area della rilevanza penale le condotte poste in essere da soggetti non tenuti ad un particolare regime contabile.

La condotta consiste nell'occultamento o nella distruzione, in tutto o in parte, delle scritture contabili e dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la determinazione del reddito o del volume d'affari.

L'occultamento e la distruzione dei registri e documenti contabili costituiscono due differenti modalità di esecuzione del reato. La prima (occultamento) consiste nel tenere nascosta la contabilità, per cui la fattispecie criminosa non può ritenersi integrata qualora - ad esempio - il contribuente abbia affidato a terzi la tenuta della propria contabilità; la distruzione, invece, consiste nell'eliminazione o soppressione materiale delle scritture contabili o dei documenti ovvero nel disfacimento degli stessi, così da impedirne la semplice lettura.

Il delitto si perfeziona con l'occultamento o la distruzione anche parziale della contabilità, purché tali da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

L'elemento psicologico richiesto, come per gli altri delitti, è il dolo specifico, consistente nel fine di evadere o di consentire a terzi l'evasione.

Trattandosi di un reato di evento e non operando l'esclusione di cui all'articolo 6, è punibile il tentativo, nell'ipotesi in cui, nonostante l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili, l'Amministrazione finanziaria riesca ugualmente a ricostruire analiticamente il reddito o il volume d'affari sulla scorta di altri elementi.

Per l'elevata insidiosità della fattispecie e per la difficoltà di determinare i livelli di evasione, non è stata prevista alcuna soglia di punibilità.

Sanzione prevista: reclusione da sei mesi a cinque anni.

L'articolo 9, infine, con l'espressione «*salvo che il fatto costituisca più grave reato*», esclude in particolare, il concorso fra il delitto in argomento e quello di bancarotta fraudolenta documentale, statuendo la

prevalenza di quest'ultimo.

3.4 Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

L'articolo 11 punisce chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a cento milioni, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui beni propri o altrui idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Il reato previsto nel suddetto articolo era già punito dall'articolo 97, sesto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'articolo 15, comma 4, lett. b), della legge 30 dicembre 1991, n. 413. In particolare si segnala che a differenza della vecchia norma, nella nuova previsione legislativa è stato eliminato il presupposto che la condotta criminosa doveva essere attuata dopo l'inizio di accessi, ispezioni o verifiche o dopo la notifica di provvedimenti di accertamento o di iscrizioni a ruolo; detta condizione, infatti, aveva limitato il campo d'applicabilità di tale disposizione legislativa.

Ai fini del perfezionamento del reato, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione, e non anche l'effettiva verifica dell'evento.

La soglia di punibilità, riferita all'ammontare complessivo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni amministrative, il cui pagamento si intendeva evitare, è stata aumentata a lire cento milioni.

La condotta consiste nell'alienazione simulata o nel compimento di altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere inefficace la riscossione coattiva.

L'elemento soggettivo richiede il dolo specifico, cioè l'aver agito al fine di sottrarsi al pagamento di imposte o di interessi e sanzioni ad esse relativi.

La clausola «*salvo che il fatto non costituisca reato più grave*», prevista dall'articolo in commento, esclude il concorso con il reato di bancarotta fraudolenta documentale, ritenuto prevalente rispetto all'ipotesi delittuosa in esame.

Sanzione prevista: reclusione da sei mesi a quattro anni.

4. Disposizioni comuni

Il titolo III del D.Lgs. n. 74 del 2000 raccoglie le disposizioni comuni, applicabili alla generalità dei delitti contemplati dal titolo II.

4.1 Pene accessorie

L'articolo 12 stabilisce le pene accessorie che il giudice penale può applicare a seguito di condanna per taluno dei reati disciplinati dal titolo II:

- a) interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
- b) incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione;
- c) interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria;
- d) interdizione dall'ufficio di componente di Commissione tributaria;
- e) pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale;
- f) interdizione dai pubblici uffici.

Un primo elemento di differenziazione rispetto alla previgente disciplina è rappresentato dall'eliminazione della specifica misura accessoria consistente nell'esclusione dalla borsa degli agenti di cambio e dei commissionari.

Degna di nota è anche la diversa regolamentazione della pena dell'interdizione perpetua dai pubblici uffici. Quest'ultima è prevista unicamente per i delitti ritenuti più gravi, ossia la dichiarazione fraudolenta di cui agli articoli 2 e 3 e l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'articolo 8, sempreché non ricorrano le circostanze attenuanti specifiche contemplate dagli articoli 2, comma 3 e 8, comma 3.

In altri termini, è stato ristretto il campo d'applicazione dell'interdizione in parola, previsto solo per quelle ipotesi in cui l'incompatibilità tra gravità del comportamento antiggiuridico e particolarità della funzione pubblica esercitata risultasse di tutta evidenza.

4.2 Circostanze attenuanti

Gli articoli 13 e 14 danno attuazione al criterio direttivo impartito dalla lettera e) dell'articolo 9 del-

la legge delega, secondo il quale si sarebbero dovuti prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno.

Il legislatore delegato, anziché configurare la condotta risarcitoria quale causa di estinzione del reato, ha ricollegato ad essa l'applicazione di circostanze attenuanti, in modo da garantire la tenuta del sistema nei confronti di coloro che commettono il reato confidando nella possibilità di "monetizzarne" le eventuali conseguenze penali.

Gli articoli in esame introducono rilevanti novità rispetto al previgente sistema in materia di risarcimento del danno derivante dalla commissione dei reati tributari.

Se, infatti, con la legge 28 febbraio 1997, n. 30 (in "*Finanza & Fisco*" n. 30/97, pag. 1189) e con il DM 11 aprile 1997, il risarcimento del danno, ossia il pagamento integrale in sede penale di quanto dovuto a titolo d'imposta, sanzioni ed interessi, consentiva l'applicazione delle circostanze attenuanti comuni di cui all'articolo 62, n. 6, prima parte, del codice penale (con conseguente diminuzione della pena fino ad un terzo), il legislatore delegato ha introdotto due distinte attenuanti "speciali":

— il pagamento del debito tributario disciplinato dall'articolo 13;

— la riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario, prevista dal successivo articolo 14.

Le nuove attenuanti comportano la riduzione delle pene fino alla metà e la non applicabilità delle pene accessorie indicate nell'articolo 12.

4.2.1 Pagamento del debito tributario

L'attenuante prevista dall'**articolo 13** si rende applicabile se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Fermo restando il riferimento «ai fatti costitutivi dei delitti», per debiti tributari si devono intendere le somme dovute secondo la disciplina tributaria a titolo di imposte e relativi interessi, nonché di sanzioni

amministrative come espressamente previsto dall'articolo 13, comma 2, anche in deroga al principio di specialità.

In virtù della formula normativa "aperta", devono ritenersi applicabili tutte le tipologie di definizione dei rapporti tributari, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza da parte del contribuente e il ravvedimento, nonché tutte quelle, eventuali, di futura introduzione.

Il pagamento del debito tributario è effettuato secondo le regole e le modalità proprie della tipologia di definizione adottata. Nei casi previsti è quindi ammessa la compensazione introdotta dall'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (in "*Finanza & Fisco*" n. 5/99, pag. 527), il cui ambito di applicazione è stato recentemente ampliato dall'articolo 1 del decreto ministeriale 31 marzo 2000 (in "*Finanza & Fisco*" n. 16/2000, pag. 2174), pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 85 dell'11 aprile 2000.

Al fine di evitare un'indebita fruizione del beneficio penale, si segnala l'esigenza che siano attentamente riscontrati l'esistenza dei crediti compensati e la congruità della garanzia prestata in caso di pagamento rateale.

Poiché l'articolo 13 in commento nulla specifica in ordine al soggetto che può effettuare il pagamento, si ritiene che anche un soggetto diverso dall'autore della violazione possa estinguere i debiti tributari in argomento. Per quanto riguarda le modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari, è stato emanato, ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo in rassegna, il decreto ministeriale 13 giugno 2000 (in "*Finanza & Fisco*" n. 25/2000, pag. 3441), pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 140 del 17 giugno 2000.

L'articolo 1 di detto decreto stabilisce che il pagamento del debito tributario è documentato mediante una dichiarazione redatta in carta semplice in conformità al modello approvato con lo stesso decreto.

La dichiarazione, da consegnare a cura del dichiarante all'Ufficio giudiziario, deve recare in calce l'attestazione rilasciata dal competente Ufficio finanziario (Ufficio delle Entrate oppure Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette e Ufficio IVA) dell'avvenuta estinzione del debito tributario.

4.2.2 Riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario

L'articolo 14 disciplina l'ipotesi in cui, al momento del dibattimento di primo grado, i debiti tributari siano estinti per decadenza o per prescrizione, stante la diversità dei termini previsti per l'accertamento degli illeciti penali e di quelli amministrativi.

In questo caso, l'imputato, al fine di usufruire dell'attenuante può chiedere di essere ammesso a pagare, sempre prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, una somma a titolo di equa riparazione del danno arrecato all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

La determinazione dell'ammontare di questa somma è rimessa allo stesso imputato; tuttavia l'articolo 4 stabilisce una soglia minima: la somma offerta non può essere inferiore a quella risultante dal ragguglio, previsto dall'articolo 135 del codice penale, da operare sul minimo edittale della pena detentiva comminata per il delitto contestato. Ad esempio, poiché il ragguglio tra pena detentiva e pena pecuniaria avviene attualmente sulla base di lire 75.000 al giorno, se il minimo edittale della pena è di un anno di reclusione (come avviene per la dichiarazione infedele o omessa), la somma offerta a titolo di equa riparazione non può essere inferiore a lire 27.375.000 (75.000x365).

L'offerta minima, o qualunque offerta, non attribuisce comunque, di per sé, il diritto di ottenere la riduzione della pena; è necessario infatti che il giudice, sentito il pubblico ministero, riconosca che, in relazione alla gravità dell'offesa - da valutare ai sensi dell'articolo 133 c.p. - l'offerta sia congrua.

Una volta ammesso a pagare la somma offerta o quella ritenuta congrua, l'imputato deve provvedere al pagamento nel termine fissato, con ordinanza, dal giudice che non può essere superiore a dieci giorni. Il citato decreto ministeriale 13 giugno 2000 stabilisce che il versamento deve essere effettuato mediante il modello F24, utilizzando il codice tributo di nuova istituzione n. 8887, denominato "Riparazione offesa nel caso di estinzione o decadenza del debito tributario - articolo 14 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74". Nello spazio del mod. F24 riguardante l'anno di riferimento, va indicato l'anno in cui si effettua il pagamento.

Sembra opportuno sottolineare che la somma versata ai sensi dell'articolo 14 in esame non è configurabile come entrata tributaria. Non si tratta, cioè, né di imposta né di tassa né di contributo, ma, come già detto, di una somma correlata ad una facoltà concessa all'imputato. Pertanto, nessuna attestazione di pagamento dovrà essere richiesta agli uffici finanziari.

Da ciò consegue inoltre la non ammissibilità del pagamento mediante l'istituto della compensazione, tenuto anche conto che tale somma non rientra tra quelle elencate nell'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, neanche a seguito dell'estensione dell'ambito di applicazione della norma, stabilita dall'articolo 1 del decreto ministeriale 31 marzo 2000.

Poiché il pagamento non implica un riconoscimento di responsabilità, in caso di assoluzione o proscioglimento dell'imputato, è espressamente previsto che la somma versata a titolo di equa riparazione deve essere restituita, senza che all'uopo occorra uno specifico ordine del giudice.

4.3 Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie

L'articolo 15 esclude la punibilità delle «violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione».

La disposizione, che opera al di fuori dei casi di esclusione della punibilità per effetto dell'articolo 47, terzo comma del codice penale (errore di fatto), è in linea con l'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (in "*Finanza & Fisco*" *Suppl. al n. 24/2000, pag. 41*), oggetto di interpretazione da parte di questo Ministero, naturalmente ai soli fini dell'applicazione della sanzione amministrativa, nel contesto della circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 (in "*Finanza & Fisco*" *Suppl. al n. 29/98, pag. 4*), cui gli uffici potranno fare utile riferimento.

Si evidenzia che nei casi in cui gli uffici ritengano motivatamente non applicabile la sanzione amministrativa, in applicazione del citato articolo 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997, devono, per coerenza, astenersi dal comunicare notizia di reato al giudice penale.

4.4 Adeguamento al parere del comitato per l'applicazione delle norme antielusive

L'articolo 16 prevede la non punibilità della condotta di quei contribuenti che, avvalendosi della procedura di cui all'articolo 21, commi 9 e 10 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si siano adeguati ai pareri espressi dal Ministero delle Finanze o dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

Inoltre, qualora si sia formato il silenzio-assenso per mancata risposta nei termini stabiliti non costituisce reato l'aver compiuto le operazioni di natura tributaria esattamente così come indicate nell'istanza di interpello.

Questa scriminante risponde alla medesima logica a base della non punibilità delle valutazioni di cui al precedente articolo 7, in tema di rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio. È di tutta evidenza, infatti, che anche nelle ipotesi considerate dall'articolo in commento non può ritenersi sussistente l'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione richiesto per la configurabilità delle nuove fattispecie delittuose.

Si ricorda che il comitato consultivo per l'applicazione di norme antielusive è chiamato ad esprimere pareri dietro specifica richiesta del contribuente in ordine a casi concreti per i quali possa farsi questione dell'applicazione di norme tributarie tassativamen-

te indicate dalla legge, richiamate agli articoli 37, comma 3, e 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; articoli 74, comma 2 e 96-bis del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; articolo 3, comma 3 del decreto legislativo n. 466 del 1997.

In considerazione del fatto che la richiesta al Comitato consultivo è preceduta da un interpello rivolto al Ministero delle finanze, il legislatore ha esteso la non punibilità all'adeguamento al parere preventivo espresso dall'amministrazione finanziaria.

4.5 Interruzione della prescrizione

Il D.Lgs. n. 74 del 2000 non prevede specifici termini di prescrizione dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto; la relativa disciplina, pertanto, si ricava dai principi generali di cui agli articoli 157 e seguenti del codice penale.

Da ciò discende che, in base alle misure edittali delle pene fissate nel massimo dal decreto di riforma in commento, le nuove ipotesi criminose sono soggette a prescrivere in dieci anni (articolo 157, comma 1, n. 3 c.p.) o in cinque anni (articolo 157, comma 1, n. 4 c.p.), a decorrere dalla data di consumazione del reato.

Di conseguenza, in relazione alle singole ipotesi di reato i termini di prescrizione sono i seguenti:

REATO	NORMA	TERMINE DI PRESCRIZIONE
Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti	art. 2, comma 1 art. 2, comma 2	10 anni 5 anni
Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	art. 3	10 anni
Dichiarazione infedele	art. 4	5 anni
Omessa dichiarazione	art. 5	5 anni
Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	art. 8, comma 1 art. 8, comma 3	10 anni 5 anni
Occultamento o distruzione di documenti contabili	art. 10	10 anni
Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	art. 11	5 anni

Ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 74 del 2000 sono considerati atti interruttivi della prescrizione dei reati tributari «*il verbale di constatazione*» e «*l'atto di accertamento delle relative sanzioni*», nonché gli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale.

Per effetto dell'interruzione, si ha una nuova decorrenza del termine prescrizione; tuttavia, in forza dell'articolo 160, comma 3 del codice penale, «*in nessun caso i termini stabiliti nell'articolo 157 possono essere prolungati oltre la metà*». In pratica, ad esempio, il termine prescrizione di dieci anni può essere prolungato, a causa di un atto interruttivo, sino ad un massimo di quindici anni.

4.6 Competenza per territorio

In attuazione dei criteri direttivi previsti dalla legge delega, l'articolo 18 ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina della cognizione dei reati in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto.

Ai sensi del comma 1 del citato articolo, per i delitti previsti dal decreto legislativo in commento è competente il giudice del luogo di commissione del reato.

Qualora non è possibile determinare la competenza sulla base del criterio ordinario appena richiamato, mutuato dall'art. 8 c.p.p., la competenza sarà stabilita in base del «*luogo di accertamento del reato*».

In deroga al principio generale fissato al comma 1 dell'articolo 18, nei successivi commi 2 e 3 sono dettate disposizioni specifiche per la individuazione della competenza territoriale in ordine a specifiche ipotesi delittuose.

In particolare, il comma 2 stabilisce che per i reati in materia di dichiarazione, disciplinati dagli articoli 2, 3, 4 e 5, la competenza è radicata nel «*luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale*». Ciò al fine di evitare che il contribuente possa predeterminarsi il giudice competente, mirando la scelta dell'intermediario destinato alla trasmissione telematica della dichiarazione.

Relativamente ai contribuenti fiscalmente domiciliati all'estero, l'ultimo periodo del comma 2 individua la competenza per territorio nel «*luogo di ac-*

certamento del reato».

Sempre in deroga al criterio generale fissato dal precedente comma 1 dell'articolo 18, con riferimento ai reati relativi all'emissione e al rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, il comma 3 attribuisce la competenza al giudice che ha provveduto ad iscrivere per primo la notizia di reato nel registro di cui all'articolo 335 del codice di procedura penale. Il criterio adottato è quello già contenuto, in sostanza, negli articoli 9, comma 3, e 10, comma 2, del codice di procedura penale; esso, a fronte di un reato strutturalmente unitario nel caso dell'emissione di una pluralità di fatture nello stesso periodo d'imposta e in luoghi diversi, elimina gli inconvenienti di ordine pratico che sarebbero inevitabilmente sorti se fosse stata adottata la competenza o del «*luogo di commissione del reato*» o del «*luogo di emissione del maggior numero di documenti*».

5. Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti

Il titolo IV disciplina i rapporti tra il nuovo sistema penale e quello sanzionatorio amministrativo, tra il procedimento penale, il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario.

5.1 Principio di specialità

L'articolo 19, comma 1, dispone che quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. Viene così ribaltata l'opposta regola della cumulabilità della sanzione penale e di quella amministrativa stabilita espressamente dall'articolo 10 della legge n. 516/1982.

Il generale principio di specialità, di cui è espressione l'articolo 15 del codice penale, implica l'applicabilità della disposizione che, contenendo tutti gli elementi dell'altra, presenti uno o più elementi particolari aggiuntivi, ovvero «*specializzanti*».

In concreto, il più delle volte risulterà speciale la norma penale, in considerazione degli elementi specifici da essa richiesti, quali il dolo specifico, il superamento delle soglie di punibilità e le particolari modalità commissive.

Così, per esempio, se un contribuente, pur essendo obbligato, non presenta la dichiarazione dei redditi ed evade la relativa imposta per un ammontare superiore a lire 150 milioni, si dovrebbero astrattamente applicare due disposizioni: quella prevista dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 471 del 1997 (in *"Finanza & Fisco" Suppl. al n. 24/2000, pag. 4*) e quella di cui all'articolo 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000. In applicazione del principio di specialità opererà, in concreto, la sola norma penale, considerato che nella stessa si rinven- gono elementi caratterizzanti (dolo specifico, superamento delle soglie di punibilità, ecc.) non richiesti dalla norma che prevede la sanzione amministrativa.

Il comma 2 dell'articolo 19 in esame prevede, tuttavia, che se anche il principio di specialità dovesse portare ad escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative nei confronti della persona fisica autrice della violazione, ciò non fa venire meno la responsabilità per tali sanzioni degli altri soggetti di cui all'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997, tranne che gli stessi non siano, a loro volta, persone fisiche penalmente responsabili, in veste di concorrenti nel reato. Con tale previsione si è voluto evitare che il medesimo fatto venga punito due volte in capo allo stesso soggetto e, nel contempo, mantenere la possibilità di una punizione divaricata rispetto a soggetti diversi, quali, ad esempio, amministratore da un lato e società amministrata dall'altro.

5.2 Rapporti tra procedimento penale e processo tributario

Il D.Lgs. n. 74 del 2000 ha confermato il principio della piena e reciproca autonomia (cd regime del "doppio binario") tra il procedimento penale, da un lato, ed il processo tributario ed il procedimento amministrativo di accertamento, dall'altro, escludendo qualsiasi rapporto di pregiudizialità.

In altri termini, l'attività di accertamento degli uffici e i processi in seno alle commissioni tributarie proseguiranno il loro cammino anche nelle ipotesi in cui sia in corso un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti.

Il regime adottato del "doppio binario" presenta il duplice vantaggio di evitare un'eccessiva dilatazione dei tempi delle decisioni e di rispettare le differenze, sul piano probatorio, tra l'ambito penale e quello

amministrativo.

In mancanza di una normativa derogatoria, troveranno applicazione le disposizioni ordinarie relative all'efficacia del giudicato penale e, in particolare, l'articolo 654 c.p.p.

In base a tale norma, per quanto qui interessa qualora i fatti materiali posti alla base della pretesa tributaria siano stati ritenuti rilevanti ai fini della sua decisione dal giudice penale e sempre che l'accertamento dei fatti operato dallo stesso giudice penale non si ponga in contrasto con norme di prova tributaria — articolo 7, comma 4 D.Lgs. 546 del 1992: non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale — la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione ha efficacia di giudicato nei confronti dell'imputato e della parte civile.

È utile sottolineare che, ricorrendo le ricordate condizioni di cui all'articolo in commento, il giudicato penale nei confronti del contribuente-imputato fa sempre stato, anche quando il fisco non abbia partecipato al processo penale.

Nei confronti dell'Erario il giudicato penale farà stato solo se questo si sia costituito parte civile. Può darsi anche il caso che il contribuente con il quale viene ad instaurarsi la lite fiscale sia soggetto diverso da quello imputato nel processo penale (ad esempio: una società e la persona fisica amministratrice di questa); in tale ipotesi il giudicato penale non farà stato nei confronti del contribuente.

La norma nulla dice, invece, riguardo alla possibilità per il giudice del processo tributario di qualificare autonomamente i fatti materiali accertati nel processo penale.

Continuano, pertanto, ad avere valore nella soggetta materia le conclusioni raggiunte sul punto dalla giurisprudenza di legittimità, a seguito della riforma del codice di procedura penale.

Anche in questo caso ci si astiene da ulteriori approfondimenti, per l'assorbente rilievo che la regola di giudizio portata dalla norma è diretta sostanzialmente al giudice penale.

5.3 Sanzioni amministrative per violazioni penalmente rilevanti

L'articolo 21 delinea un modulo procedimentale che, da un lato, tiene conto del principio di specia-

lità e, dall'altro, impedisce la decorrenza di termini di decadenza o di prescrizione a danno dell'amministrazione finanziaria.

È prescritto, infatti, che l'ufficio, irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato; la riscossione coattiva di tali sanzioni è, tuttavia, sospesa fin quando il procedimento penale non giunga a definizione.

La sospensione non opera, tuttavia, nei confronti dei soggetti solidamente responsabili di cui all'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997, non applicandosi nei confronti degli stessi, come già detto, il principio di specialità, a meno che non siano persone fisiche concorrenti nel reato.

Nei casi di cumulo giuridico delle sanzioni amministrative ex articolo 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997, se solo alcune di esse hanno rilevanza penale, la sospensione della riscossione opera solo parzialmente, ossia per la parte eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti.

Nel caso in cui il procedimento sia definito con sentenza irrevocabile di condanna, per il principio di specialità, l'attività amministrativa già esperita non produce alcun effetto.

Se, invece, il procedimento si conclude con il provvedimento di archiviazione ovvero con sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che riconosca l'irrelevanza del fatto contestato, si rimette in moto il procedimento per l'applicazione della sanzione amministrativa tributaria. A tal fine, la legge stabilisce che i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui i provvedimenti sopra descritti sono comunicati all'ufficio finanziario competente da parte della cancelleria del giudice che li ha emessi.

È appena il caso di far presente che la temporanea ineseguibilità dell'atto irrogativo della sanzione non comporta alcuna sospensione agli effetti della sua eventuale impugnazione davanti alle commissioni tributarie.

6. Disposizioni di coordinamento e finali

6.1 Modifiche in tema di utilizzazione di documenti da parte della Guardia di finanza

Con l'articolo 23 è stato modificato il contenuto

dell'articolo 63, comma 1, secondo periodo, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché quello dell'articolo 33, comma 3, secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: in entrambe le disposizioni, in luogo delle parole «*previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto*» sono state introdotte le parole «*previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale*».

In base alla precedente normativa, l'utilizzazione da parte degli uffici tributari degli atti di indagine svolti nei confronti dell'imputato in sede penale poteva essere effettuata, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, solo quando veniva a cessare il segreto istruttorio in base alle disposizioni del codice di procedura penale.

A seguito della modifica introdotta dall'articolo 23, l'autorizzazione in parola può ora essere rilasciata anche in deroga alle disposizioni sul segreto concernente le indagini, di cui all'articolo 329 del codice di procedura penale; l'autorità giudiziaria, pertanto, valuta l'opportunità, nel caso concreto, di trasmettere all'ufficio prima che sia cessato il segreto istruttorio, i relativi atti che, per un verso, possono risultare utili all'attività accertatrice dell'amministrazione finanziaria, ma che dall'altro, potrebbero pregiudicare il regolare svolgimento dell'attività processuale.

6.2 Modifica dell'articolo 2 della legge 26 gennaio 1983, n. 18

L'articolo 24 ha sostituito con una sanzione amministrativa pecuniaria la sanzione penale prevista, nella sua originaria formulazione, dall'articolo 2, comma 8, della legge 26 gennaio 1983, n. 18, in ordine alle condotte di manomissione dei registratori di cassa.

Questa modifica è in linea con i principi ispiratori della disciplina del nuovo sistema penale tributario, teso all'estromissione, dall'ambito di rilevanza penale, dei comportamenti meramente "prodromici" rispetto all'evasione.

6.3 Abrogazioni

Con l'articolo 25 sono state abrogate le norme che disciplinavano i reati costituenti il vecchio siste-

ma penale tributario, nonché ogni altra disposizione incompatibile con il decreto in commento.

Una ricognizione delle disposizioni abrogate, corredate dal riferimento alle relative materie, forma oggetto dell'allegato A, in calce alla presente.

6.4 La successione delle leggi penali tributarie

Le disposizioni abrogate dall'articolo 25 non sono applicabili ai fatti compiuti successivamente al 15.04.2000, data d'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Relativamente ai fatti compiuti prima di tale data, si pone il problema dell'individuazione della disciplina del caso concreto, nell'ambito del fenomeno della successione delle leggi penali nel tempo.

Al riguardo, è da premettere che l'articolo 24, comma 1, del decreto legislativo 30 dicembre 1999, n. 507 (in *"Finanza & Fisco" n. 8/2000, pag. 21*), nell'abrogare l'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, ha eliminato dal diritto penale tributario il principio di ultrattività, in base al quale le disposizioni penali si applicavano ai fatti compiuti durante il loro vigore, anche se le stesse fossero state successivamente abrogate o modificate in senso più favorevole al trasgressore. Di conseguenza, la regola del trattamento sanzionatorio più favorevole all'autore del reato, di cui all'articolo 2 del codice penale, è stata estesa anche al sistema penale tributario e la fase di transizione tra la vecchia e la nuova normativa penale tributaria, in assenza di specifiche norme transitorie, è regolata dai principi generali sulla successione delle leggi nel tempo. In particolare, l'articolo 2, comma 2, dispone che *«nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato...»* ed il successivo comma 3 prevede che *«Se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse, si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile»*.

In attuazione al citato principio del *"favor rei"*, per i fatti commessi prima del 15 aprile 2000, data d'entrata in vigore del decreto legislativo in commento, gli uffici si atterranno ai seguenti criteri:

— se il fatto costituiva reato in base alla legge

vigente al momento della sua commissione, ma non costituisce più reato in base al decreto n. 74, non si deve procedere alla comunicazione della notizia di reato all'Autorità giudiziaria;

— se il fatto non costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione, sebbene costituisca reato in base all'attuale normativa, non si deve ugualmente procedere ad alcuna comunicazione all'autorità giudiziaria;

— se il fatto costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione e costituisce reato anche secondo la nuova disciplina penale tributaria, l'ufficio finanziario deve trasmettere la notizia di reato all'autorità giudiziaria, la quale applicherà la disciplina più favorevole al reo (ex articolo 2 c.p.).

Quest'ultima ipotesi presuppone la valutazione della continuità normativa tra le fattispecie di reato previste dalla legge n. 516 del 1982 e dal D.Lgs n. 74 del 2000.

In particolare, è da ritenere sussistente la successione tra l'articolo 4 lett. d) della legge n. 516 del 1982 e l'articolo 8 del D.Lgs. in commento, in ordine alla condotta dell'emissione di fatture false, poiché tra le due fattispecie esiste una sostanziale identità nella struttura, nel bene tutelato e nelle modalità di aggressione.

Il delitto di cui all'articolo 5 del D.Lgs. n. 74 si pone in continuità rispetto alle ipotesi contravvenzionali di omessa dichiarazione di cui all'articolo 1 del decreto legge n. 429 del 1982, dovendosi verificare, nel caso concreto, il superamento della soglia di punibilità, ora prevista, e fornire gli elementi a sostegno della sussistenza del dolo specifico. In merito alla condotta della mera utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'ulteriore requisito della presentazione della dichiarazione fraudolenta rende incerta la soluzione del problema della continuità o meno tra l'articolo 4 lett. d) della legge n. 516 del 1982 e l'articolo 2 del D.Lgs. in commento.

Al riguardo, si è assistito, di recente, ad un contrasto di orientamenti in seno alla III Sezione penale della Corte di Cassazione. Infatti, la sentenza n. 6228 del 29 maggio 2000 (ud. 27 aprile 2000, est. Novarese - in *"Finanza & Fisco" n. 25/2000, pag. 3347*), rilevata *"l'omogeneità normativa della condotta fra*

la frode fiscale mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ed il delitto di cui all'articolo 2 del decreto n. 74 del 2000", ne ha affermato la continuità, attribuendo all'indicazione di elementi passivi fittizi e alla centralità della dichiarazione il carattere di elementi specializzanti.

Successivamente, la stessa Corte (Cass. Sez. III pen.; ud. 2 maggio 2000; est. Rizzo) ha seguito l'opposto orientamento, sostenendo l'inserimento nel D.Lgs. n. 74 di una nuova fattispecie criminosa, che non darebbe luogo ad alcun fenomeno di successione di leggi penali nel tempo, stante l'espressa previsione della configurabilità del reato nel solo caso in cui le fatture e la documentazione per operazioni inesistenti siano utilizzate per la presentazione di una dichiarazione mendace e non rilevando il tentativo in virtù dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 74.

Allo stato la questione è in attesa del vaglio delle sezioni unite della Suprema Corte, alle quali è stata rimessa con ordinanza n. 1766, ud. 5 maggio 2000, dep. 14 giugno 2000 (in *"Finanza & Fisco" n. 25/2000, pag. 3345*), della stessa sez. III penale.

In attesa di un definitivo chiarimento, i competenti Uffici provvederanno alla trasmissione delle notizie di reato relative a questa fattispecie, fornendo ovviamente la prova dell'inserimento in dichiarazione degli elementi passivi fittizi. Infine, nel caso di avvenuta costituzione di parte civile dell'Amministrazione Finanziaria su ipotesi pregresse di reato, sarà necessaria l'integrazione dei dati trasmessi all'autorità giudiziaria, sulla scorta dei requisiti richiesti dal nuovo sistema.

7. Istruzioni operative

Descritte le fattispecie delittuose introdotte dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si tratta di rilevare in questa sede quegli aspetti applicativi che incidono sull'attività e sui compiti istituzionali degli uffici.

Relativamente a tali profili, fatte salve le specifiche indicazioni operative impartite a livello territoriale sulla base d'intese con le locali Procure della Repubblica e con i Comandi della Guardia di Finanza, qui di seguito vengono date ulteriori istruzioni operative, oltre quelle riportate a commento delle norme appena illustrate, per una corretta ottemperanza

ai doveri d'istituto.

A tal fine, gli Uffici delle imposte dirette, gli Uffici IVA e gli Uffici delle entrate ove istituiti, ai sensi degli articoli 31, comma 1 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, hanno l'obbligo di presentare il "rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente". A norma dell'articolo 331 del codice di procedura penale, l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria grava sui dipendenti dell'amministrazione finanziaria, i quali, rivestendo la qualifica di pubblici ufficiali o d'incaricati di un pubblico servizio, vengono a conoscenza, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, di un reato perseguibile d'ufficio.

La denuncia, redatta per iscritto, deve contenere, ai sensi dell'articolo 331 c.p.p., la sommaria esposizione dei fatti, le fonti di prova, il giorno dell'acquisizione della notizia nonché le generalità della persona a cui i fatti sono attribuibili. Si richiama l'attenzione degli uffici in ordine all'obbligo di presentare o trasmettere "senza ritardo" la denuncia al pubblico ministero.

È da ritenere che, in ragione della ripartizione di attribuzioni all'interno degli uffici dell'amministrazione finanziaria, l'obbligo di denuncia e, di conseguenza, le responsabilità penali connesse alla sua eventuale omissione incombono sui funzionari delegati alla firma degli atti impositivi.

Per contro, qualora l'ipotesi di reato emerga in sede di verifica, tutti i componenti il nucleo sottoscriveranno la denuncia; in tal caso, l'obbligo della trasmissione della notizia di reato sorge nel momento della constatazione del fatto costituente reato.

Si precisa che, con riferimento alle fattispecie delittuose di cui agli articoli 2, 3 e 4, il momento della constatazione del fatto deve intendersi al termine delle operazioni di verifica riguardanti l'anno d'imposta interessato.

Per una più proficua collaborazione tra l'amministrazione finanziaria e quella della giustizia, nonché per una più efficace repressione dei reati e, infine, per la realizzazione di criteri di efficienza ed economicità nella gestione dell'attività amministrativa, si raccomandano gli uffici destinatari dei processi verbali redatti in sede di verifica, con allegata segnalazione di avvenuta denuncia all'autorità giudiziaria,

di dedicare all'esame di detti atti priorità assoluta ai fini dell'ulteriore attività di controllo.

Inoltre, deve essere inviata alla competente Procura della Repubblica un'integrazione dell'originaria denuncia, allorché emergano, nel contesto dell'attività di accertamento di spettanza degli uffici, ulteriori elementi utili all'indagine. Ciò vale, in particolare, per quelle fattispecie che comportano la quantificazione dell'imposta evasa; pertanto, gli avvisi di rettifica o di accertamento appena emessi dovranno essere inviati all'autorità giudiziaria.

In effetti, solo attraverso tali atti vengono determinati puntualmente la base imponibile e l'imposta, in esito all'esercizio dell'azione accertativa. D'altra parte, se l'ufficio, titolare del potere di accertamento, dovesse ritenere infondata la pretesa tributaria, deve darne comunicazione all'A.G. senza indugio.

Non essendo punibili a titolo di tentativo le fattispecie delittuose di cui agli articoli 2, 3 e 4, è opportuno monitorare i rilievi che possono costituire elementi di reato, constatati in sede di verifica in corso d'anno, al fine di accertare, alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale, l'avvenuto perfezionamento o meno del reato.

Si precisa, infine, che, al di fuori dei reati per i quali non è punibile il tentativo, per gli altri reati di evento gli uffici restano obbligati ad elevare denuncia anche nell'ipotesi di tentativo.

7.1 Partecipazione dell'amministrazione finanziaria al procedimento penale

Il sistema processuale penale offre concrete modalità di tutela del soggetto titolare dell'interesse leso dal reato.

Ai sensi dell'articolo 90 c.p.p., l'amministrazione finanziaria, in quanto parte offesa, ha diritto, indipendentemente dalla costituzione di parte civile e fatto salvo l'esercizio di ogni altro diritto o facoltà riconosciuti dalla legge, a partecipare al processo penale, in ogni suo stato e grado.

Tale partecipazione potrà avvenire mediante la presentazione di memorie, che, nell'ipotesi di contemporanea incardinazione del processo tributario, potranno anche coincidere con le controdeduzioni al ricorso di parte, e mediante l'indicazione di elementi di prova, desunti dagli atti presenti nel fascicolo, rac-

colti direttamente dall'ufficio tributario o dalla Guardia di Finanza.

In questo contesto è di particolare interesse la disposizione di cui all'articolo 408 del codice di rito ove, al comma 2, è previsto che, nell'ipotesi di presentazione di richiesta di archiviazione, l'avviso della richiesta stessa debba essere notificato alla persona offesa che, nella denuncia di reato o successivamente alla sua presentazione, abbia dichiarato di voler essere informata circa l'eventuale archiviazione.

In correlazione alla suddetta norma si pone il successivo articolo 410 che consente alla persona offesa di presentare una formale opposizione alla richiesta di archiviazione purché vengano indicati l'oggetto dell'investigazione suppletiva e i relativi elementi di prova.

La partecipazione diretta al processo da parte dell'Amministrazione Finanziaria consente l'eventuale acquisizione di elementi utili ai fini dell'annullamento parziale o totale della pretesa tributaria o di una sua integrazione.

La possibilità per l'amministrazione finanziaria di seguire lo svolgimento del processo penale consente, inoltre, di selezionare in maniera informata i casi nei quali richiedere l'intervento dell'Avvocatura dello Stato, che potrà essere interessata solo nelle ipotesi di particolare complessità e di concreta necessità di costituzione di parte civile. Gli uffici finanziari possono anche attivarsi per una partecipazione più incisiva nel procedimento penale, rispetto alla semplice presenza in giudizio quale persona offesa dal reato.

La costituzione di parte civile, ai sensi dell'articolo 74 c.p.p., permette, infatti, l'ingresso nel processo penale delle ragioni di merito, che, per quanto non possano essere rappresentate, di per sé, dall'esercizio della pretesa tributaria, potranno avere come contenuto, in sintonia con quanto disposto dall'articolo 13 in tema di attenuante speciale, una richiesta di risarcimento del danno coincidente con il debito tributario, comprensivo delle sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.

Nel vigore del D.Lgs. n. 472 del 1997, che nega il carattere risarcitorio della sanzione amministrativa, e del conseguente principio di specialità di cui al

richiamato articolo 19 del D.Lgs. n. 74, presenteranno pertanto un concreto interesse i casi di effettiva alternatività della sanzione, ovvero quelli di coincidenza tra la persona dell'imputato e il soggetto passivo di imposta.

Devono inoltre essere ricordate le ipotesi di appurata insolvenza dei soggetti passivi di imposta, così come indicati nell'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997, nonché le ipotesi di cui all'articolo 14 e le fattispecie per le quali la diversa qualità e incisività dei poteri istruttori e di indagine insiti nella procedura penale possano condurre presumibilmente all'acquisizione di elementi di convincimento, utili anche nel processo tributario.

Dovrà comunque essere caso per caso valutata l'opportunità e l'economicità della costituzione di parte civile che comporta certamente un gravoso e maggior impegno difensivo, nonché potenziali conseguenze di ordine sostanziale, tra le quali l'efficacia del giudicato penale nel giudizio tributario, pur nei rigorosi limiti indicati dall'articolo 654 c.p.p.

È qui il caso di ricordare che l'articolo 1, comma 4, della legge 3 gennaio 1991, n. 3 prevede per la costituzione di parte civile della Pubblica Amministrazione l'autorizzazione della Presidenza del consiglio dei Ministri, alla quale vanno inoltrate le relative richieste corredate dallo specifico parere dell'Avvocatura dello Stato.

Per quanto riguarda la procedura da seguire si richiamano le istruzioni impartite con circolare n. 122/E del 24 aprile 1995 (in *"Finanza & Fisco" n. 24/96, pag. 2435*); in sintesi si ricorda la necessità che gli uffici finanziari segnalino alle direzioni regionali, con ogni possibile anticipo rispetto al termine di cui all'articolo 79 c.p.p., le posizioni per le quali, anche sulla base delle indicazioni fornite, tale costituzione è ritenuta opportuna, riferendo esaurientemente sia sulla situazione riscossiva in atto, che sul procedimento fiscale e sullo stadio dell'istruttoria penale, in modo da rendere possibile l'inoltro alla competente Avvocatura dello Stato di un esauriente rapporto, documentato anche con gli atti relativi al processo tributario se instaurato, dal quale emergano comunque la quantificazione del danno subito dall'erario e le condizioni economiche degli imputati.

Come sintesi di quanto rappresentato, per assicurare uniformità di comportamento in ambito na-

zionale, a tutela ugualmente degli interessi dell'erario e del principio di trasparenza dell'attività dell'Amministrazione nei confronti dei soggetti interessati, si ritiene utile sintetizzare gli indirizzi operativi ai quali sarà opportuno attenersi.

Con riferimento all'articolo 90 c.p.p., gli Uffici delle Entrate, ovvero di concerto gli Uffici Distrettuali delle Imposte Dirette e gli Uffici IVA:

— contestualmente alla trasmissione della notizia di reato o successivamente alla sua presentazione chiederanno di voler essere informati circa l'eventuale proposizione della richiesta di archiviazione, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 408 c.p.p.;

— parteciperanno al processo penale mediante la presentazione di memorie che, nell'ipotesi di contemporanea incardinazione del processo tributario, potranno anche coincidere con gli atti difensivi prodotti in quella sede, e mediante l'indicazione di elementi di prova comunque a disposizione;

— provvederanno a quantificare al giudice ordinario il danno erariale in relazione a quanto previsto dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 74;

— se del caso, presenteranno formale opposizione all'eventuale richiesta di archiviazione, argomentandola con riferimento alla motivazione della stessa e all'oggetto dell'investigazione suppletiva e ai relativi elementi di prova;

— utilizzeranno gli ulteriori elementi, emersi in sede penale, resi disponibili alla parte offesa, nel procedimento amministrativo e nel processo tributario, anche al fine di una rideterminazione della pretesa tributaria o di un'integrazione della stessa.

Con riferimento all'articolo 74 c.p.p. - costituzione di parte civile:

— gli Uffici delle Entrate, ovvero di concerto gli Uffici Distrettuali delle Imposte Dirette e gli Uffici IVA, valutata caso per caso l'opportunità e l'economicità di questa ulteriore attività difensiva, anche sulla base delle indicazioni fornite in premessa a titolo esemplificativo, riferiranno, con ogni possibile anticipo rispetto al termine di cui all'articolo 79 c.p.p., ovvero nell'immediatezza della trasmissione della notizia di reato e acquisiti gli ulteriori elementi utili alla comprensione della singola controversia, rappresentati in genere dagli atti difensivi di controparte, alla Direzione Regionale sullo stadio del procedimen-

to fiscale e dell'istruttoria penale nonché sulla situazione riscossiva in atto e sulla solvibilità degli indagati e dei soggetti passivi di imposta;

— le Direzioni regionali, acquisito il parere della Avvocatura dello Stato, richiesto sulla base di una propria motivata valutazione, provvederanno alla trasmissione alla scrivente degli atti per l'inoltro alla Presidenza del consiglio dei Ministri per la prescritta autorizzazione, fornendo comunque tutti gli elementi indispensabili per permettere una autonoma valutazione della singola controversia.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

ALLEGATO A

Disposizioni abrogate per effetto dell'articolo 25, comma 1, D.Lgs. n. 74 del 2000

— articolo 97, sesto comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602: «*Morosità nel pagamento di imposte riscosse mediante ruoli*»;

— articolo 8, undicesimo comma, della legge 10 maggio 1976, n. 249, concernente reati in materia di ricevute fiscali;

— articolo 7, settimo comma del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, concernente reati in materia di bolle d'accompagnamento;

— Titolo I del decreto legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, recante norme per la repressione della evasione in materia di imposta sui redditi e sul valore aggiunto, più precisamente:

- omessa presentazione delle dichiarazioni (articolo 1, primo comma, articolo 2, primo comma)

- omessa annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi (articolo 1, secondo comma, lettera a);

- omessa fatturazione o annotazione dei corrispettivi ai fini I.V.A. (articolo 1, secondo comma, lettera b);

- infedele dichiarazione di redditi non soggetti ad annotazione nelle scritture contabili (articolo 1, secondo comma, lettera c);

- omessa o irregolare tenuta ovvero omessa conservazione delle scritture contabili (articolo 1, sesto comma);

- omesso versamento di ritenute di acconto (articolo 2, secondo e terzo comma);

- reati in materia di stampati per la compilazione di documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o

delle ricevute fiscali (art. 3);

- delitti di frode fiscale (articolo 4);

— articolo 3, quarto comma della legge 25 novembre 1983, n. 649, concernente false indicazioni in dichiarazione annuale dei redditi di persone a carico nonché rilascio o utilizzo di false attestazioni rilevanti ai fini della predetta dichiarazione per fruire di indebite detrazioni;

— articolo 2, quarto comma, del decreto-legge 29 dicembre 1983 n. 746, convertito, con modificazioni, nella legge 27 gennaio 1984, n. 17, concernente violazioni relative all'acquisto o all'importazioni di beni o servizi senza il pagamento dell'I.V.A.;

— articolo 1, quarto comma, secondo periodo, del decreto legge 28 novembre 1984, n. 791, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 gennaio 1985, n. 60, concernente la falsità delle indicazioni contenute nel prospetto, relativo alle obbligazioni pubbliche esenti dall'imposta, allegato alla dichiarazione dei redditi;

— articolo 2, commi 27 e 28, e articolo 3, comma 14, del decreto legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con modificazioni dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, concernente rispettivamente:

- la falsa attestazione in dichiarazione annuale I.V.A. di esercitare esclusivamente o prevalentemente attività indicate nella tabella C allegata al decreto legislativo n. 853 del 1984;

- la permanenza dell'applicabilità, anche nei confronti dei contribuenti in regime forfetario, della legge n. 516 del 1982;

- la punibilità ai sensi della legge n. 516 del 1982 della falsità delle attestazioni prescritte ai sensi dell'articolo 5 del D.P.R. 597 del 1973, ai fini IRPEF e dall'articolo 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, nonché dall'articolo 13 della legge n. 72 del 1983 ai fini ILOR;

— articolo 12, comma 13, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, concernente violazioni relative agli obblighi di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale;

— articolo 54, comma 8, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, concernente l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge n. 516 del 1982, anche a chi emette o utilizza fatture o documenti equipollenti relativi ad operazioni intracomunitarie recanti numeri di identificazione diversi da quelli reali;

— articolo 6, comma 1, del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30, concernente disposizioni in materia di contrasto all'evasione, di beni e diritti dello Stato e di funzionamento dell'Amministrazione finanziaria.