


# Reati tributari: il D.Lgs. che sostituisce dal 15 aprile 2000 la legge 516/82 “manette agli evasori”

*Decreto Legislativo (DLG) n. 74 del 10 marzo 2000, pubblicato  
in Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31/03/2000*

## SOMMARIO

	P. 	Pag.
<b>TITOLO I — DEFINIZIONI</b>	<b>2054</b>	
Art. 1 - <i>Definizioni</i>	2054	
<b>TITOLO II — DELITTI</b>	<b>2055</b>	
<b>CAPO I - Delitti in materia di dichiarazione</b>	<b>2055</b>	
Art. 2 <i>Dichiarazione fraudolenta mediante         uso di fatture o altri documenti         per operazioni inesistenti</i>	2055	2058
Art. 3 <i>Dichiarazione fraudolenta         mediante altri artifici</i>	2055	2058
Art. 4 <i>Dichiarazione infedele</i>	2055	2059
Art. 5 <i>Omessa dichiarazione</i>	2056	2059
Art. 6 <i>Tentativo</i>	2056	2059
Art. 7 <i>Rilevazioni nelle scritture         contabili e nel bilancio</i>	2056	
<b>Capo II - Delitti in materia di documenti     e pagamento di imposte</b>	<b>2056</b>	
Art. 8 <i>Emissione di fatture o altri         documenti per operazioni inesistenti</i>	2056	
Art. 9 <i>Concorso di persone nei casi di         emissione o utilizzazione di fatture         o altri documenti per operazioni         inesistenti</i>	2056	
Art. 10 <i>Occultamento o distruzione         di documenti contabili</i>	2057	
Art. 11 <i>Sottrazione fraudolenta         al pagamento di imposte</i>	2057	
<b>TITOLO III — DISPOSIZIONI COMUNI</b>	<b>2057</b>	
Art. 12 <i>Pene accessorie</i>	2057	
Art. 13 <i>Circostanza attenuante.     Pagamento del debito tributario</i>	2057	
Art. 14 <i>Circostanza attenuante.     Riparazione dell'offesa nel caso     di estinzione per prescrizione     del debito tributario</i>		2058
Art. 15 <i>Violazioni dipendenti da     interpretazione delle norme     tributarie</i>		2058
Art. 16 <i>Adeguamento al parere     del Comitato per l'applicazione     delle norme antielusive</i>		2059
Art. 17 <i>Interruzione della prescrizione</i>		2059
Art. 18 <i>Competenza per territorio</i>		2059
<b>TITOLO IV — RAPPORTI CON IL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO E FRA PROCEDIMENTI</b>		<b>2060</b>
Art. 19 <i>Principio di specialità</i>		2060
Art. 20 <i>Rapporti tra procedimento penale     e processo tributario</i>		2060
Art. 21 <i>Sanzioni amministrative per     le violazioni ritenute penalmente     rilevanti</i>		2060
<b>TITOLO V — DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO E FINALI</b>		<b>2061</b>
Art. 22 <i>Modalità di documentazione     dell'avvenuta estinzione     dei debiti tributari</i>		2061
Art. 23 <i>Modifiche in tema di utilizzazione     di documenti da parte     della Guardia di finanza</i>		2061
Art. 24 <i>Modifica dell'articolo 2     della legge 26 gennaio 1983, n. 18</i>		2063
Art. 25 <i>Abrogazioni</i>		2064

*Decreto Legislativo (DLG) n. 74 del 10 marzo 2000, pubblicato  
in Gazzetta Ufficiale n. 76 del 31/03/2000*

Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74

**Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205**

**IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA**

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Visto l'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (1), che delega il Governo ad emanare, entro otto mesi dall'entrata in vigore della stessa legge, un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto in conformità dei principi e dei criteri direttivi stabiliti dal medesimo articolo, procedendo all'abrogazione del titolo I del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, e delle altre norme vigenti incompatibili con la nuova disciplina;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 5 gennaio 2000;

Acquisito il parere delle competenti commissioni permanenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica, previsto dall'articolo 17 della predetta legge n. 205 del 1999 (2);

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 3 marzo 2000;

Sulla proposta del Ministro delle finanze e del Ministro della giustizia;

**Nota (1)**

*L 25 giugno 1999, n. 205*

**Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario**

**Art. 9**

*Reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*

1. Il Governo è delegato ad emanare, entro otto mesi dalla data di

entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, procedendo all'abrogazione del titolo I del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 (1), e delle altre norme vigenti incompatibili con la nuova disciplina.

2. Il decreto legislativo sarà informato ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) prevedere un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, punite con pena detentiva compresa tra sei mesi e sei anni con esclusione del ricorso a circostanze aggravanti ad effetto speciale, caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta, aventi ad oggetto:

1) le dichiarazioni annuali fraudolente fondate su documentazione falsa ovvero su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile;

2) l'emissione di documenti falsi diretti a consentire a terzi la realizzazione dei fatti indicati nel numero 1);

3) l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali e le dichiarazioni annuali infedeli;

4) la sottrazione al pagamento o alla riscossione coattiva delle imposte mediante compimento di atti fraudolenti sui propri beni o altre condotte fraudolente;

5) l'occultamento o la distruzione di documenti contabili;

b) prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi;

c) prevedere che le soglie di cui alla lettera b) siano articolate in modo da:

1) escludere l'intervento penale al di sotto di una determinata entità di evasione, indipendentemente dai valori dichiarati;

2) comportare l'intervento penale soltanto quando il rapporto tra l'entità dei componenti reddituali o del volume di affari evasi e l'entità dei componenti reddituali o del volume di affari dichiarati sia superiore ad un determinato valore;

3) comportare, in ogni caso, l'intervento penale quando l'entità dei componenti reddituali o del volume di affari evasi raggiunga, indipendentemente dal superamento della soglia proporzionale, un determinato ammontare in termini assoluti;

4) prevedere nelle ipotesi di omessa dichiarazione una soglia minima di punibilità inferiore a quella prevista per i casi di infedeltà;

d) prevedere sanzioni accessorie adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie, desunta in particolare dalle caratteristiche della condotta e della sua offensività per gli interessi dell'erario;

e) prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno;

f) prevedere la non punibilità di chi si sia uniformato al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, istituito ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (2);

g) uniformare la disciplina della prescrizione dei reati a quella generale, salvo le deroghe rese opportune dalla particolarità della materia penale tributaria;

h) individuare la competenza territoriale sulla base del luogo in cui il reato è stato commesso, ovvero, ove ciò non fosse possibile, del luogo in cui il reato è stato accertato;

i) prevedere l'applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa;

l) coordinare le nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive.

(1) Il titolo I del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, conv., con mod., dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 reca: «*Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria*» (interamente riportato a pag. 2067).

(2) Si riporta il testo dell'art. 21 della L 30 dicembre 1991, n. 413 recante: «*Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale*»:

#### Art. 21

1. È istituito, alle dirette dipendenze del Ministro delle finanze, il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, cui è demandato il compito di emettere pareri su richiesta dei contribuenti.

2. La richiesta di parere deve riguardare l'applicazione, ai casi concreti rappresentati dal contribuente, delle disposizioni contenute negli articoli 37, comma terzo e 37-bis del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. La richiesta di parere può altresì riguardare, ai fini dell'applicazione dell'art. 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, la qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza (1).

3. Il parere reso dal comitato ha efficacia esclusivamente ai fini e nell'ambito del rapporto tributario. Nella eventuale fase contenziosa l'onere della prova viene posto a carico della parte che non si è uniformata al parere del comitato.

4. Il comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, nominato con decreto del Ministro delle finanze, è composto dai seguenti membri:

a) i direttori generali della direzione generale delle imposte dirette e della direzione generale delle tasse e imposte indirette sugli affari e il direttore dell'ufficio centrale per gli studi di diritto tributario comparato e per le relazioni internazionali;

b) il comandante generale della Guardia di finanza;

c) il direttore del servizio centrale degli ispettori tributari;

d) il direttore dell'ufficio del coordinamento legislativo;

e) due componenti del Consiglio superiore delle finanze, non appartenenti all'amministrazione finanziaria, designati dal Consiglio stesso;

f) tre esperti in materia tributaria designati dal Ministro delle finanze.

5. I membri del comitato possono farsi rappresentare da funzionari, di grado non inferiore a primo dirigente, e da ufficiali superiori; possono altresì farsi assistere da personale delle qualifiche e grado indicati che partecipano, in tal caso, alle sedute senza diritto di voto. Il comitato si avvale degli stessi poteri istruttori attribuiti agli uffici finanziari.

6. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare di concerto con il Ministro del tesoro, ai sensi dell'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabiliti l'organizzazione interna, il funzionamento e le dotazioni finanziarie del comitato (2).

7. Il presidente del comitato è nominato dal Ministro delle finanze, con proprio decreto, tra i membri del comitato stesso.

8. Le indennità da corrispondere ai membri del comitato non appartenenti all'amministrazione finanziaria verranno stabilite ogni triennio con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro.

9. Il contribuente, anche prima della conclusione di un contratto, di una convenzione o di un atto che possa dar luogo all'applicazione delle disposizioni richiamate nel comma 2, può richiedere il preventivo parere alla competente direzione generale del Ministero delle finanze fornendole tutti gli elementi conoscitivi utili ai fini della corretta qualificazione tributaria della fattispecie prospettata.

10. In caso di mancata risposta da parte della direzione generale, trascorsi sessanta giorni dalla richiesta del contribuente, ovvero qualora alla risposta fornita il contribuente non intenda uniformarsi, lo stesso potrà richiedere il

parere in ordine alla fattispecie medesima al comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive. La mancata risposta da parte del comitato consultivo entro sessanta giorni dalla richiesta del contribuente, e dopo ulteriori sessanta giorni da una formale diffida ad adempiere da parte del contribuente stesso, equivale a silenzio-assenso.

11. Con decreto del Ministro delle finanze sono stabiliti i termini e le modalità da osservare per l'invio delle richieste di parere alla competente direzione generale e per la comunicazione dei pareri stessi al contribuente (2).

12. All'onere derivante dal comma 8, stimato in lire 150 milioni annui, si provvede mediante utilizzo di quota parte delle maggiori entrate recate dalla presente legge.

(1) — Si riporta l'articolo 11, comma 13 della L 30/12/1991, n. 413:

13. Fermo restando il potere dell'Amministrazione di controllare l'effettiva esecuzione dell'operazione, le prove di cui al comma 7 ter dell'articolo 76 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, non devono essere fornite qualora il contribuente abbia preventivamente richiesto, secondo le disposizioni di cui all'articolo 21 della presente legge, di conoscere l'avviso dell'Amministrazione finanziaria in merito alla natura ed al relativo trattamento tributario dell'operazione che intende porre in essere e l'abbia realizzata nei termini proposti tenendo conto delle eventuali prescrizioni dell'Amministrazione.

(2) — Cfr. il DM 13/06/1997, n. 194 e DM 13/06/1997, n. 195.

## Nota (2)

*L 25 giugno 1999, n. 205*

**Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario**

#### Art. 17

*Esercizio delle deleghe*

1. Gli schemi dei decreti legislativi di cui agli articoli 1, 9 e 10 sono trasmessi alla Camera dei deputati ed al Senato della Repubblica almeno sessanta giorni prima della scadenza prevista per l'esercizio delle deleghe. Decorsi trenta giorni dalla data di trasmissione senza che le competenti Commissioni permanenti abbiano espresso il loro parere, i decreti possono essere adottati.

### EMANA

il seguente decreto legislativo:

## TITOLO I DEFINIZIONI

### Art. 1

*Definizioni*

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

a) per «fatture o altri documenti per operazioni inesistenti» si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;

b) per «elementi attivi o passivi» si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;

c) per «dichiarazioni» si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche;

d) il «fine di evadere le imposte» e il «fine di consentire a terzi l'evasione» si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il «fine di evadere le imposte» ed il «fine di sottrarsi al pagamento» si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;

f) per «imposta evasa» si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine;

g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

## TITOLO II DELITTI

### CAPO I

#### Delitti in materia di dichiarazione

##### Art. 2

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

1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le im-

poste sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.

2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecento milioni, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

##### Art. 3

*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*

1. Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire centocinquanta milioni;

b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire tre miliardi.

##### Art. 4

*Dichiarazione infedele*

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni 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 od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:

a) l'imposta evasa è superiore, con riferimen-



to a taluna delle singole imposte, a lire duecento milioni;

*b)* l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire quattro miliardi.

### Art. 5

#### *Omessa dichiarazione*

1. È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a lire cento-cinquanta milioni.

2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

### Art. 6

#### *Tentativo*

1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo.

### Art. 7

#### *Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio*

1. Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le 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, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.

2. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie

di punibilità previste nel comma 1, lettere *a)* e *b)*, dei medesimi articoli.

## CAPO II

### Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte

#### Art. 8

#### *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*

1. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni 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.

2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.

3. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a lire trecento milioni per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

#### Art. 9

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

1. In deroga all'articolo 110 del codice penale (1):  
*a)* l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2;

*b)* chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8.

#### Nota (1)

#### *Codice Penale*

#### Art. 110

#### *Pena per coloro che concorrono nel reato*

[1] Quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascu-

na di esse soggiace alla pena per questo stabilita, salve le disposizioni degli articoli seguenti.

### Art. 10

#### *Occultamento o distruzione di documenti contabili*

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni 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 consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

### Art. 11

#### *Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a lire cento milioni, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

## TITOLO III

### DISPOSIZIONI COMUNI

### Art. 12

#### *Pene accessorie*

1. La condanna per taluno dei delitti previsti dal presente decreto importa:

a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;

b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;

c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;

d) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;

e) la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale (1).

2. La condanna per taluno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che ricorrano le circostanze previste dagli articoli 2, comma 3, e 8, comma 3.

### Nota (1)

#### *Codice Penale*

#### Art. 36

#### *Pubblicazione della sentenza penale di condanna*

[1] La sentenza di condanna alla pena di morte (1) o all'ergastolo è pubblicata mediante affissione nel comune ove è stata pronunciata, in quello ove il delitto fu commesso, e in quello ove il condannato aveva l'ultima residenza.

[2] La sentenza di condanna è inoltre pubblicata, per una sola volta, in uno o più giornali designati dal giudice.

[3] La pubblicazione è fatta per estratto, salvo che il giudice disponga la pubblicazione per intero; essa è eseguita d'ufficio e a spese del condannato.

[4] La legge determina gli altri casi nei quali la sentenza di condanna deve essere pubblicata. In tali casi la pubblicazione ha luogo nei modi stabiliti nei due capoversi precedenti.

(1) La pena di morte per i delitti previsti nel codice penale, è stata soppressa e sostituita con l'ergastolo dal D.Lgs. Luogotenenziale del 10/08/1944, n. 244

### Art. 13

#### *Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario*

1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.

3. Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione

della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'articolo 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689 (1).

### Nota (1)

*L 24 novembre 1981, n. 689*

#### Modifiche al sistema penale

##### Art. 53

*Sostituzione di pene detentive brevi*

[1] Il giudice, nel pronunciare sentenza di condanna, quando ritiene di dover determinare la durata della pena detentiva entro il limite di un anno può sostituire tale pena con la semidetenzione; quando ritiene di doverla determinare entro il limite di sei mesi può sostituirla anche con la libertà controllata; quando ritiene di doverla determinare entro il limite di tre mesi può sostituirla altresì con la pena pecuniaria della specie corrispondente.

[2] La sostituzione della pena detentiva ha luogo secondo i criteri indicati dall'art. 57 della presente legge e dall'art. 135 del codice penale. Alla sostituzione della pena detentiva con la pena pecuniaria si applicano altresì gli articoli 133-bis, secondo comma, e 133-ter del codice penale.

[3] Le norme del codice di procedura penale relative al giudizio per decreto si applicano anche quando il pretore, nei procedimenti per i reati perseguibili d'ufficio, ritiene di dover infliggere la multa o l'ammenda in sostituzione di una pena detentiva. Nel decreto devono essere indicati i motivi che determinano la sostituzione.

[4] Nei casi previsti dall'art. 81 del codice penale, quando per ciascun reato è consentita la sostituzione della pena detentiva, si tiene conto dei limiti indicati nel primo comma soltanto per la pena che dovrebbe infliggersi per il reato più grave. Quando la sostituzione della pena detentiva è ammissibile soltanto per alcuni reati, il giudice, se ritiene di doverla disporre, determina, al solo fine della sostituzione, la parte di pena per i reati per i quali opera la sostituzione.

##### Art. 14

*Circostanza attenuante.*

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

1. Se i debiti indicati nell'articolo 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

2. La somma, commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguglio a norma dell'articolo 135 del

codice penale (1) della pena minima prevista per il delitto contestato.

3. Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento.

4. Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12. Si osserva la disposizione prevista dal comma 3 dell'articolo 13.

5. Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata è restituita.

### Nota (1)

*Codice Penale*

##### Art. 135

*Ragguglio fra pene pecuniarie e pene detentive*

[1] Quando, per qualsiasi effetto giuridico, si deve eseguire un ragguglio fra pene pecuniarie e pene detentive, il computo ha luogo calcolando settantacinquemila lire, o frazione di settantacinquemila lire, di pena pecuniaria per un giorno di pena detentiva.

##### Art. 15

*Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie*

1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale (1), non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

### Nota (1)

*Codice Penale*

##### Art. 47

*Errore di fatto*

[1] L'errore sul fatto che costituisce il reato esclude la punibilità dell'agente. Nondimeno, se si tratta di errore determinato da colpa, la punibilità non è esclusa, quando il fatto è preveduto dalla legge come delitto colposo.

[2] L'errore sul fatto che costituisce un determinato reato non esclude la punibilità per un reato diverso.

[3] L'errore su una legge diversa dalla legge penale esclude la punibilità, quando ha cagionato un errore sul fatto che costituisce il reato.

**Art. 16***Adeguamento al parere  
del Comitato per l'applicazione  
delle norme antielusive*

1. Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (vedi pag. 2054), si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.

**Art. 17***Interruzione della prescrizione*

1. Il corso della prescrizione per i delitti previsti dal presente decreto è interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale (1), dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni.

**Nota (1)***Codice Penale***Art. 160***Interruzione del corso  
della prescrizione*

[1] Il corso della prescrizione è interrotto dalla sentenza di condanna o dal decreto di condanna.

[2] Interrompono pure la prescrizione l'ordinanza che applica le misure cautelari personali e quella di convalida del fermo o dell'arresto, l'interrogatorio reso davanti al pubblico ministero o al giudice, l'invito a presentarsi al pubblico ministero per rendere l'interrogatorio, il provvedimento del giudice di fissazione dell'udienza in camera di consiglio per la decisione sulla richiesta di archiviazione, la richiesta di rinvio a giudizio, il decreto di fissazione della udienza preliminare, l'ordinanza che dispone il giudizio abbreviato, il decreto di fissazione della udienza per la decisione sulla richiesta di applicazione della pena, la presentazione o la citazione per il giudizio direttissimo, il decreto che dispone il giudizio immediato, il decreto che dispone il giudizio e il decreto di citazione a giudizio.

[3] La prescrizione interrotta comincia nuovamente a decorrere dal giorno della interruzione. Se più sono gli atti interruttivi, la prescrizione decorre dall'ultimo di essi; ma in nessun caso i termini stabiliti nell'art. 157 possono essere prolungati oltre la metà.

**Art. 18***Competenza per territorio*

1. Salvo quanto previsto dai commi 2 e 3, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'articolo 8 del codice di procedura penale (1), è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

2. Per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Se il domicilio fiscale è all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

3. Nel caso previsto dal comma 2 dell'articolo 8, se le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti sono stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'articolo 335 del codice di procedura penale (2).

**Nota (1)***Codice di procedura penale***Art. 8***Regole generali*

1. La competenza per territorio è determinata dal luogo in cui il reato è stato consumato.

2. Se si tratta di fatto dal quale è derivata la morte di una o più persone, è competente il giudice del luogo in cui è avvenuta l'azione o l'omissione.

3. Se si tratta di reato permanente, è competente il giudice del luogo in cui ha avuto inizio la consumazione, anche se dal fatto è derivata la morte di una o più persone.

4. Se si tratta di delitto tentato, è competente il giudice del luogo in cui è stato compiuto l'ultimo atto diretto a commettere il delitto.

**Nota (2)***Codice di procedura penale***Art. 335***Registro delle notizie di reato*

1. Il pubblico ministero iscrive immediatamente, nell'apposito registro custodito presso l'ufficio, ogni notizia di reato che gli perviene o che ha acquisito di propria iniziativa nonché, contestualmente o dal momento in cui risulta, il nome della persona alla quale il reato stesso è attribuito.

2. Se nel corso delle indagini preliminari muta la qualificazione



giuridica del fatto ovvero questo risulta diversamente circostanziato, il pubblico ministero cura l'aggiornamento delle iscrizioni previste dal comma 1 senza procedere a nuove iscrizioni.

3. Ad esclusione dei casi in cui si procede per uno dei delitti di cui all'art. 407, comma 2, lettera a), le iscrizioni previste ai commi 1 e 2 sono comunicate alla persona alla quale il reato è attribuito, alla persona offesa e ai rispettivi difensori, ove ne facciano richiesta.

3-bis. Se sussistono specifiche esigenze attinenti all'attività di indagine, il pubblico ministero, nel decidere sulla richiesta, può disporre, con decreto motivato, il segreto sulle iscrizioni per un periodo non superiore a tre mesi e non rinnovabile.

## TITOLO IV

### RAPPORTI CON IL SISTEMA SANZIONATARIO AMMINISTRATIVO E FRA PROCEDIMENTI

#### Art. 19

##### *Principio di specialità*

1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.

2. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (1), che non siano persone fisiche concorrenti nel reato.

#### Nota (1)

*D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*

**Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662**

#### Art. 11

##### *Responsabili per la sanzione amministrativa*

1. Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti. (*La parola «solidalmente» è stata inserita dall'art. 2, comma 1, lett. d) del D.Lgs. 05/06/1998, n. 203*).

2. Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi.

3. Quando la violazione è commessa in concorso da due o più persone, alle quali sono state irrogate sanzioni diverse, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione più grave.

4. Il pagamento della sanzione da parte dell'autore della violazione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave estingue l'obbligazione indicata nel comma 1.

5. Quando la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, il pagamento della sanzione e, nel caso in cui siano state irrogate sanzioni diverse, il pagamento di quella più grave, da chiunque eseguito, estingue tutte le obbligazioni. Qualora il pagamento sia stato eseguito dall'autore della violazione, nel limite previsto dall'articolo 5, comma 2, la responsabilità della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente indicati nel comma 1 è limitata all'eventuale eccedenza.

6. Per i casi di violazioni commesse senza dolo o colpa grave, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione.

7. La morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della persona fisica, della società o dell'ente indicati nel comma 1.

#### Art. 20

##### *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*

1. Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.

#### Art. 21

##### *Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti*

1. L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato.

2. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi.

3. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (1), alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti.

### Nota (1)

*D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*

**Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662**

#### Art. 12

*Concorso di violazioni e continuazione (1)*

1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo.

3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.

4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore.

5. Se le violazioni riguardano periodi d'imposta diversi la sanzione base è aumentata dalla metà al triplo.

6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.

7. Nei casi previsti del presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

8. Nei casi di accertamento con adesione, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento, alla conciliazione giudiziale e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

(1) Articolo interamente sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. e) del D.Lgs. 05/06/1998, n. 203. Il presente articolo verrà modificato a seguito dell'entrata in vigore di un D.Lgs. approvato il 17.03.2000.

## TITOLO V

### DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO E FINALI

#### Art. 22

*Modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari*

1. Con decreto del Ministero delle finanze, emanato entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto e pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica, sono stabilite le modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari indicati nell'articolo 13 e di versamento delle somme indicate nell'articolo 14, comma 3.

#### Art. 23

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

1. Nell'articolo 63, primo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (1), e nell'articolo 33, terzo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (2), le parole: «previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto» sono sostituite dalle seguenti: «previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale (3)».

### Nota (1)

*DPR 26 ottobre 1972, n. 633*

**Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto**

#### Art. 63

*Collaborazione della Guardia di finanza (1)*

[1] La Guardia di finanza coopera con gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni del presente decreto, procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli Uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui agli artt. 51 e 52, (2) alle operazioni ivi indicate e trasmettendo agli Uffici stessi i relativi verbali e rapporti. Essa inoltre, **previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale**, utilizza e trasmette agli Uffici documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria (*comma modificato*)

dall'art. 18, comma 2, lettera l), legge 30/12/1991, n. 413, con decorrenza 01.01.1992. Nel secondo periodo le parole da «previa» fino a «procedura penale» sono state così sostituite alle precedenti «previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto» dall'art. 23 del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 a decorrere dal 15.04.2000).

[2] Ai fini del necessario coordinamento dell'azione della Guardia di finanza con quella degli Uffici finanziari saranno presi accordi, periodicamente e nei casi in cui si debba procedere ad indagini sistematiche, tra la Direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari e il Comando generale della Guardia di finanza e, nell'ambito delle singole circoscrizioni, fra i capi degli Ispettorati e degli uffici e i comandi territoriali.

[3] Gli Uffici finanziari e i Comandi della Guardia di finanza, per evitare la reiterazione di accessi presso gli stessi contribuenti, devono darsi reciprocamente tempestiva comunicazione delle ispezioni e verifiche intraprese. L'Ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo l'ispezione o la verifica l'esecuzione di determinati controlli e l'acquisizione di determinati elementi utili ai fini dell'accertamento.

(1) In ambito comunitario, per la collaborazione con le Amministrazioni degli Stati CEE, cfr. art. 55, DL 30/08/1993, n. 331, conv. con mod. dalla L. 427/93.

(2) Il riferimento all'art. 51-bis è stato soppresso dall'art. 18, comma 2, lettera l) della L. 30/12/1991, n. 413.

## Nota (2)

*DPR 29 settembre 1973, n. 600*

### Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

#### Art. 33 (1) (2)

*Accessi, ispezioni e verifiche*

[1] Per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

[2] Gli uffici delle imposte hanno facoltà di disporre l'accesso di propri impiegati muniti di apposita autorizzazione presso le pubbliche amministrazioni e gli enti indicati al n. 5) dell'art. 32 allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie ivi previste e [ nei casi e con le modalità di cui all'art. 35,] presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale allo scopo di rilevare direttamente i dati e le notizie relative ai conti la cui copia sia stata richiesta a norma del n. 7) dello stesso art. 32 e non trasmessa entro il termine previsto nell'ultimo comma di tale articolo o allo scopo di rilevare direttamente la completezza o l'esattezza, allorché l'ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, dei dati e notizie contenuti nella copia di conti trasmessa, rispetto a tutti i rapporti intrattenuti dal contribuente con l'azienda o istituto di credito o l'Amministrazione postale (Nel secondo comma dell'articolo 33 le parole «, nei casi e con le modalità di cui all'art. 35,» sono state soppresse dalla lett. e) dell'art. 18 della L. 413/91).

[3] La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma. Essa inoltre, **previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale**, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti [nei confronti dell'imputato], direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre

Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria [anche al di fuori dei casi di deroga previsti dall'articolo 35]. (Nel secondo periodo, come modificato dall'articolo 5, comma 15, del D.L. 3/05/1991, n. 143, conv., con mod., dalla L. 5/07/1991, n. 197, le parole, «nei confronti dell'imputato» e «anche al di fuori dei casi di deroga previsti dall'articolo 35» sono state soppresse dalla lett. f) dell'art. 18 della L. 413/91; nello stesso secondo periodo le parole da «previa» fino a «procedura penale» sono state così sostituite alle precedenti «previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto» dall'art. 23 del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74 a decorrere dal 15.04.2000)

[4] Ai fini del necessario coordinamento dell'azione della Guardia di finanza con quella degli uffici finanziari saranno presi accordi, periodicamente e nei casi in cui si debba procedere ad indagini sistematiche, tra la direzione generale delle imposte dirette e il comando generale della Guardia di finanza e, nell'ambito delle singole circoscrizioni, fra i capi degli ispettorati e degli uffici e i comandi territoriali.

[5] Gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo l'ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi e deve trasmettere i risultati dei controlli eventualmente già eseguiti o gli elementi eventualmente già acquisiti, utili ai fini dell'accertamento. Al termine delle ispezioni e delle verifiche l'ufficio o il comando che li ha eseguiti deve comunicare gli elementi acquisiti agli organi richiedenti.

[6] Gli accessi presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale debbono essere eseguiti, previa autorizzazione dell'ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di finanza, del Comandante di zona, da funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e da ufficiali della Guardia di finanza di grado non inferiore a capitano; le ispezioni e le rilevazioni debbono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata notizia a cura del predetto responsabile al soggetto interessato. Coloro che eseguono le ispezioni e le rilevazioni o vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti (3). Con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, sono determinate le modalità di esecuzione degli accessi con particolare riferimento al numero massimo dei funzionari e degli ufficiali da impegnare per ogni accesso; al rilascio e alle caratteristiche dei documenti di riconoscimento e di autorizzazione; alle condizioni di tempo, che non devono coincidere con gli orari di sportello aperto al pubblico, in cui gli accessi possono essere espletati e alla redazione dei processi verbali.

[7] Nell'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono aggiunti i seguenti commi:  
(omissis)

(1) Ai fini della responsabilità dei verificatori cfr. i commi 4 e 5 dell'art. 18 della L. 413/91, che si riportano:

«4. I soggetti che rilasciano le autorizzazioni previste dalle norme di cui al presente articolo, per le richieste e per gli accessi, devono impartire le opportune disposizioni per l'utilizzo riservato e corretto dei dati e delle notizie raccolti e rilevanti ai fini dell'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto o delle imposte sui redditi.

5. Chiunque, senza giusta causa, rivela tali dati o notizie, ovvero li impiega a profitto altrui o ad altrui danno, è punito, fatta salva l'azione disciplinare, con la sanzione amministrativa da lire 1.000.000 a lire 10.000.000, da irrogare con decreto del Ministro delle finanze, salvo che il fatto costituisca reato ai sensi dell'articolo 326 del codice penale.»

(2) Per gli effetti dell'accertamento con adesione del contribuente per gli anni pregressi cfr. l'art. 8, comma 2 del DPR 13/04/1995, n. 177, in *"Finanza & Fisco"* n. 22/95, pag. 1626.

(3) Nel sesto comma i primi due periodi sono stati così sostituiti, al precedente primo periodo, dalla lett. g) dell'art. 18 della L. 413/91).

## Nota (3)

### Codice di procedura penale

#### Art. 329

##### Obbligo del segreto

1. Gli atti di indagine compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria sono coperti dal segreto fino a quando l'imputato non ne possa avere conoscenza e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari.

2. Quando è necessario per la prosecuzione delle indagini, il pubblico ministero può, in deroga a quanto previsto dall'art. 114, consentire, con decreto motivato, la pubblicazione di singoli atti o di parti di essi. In tal caso, gli atti pubblicati sono depositati presso la segreteria del pubblico ministero.

3. Anche quando gli atti non sono più coperti dal segreto a norma del comma 1, il pubblico ministero, in caso di necessità per la prosecuzione delle indagini, può disporre con decreto motivato:

a) l'obbligo del segreto per singoli atti, quando l'imputato lo consente o quando la conoscenza dell'atto può ostacolare le indagini riguardanti altre persone;

b) il divieto di pubblicare il contenuto di singoli atti o notizie specifiche relative a determinate operazioni.

#### Art. 24

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

1. L'ottavo comma dell'articolo 2 della legge 26 gennaio 1983, n. 18 (1), è sostituito dal seguente:

«Salvo che il fatto costituisca reato, chiunque manomette o comunque altera gli apparecchi misuratori previsti nell'articolo 1 o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati o consente che altri ne faccia uso al fine di eludere le disposizioni della presente legge è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da lire due milioni a lire quindici milioni. Con la stessa sanzione è punito, salvo che il fatto costituisca reato, chiunque, allo stesso fine, forma in tutto o in parte stampati, documenti o registri prescritti dai decreti indicati nell'articolo 1 o li altera e ne fa uso o consente che altri ne faccia uso; nonché chiunque, senza avere concorso nella falsificazione, fa uso degli stessi stampati, documenti o registri.».

## Nota (1)

L 26 gennaio 1983, n. 18

**Obbligo da parte di determinate categorie di contribuenti dell'imposta sul valore aggiunto di rilasciare uno scontrino fiscale mediante l'uso di speciali registratori di cassa**

#### Art. 2 (1)

[[1] In caso di mancata emissione dello scontrino fiscale o di emissione del documento stesso con indicazione del corrispettivo in misura inferiore a quella reale si applica la pena pecuniaria da lire quattrocentomila (2) a lire unmilioneottocentomila (2). La pena è ridotta ad un quarto se lo scontrino, pur essendo stato emesso, non è consegnato al destinatario.] (3)

[[2] Per ogni altra violazione delle disposizioni contenute nei decreti previsti nell'art. 1, si applica la pena pecuniaria da lire quarantamila (2) a lire quattrocentomila (2).] (3)

[[3] Al destinatario dello scontrino fiscale che, a richiesta degli organi accertatori nel luogo della operazione o nelle immediate adiacenze, non è in grado di esibire lo scontrino o lo esibisce con l'indicazione del corrispettivo inferiore a quello reale, si applica la pena pecuniaria da lire 50.000 a lire 200.000 (comma aggiunto dall'art. 12, comma 12, legge 30/12/1991, n. 413).] (3)

[[4] Per le violazioni previste nel primo e secondo comma, è consentito al trasgressore di pagare all'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente una somma rispettivamente pari ad un sesto e ad un terzo del massimo, mediante versamento entro i quindici giorni ovvero dal sedicesimo al sessantesimo giorno successivo alla data di notifica del relativo verbale di constatazione. Il pagamento estingue l'obbligazione relativa alla pena pecuniaria nascente dalla violazione.] (3)

[[5] Qualora siano state accertate definitivamente, a seguito di constatazioni avvenute in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere lo scontrino fiscale, commesse in giorni diversi nel corso di un quinquennio, l'Autorità amministrativa competente dispone, conformemente alla proposta dell'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, la sospensione per un periodo non inferiore a tre giorni e non superiore ad un mese della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività svolta (4) (5).] (3)

[[6] Agli effetti del precedente comma si tiene conto anche delle violazioni per le quali è intervenuto il procedimento di cui al terzo comma.] (3)

[7] All'accertamento delle violazioni provvedono la Guardia di finanza e gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto. Le relative sanzioni sono applicate dall'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente tenuto ad emettere lo scontrino fiscale.

[8] Salvo che il fatto costituisca reato, chiunque manomette o comunque altera gli apparecchi misuratori previsti nell'articolo 1 o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati o consente che altri ne faccia uso al fine di eludere le disposizioni della presente legge è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da lire due milioni a lire quindici milioni. Con la stessa sanzione è punito, salvo che il fatto costituisca reato, chiunque, allo stesso fine, forma in tutto o in parte stampati, documenti o registri prescritti dai decreti indicati nell'articolo 1 o li altera e ne fa uso o consente che altri ne faccia uso; nonché chiunque, senza avere concorso nella falsificazione, fa uso degli stessi stampati, documenti o registri. (Comma così sostituito dall'art. 24 del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000, al precedente che si riporta:

[8] Chiunque manomette o comunque altera gli apparecchi misuratori pre-



visti nell'art. 1 o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati o consente che altri ne faccia uso al fine di eludere le disposizioni della presente legge è punito con la reclusione dai sei mesi a tre anni. Con la stessa pena è punito chiunque, allo stesso fine, forma in tutto o in parte stampati, documenti o registri prescritti dai decreti indicati nell'art. 1 o li altera e ne fa uso o consente che altri ne faccia uso; nonché chiunque, senza avere concorso nella falsificazione, fa uso degli stessi stampati, documenti o registri.)

[9] Per coloro i quali, pur essendo obbligati, non installano nei locali in cui sono eseguite le operazioni di cui all'art. 1 gli apparecchi misuratori ivi prescritti, è disposta dall'Autorità amministrativa competente la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività nei suddetti locali per un periodo non inferiore a 15 e non superiore a 60 giorni (4).] (3)

[10] La disposizione del precedente comma si applica anche se nei locali ivi indicati sono in uso apparecchi misuratori diversi da quelli prescritti.] (3)

(1) Per la sanatoria per le irregolarità nelle dichiarazioni IVA vedi art. 19-bis del D.L. 41/95, conv. con mod. dalla L. 85/95.

(2) Importo così elevato dall'art. 8, comma 1, DL 30/09/1989, n. 332, conv. con mod. dalla L. 384/89.

(3) Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. e) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998.

(4) Art. 2 della L. 13/07/1985, n. 354:

«1. Nelle ipotesi di cui all'ottavo comma dell'art. 8 della legge 10/05/1976, n. 249, quale modificato dalla legge 13/03/1980, n. 71, e di cui al quarto e al penultimo comma dell'art. 2 della legge 26/01/1983, n. 18, l'Autorità amministrativa competente a disporre la chiusura dell'esercizio ovvero la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività svolta è l'intendente di finanza nella cui circoscrizione la violazione è stata accertata».

(5) Art. 75, comma 2, del DPR 27/03/1992, n. 287:

«2. Alla data di attivazione delle direzioni regionali delle entrate e delle direzioni compartimentali del territorio, le intendenze di finanza, gli ispettorati compartimentali delle imposte dirette e gli ispettorati compartimentali delle tasse ed imposte indirette sugli affari, nonché il servizio permanente di controllo contabile amministrativo delle riscossioni eseguite per conto dello Stato dall'Automobile Club d'Italia (A.C.I.) e dalla Società Italiana Autori ed Editori (S.I.A.E.), sono soppressi e le relative competenze sono attribuite secondo le previsioni del presente regolamento».

## Art. 25

### Abrogazioni

#### 1. Sono abrogati:

a) l'articolo 97, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (1);

b) l'articolo 8, undicesimo comma, della legge 10 maggio 1976, n. 249 (2);

c) l'articolo 7, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627 (3);

d) il titolo I del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 (4);

e) l'articolo 3, quarto comma, della legge 25 novembre 1983, n. 649 (5);

f) l'articolo 2, quarto comma, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, nella legge 27 gennaio 1984, n. 17 (6);

g) l'articolo 1, quarto comma, secondo periodo, del decreto-legge 28 novembre 1984, n. 791, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 gennaio 1985, n. 60 (7);

h) l'articolo 2 (8), commi 27 e 28, e l'articolo 3 (9), comma 14, del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17;

i) l'articolo 12, comma 13, della legge 30 dicembre 1991, n. 413 (10);

l) l'articolo 54, comma 8, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (11);

m) l'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30 (12).

2. È abrogata ogni altra disposizione incompatibile con il presente decreto.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

## Nota (1)

DPR 29 settembre 1973, n. 602

### Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito

#### Art. 97

Morosità nel pagamento di imposte riscosse mediante ruoli

[[1] Per il mancato pagamento di tutte o dell'unica rata di un medesimo ruolo quando il relativo ammontare è superiore alle lire 500.000 si applica la pena pecuniaria da lire 300.000 a lire 1.800.000.] (1)

[[2] Del mancato pagamento l'esattore deve dare comunicazione all'ufficio delle imposte entro sessanta giorni dalla scadenza della rata dalla quale si è verificata la morosità.] (1)

[[3] Se il mancato pagamento è posto in essere da soggetti esercenti imprese commerciali l'intendente di finanza promuove la dichiarazione di fallimento, ferma restando l'applicazione della pena pecuniaria di cui al primo comma.] (1)

[[4] La dichiarazione di fallimento può essere promossa anche nei confronti dei responsabili solidali di cui all'art. 34 purché si trovino nelle condizioni previste dal comma precedente.] (1)

[[5] Non si fa luogo all'applicazione della pena pecuniaria se il contribuente prova che il mancato pagamento è stato determinato da impossibilità economica.] (1)

[[6] Il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, ha compiuto, dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta ovvero sono stati notificati atti di accertamento o

iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni che hanno reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale, è punito con la reclusione fino a tre anni. La disposizione non si applica se l'ammontare delle somme non corrisposte non è superiore a lire 10 milioni.] (2)

[[7] La condanna per il reato di cui al precedente comma importa, per un periodo di tre anni, le interdizioni previste negli articoli 28 e 30 del codice penale e l'incapacità prevista nell'art. 2641 del codice civile nonché la cancellazione, per lo stesso periodo, dall'albo nazionale dei costruttori e dagli albi o elenchi dei fornitori delle pubbliche amministrazioni. Le stesse pene accessorie possono essere applicate provvisoriamente durante l'istruzione o il giudizio a norma dell'art. 140 del codice penale.] (1)

(1) Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998.

(2) Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000.

## Nota (2)

*L 10 maggio 1976, n. 249, di conversione del  
DL 18 marzo 1976, n. 46*

### Misure urgenti in materia tributaria

#### Art. 8 (1)

[1] Con decreti del Ministro per le finanze (2) può essere stabilito nei confronti di determinate categorie di contribuenti dell'imposta sul valore aggiunto l'obbligo di rilasciare apposita ricevuta fiscale per ogni operazione per la quale non è obbligatoria la emissione della fattura. L'obbligo può essere imposto anche per limitati periodi di tempo in relazione alle esigenze di controllo dell'applicazione del tributo (3).

[2] Con i medesimi decreti (2) sono determinate le caratteristiche della ricevuta fiscale e le modalità per il rilascio nonché tutti gli altri adempimenti atti ad assicurare l'osservanza dell'obbligo di cui al precedente comma.

[3] I decreti non potranno entrare in vigore prima di tre mesi dalla pubblicazione di essi nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

[[4] In caso di mancata emissione della ricevuta o di emissione del documento stesso con indicazione del corrispettivo in misura inferiore a quella reale, quando tale indicazione è prescritta, si applica la pena pecuniaria da lire 400.000 a lire 1.800.000 (4). La pena è ridotta ad un quarto se la ricevuta, pur essendo stata emessa, non è consegnata al destinatario (comma sostituito dall'art. 1, legge 13/03/1980, n. 71)] (5).

[[5] Al destinatario della ricevuta fiscale che, a richiesta degli organi accertatori nel luogo della prestazione o nelle immediate adiacenze, non è in grado di esibire la ricevuta o la esibisce con l'indicazione del corrispettivo inferiore a quello reale, quando tale indicazione è prescritta, si applica la pena pecuniaria da lire 50.000 (6) a lire 200.000 (6) (comma aggiunto dall'art. 1, legge 13/03/1980, n. 71)] (5).

[[6] Per ogni altra violazione delle disposizioni contenute nei decreti di cui al secondo comma, si applica la pena pecuniaria da lire 40.000 (4) a lire 400.000 (4) (comma aggiunto dall'art. 1, L. 13/03/1980, n. 71)] (5).

[[7] Per le violazioni previste nel quarto, quinto e sesto comma, è consentito al trasgressore di pagare all'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente una somma rispettivamente pari ad un sesto e ad un terzo del massimo, mediante versamento entro i quindici

giorni ovvero dal sedicesimo al sessantesimo giorno successivo alla data di notifica del relativo verbale di constatazione. Il pagamento estingue l'obbligazione relativa alla pena pecuniaria nascente dalla violazione (comma aggiunto dall'art. 1, L. 13/03/1980, n. 71)] (5).

[[8] Qualora siano state accertate definitivamente, a seguito di constatazioni avvenute in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale, commesse in giorni diversi nel corso di un quinquennio, l'Autorità amministrativa competente (7) (8) dispone, per un periodo non inferiore a tre giorni e non superiore ad un mese, conformemente alla proposta dell'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto (9), la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività svolta (10) (comma aggiunto dall'art. 1, L. 13/03/1980, n. 71)] (5).

[[9] Agli effetti del precedente comma si tiene conto anche delle violazioni per le quali è intervenuto il procedimento di cui al settimo comma (comma aggiunto dall'art. 1, L. 13/03/1980, n. 71)] (5)

[10] All'accertamento delle violazioni provvedono la Guardia di finanza e gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto. Le relative sanzioni sono applicate dall'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente tenuto ad emettere la ricevuta fiscale (comma aggiunto dall'art. 1, L. 13/03/1980, n. 71).

[[11] Chiunque forma, in tutto o in parte o altera stampati, documenti o registri previsti nei decreti di cui al secondo comma e ne fa uso, o consente che altri ne facciano uso, al fine di eludere le disposizioni della presente legge nonché quelle degli stessi decreti, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni. Alla medesima pena soggiace chi, senza aver concorso nella falsificazione dei documenti, ne fa uso agli stessi fini (Comma aggiunto dall'art. 1, L. 13/03/1980, n. 71)] (Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. b), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000).

[12] Qualora sia stato notificato avviso di irrogazione di pena pecuniaria in dipendenza di violazione dell'obbligo di emissione della ricevuta fiscale o di emissione del documento stesso con indicazione del corrispettivo in misura inferiore a quella reale, può essere ordinata dall'intendente di finanza (8), su proposta dell'Ufficio della imposta sul valore aggiunto, sentito l'interessato, senza pregiudizio dell'applicazione delle sanzioni previste dalla presente legge, la chiusura dell'esercizio ovvero la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività svolta, per un periodo non inferiore a tre giorni e non superiore ad un mese (10) (11) (Comma aggiunto dall'art. 6, terzo comma, DL 01/10/1982, n. 697, conv. con mod. dalla L. 29/11/1982, n. 887).

(1) Per l'esenzione dal bollo per la ricevuta fiscale vedi l'art. 13 della L. 29/02/1980, n. 31, in *Gazzetta Ufficiale* n. 59/80 che si riporta:

La ricevuta fiscale di cui all'art. 8 della L. 10/05/1976, n. 249, è esente dall'imposta di bollo.

Per la sanatoria per le irregolarità nelle dichiarazioni IVA vedi art. 19-bis del DL 41/95, conv. con mod. dalla L. 85/95.

(2) Cfr. DM 13/10/1979, DM 02/07/1980 e DM 28/01/1983.

(3) Cfr. art. 12 della legge 30/12/1991, n. 413.

(4) Importo così aumentato dall'art. 8, primo comma, DL 30/09/1989, n. 332, conv. con mod. dalla L. 384/89.

(5) Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. d) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998.

(6) Importo fissato dall'art. 12, comma 11, della L. 30/12/1991, n. 413

(7) Si riporta il testo dell'art. 2, della L. 13/07/1985, n. 354, recante: «Deroga alla legge 26 gennaio 1983, n. 18, in materia di sanzioni pecuniarie per l'inservanza dell'impiego di registratori di cassa»

#### Art. 2

1. Nelle ipotesi di cui all'ottavo comma dell'art. 8 della legge 10/05/1976, n. 249, quale modificato dalla L. 13/03/1980, n. 71, e di cui al quarto e al penultimo comma dell'art. 2 della L. 26/01/1983, n. 18, l'Autorità amministrativa competente a disporre la chiusura dell'esercizio ovvero la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività svolta è l'intendente di finanza nella cui circoscrizione la violazione è stata accertata.

(8) Si riporta il testo dell'art. 75, comma 2, del DPR 27/03/1992, n. 287, recante: «Regolamento degli uffici e del personale del ministero delle finanze»

#### Art. 75, comma 2

2. Alla data di attivazione delle direzioni regionali delle entrate e delle direzioni compartimentali del territorio, le intendenze di finanza, gli ispettorati compartimentali delle imposte dirette e gli ispettorati compartimentali delle tasse ed imposte indirette sugli affari, nonché il servizio permanente di controllo contabile amministrativo delle riscossioni, eseguite per conto dello Stato dall'Automobile Club d'Italia (A.C.I.) e dalla Società Italiana Autori ed Editori (S.I.A.E.), sono soppressi e le relative competenze sono attribuite secondo le previsioni del presente regolamento.

(9) Si riporta il testo dell'art. 41, del DPR 27/03/1992, n. 287, recante: «Regolamento degli uffici e del personale del ministero delle finanze»

#### Art. 41

1. Gli uffici delle entrate, da istituire in numero non superiore a mille, svolgono funzioni operative per l'applicazione dei tributi di competenza del dipartimento delle entrate.

2. L'attività di accertamento è svolta sulla base di programmi annuali di controllo.

3. Gli uffici delle entrate hanno competenza a decidere sui ricorsi in materia di finanza locale ed esercitano altresì le seguenti attribuzioni:

da a) ad n) (omissis);

o) sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività di cui al quarto comma dell'articolo 2 della legge 26/01/1983, n. 18, e all'ottavo comma dell'articolo 8 della legge 10/05/1976, n. 249;

p) (omissis).

(10) Si riporta uno stralcio della circolare n. 88 E del 28/03/1995, per la parte che riguarda l'applicazione della chiusura delle liti fiscali pendenti (art. 2-quinquies del DL 564/94, conv. con mod. dalla L. 656/94), alle violazioni dell'obbligo di emettere scontrini e ricevute fiscali.

4) **Casi particolari** (sospensione della licenza):

a) ai sensi dell'articolo 8, comma ottavo, della legge 10 maggio 1976, n. 249, e successive modificazioni, e dell'articolo 2, comma quarto, della legge 26 gennaio 1983, n. 18, qualora siano state accertate definitivamente tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere, rispettivamente, la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, viene, come noto, disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività svolta.

La definizione delle liti fiscali insorte per violazione degli obblighi di rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale, non costituendo un accertamento definitivo di detta infrazione, non rileva ai fini dell'applicazione delle sanzioni di cui sopra.

Qualora, poi, sia stata comminata la sospensione discrezionale della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ai sensi dell'articolo 8, dodicesimo comma, della sopracitata legge n. 249 del 1976 o dell'articolo 2, ottavo e nono comma della legge n. 18 del 1983 di cui sopra, e sia tuttora pendente la lite relativa, la definizione della controversia principale comporta anche l'estinzione della lite concernente la sanzione accessoria.

(11) Per le violazioni continuate e la riduzione delle sanzioni nel regime pre-vigente alla riforma operata dal D.Lgs. 472/97 cfr. DL 01/10/1982 n. 697, conv. con mod. dalla L. 29/11/1982, n. 887, in *Gazzetta Ufficiale* 273/82.

## Nota (3)

DPR 6 ottobre 1978, n. 627

**Norme integrative e correttive del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, in attuazione della delega prevista dall'art. 7 della legge 10 maggio 1976, n. 249, riguardante l'introduzione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti**

#### Art. 7

##### Violazioni e sanzioni (1-2)

[1] Il mittente è responsabile della mancata o inesatta compila-

zione dei documenti di cui ai precedenti artt. 1, 2, 3 e 4, ultimo comma; se non compila detti documenti, o indica su di essi beni diversi da quelli trasportati o consegnati, o li indica in quantità diversa, ovvero li compila in modo da non consentire comunque la identificazione delle parti, è soggetto alla pena pecuniaria da lire 1.000.000 (ora elevata a 4.000.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3) a lire 3.000.000 (ora elevata a 12.000.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3). Alla stessa pena soggiace chiunque fa uso di tali documenti al fine di eludere le prescrizioni del presente decreto.

[2] Se nei documenti indicati nel comma precedente risultano mancanti o inesatte alcune delle altre indicazioni previste dagli artt. 1, 2, 3 e 4, ultimo comma, del presente decreto, si applica al soggetto tenuto ad annotare tali indicazioni la pena pecuniaria da lire 500.000 (ora elevata a 1.000.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3) a lire 1.500.000 (ora elevata a 3.000.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3). Al vettore che non sottoscrive per ricevuta gli esemplari del documento di cui all'art. 1 o li sottoscrive pur se in esso siano riportate indicazioni incomplete o inesatte, limitatamente a quanto previsto dall'ultima parte del terzo comma dell'art. 1, si applica la pena pecuniaria da lire 150.000 (ora elevata a 300.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3) a lire 300.000 (ora elevata a 600.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3) (comma sostituito dall'art. 8, primo comma, legge 04/08/1984, n. 467). (4)

[3] Il conducente del veicolo che, durante l'esecuzione del trasporto, non è in grado di esibire gli esemplari dei documenti che debbono accompagnare il trasporto è soggetto alla pena pecuniaria da lire 50.000 (ora elevata a 100.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3) a lire 180.000 (ora elevata a 360.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3). La stessa pena si applica se il documento di trasporto non risulta sottoscritto ai sensi del terzo e del nono comma del precedente art. 1 (comma sostituito dall'art. 8, primo comma, legge 04/08/1984, n. 467). (4)

[4] Ogni violazione diversa da quelle previste nei primi due commi del presente articolo è punita con la pena pecuniaria da lire 500.000 (ora elevata a 2.000.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3) a lire 1.500.000 (ora elevata a 6.000.000 dall'art. 8 del D.L. 332/89, conv. con mod. dalla L. 384/89) (3) (4).

[5] (Comma soppresso dall'art. 6, quarto comma, legge 22/12/1980, n. 882).

[6] Per le violazioni punite con una pena pecuniaria è consentito al trasgressore di pagare all'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente una somma rispettivamente pari ad un sesto e ad un terzo del massimo, mediante versamento entro i quindici giorni ovvero dal sedicesimo al sessantesimo giorno successivi alla consegna o alla notifica del verbale di constatazione. Il pagamento estingue l'obbligazione relativa alla pena pecuniaria nascente dalla violazione (5).

[7] Chiunque forma in tutto o in parte, o altera, stampati, documenti o registri previsti dal presente decreto o dal decreto ministeriale di cui al precedente art. 5, e ne fa uso, o consente che altri ne faccia uso, al fine di eludere le disposizioni del presente decreto, è punito con la reclusione da sei mesi a tre anni. Alla stessa pena soggiace chi, senza essere concorso nella falsificazione, fa uso, agli stessi fini, dei documenti di cui al presente comma] (6). (Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. c), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000).

(1) Per l'attenuazione delle sanzioni e il ravvedimento cfr. D.Lgs. 472/97.

(2) Si riporta il testo dell'art. 6, commi 1 e 2, del D.L. 01/10/1982, n. 697, convertito, con modificazioni, nella legge 29/11/1982, n. 887, recante: «Di-



sposizioni in materia di I.V.A., di regime fiscale delle manifestazioni sportive e cinematografiche e di riordinamento della distribuzione commerciale»

#### Art. 6, commi 1 e 2

[1] Le disposizioni del secondo e terzo comma dell'art. 8 della legge 07/01/1929, n. 4, e del DM 01/09/1931, emanato in esecuzione dell'art. 63 della stessa legge, non operano per le seguenti violazioni:

a) mancata compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti di cui al DPR 6-10-1978, n. 627 e successive modificazioni;

b) indicazione, sui documenti di cui al precedente punto a), di beni diversi da quelli trasportati o consegnati, o indicazione degli stessi beni in quantità diversa ovvero compilazione dei documenti in modo da non consentire comunque la identificazione delle parti;

c) (Omissis).

[2] Tuttavia, nel caso di più violazioni di ciascuna delle disposizioni richiamate nelle lettere di cui al precedente comma, commesse anche in tempi diversi in esecuzione della medesima risoluzione, la sanzione può essere applicata, tenuto conto delle circostanze dei fatti e della personalità dell'autore delle violazioni, in misura corrispondente ad un terzo del massimo stabilito dalla legge per una sola violazione, aumentata del quindici per cento per ogni violazione successiva alla prima.

(3) Si riporta il testo dell'art. 8, commi 1 e 2, del D.L. 30/09/1989, n. 332, conv., con mod. dalla legge 27/11/1989, n. 384, recante: «*Misure fiscali urgenti*»

#### Art. 8, commi 1 e 2

1. Le pene pecuniarie, diverse da quelle determinate al comma quarto stabilite in misura fissa per le violazioni in materia tributaria sono sestuplicate se i relativi importi risultano determinati con provvedimenti normativi emanati fino al 31/12/1975, quadruplicate se determinati con provvedimenti normativi emanati dal 01/01/1976 al 31/12/1979 e raddoppiate se determinati con provvedimenti normativi emanati dal 01/01/1980 al 31/12/1984.

2. Per le pene pecuniarie in misura fissa per le quali è previsto solamente l'importo massimo edittale, fermo rimanendo l'adeguamento di quest'ultimo ai sensi del comma 1, è stabilito un importo minimo di lire cinquantamila.

(4) Vedi art. 19-bis, comma 4, lett. f), del D.L. 41/95, conv. con mod. dalla L. 85/95 concernente la sanatoria per le irregolarità nelle dichiarazioni dei redditi e nelle dichiarazioni IVA.

(5) Si riporta il testo dell'art. 7, comma 3, del DL 10/06/1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, recante: «*Disposizioni tributarie urgenti per accelerare la ripresa dell'economia e dell'occupazione, nonché per ridurre gli adempimenti a carico del contribuente*»

#### Art. 7, comma 3

3. In caso di irregolarità nella compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, la pena pecuniaria non si applica se il trasgressore versa all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente una somma pari ad un centesimo del massimo della suddetta pena entro sessanta giorni successivi alla data della consegna o della notifica del verbale di constatazione.

(6) Si riporta il testo dell'art. 3, del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, recante: «*Norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sull'iva e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria*»

#### Art. 3

[1] È punito con la reclusione da sei mesi a tre anni:

a) chiunque, in mancanza delle prescritte autorizzazioni, stampa o fornisce stampati per la compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o delle ricevute fiscali;

b) chiunque acquista, detiene o utilizza gli stampati di cui alla lettera a) forniti da tipografie o rivenditori non autorizzati o privi della prescritta numerazione.

[2] È punito con l'arresto fino a sei mesi o con l'ammenda fino a lire due milioni chi stampa, fornisce, acquista o detiene stampati per la compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o delle ricevute fiscali senza provvedere alle prescritte annotazioni.

## Nota (4)

*DL 10 luglio 1982, n. 429, conv., con mod.,  
dalla L 7 agosto 1982, n. 516*

**Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria**

### TITOLO I

*Norme per la repressione della evasione*

**in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (1)**

*(Il Titolo I è stato abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000)*

#### Art. 1

[1. Chi omette di presentare una delle dichiarazioni che è obbligato a presentare ai fini delle imposte sui redditi o ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è punito, se l'ammontare dei redditi fondiari, corrispettivi, ricavi, compensi o altri proventi non dichiarati è superiore a cento milioni di lire, con la pena dell'arresto da tre mesi a due anni e dell'ammenda da lire dieci milioni a lire venti milioni; se l'ammontare predetto è superiore a cinquanta milioni ma non a cento milioni di lire, si applica la pena dell'arresto fino a due anni o dell'ammenda fino a lire cinque milioni. Ai fini del presente comma non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto o presentata ad un ufficio incompetente o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

2. È punito con la pena dell'arresto da tre mesi a due anni e dell'ammenda da lire dieci milioni a lire venti milioni chiunque:

a) avendo effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi, ne omette l'annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi o annota i relativi corrispettivi in misura inferiore a quella reale, se l'ammontare dei corrispettivi non annotati nelle scritture del relativo periodo di imposta è superiore a centocinquanta milioni di lire e allo 0,25 per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi risultante dall'ultima dichiarazione presentata, al netto di quelli imputati ai redditi di immobili o di capitale di cui alla lettera c), o comunque, è superiore a cinquecento milioni di lire;

b) avendo effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi, ne omette la fatturazione o l'annotazione nelle scritture contabili obbligatorie ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero indica nelle fatture o nelle annotazioni i relativi corrispettivi in misura inferiore a quella reale, se l'ammontare dei corrispettivi non fatturati o non annotati nelle scritture contabili del relativo periodo di imposta è superiore a centocinquanta milioni di lire e allo 0,25 per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi risultante dall'ultima dichiarazione presentata, o, comunque, è superiore a cinquecento milioni di lire;

c) nella dichiarazione annuale indica redditi fondiari o di capitale o altri redditi, in relazione ai quali non era obbligato ad annotazioni in scritture contabili, per un ammontare complessivo inferiore a quello effettivo di oltre cento milioni di lire; se l'ammontare dei redditi indicati è inferiore a quello effettivo di oltre un quarto di quest'ultimo e di oltre cinquanta milioni di lire, ma non di cento milioni di lire, si applica la pena dell'arresto fino a due anni o dell'ammenda fino a lire quattro milioni. Per i terreni ed i fabbricati si considera effettivo il reddito determinato ai fini delle



imposte sui redditi. Si tiene conto dei redditi fondiari o di capitale anche se concorrono a formare il reddito di impresa, purché non derivanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi.

3. Nei casi di cui alle lettere a) e b) del comma 2, se l'ammontare dei corrispettivi non fatturati o non annotati è superiore a cinquanta milioni di lire e al 2 per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi risultante dall'ultima dichiarazione presentata o comunque è superiore a cento milioni di lire, si applica la pena dell'arresto fino a due anni o dell'ammenda fino a lire quattro milioni.

4. Nei casi di cui alle lettere a) e b) del comma 2 e in quelli previsti nel comma 3 non si considerano omesse le annotazioni e le fatturazioni di corrispettivi, purché ricorra almeno una delle seguenti condizioni:

a) le annotazioni siano state effettuate in taluna delle scritture contabili indicate nel comma 6 o i dati delle operazioni risultino da documenti la cui emissione e conservazione è obbligatoria a norma di legge, e i corrispettivi non annotati o non fatturati risultino altresì compresi nella relativa dichiarazione annuale e sia versata l'imposta globalmente dovuta. Le annotazioni devono essere effettuate o i documenti devono essere emessi prima che la violazione sia stata constatata e che siano iniziate ispezioni o verifiche;

b) fuori dai casi di cui alla lettera a) del presente comma, i corrispettivi non annotati o non fatturati risultino compresi nella relativa dichiarazione annuale e sia versata l'imposta globalmente dovuta sempre che la violazione non sia stata constatata e che non siano iniziate ispezioni o verifiche;

c) si tratti di operazioni che non danno luogo all'applicazione delle relative imposte;

d) le annotazioni effettuate in violazione dei criteri di cui al comma 1 dell'articolo 75 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'articolo 1 del DPR 4 febbraio 1988, n. 42, risultino dalle scritture contabili obbligatorie del periodo di imposta precedente o successivo a quello di competenza e derivino dall'adozione di metodi costanti di impostazione contabile, essendosi tenuto conto dei relativi corrispettivi nella dichiarazione del periodo in cui l'annotazione è stata eseguita.

5. Ai fini delle contravvenzioni di omessa o di infedele dichiarazione non si tiene conto dei redditi non dichiarati qualora si tratti di somme costituenti reddito di lavoro dipendente o redditi assimilati purché assoggettate a ritenuta alla fonte e purché il reddito complessivo sia costituito per almeno due terzi da redditi di lavoro dipendente o assimilati.

6. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con l'arresto fino a due anni o con l'ammenda fino a lire quattro milioni chi, essendovi obbligato, non tiene o non conserva per il periodo stabilito dal secondo comma dell'articolo 22 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, come sostituito dall'articolo 10-quinquies del DL 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, taluna delle seguenti scritture contabili: libro giornale; libro degli inventari; registro delle fatture; registro dei corrispettivi; registro degli acquisti. Si considerano non tenute le scritture contabili non bollate [e non vidimate per almeno due anni consecutivi], nonché quelle inattendibili nel loro complesso a causa di irregolarità gravi, numerose e ripetute. È punita con l'ammenda da lire 200.000 a un milione l'irregolare tenuta delle scritture contabili quando la bollatura di cui all'articolo 2215 del codice civile non è stata apposta su ciascun volume. (Le parole «e non vidimate per almeno due anni consecutivi» sono state soppresse dall'articolo 7-bis, comma 8, lett. a), del D.L. 357/94, conv., con mod., dalla L. 489/94. Le parole «ovvero la vidimazione è stata effettuata oltre i termini previsti dagli articoli 2216 e 2217 del codice civile» sono state soppresse dall'articolo 7-bis, comma 8, lett. b), del D.L. 357/94, conv., con mod., dalla L. 489/94.)

## Art. 2

1. Chiunque, essendovi obbligato, omette di presentare la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, se l'ammontare delle somme pagate e non dichiarate è superiore a lire cinquanta milioni per il periodo d'imposta, è punito con l'arresto fino a due anni o con l'ammenda fino a lire cinque milioni. Ai fini del presente comma non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto o presentata ad un ufficio incompetente o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

2. È punito con l'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni chiunque, in qualità di sostituto d'imposta, al di fuori del caso di cui al comma 3, non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale ritenute alle quali è obbligato per legge relativamente a somme pagate, per un ammontare complessivo per ciascun periodo d'imposta superiore a lire cinquanta milioni. Non si tiene conto delle ritenute non versate che, in relazione al singolo percipiente, risultano inferiori al 5 per cento delle ritenute ad esso relative.

3. Chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni; se il predetto ammontare complessivo è superiore a dieci milioni di lire ma non a venticinque milioni di lire per ciascun periodo d'imposta si applica la pena dell'arresto fino a tre anni o dell'ammenda fino a lire sei milioni.

4. Se coesistono i reati di mancata presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta e di mancato versamento delle ritenute di cui, rispettivamente, ai commi 1 e 2, si applicano le sole pene previste al comma 2.

## Art. 3

[1] È punito con la reclusione da sei mesi a tre anni:

a) chiunque, in mancanza delle prescritte autorizzazioni, stampa o fornisce stampati per la compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o delle ricevute fiscali;

b) chiunque acquista, detiene o utilizza gli stampati di cui alla lettera a) forniti da tipografie o rivenditori non autorizzati o privi della prescritta numerazione.

[2] È punito con l'arresto fino a sei mesi o con l'ammenda fino a lire due milioni chi stampa, fornisce, acquista o detiene stampati per la compilazione dei documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o delle ricevute fiscali senza provvedere alle prescritte annotazioni.

## Art. 4

1. È punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni e con la multa da cinque a dieci milioni di lire chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o indebito rimborso a terzi:

a) allega alla dichiarazione annuale dei redditi, dell'imposta sul valore aggiunto o di sostituto di imposta o esibisce agli uffici finanziari o agli ufficiali ed agenti della polizia tributaria, o, comunque, rilascia o utilizza documenti contraffatti o alterati;

b) distrugge od occulta in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione del volume di affari o dei redditi;

c) negli elenchi nominativi allegati alla dichiarazione annuale

o nella dichiarazione annuale presentata in qualità di sostituto di imposta indica nomi immaginari o comunque diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita l'identificazione dei soggetti cui si riferiscono;

d) emette o utilizza fatture o altri documenti per operazioni in tutto o in parte inesistenti o recanti l'indicazione dei corrispettivi o dell'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale; ovvero emette o utilizza fatture o altri documenti recanti l'indicazione di nomi diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita l'identificazione dei soggetti cui si riferiscono;

e) nei certificati rilasciati ai soggetti ai quali ha corrisposto compensi o altre somme soggetti a ritenute alla fonte a titolo di acconto indica somme, al lordo delle ritenute, diverse da quelle effettivamente corrisposte e chi fa uso di essi;

f) indica nella dichiarazione dei redditi ovvero nel bilancio o rendiconto ad essa allegato, al di fuori dei casi previsti dall'articolo 1, ricavi, proventi od altri componenti positivi di reddito, ovvero spese od altri componenti negativi di reddito in misura diversa da quella effettiva utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero, ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali.

2. Se i fatti previsti nelle lettere a), c), d), e) ed f) del comma 1 sono di lieve entità si applica la pena di reclusione fino a sei mesi o della multa fino a lire cinque milioni. I fatti non si considerano in ogni caso di lieve entità quando i relativi importi complessivi sono superiori a lire cinquanta milioni.

#### Art. 5

Articolo soppresso dall'articolo 1 della L. 07/08/1982, n. 516  
(legge di conversione)

#### Art. 6

[1] La condanna per uno dei delitti previsti nel presente decreto importa:

1) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissioni tributarie;

2) l'interdizione dai pubblici uffici, di cui all'articolo 28 codice penale e dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni;

3) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni;

4) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre;

5) l'esclusione dalla borsa, per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a due anni, degli agenti di cambio e dei commissionari di borsa;

6) la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 codice penale.

[2] In caso di assoluzione, la sentenza deve essere pubblicata, con le stesse modalità previste dall'articolo 36 codice penale, sempre che l'interessato ne faccia richiesta.

#### Art. 7

[1] La condanna per una delle contravvenzioni previste del presente decreto importa l'interdizione per tre anni dall'ufficio di componente delle commissioni tributarie.

[2] La condanna all'arresto importa inoltre la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 codice penale, la sospensione dall'esercizio delle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore a due mesi e non supe-

riore a un anno; l'applicazione per la stessa durata della pena accessoria di cui al n. 4) dell'articolo precedente.

#### Art. 8

[1] L'errore sulle norme che disciplinano le imposte sui redditi e sul valore aggiunto esclude la punibilità quando ha cagionato un errore sui fatti che costituiscono reato a norma del presente decreto.

#### Art. 9

[1] Il reato previsto nel primo comma dell'articolo 1 si prescrive in sette anni. Gli altri reati previsti nello stesso articolo e i reati previsti negli articoli 2 e 4 si prescrivono in sei anni. Il corso della prescrizione è interrotto dalla constatazione di dette violazioni.

#### Art. 10

[1] L'applicazione delle pene previste nel presente decreto non esclude l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni vigenti in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

#### Art. 11

[1] La cognizione dei reati previsti nel presente decreto appartiene al tribunale.

[2] La competenza per territorio è determinata dal luogo dell'accertamento del reato.

#### Art. 12

[1] In deroga a quanto disposto dall'articolo 3 codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia d'imposte sui redditi e d'imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale.

[2] In base ai fatti di cui al comma precedente gli uffici delle imposte sui redditi e gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, se non è scaduto il termine per l'accertamento, procedono ad accertamenti e possono integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati nonché irrogare o revocare le pene pecuniarie previste per i fatti stessi dalle disposizioni in materia d'imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

#### Art. 13

[1] Sono abrogati il comma 2 dell'articolo 1, l'ultimo comma dell'articolo 21 e l'articolo 23 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, l'articolo 50 e l'ultimo comma dell'articolo 58 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, l'articolo 56 e i primi tre commi dell'articolo 57 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il terzo comma dell'articolo 92 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e ogni altra disposizione incompatibile con il presente titolo.

[2] Per i reati previsti dagli articoli indicati nel comma precedente continuano ad applicarsi le norme, anche processuali, vigenti alla data del 31 dicembre 1982.

[3] Le disposizioni dell'articolo 22 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, non si applicano in materia d'imposte sui redditi e d'imposta sul valore aggiunto relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi.]

(1) Il Titolo I è stato abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000.

**Nota (5)***L 25 novembre 1983, n. 649***Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 settembre 1983, n. 512, recante disposizioni relative ad alcune ritenute alla fonte sugli interessi ed altri proventi di capitale****Art. 3, comma 4**

[[4] *Chiunque, per fruire indebitamente di detrazioni per carichi di famiglia o per consentire l'indebita fruizione, indica falsamente nella dichiarazione annuale l'esistenza di persone di cui ai numeri 2 e 3 dell'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ovvero rilascia o utilizza attestazioni di cui al quarto comma dello stesso articolo non rispondenti al vero è soggetto alle pene previste nell'art. 4 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516]. (Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. e), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000)*

**Nota (6)***DL 29 dicembre 1983, n. 746, conv., con mod.,  
dalla L 27 febbraio 1984, n. 17***Disposizioni urgenti in materia di imposta sul valore aggiunto****Art. 2**

1. I soggetti che effettuano le operazioni senza pagamento dell'imposta in mancanza della dichiarazione di cui alla lettera c) del primo comma dell'art. 1 sono soggetti al pagamento della pena pecuniaria da due a sei volte l'imposta che risulta non applicata, oltre a quello dell'imposta stessa; qualora sia stata rilasciata la dichiarazione, dell'omesso pagamento dell'imposta rispondono soltanto i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa.

2. I contribuenti che omettono di numerare, annotare o conservare le dichiarazioni rese o ricevute a norma della lettera c) del primo comma dell'art. 1 sono puniti con la pena pecuniaria da lire 1.000.000 a lire 5.000.000; la stessa pena si applica ai contribuenti che entro i termini stabiliti non hanno eseguito le annotazioni o non hanno inviato o allegato il prospetto di cui al terzo comma dello stesso art. 1.

3. Per l'omissione o la incompletezza dell'elenco dei fornitori o dei clienti si applica la sanzione di cui all'art. 45, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni; l'accertamento delle violazioni comporta, per l'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, la decadenza per i cessionari o committenti della facoltà di acquistare beni e servizi senza pagamento della imposta e i cedenti o i prestatori di servizi non possono effettuare per lo stesso periodo operazioni senza pagamento della imposta.

[4. *Chiunque attesta falsamente all'altra parte contraente ovvero in dogana di trovarsi nelle condizioni richieste dalla legge per acquistare o importare beni o servizi senza pagamento dell'impo-*

*sta sul valore aggiunto è punito, oltreché con le sanzioni previste nel terzo comma dell'art. 46 del decreto indicato nel comma precedente, con la reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa da 5 a 10 milioni di lire. Se la falsa attestazione ha effetti di lieve entità si applica la reclusione fino a sei mesi o la multa fino a L. 5.000.000.] (Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. f), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000).*

**Nota (7)***DL 28 novembre 1984, n. 791  
conv., con mod., dalla L 25 gennaio 1985, n. 6***Indeducibilità degli interessi passivi derivanti da debiti contratti per l'acquisto di obbligazioni pubbliche esenti da imposta da parte di persone giuridiche e di imprese****Art. 1**

[1] Nella determinazione del reddito delle società ed enti indicati nell'art. 2, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, del reddito di impresa degli altri soggetti, gli interessi passivi non sono ammessi in deduzione sino a concorrenza dell'ammontare degli interessi e degli altri proventi esenti da imposta delle obbligazioni pubbliche di cui all'art. 31 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e delle altre obbligazioni esenti sottoscritte, acquistate o ricevute in pegno o in usufrutto a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto. Anche gli interessi conseguiti mediante cedole acquistate separatamente dai titoli si comprendono nel suddetto ammontare se l'acquisto è avvenuto a decorrere da tale data.

[2] Gli interessi passivi che eccedono l'ammontare degli interessi e degli altri proventi di cui al precedente comma 1, come pure i costi e gli oneri non suscettibili di imputazione specifica, sono deducibili a norma del primo comma dell'art. 58 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, ma senza tenere conto, ai fini del rapporto ivi previsto, dell'ammontare degli interessi e dei proventi corrispondente all'ammontare degli interessi non ammessi in deduzione ai sensi del precedente comma 1.

[3] Alla dichiarazione dei redditi dei soggetti, di cui al precedente 1° comma, che hanno conseguito proventi di obbligazioni pubbliche esenti da imposta, deve essere allegato un prospetto, redatto in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministro delle finanze e con le specificazioni ivi richieste, recante l'indicazione delle obbligazioni pubbliche possedute nel periodo d'imposta, di quelle acquisite prima della data di entrata in vigore del presente decreto e delle cedole staccate di obbligazioni pubbliche possedute nel periodo d'imposta, di quelle acquisite prima di tale data, nonché dei relativi proventi.

[4] Nei casi di omessa allegazione del prospetto alla dichiarazione o di omessa presentazione di questa, tutte le obbligazioni pubbliche possedute e tutte le cedole si considerano acquisite dopo la data di entrata in vigore del presente decreto. [In caso di falsità delle indicazioni contenute nel prospetto si applicano le pene previste nell'art. 4 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516] (Il secondo periodo è stato abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. g), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000)



**Nota (8)**

*DL 19 dicembre 1984, n. 853, conv., con mod.,  
dalla L 17 febbraio 1985, n. 17*

**Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte sul reddito e disposizioni relative all'amministrazione finanziaria**

**Art. 2**

1. Per ciascuno degli anni 1985, 1986 e 1987 l'imposta sul valore aggiunto dovuta dagli esercenti imprese commerciali, esclusi gli enti non commerciali di cui all'art. 2, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, che nell'anno 1984 hanno tenuto la contabilità semplificata di cui all'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e quella dovuta dagli esercenti arti e professioni, sono determinate riducendo l'imposta relativa alle operazioni imponibili delle percentuali stabilite nell'allegata tabella A, a titolo di detrazione forfettaria dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni. Resta ferma, in quanto spettante, la detrazione nei modi ordinari: a) dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni di beni ammortizzabili in più di tre anni; b) dell'imposta afferente le locazioni finanziarie e i noleggi di tali beni, purché la durata dei relativi contratti non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento; c) dell'imposta afferente l'eventuale affitto dell'azienda; d) dell'imposta afferente le lavorazioni relative a beni formanti oggetto dell'attività propria dell'impresa, eseguite da terzi senza alcun impiego di materiali o impiegando esclusivamente materiali forniti dal committente, limitatamente al 73 per cento dell'imposta stessa; e) dell'imposta afferente le prestazioni ricevute in dipendenza di rapporti di agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari relativi all'attività propria della impresa, limitatamente all'82 o al 91 per cento dell'imposta stessa secondo che le prestazioni siano rese da intermediari con o senza deposito; f) dell'imposta afferente le prestazioni di opera intellettuale relative all'attività propria dell'arte o professione esercitata, limitatamente al 94 o all'85 per cento dell'imposta stessa secondo che le prestazioni siano rese dai soggetti di cui al n. 38 o da quelli di cui al n. 39 della tabella A. Le stesse disposizioni, salvo quanto stabilito nel successivo comma 18, si applicano agli esercenti imprese commerciali che nell'anno 1984, pur avendo tenuto la contabilità ordinaria, non hanno conseguito ricavi per un ammontare superiore a settecentottanta milioni di lire.

2. La riduzione a titolo di detrazione forfettaria di cui al precedente comma non si applica sull'imposta relativa alle cessioni di beni ammortizzabili in più di tre anni per i quali l'imposta afferente o l'acquisto o l'importazione sia stata o avrebbe potuto essere detratta nei modi ordinari.

3. Ai contribuenti che effettuano operazioni di cui al primo comma dell'art. 8, lettere a) e b), al primo comma dell'art. 8-bis, al primo comma dell'art. 9, all'art. 38-*quater* e all'art. 72 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, compete, in aggiunta a quella prevista nel comma 1, la detrazione forfettaria di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali indicate nella tabella sull'imposta che sarebbe applicabile per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato. Questa disposizione si applica a condizione che le operazioni siano annotate distintamente, anche per aliquota, nei registri di cui agli articoli 23 e 24 del predetto decreto, e non si applica ai cessionari e ai commissionari per le esportazioni di beni acquisiti senza applicazione dell'imposta a norma dello stesso primo comma, lettera a), dell'art. 8.

4. Le disposizioni del primo comma, lettera c), e del secondo comma dell'art. 8, del secondo comma degli articoli 8-bis e 9 e dell'art. 68, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relative alla facoltà di acquistare o importare beni o servizi senza applicazione dell'imposta, non si applicano ai contribuenti che fruiscono della detrazione forfettaria. Le imprese manifatturiere fruente della detrazione forfettaria che acquistano rottami o altri beni di cui al sesto comma dell'art. 74 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dal presente decreto, sono tenute al pagamento della relativa imposta e devono a tal fine tenerne distintamente conto nella liquidazione relativa al periodo in cui sono state annotate le fatture ricevute o emesse.

5. Le disposizioni dei precedenti commi del presente articolo valgono anche agli effetti della dichiarazione annuale, delle liquidazioni periodiche, dei versamenti e dei rimborsi di cui agli articoli 27, 28, 30 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

6. Per ciascuno degli anni 1985, 1986 e 1987 gli esercenti imprese commerciali indicati nel comma 1 che nell'anno precedente abbiano realizzato un volume di affari non superiore a diciotto milioni di lire:

a) sono esonerati dall'obbligo di emissione della fattura e devono annotare le operazioni effettuate a norma dell'art. 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, fermi restando gli obblighi di emissione delle ricevute fiscali e delle bolle di accompagnamento e salvo quanto stabilito nell'ultimo comma dell'art. 74 dello stesso decreto;

b) sono esonerati dall'obbligo di registrazione degli acquisti e delle importazioni di cui all'art. 25 dello stesso decreto, fermo restando l'obbligo di numerazione progressiva e conservazione delle fatture e delle bollette doganali ricevute;

c) possono eseguire le liquidazioni periodiche e i versamenti tenendo conto, in detrazione, dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni di beni ammortizzabili in più di tre anni e di quella afferente le locazioni finanziarie e i noleggi di tali beni purché la durata dei relativi contratti non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento, in base alle fatture o bollette doganali ricevute nel periodo di riferimento, a condizione che queste siano allegate in originale o in copia fotostatica alla dichiarazione annuale. Le imprese autorizzate all'esercizio del commercio al minuto che effettuano promiscuamente cessioni di beni soggetti ad aliquote diverse possono determinare l'imposta da versare applicando un'aliquota media pari al rapporto fra l'ammontare complessivo dell'imposta afferente gli acquisti e le importazioni dei beni destinati alla rivendita e il complessivo ammontare imponibile degli stessi e diminuendo i corrispettivi delle operazioni imponibili effettuate di una percentuale pari all'aliquota media; ma a tal fine devono tenere il registro degli acquisti e annotarvi le fatture e le bollette doganali relative agli acquisti e alla importazione dei beni destinati alla rivendita con la sola indicazione del numero progressivo ad esse attribuito, dell'ammontare imponibile e della relativa imposta.

7. Nella determinazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno 1984 dai contribuenti indicati nel comma 1 del presente articolo l'imposta afferente gli acquisti di beni diversi da quelli strumentali ammortizzabili in più di tre anni, risultanti da fatture registrate nel mese di dicembre, è ammessa in detrazione a condizione che i beni siano stati consegnati entro il mese stesso; l'imposta afferente gli acquisti di servizi risultanti da fatture registrate nel mese di dicembre è ammessa in detrazione a condizione che i corrispettivi siano stati pagati entro il mese stesso.

8. Resta in ogni caso ferma per la determinazione dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle attività di cui agli articoli 34, 74 e 74-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la disciplina applicabile a norma di tali articoli, salvo quan-



to stabilito nella seconda parte del comma 4. Le disposizioni dei precedenti commi non si applicano agli esercenti la pesca marittima.

**9.** Per ciascuno degli anni 1985, 1986 e 1987 il reddito d'impresa dei contribuenti indicati nel comma 1 del presente articolo è determinato in misura pari all'ammontare dei ricavi conseguiti, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ridotto delle percentuali stabilite nell'allegato tabella B e ulteriormente diminuito: *a)* dei compensi per lavoro dipendente, compresi i contributi previdenziali e assistenziali obbligatori e le quote di indennità di quiescenza e di previdenza maturate nell'anno; *b)* degli interessi passivi deducibili secondo le disposizioni vigenti; *c)* delle quote di ammortamento dei beni strumentali ammortizzabili in più di tre anni, se è stato tenuto il relativo registro; *d)* dei canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio relativi a beni strumentali ammortizzabili in più di tre anni purché la durata dei relativi contratti, diversi da quelli aventi per oggetto beni immobili, non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento, nonché, se l'azienda è in affitto, del relativo canone; *e)* del 78 o dell'83 per cento, secondo che corrisposte ad intermediari con o senza deposito, delle provvigioni per rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e procacciamento di affari relativi all'attività propria dell'impresa; *f)* del 71 per cento dei compensi corrisposti per lavorazioni relative a beni formanti oggetto dell'attività propria dell'impresa eseguite da terzi senza alcun impiego di materiali o impiegando esclusivamente materiali forniti dal committente; *f-bis)* della tassa di concessione governativa per l'iscrizione delle società nel registro delle imprese e di quella annuale di cui ai commi 18, primo periodo, e 19 dell'art. 3 del presente decreto-legge. L'ammontare che ne risulta è diminuito delle minusvalenze ed è aumentato delle plusvalenze ad esclusione di quelle che dal registro dei beni ammortizzabili risultino reinvestite, nel medesimo periodo di imposta, in beni strumentali ammortizzabili in più di tre anni, il cui costo è ammortizzabile per la sola parte che eccede la plusvalenza reinvestita. I contribuenti di cui al comma 6 del presente articolo, ferma restando la disposizione di cui alla lettera *b)* del medesimo comma 6, possono computare in diminuzione le quote di ammortamento indipendentemente dalla tenuta del registro dei beni ammortizzabili.

**10.** Per ciascuno degli anni 1985, 1986 e 1987 il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni è determinato in misura pari all'ammontare dei compensi conseguiti, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, ridotto delle percentuali stabilite nell'allegata tabella B e ulteriormente diminuito: *a)* dei compensi per lavoro dipendente, compresi i contributi previdenziali e assistenziali obbligatori e le quote di indennità di quiescenza e previdenza maturate nel periodo di imposta; *b)* dell'84 o del 79 per cento secondo che corrisposti ai soggetti di cui al n. 40 o a quelli di cui al n. 41 della tabella B, dei compensi per prestazioni d'opera intellettuale relative all'attività propria dell'arte o professione esercitata; *c)* delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio, purché la durata dei relativi contratti, diversi da quelli aventi per oggetto beni immobili, non sia inferiore alla metà del periodo di ammortamento, relativi a beni strumentali ammortizzabili in più di tre anni, deducibili a norma dell'art. 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e del comma 1 dell'art. 3 del presente decreto.

**11.** Agli effetti dei precedenti commi 9 e 10 i ricavi e i compensi si considerano conseguiti, le plusvalenze si considerano realizzate e le spese si considerano sostenute nel periodo d'imposta in cui le relative operazioni sono state o avrebbero dovuto essere registrate o annotate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e a norma del terzo comma dell'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ovvero, per i contribuenti che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, nel periodo d'imposta in cui si è ve-

rificata la percezione o l'erogazione. Tuttavia l'ammontare dei ricavi, dei compensi e delle plusvalenze e l'ammontare dei costi e delle minusvalenze ammessi in diminuzione sono determinati senza tenere conto di quelli che, a norma del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, sono stati o avrebbero dovuto essere imputati all'anno 1984 o ad anni precedenti, e tenendo conto anche dei ricavi e dei compensi conseguiti a norma dello stesso decreto se costituiti da corrispettivi di operazioni registrate ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nell'anno 1984 o in anni precedenti.

**12.** Le disposizioni dei precedenti commi 9, 10 e 11 e del successivo comma 13 si applicano anche ai contribuenti che esercitano le attività indicate dal precedente comma 8, eccettuate le imprese agricole e le imprese di allevamento di cui agli articoli 28 e 72-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597.

**13.** Per il triennio indicato nel comma 1 è sospesa, salvo che per gli enti non commerciali, l'applicazione degli articoli 50, ultimo comma, 72 e 72-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597. È inoltre sospesa l'applicazione dell'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per gli esercenti imprese commerciali che nell'anno 1984 hanno tenuto la contabilità ordinaria ed hanno conseguito ricavi per ammontare superiore a 780 milioni di lire.

**14.** Per i contribuenti che esercitano attività in relazione alle quali le tabelle allegate al presente decreto stabiliscono percentuali di riduzione diverse il reddito d'impresa o di lavoro autonomo e l'imposta sul valore aggiunto sono calcolati, a norma dei precedenti commi, separatamente per ciascuna attività.

**15.** La disposizione del comma precedente si applica a condizione che le operazioni effettuate nell'esercizio di ciascuna attività siano annotate distintamente nei registri di cui agli articoli 23 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In mancanza della distinta annotazione si applica, relativamente a tutte le attività, la percentuale di riduzione meno elevata.

**16.** I contribuenti ammessi ai regimi forfettari di cui ai precedenti commi hanno facoltà di optare per il regime ordinario, indistintamente per tutte le attività esercitate e con effetto per l'intero triennio ivi indicato, nella dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto per l'anno 1984. L'opzione ha effetto anche per la determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo e deve essere comunicata all'ufficio delle imposte dirette nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sul reddito per l'anno stesso. I contribuenti che esercitano le attività di cui al comma 8 possono esercitare l'opzione nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sul reddito. Limitatamente al primo semestre 1985, per i contribuenti che optano per la contabilità ordinaria, il termine di sessanta giorni previsto dall'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è elevato a novanta giorni. Il prospetto delle attività e passività esistenti al 1° gennaio 1985 deve essere compilato e vidimato entro il 15 aprile dello stesso anno.

**17.** Gli imprenditori che esercitano esclusivamente o prevalentemente attività indicate nell'allegata tabella C, attestandolo espressamente nella dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto per l'anno 1984, possono esercitare l'opzione di cui al precedente comma anche ai soli effetti della determinazione dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari.

**18.** Gli effetti dell'opzione per il regime ordinario fatta nella dichiarazione annuale dei redditi per l'anno 1983, ai sensi del sesto comma dell'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si estendono di diritto all'intero triennio indicato nel precedente comma 1.

**19.** Le disposizioni dei precedenti commi da 1 a 15 si applicano anche ai soggetti di cui alle lettere da *c)* a *f)* dell'art. 13 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che in-

traprendono l'esercizio di imprese commerciali o di arti e professioni nel triennio indicato nel precedente comma 1 e che nella dichiarazione di inizio dell'attività presentata agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto non abbiano optato per il regime ordinario.

**20.** L'opzione per il regime ordinario, ai sensi del comma precedente, deve essere comunicata all'ufficio delle imposte dirette nella dichiarazione relativa alle imposte sul reddito per l'anno di inizio dell'attività ed ha effetto per l'anno stesso e per i residui anni del triennio indicato nel precedente comma 1.

**21.** Per i soggetti di cui al comma 19, che esercitano esclusivamente o prevalentemente attività indicate nell'allegata tabella C, si applica la disposizione del precedente comma 17.

**22.** Gli esercenti imprese commerciali che si avvalgono del regime di determinazione del reddito previsto nel precedente comma 9 sono ammessi alla tenuta della contabilità semplificata di cui all'art. 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Gli esercenti arti e professioni, fermo restando l'obbligo di tenere le scritture contabili di cui all'art. 19 dello stesso decreto, sono esonerati dalla tenuta del repertorio e delle scritture indicati nei commi 2, 3 e 4 dell'art. 3 del presente decreto.

**23.** In caso di opzione per il regime ordinario di determinazione del reddito gli esercenti imprese commerciali devono tenere le scritture contabili prescritte negli articoli da 14 a 16 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli esercenti arti e professioni quelle prescritte nell'art. 19 dello stesso decreto e il repertorio o le scritture indicati nei commi 2, 3 e 4 dell'art. 3 del presente decreto.

**24.** Resta in ogni caso fermo l'obbligo di tenere le scritture contabili prescritte ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

**25.** I contribuenti che effettuano acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in violazione delle disposizioni del comma 4 del presente articolo sono puniti con la pena pecuniaria da due a sei volte l'ammontare dell'imposta non applicata.

**26.** I contribuenti che si avvalgono del regime di determinazione dell'imposta sul valore aggiunto stabilito nel comma 1 del presente articolo, i quali nelle ipotesi di cui al quarto comma dell'art. 41 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non provvedono alla regolarizzazione nei modi e nei termini ivi stabiliti sono puniti, ferma restando la pena pecuniaria di cui allo stesso articolo, **con la sanzione amministrativa pecuniaria da lire quattro milioni a lire venti milioni qualora nell'anno abbiano effettuato acquisti senza applicazione dell'imposta per un ammontare di corrispettivi superiore a lire dieci milioni, e con la sanzione amministrativa pecuniaria da lire cinquecentomila a lire quattro milioni qualora nell'anno abbiano effettuato acquisti senza applicazione dell'imposta per un ammontare di corrispettivi non superiore a lire dieci milioni.** (Le parole da «con la sanzione amministrativa» fino alla fine del comma sono state così sostituite alle precedenti «con l'arresto fino a due anni o con l'ammenda fino a quattro milioni di lire qualora nell'anno abbiano effettuato acquisti senza applicazione dell'imposta per un ammontare di corrispettivi superiore a 10 milioni di lire, e con l'ammenda fino a quattro milioni di lire qualora nell'anno abbiano effettuato acquisti senza applicazione dell'imposta per un ammontare di corrispettivi non superiore a 10 milioni di lire» dall'art. 27, comma 1, del D.Lgs. 30/12/1999, n. 507 a decorrere dal 15.01.2000).

[**27.** In caso di falsità dell'attestazione prevista nel precedente comma 17 si applicano le pene indicate nell'art. 4 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516]. (Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. h), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000)

[**28.** Restano in ogni caso applicabili, anche nei confronti dei contribuenti che si avvalgono dei regimi di determinazione forfettaria del reddito e dell'imposta sul valore aggiunto di cui ai precedenti

commi, le disposizioni del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516]. ((Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. h), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000)

**29.** Indipendentemente da quanto stabilito nell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e negli articoli 54 e 55 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, gli uffici delle imposte dirette e gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto possono, previa richiesta per raccomandata al contribuente di chiarimenti da inviare per iscritto entro quarantacinque giorni, rettificare le dichiarazioni annuali presentate dai contribuenti che si sono avvalsi dei regimi di determinazione del reddito e dell'imposta sul valore aggiunto stabiliti nei precedenti commi 1, 9 e 10 determinando induttivamente l'ammontare dei ricavi e dei compensi ovvero dei corrispettivi di operazioni imponibili in misura superiore a quella dichiarata, sulla base di presunzioni desunte, in relazione al tipo di attività, da uno o più dei seguenti elementi: dimensioni e ubicazione dei locali destinati all'esercizio, altri beni strumentali impiegati, numero, qualità e retribuzioni degli addetti, acquisti di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di merci, consumi di energia, carburanti, lubrificanti e simili, assicurazioni stipulate nonché altri elementi che potranno essere indicati con decreti del Ministro delle finanze anche per singole attività. Negli avvisi di accertamento devono essere specificamente indicati i fatti che danno fondamento alla presunzione. Ai fini dei controlli si applicano le disposizioni degli articoli 6 e 7 della legge 24 aprile 1980, n. 146, relative alla programmazione della attività degli uffici e della Guardia di finanza con decreti del Ministro delle finanze. Tra i criteri selettivi e di sorteggio ivi previsti sarà data adeguata rilevanza alla esistenza di constatate infrazioni degli obblighi di fatturazione e degli obblighi relativi alle bolle di accompagnamento, alle ricevute e scontrini fiscali e ai contrassegni prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

**30.** Se l'indicazione di elementi di cui al precedente comma è richiesta nel modello di dichiarazione si applicano, in caso di omissione delle indicazioni, la pena dell'arresto fino a un anno o dell'ammenda fino a lire due milioni, e in caso di falsità degli elementi indicati le pene previste nell'art. 4 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.

**31.** La dichiarazione relativa all'imposta sul valore aggiunto per l'anno 1984 deve essere presentata nel periodo compreso tra il 20 febbraio e il 5 marzo 1985.

## Nota (9)

*DL 19 dicembre 1984, n. 853, conv., con mod.,  
dalla L 17 febbraio 1985, n. 17*

### Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte sul reddito e disposizioni relative all'amministrazione finanziaria

#### Art. 3

**1.** Nella determinazione del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, ferme restando le altre disposizioni dell'art. 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597:

a) le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi e le spese di rappresentanza sono deducibili per un importo complessivamente non superiore, al tre per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta;

b) non sono deducibili quote di ammortamento né canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio relativi a navi o imbarcazioni da diporto, ad aeromobili da turismo e ad autovetture con motore di cilindrata superiore a 2000 centimetri cubici o con motore diesel di cilindrata superiore a 2500 centimetri cubici;

c) sono deducibili le quote di ammortamento o i canoni di locazione anche finanziaria relativi agli immobili adibiti esclusivamente all'esercizio dell'arte o della professione;

d) le spese relative all'acquisto, alla locazione anche finanziaria o al noleggio di altri beni strumentali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o professione e all'uso personale o familiare del contribuente sono deducibili o ammortizzabili nella misura del 50 per cento. Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50 per cento del reddito fondiario o del canone di locazione, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione. Nella stessa misura sono deducibili le spese per i servizi relativi a tali immobili;

e) tra le spese per lavoro dipendente deducibili si comprendono anche le quote di indennità di quiescenza e previdenza maturate nel periodo d'imposta.

2. (Comma abrogato dall'art. 6, comma 2, del DL 10/06/1994, n. 357, conv., con mod., dalla L 08/08/1994, n. 489)

3. (Comma abrogato dall'art. 6, comma 2, del DL 10/06/1994, n. 357, conv., con mod., dalla L 08/08/1994, n. 489)

4. (Comma abrogato dall'art. 6, comma 2, del DL 10/06/1994, n. 357, conv., con mod., dalla L 08/08/1994, n. 489)

5. (Comma abrogato dall'art. 6, comma 2, del DL 10/06/1994, n. 357, conv., con mod., dalla L 08/08/1994, n. 489)

6. Le rimanenze finali dei beni indicati nel primo comma dell'art. 53 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, la cui valutazione non sia effettuata a costi specifici, concorrono a formare il reddito d'impresa, quale che sia il metodo di valutazione applicato, per un valore non inferiore a quello determinato a norma dei primi cinque commi dell'art. 62 dello stesso decreto, come modificato dal successivo comma 9.

7. Per gli esercenti attività di commercio al minuto, che effettuano la valutazione delle rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio, si tiene conto del valore così determinato anche in deroga alla disposizione del comma precedente, a condizione che nella dichiarazione annuale o in allegato ad essa siano illustrati i criteri e le modalità di applicazione del detto metodo.

8. Le disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 62 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dall'art. 12 della legge 19 marzo 1983, n. 72, si applicano soltanto per le rivalutazioni effettuate fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1984.

9. Sono abrogati il secondo comma dell'art. 75 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, il quinto, il nono, il decimo e l'undicesimo comma dell'art. 62 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, come modificato con l'art. 12 della legge 19 marzo 1983, n. 72. I limiti per la tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino di cui al sesto comma dell'art. 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, pari a 5 miliardi di lire per l'ammontare dei ricavi e a 2 miliardi di lire per il valore complessivo delle rimanenze sono ridotti rispettivamente a 2 miliardi ed a 500 milioni e le scritture stesse devono essere tenute se i nuovi limiti sono stati o sono superati in periodi di imposta aventi inizio dopo il 31 dicembre 1982.

10. Il limite di lire venticinque milioni stabilito nel primo e nel secondo comma dell'art. 1 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, è elevato a lire cinquanta milioni.

11. Ai fini dell'art. 76 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, si considerano in ogni caso fatte con fini speculativi, senza possibilità di prova contraria, le cessioni a titolo oneroso, compresi i conferimenti in società, di partecipazioni sociali, escluse quelle acquisite per successione o donazione, superiori al due, al dieci o al venticinque per cento del capitale della società partecipata, secondo che si tratti di azioni ammesse alla borsa o al mercato ristretto, di altre azioni ovvero di partecipazioni non azionarie. La percentuale di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi ancorché nei confronti di soggetti diversi. La disposizione non si applica se il periodo di tempo intercorso tra la data dell'ultimo acquisto a titolo oneroso, o dell'ultima sottoscrizione per ammontare superiore a quello spettante in virtù del diritto di opzione inerente alle azioni o quote possedute, e la data della cessione o della prima cessione, è superiore a cinque anni.

12. Il quarto comma dell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, è sostituito con il seguente:

«I redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione annuale dell'imprenditore, possono essere imputati a ciascun familiare che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili. La disposizione si applica a condizione:

a) che i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo di imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti;

b) che la dichiarazione annuale dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa, in modo continuativo e prevalente, nel periodo d'imposta;

c) che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione annuale, di avere prestato la sua attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente».

13. Le deduzioni previste ai fini dell'imposta locale sui redditi nell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 599, e nell'art. 13 della legge 19 marzo 1983, n. 72, si applicano a condizione che l'imprenditore o la società attesti l'esistenza dei requisiti stabiliti dalla legge.

[14. In caso di falsità delle attestazioni prescritte nell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e precedente comma, si applicano le pene previste nell'art. 4 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516]. (Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. h), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000).

15. Sono abrogati i primi tre commi e l'ultimo comma dell'art. 3 della legge 25 novembre 1983, n. 649. Per l'anno 1985 l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata di cui alla lettera a) dell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, come modificato dal precedente comma 12, possono essere formati fino al 31 gennaio dell'anno stesso.

16. Se tra l'imprenditore e i collaboratori familiari di cui al quarto comma dell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, indicati nell'atto pubblico o nella scrittura privata ivi previsti, venga costituita, con atto sottoposto a registrazione entro il 30 settembre 1985, una società in nome collettivo o in accomandita semplice con contestuale conferimento dell'azienda da parte dell'imprenditore, il conferimento stesso è soggetto alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa e non è considerato cessione agli effetti delle



imposte su reddito; l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili compresi nell'azienda è ridotta alla metà. Il riferimento al quarto comma del suddetto art. 5 si intende fatto al testo vigente anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

17. Nell'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, è aggiunto il seguente comma:

«Se l'ammontare della perdita derivante dall'esercizio di imprese commerciali supera l'ammontare dei redditi la differenza, se è stata tenuta la contabilità ordinaria, può essere riportata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi ma non oltre il quinto».

La disposizione si applica per le perdite relative a periodi d'imposta chiusi dopo il 31 dicembre 1984.

18. La tassa di concessione governativa per l'iscrizione nel registro delle imprese è stabilita nella misura di lire cinque milioni per le società per azioni e in accomandita per azioni, di lire un milione per le società a responsabilità limitata e di lire centomila per le società di altro tipo. Sono escluse le società cooperative, le società di mutuo soccorso, le società di cui all'art. 10 della legge 23 marzo 1981, n. 91, e le società, sotto qualsiasi forma costituite, che non svolgano attività commerciali e i cui beni immobili siano totalmente destinati allo svolgimento delle attività politiche dei partiti rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali, delle attività culturali, ricreative, sportive ed educative di circoli aderenti ad organizzazioni nazionali legalmente riconosciute, delle attività sindacali dei sindacati rappresentati nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro.

19. La tassa di cui al precedente comma è dovuta, oltre che per l'iscrizione dell'atto costitutivo, entro il 30 giugno di ciascun anno solare successivo. Le società iscritte nel registro delle imprese anteriormente al 1° gennaio 1985 devono eseguire il primo versamento annuale entro il 30 giugno 1985.

20. Per gli enti, le associazioni e le organizzazioni diversi dalle società restano ferme le disposizioni di cui ai numeri 74 e 75 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641.

21. Fino al 31 dicembre 1985 le assegnazioni, a singoli soci persone fisiche ed enti non commerciali anche per singoli beni anche se di diversa natura, conseguenti a scioglimenti deliberati tra il 1° gennaio ed il 30 giugno 1985 dalle società di cui alla prima parte del precedente comma 18, esistenti alla data del 31 luglio 1984 sono soggette alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura fissa, non sono considerate cessioni agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito e sono soggette all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili ridotta a metà. Restano tuttavia soggette alle imposte sul reddito, sia per la società che per i soci assegnatari, le plusvalenze da rivalutazione monetaria e le plusvalenze accantonate in sospensione d'imposta. Per le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata la disposizione si applica a condizione che i soci assegnatari risultino iscritti nel libro dei soci alla predetta data del 31 luglio 1984, o che vengano iscritti nel libro dei soci, entro trenta giorni dalla data di conversione in legge del presente decreto, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 31 luglio 1984.

21-bis. Ai fini di cui all'art. 76 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, per i successivi trasferimenti da parte dei soci assegnatari a seguito degli scioglimenti previsti nel comma precedente, come valore d'acquisto sarà considerato quello iscritto nell'ultimo bilancio della società di cui è stato deliberato lo scioglimento.

## Nota (10)

*L 30 dicembre 1991, n. 413*

**Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei Centri di assistenza fiscale e del conto fiscale**

### Art. 12

1. I corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633, e successive modificazioni, per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura se non a richiesta del cliente, devono essere certificati mediante il rilascio della ricevuta fiscale di cui all'articolo 8 della legge 10/05/1976, n. 249, e successive modificazioni, ovvero dello scontrino fiscale, anche manuale o prestampato a tagli fissi, di cui alla legge 26/01/1983, n. 18, e successive modificazioni. Per le prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, i biglietti di trasporto assolvono la funzione dello scontrino fiscale. Dal 01.01.1993 tali biglietti devono rispondere alle caratteristiche che saranno fissate con decreto del Ministro delle finanze (1) da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale* entro il 30.06.1992. (2)

2. La disposizione di cui al comma 1 non si applica per le cessioni di tabacchi e di altri beni commercializzati esclusivamente dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, di beni iscritti nei pubblici registri, di carburanti e lubrificanti per autotrazione, di prodotti agricoli effettuate dai produttori agricoli cui si applica il regime speciale previsto dall'articolo 34, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633, e successive modificazioni, per le prestazioni previste nel decreto ministeriale 25/09/1981 (3), pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 267 del 29/09/1981, nonché per le cessioni di beni risultanti, ancorché non ne sussista l'obbligo, da fattura accompagnatoria e, se integrati nell'ammontare dei corrispettivi, da bolla di accompagnamento, o da altri documenti sostitutivi delle stesse di cui al decreto del Presidente della Repubblica 06/10/1978, n. 627, e successive modificazioni (4). (*Le parole da «di prodotti agricoli» fino a «modificazioni» sono state così sostituite dall'art. 66, comma 17, del D.L. 30/08/1993, n. 331, conv. con mod. dalla L. 427/93.*)

3. Con decreti del Ministro delle finanze (5), sentite le Commissioni parlamentari competenti che devono esprimere il proprio parere entro trenta giorni dalla richiesta, può essere stabilito, nei confronti di determinate categorie di contribuenti o per determinate categorie di prestazioni con carattere di ripetitività e a scarsa rilevanza fiscale, l'esonerazione dagli obblighi di cui al comma 1, ferma restando, fino alla emanazione degli stessi, l'esclusione dall'obbligo di certificazione di cui al comma 1 dei soggetti esonerati dall'obbligo di emissione della fattura a norma dell'articolo 22, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26/10/1972, n. 633. Con gli stessi decreti (6) saranno determinate le disposizioni per l'esercizio della opzione utile al rilascio dello scontrino fiscale in luogo della ricevuta fiscale o viceversa. Tale esercizio può essere limitato rispetto a talune attività.

4. Anche ai soggetti che, nell'adempimento dell'obbligo della certificazione dei corrispettivi previsto nel presente articolo, utilizzano apparecchi misuratori fiscali si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 3 della legge 26/01/1983, n. 18.



5. Con decreto del Ministro delle finanze (7), da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale* entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono determinate le caratteristiche della ricevuta fiscale e degli apparecchi misuratori fiscali idonei alla certificazione delle operazioni di cui al comma 1. Sono altresì determinate le caratteristiche tecniche degli apparecchi misuratori fiscali idonei alla certificazione delle operazioni di commercio effettuate su aree pubbliche ai sensi della legge 28/03/1991, n. 112 (8), nonché le modalità ed i termini del rilascio dei documenti previsti dal presente comma, oltre gli altri adempimenti atti ad assicurare l'osservanza dell'obbligo.

6. Con decreto del Ministro delle finanze sono coordinate le disposizioni dei precedenti commi del presente articolo con quelle emanate in forza dell'articolo 8 della legge 10/05/1976, n. 249, e della legge 26/01/1983, n. 18, e successive modificazioni.

7. Le disposizioni dei commi precedenti e quelle dei decreti ivi previsti si applicano a partire dal 01.01.1993.

8. Con effetto dalla data di entrata in vigore delle disposizioni contenute nei decreti emanati ai sensi del comma 3 sono abrogate tutte le norme in contrasto con le disposizioni del presente articolo.

9. A decorrere dal novantesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della presente legge è obbligatorio il rilascio della ricevuta fiscale per le prestazioni di servizi, effettuate anche a domicilio, da esercenti laboratori di barbieri e di parrucchiere per uomo e da esercenti attività di noleggio di beni mobili, non tenuti all'obbligo della emissione della fattura.

10. Le caratteristiche della ricevuta fiscale e le modalità per il rilascio relativo alle prestazioni di cui al comma 9, nonché tutti gli altri adempimenti atti ad assicurare l'osservanza dell'obbligo, sono determinati con appositi decreti del Ministro delle finanze (9), da pubblicare nella *Gazzetta Ufficiale* entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge.

11. Per la violazione prevista dal quinto comma dell'articolo 8 della legge 10/05/1976, n. 249, e successive modificazioni, si applica la pena pecuniaria da lire 50.000 a lire 200.000.

12. (omissis) (Inserisce un comma dopo il secondo comma dell'articolo 2 della legge 26/01/1983, n. 18)

[13. Per le violazioni concernenti gli obblighi di cui al comma 1 si applicano le disposizioni contenute nella legge 13/03/1980, n. 71 (10), nel decreto-legge 01/10/1982, n. 697 (10), convertito, con modificazioni, dalla legge 29/11/1982, n. 887, e successive modificazioni, nel decreto-legge 10/07/1982, n. 429 (10), convertito, con modificazioni, dalla legge 07/08/1982, n. 516, e successive modificazioni, e nella legge 26/01/1983, n. 18, e successive modificazioni.] (Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000. Il comma era stato precedentemente soppresso dall'art. 25 dello schema di decreto legislativo recante: «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205» approvato definitivamente dal Consiglio dei Ministri del 03/03/2000)

14. (omissis) (Sostituisce la lettera b) del secondo comma dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 06/10/1978, n. 627).

15. La disposizione di cui al comma 14 ha effetto a partire dal centottantesimo giorno successivo alla pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* del decreto del Ministro delle finanze di cui alla medesima disposizione.

(1) Cfr. DM 30/06/1992.

(2) Vedi il DPR 21 dicembre 1996, n. 696 recante: «Regolamento recante norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi» in *Finanza & Fisco* n. 6/97, pag. 710.

(3) Trattasi delle prestazioni rese da notai per le quali sono previste onorari, diritti o altri compensi in misura fissa (cfr. DM 30/12/1980), nonché dei protesti di cambiali e di assegni bancari.

(4) Il Preambolo al D.M. 21 dicembre 1992, dichiara espressamente che resta confermato l'esonero dall'obbligo dello scontrino fiscale per le operazioni di cui all'art. 1, comma 2, della legge 26 gennaio 1983, n. 18, che già dispone la non applicazione dell'obbligo di certificazione per le vendite di giornali quotidiani, di periodici, dei supporti integrativi, nonché di libri, con esclusione di quelli d'antiquariato.

(5) Cfr. D.M. 21 dicembre 1992.

(6) Cfr. D.M. 21 dicembre 1992.

(7) Cfr. DD.MM. 30 marzo 1992.

(8) Si riporta l'art. 1 della L. 28/03/1991, n. 112:

#### Art. 1

[1. Per commercio su aree pubbliche si intendono la vendita di merci al dettaglio e la somministrazione al pubblico di alimenti e bevande effettuate su aree pubbliche, comprese quelle del demanio marittimo, o su aree private delle quali il comune abbia la disponibilità, attrezzate o meno, scoperte o coperte.

2. Il commercio su aree pubbliche può essere svolto:

a) su aree date in concessione per un periodo di tempo pluriennale per essere utilizzate quotidianamente dagli stessi soggetti durante tutta la settimana;

b) su aree date in concessione per un periodo di tempo pluriennale per essere utilizzate solo in uno o più giorni della settimana indicati dall'interessato;

c) su qualsiasi area, purché in forma itinerante.

3. Per mercati rionali si intendono le aree attrezzate destinate all'esercizio quotidiano del commercio di cui al comma 1.] (Comma abrogato dall'art. 30 del D.Lgs. 31/03/1998, n. 114). Per la nuova disciplina del commercio vedi D.Lgs. 31/03/1998, n. 114 recante: «Riforma della disciplina relativa al settore del commercio, a norma dell'art. 4, comma 4, della legge 15 marzo 1997, n. 59» in *Finanza & Fisco* n. 21/98, pag. 2458.

(9) Cfr. DM 29/01/1992.

(10) Per le sanzioni previste in materia di ricevuta e scontrino fiscale vedi il D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 in *Finanza & Fisco* Suppl. al n. 45/98, pag. 7.

## Nota (11)

DL 30 agosto 1993, n. 331, conv. con mod. dalla  
L 29 ottobre 1993, n. 427

**Armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi d'imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie**

#### Art. 54

#### Sanzioni

[1. Chi omette le annotazioni, prescritte dall'articolo 47, nel registro di cui agli articoli 23 e 24 del DPR 26/10/1972, n. 633, degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi imponibili è punito con la pena pecuniaria in misura da due a quattro volte l'imposta relativa alle operazioni stesse calcolata secondo le disposizioni del presente decreto. Se le annotazioni sono eseguite con indicazioni inesatte, tali da importare una imposta inferiore, si applica la stessa sanzione, commisurata alla differenza. Le stesse pene pecuniarie si applicano per le omissioni o inesatte annotazioni nel registro di cui all'articolo 47, comma 3.] (Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998)

[2. Le sanzioni di cui al comma 1 si applicano anche se, in mancanza della comunicazione di cui all'articolo 50, comma 3, l'operazione è stata assoggettata ad imposta in altro Stato membro.] (Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998)

[3. Per l'omessa presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 49, comma 1, o per la presentazione di essa con l'indicazione dell'ammontare delle operazioni dell'imposta in misura inferiore, si applica la pena pecuniaria da due a quattro volte l'imposta o la maggiore imposta dovuta.] (Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998)

[4. Per l'omesso versamento, in tutto o in parte, dell'imposta risultante dalla dichiarazione di cui al comma 3 si applica la soppres-tassa pari alla metà della somma non versata o versata in meno.] (Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998)

[5. Per l'omessa presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 50, comma 4, si applica la pena pecuniaria da lire 200 mila a lire 2 milioni.] (Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998)

[6. In caso di inosservanza delle disposizioni di cui all'articolo 53, comma 3, si applica la sanzione di cui all'articolo 47, comma primo, n. 3), del DPR 26/10/1972, n. 633.] (Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998)

[7. Per l'omessa presentazione degli elenchi di cui all'articolo 50, comma 6, o per la presentazione con dati incompleti o inesatti si applicano le sanzioni previste nell'articolo 6, comma 4, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75.] (Comma abrogato ai sensi dell'art. 34, del DL 23/02/1995, n. 41, conv. con mod. dalla L 85/95)

[8. Le sanzioni stabilite nell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 10/07/1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 07/08/1982, n. 516, si applicano anche a chi emette o utilizza fatture o documenti equipollenti, relativi ad operazioni intracomunitarie di cui al presente decreto, indicanti numeri di identificazione diversi da quelli veri in modo che ne risulti impedita l'individuazione dei soggetti cui si riferiscono.] (Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. l), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000)

[9. Le pene pecuniarie previste all'articolo 6, comma 4, del decreto-legge 23/01/1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24/03/1993, n. 75, non si applicano per gli errori formali commessi fino al 30/06/1993 e per gli adempimenti omessi o irregolarmente eseguiti entro la stessa data, purché regolarizzati entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Non si fa luogo alla restituzione di importi già pagati.] (Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998)

[9-bis. Il comma 4 dell'articolo 6 del decreto-legge 23/01/1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24/03/1993, n. 75, è sostituito dal seguente: (omissis).] (Comma abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. g) del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 a decorrere dal 01.04.1998)

## Nota (12)

*DL 31 dicembre 1996, n. 669, conv., con mod.,  
dalla L 28 febbraio 1997, n. 30*

**Disposizioni urgenti in materia tributaria, finanziaria e contabile a completamento della manovra di finanza pubblica per l'anno 1997**

### Art. 6

*Altre disposizioni in materia di contrasto all'evasione,  
di beni e diritti dello Stato e di funzionamento  
dell'amministrazione finanziaria*

[1. Il risarcimento del danno cagionato all'erario come diretta

conseguenza della mancata corresponsione dei tributi, nell'ambito del procedimento penale, si effettua sulla base di apposita dichiarazione, mediante versamento irripetibile al concessionario della riscossione, che riversa i relativi importi nei corrispondenti capitoli dello stato di previsione dell'entrata del bilancio dello Stato. Degli importi versati si tiene conto ai fini della determinazione delle imposte, sanzioni e interessi dovuti in base all'azione di accertamento tributario. Con decreto del ministro delle finanze, di concerto con i ministri di grazia e giustizia e del tesoro, sono determinati il contenuto della dichiarazione e le modalità del versamento.] (Comma abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. m), del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, a decorrere dal 15.04.2000)

2. Il ministero delle finanze può affidare le attività di recupero, deposito, redazione dell'inventario, alienazione e rottamazione di beni mobili iscritti in pubblici registri oggetto di provvedimento definitivo di confisca amministrativa ad uno o più concessionari. Per la scelta del concessionario si applicano, in ogni caso, le disposizioni di cui al decreto legislativo 17 marzo 1995, n. 157, in materia di appalti pubblici di servizi. I rapporti tra il ministero delle finanze e il concessionario sono disciplinati da apposita convenzione onerosa per il concessionario medesimo, conforme allo schema tipo approvato con decreto del ministro delle finanze.

3. Il comma 114 dell'articolo 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, recante misure di razionalizzazione della finanza pubblica, è sostituito dal seguente:

«114. I beni immobili e i diritti reali sugli immobili appartenenti allo Stato, situati nei territori delle regioni a statuto speciale, nonché delle province autonome di Trento e di Bolzano, sono trasferiti al patrimonio dei predetti enti territoriali nei limiti e secondo quanto previsto dai rispettivi statuti. Detti beni non possono essere conferiti nei fondi di cui al comma 86, né alienati o permutati».

3-bis. Le disposizioni di cui al comma 3 hanno efficacia a decorrere dal 1° gennaio 1997.

4. Gli articoli 175 e 176 della legge 22 aprile 1941, n. 633, riguardanti l'imposizione di un diritto demaniale sugli incassi derivanti da rappresentazioni, esecuzioni e radiodiffusioni di opere di pubblico dominio, sono abrogati. [Non si fa luogo al recupero delle somme ancora da corrispondere e alla restituzione di quelle già corrisposte.] (L'ultimo periodo è stato soppresso dalla legge di conversione n. 30 del 28 febbraio 1997)

5. L'attività degli uffici finanziari di cui alle tabelle allegate al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 644, e non ancora soppressi a norma dell'articolo 1 dello stesso decreto n. 644 del 1972, continua ad esplicarsi fino a data da determinare con decreto del ministro delle finanze.

6. Per il pagamento del compenso a favore dei centri autorizzati di assistenza fiscale, previsto dall'articolo 78, comma 22, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, a valere sul capitolo 3479 del ministero delle finanze, relativo alla assistenza prestata nel 1996 ai lavoratori dipendenti e pensionati, trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 62, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, che prevedono l'erogazione del predetto compenso direttamente dall'amministrazione finanziaria.

6-bis. All'articolo 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) la lettera a) del comma 206 è sostituita dalla seguente:

«a) i corsi di riqualificazione, aggiornamento e specializzazione sono organizzati su base regionale dal Ministero delle finanze»;

b) la lettera d) del comma 206 è sostituita dalla seguente:

«d) i corsi hanno contenuto teorico-pratico e vertono sulle materie attinenti ai profili professionali cui sono indirizzati i corsi stessi»;

c) la lettera f) del comma 206 è sostituita dalla seguente:

«f) le commissioni per ciascun concorso sono nominate dal Ministro delle finanze»;

d) il comma 207 è sostituito dal seguente:

«207. I candidati che abbiano superato la prova selettiva di cui alla lettera b) del comma 206 sono utilizzati in via provvisoria presso l'ufficio di destinazione, con le funzioni inerenti al profilo cui era indirizzata la prova selettiva e con il relativo trattamento economico. La rinuncia all'immissione in servizio comporta la decadenza dal diritto di ammissione ai corsi di cui alla lettera a) del comma 206. In sostituzione dei candidati decaduti subentrano gli idonei della medesima graduatoria e, nel caso in cui il numero di coloro che abbiano superato la prova selettiva sia inferiore al numero dei posti disponibili, sono chiamati ad assumere servizio i candidati risultati idonei nella prova selettiva degli altri concorsi regionali, secondo l'ordine di una graduatoria unica nazionale compilata dal Ministero delle finanze. Il superamento dei corsi costituisce condizione per la nomina in ruolo, che ha decorrenza giuridica dalla data del provvedimento di approvazione della graduatoria della

prova selettiva ed economica dalla data in cui ha avuto luogo la provvisoria immissione in servizio nella qualifica di nuovo inquadramento. Il personale che non supera il corso riassume il profilo professionale precedentemente rivestito e rientra nella sede di provenienza, salvo richiesta di destinazione nella nuova sede in presenza di disponibilità di organico.»;

e) dopo il comma 208 è inserito il seguente:

«208-bis. Agli oneri relativi ai commi 206 e 207, valutati in lire 180 miliardi, si provvede utilizzando le risorse finanziarie disponibili a titolo di avanzo di amministrazione del fondo di previdenza per il personale del Ministero delle finanze, istituito con decreto del Presidente della Repubblica 17 marzo 1981, n. 211. Il Ministro del tesoro, su proposta del Ministro delle finanze, è autorizzato a prelevare dal conto corrente intestato al fondo presso la Cassa depositi e prestiti le somme destinate a far fronte agli oneri anzidetti e a disporre, con propri decreti, l'iscrizione, in termini di competenza e cassa, sugli specifici capitoli di spesa del Ministero delle finanze».

# Riforma della legge “manette agli evasori”: la relazione con la *ratio* del provvedimento

Relazione di accompagnamento (REL) al decreto legislativo (DLG 10/03/2000, n. 74) recante: «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205»

## SOMMARIO

	Pag.		Pag.
<b>1. Premessa. Le linee generali dell'intervento</b>	<b>2080</b>	<i>3.2.2. Occultamento o distruzione di documenti contabili</i>	2087
<b>2. Le norme definitorie</b>	<b>2081</b>	<i>3.2.3. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte</i>	2088
<b>3. I delitti</b>	<b>2081</b>	<b>4. Le disposizioni comuni</b>	<b>2088</b>
<b>3.1. I delitti in materia di dichiarazione</b>	<b>2081</b>	<b>4.1. Le pene accessorie</b>	<b>2088</b>
3.1.1. <i>Premessa. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</i>	2081	<b>4.2. Le circostanze attenuanti</b>	<b>2088</b>
3.1.2. <i>Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</i>	2083	<b>4.3. Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie. Non punibilità nei casi di adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive</b>	<b>2090</b>
3.1.3. <i>Dichiarazione infedele</i>	2084	<b>4.4. Prescrizione</b>	<b>2091</b>
3.1.4. <i>Omessa dichiarazione</i>	2085	<b>4.5. Competenza per territorio</b>	<b>2091</b>
3.1.5. <i>Le disposizioni sul tentativo e sulle valutazioni</i>	2085	<b>5. Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e tra procedimenti</b>	<b>2092</b>
<b>3.2. I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte</b>	<b>2086</b>	<b>5.1. Il principio di specialità</b>	<b>2092</b>
3.2.1. <i>Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti</i>	2086	<b>5.2. Rapporti tra procedimento penale e processo tributario</b>	<b>2093</b>
		<b>6. Le disposizioni di coordinamento e finali</b>	<b>2094</b>



## 1. Premessa. Le linee generali dell'intervento

Il presente decreto legislativo dà attuazione alla delega conferita dall'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (in *“Finanza & Fisco” Inserto staccabile del n. 33/99, pag. 1*), che — in collegamento, da un lato, all'ampio intervento di depenalizzazione dei reati minori previsto dalla legge stessa e, dall'altro, alla vasta opera di riforma che ha recentemente interessato la materia fiscale — demanda al Governo di emanare, entro otto mesi dall'entrata in vigore della legge di delegazione, un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Alla base della delega legislativa sta l'esigenza, profondamente avvertita, di superamento della strategia che informa la (pre)vigente regolamentazione, racchiusa nel titolo I del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, e successive modificazioni ed integrazioni: quella strategia, cioè, che ponendo prioritariamente l'accento sull'esigenza di emancipare il giudice penale dall'accertamento dell'imponibile e dell'imposta evasa, affida l'intervento repressivo al modello dei cosiddetti «reati prodromici», ossia a fattispecie criminose volte a colpire, indipendentemente da un'effettiva lesione degli interessi dell'erario, comportamenti ritenuti astrattamente idonei a «preparare il terreno» ad una successiva evasione.

Come è ben noto, i risultati pratici di siffatto approccio normativo alla materia sono risultati largamente insoddisfacenti. Frantumando il comparto punitivo in un pletorico complesso di figure criminose dall'impronta marcatamente «casistica», che si prestano a qualificare penalmente anche condotte concretamente prive di collegamento oggettivo e soggettivo con l'evasione d'imposta, esso ha determinato una eccessiva proliferazione dei procedimenti per reati tributari, gran parte dei quali relativi a fatti di scarsa rilevanza per gli interessi del fisco, con conseguente sovraccarico degli uffici giudiziari, le cui energie sono state così distolte dal perseguimento di vicende criminose degne di maggiore attenzione. Al tempo stesso, poi, proprio la rimarcata prospettiva di forte anticipazione della tutela penale ha «costretto» il legislatore del 1982 a comminare per larga parte delle ipotesi criminose pene particolarmente lievi, spesso tali da consentire l'oblazione, e dunque inidonee — ancorché irrogate all'esito di processi lunghi e costosi, quali normalmente risultano quelli tributari (che richiedono non di rado consulenze tecniche, perizie o indagini bancarie) — a rappresentare un serio deterrente per l'evasione.

Conformemente alle direttive della legge delega, il nuovo sistema attua, per tal rispetto, una vera e propria inversione di rotta, assumendo, come obiettivo strategico, quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con

correlata **rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente «formali» e «preparatorie»**. Esso risulta conseguentemente imperniato su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività e da dolo specifico di evasione: fattispecie che, proprio per tali loro caratteristiche, sono configurate come di natura esclusivamente delittuosa e soggette ad un regime sanzionatorio di apprezzabile spessore.

Quanto alla concreta fisionomia delle fattispecie stesse, **la scelta di ancorare la sanzione penale all'offesa degli interessi connessi al prelievo fiscale ha portato a concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e «definitivo» dell'evasione d'imposta: sì che le violazioni tributarie «a monte» della dichiarazione medesima — quali, ad esempio, le omesse fatturazioni o annotazioni in contabilità di corrispettivi, e a maggior ragione le irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, oggi autonomamente incriminate (articolo 1 del decreto-legge n. 429 del 1982) — restano prive, *ex se*, di rilievo penale.

La violazione dell'obbligo di veritiera ostensione della situazione reddituale e delle basi imponibili è al fondamento, segnatamente, di tre tipologie criminose, costituenti il «cuore» del rinnovato impianto repressivo: *id est*, la **dichiarazione fraudolenta**, che è una dichiarazione non soltanto mendace, ma caratterizzata altresì da un particolare coefficiente di «insidiosità»; la dichiarazione **«semplicemente» infedele** e, da ultimo, **l'omessa dichiarazione**.

A tali ipotesi delittuose risultano affiancate tre figure «collaterali», comunque di rilevante attitudine lesiva, intese a colpire 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; e, infine, la sottrazione alla riscossione coattiva delle imposte mediante compimento di atti fraudolenti su propri od altrui beni.

Nella prospettiva del contenimento dell'impiego della sanzione penale, le indicate fattispecie restano soggette — ad eccezione di quelle di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, emissione di tali documenti e occultamento o distruzione di scritture contabili — a soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento punitivo ai soli illeciti di significativo rilievo economico e, con ciò stesso, a deflazionare il numero dei procedimenti penali.

Alle norme incriminatrici si accompagnano disposizioni a carattere generale, regolative di istituti, sostanziali e processuali, che percorrono «trasversalmente» il campo di intervento (meccanismi premiali intesi a favorire il risarcimento del danno, errore su legge tributaria, prescrizione, competenza per territorio); disposizioni la cui

logica di fondo - sugli ultimi due fronti - è quella di contenere in termini minimali, pur tenendo conto delle ineliminabili peculiarità della materia, lo scarto tra le regole proprie del diritto penale tributario e quelle ordinarie.

Specifiche previsioni normative sono poi dirette a disciplinare i rapporti tra il sistema penale e quello sanzionatorio amministrativo: versante sul quale la novità saliente è rappresentata dalla introduzione del principio di specialità, che esclude, nel caso di convergenza di norme repressive eterogenee sul medesimo fatto, il cumulo - sancito, di contro, nell'odierno regime - tra misure punitive dell'uno e dell'altro *genus*.

## 2. Le norme definitorie

Scendendo, sulla scorta di tale preliminare ricognizione, ad una più minuta analisi dello schema, il titolo I, composto da un solo articolo, è dedicato alle norme definitorie, volte a fornire opportuni chiarimenti in ordine alla valenza dei termini impiegati nei titoli successivi, nella duplice ottica di prevenire dubbi interpretativi e di rendere più asciutta e meglio leggibile, grazie all'uso di espressioni contratte, la formulazione dei singoli precritti normativi.

La nozione di «*fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*», offerta dalla lettera *a*) dell'articolo 1, è in larga misura allineata a quella emergente dalla lettera *d*) dell'articolo 4 del decreto-legge n. 429 del 1982: si tratta, cioè, delle fatture e dei documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie attestanti operazioni in tutto o in parte prive di riscontro nella realtà, vuoi in senso oggettivo (perché mai poste in essere, ovvero poste in essere solo parzialmente), vuoi in senso soggettivo (in quanto intervenute tra soggetti diversi da quelli indicati).

Con la formula «*elementi attivi o passivi*», cui è riferimento nella lettera *b*) dell'articolo 1 e che non trova specifico riscontro nella normativa (pre)vigente, si è inteso prefigurare una espressione di sintesi — valevole, in particolare, riguardo alle fattispecie criminose concernenti la dichiarazione — atta a comprendere, nella loro traduzione numerica, tutti le voci, comunque costituite o denominate, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Ciò ad evitare i rischi, in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune, insiti in una enunciazione di tipo specifico e casistico (corrispettivi, ricavi, componenti reddituali, costi, oneri, ecc.).

Le lettere *c*) ed *e*) rendono palese — prevenendo possibili dubbi legati al principio di stretta legalità — che le norme incriminatrici dello schema sono applicabili, oltre che nei casi di coincidenza tra contribuente e soggetto attivo del reato, anche nei confronti di chi opera nella veste di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, ai quali sono riferibili la

dichiarazione presentata ed il fine di evasione.

La lettera *d*) chiarisce, ancora, evitando ripetizioni nel testo normativo, che la finalità di evadere le imposte, cui è costante richiamo nelle previsioni punitive, deve intendersi comprensiva anche dello scopo di conseguire indebiti rimborsi o il riconoscimento di inesistenti crediti di imposta; correlativamente, ai sensi della lettera *g*), le soglie di punibilità ragguagliate all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito esposto in dichiarazione.

Sulla nozione di «*imposta evasa*», di cui alla lettera *f*) - che ha valenza anche precettiva - si porterà l'attenzione in sede di esame della disciplina delle soglie di punibilità (*infra*, §§ 3.1.2 e 3.1.4).

Rispetto allo schema approvato in via preliminare, va altresì segnalato lo spostamento nel titolo III del decreto - quale sede sistematicamente più corretta, in quanto dedicata alle disposizioni comuni - della previsione relativa alle violazioni dipendenti da interpretazioni delle norme tributarie, già dettata dal comma 2 dell'articolo 1 di detto schema preliminare (*infra*, § 4.3).

## 3. I delitti

### 3.1. I delitti in materia di dichiarazione

#### 3.1.1. Premessa. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Nell'ambito del titolo II dello schema, recante le disposizioni incriminatrici, il capo I raggruppa i delitti in materia di dichiarazione, che, secondo quanto accennato in apertura, rappresentano l'asse portante del nuovo sistema punitivo (*retro*, § 1).

Posto che la dichiarazione avuta di mira è unicamente quella annuale, viene prefigurata, in ossequio alle indicazioni della legge delega, una terna di figure delittuose, tutte qualificate da dolo specifico di evasione: la dichiarazione fraudolenta, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione.

La fattispecie della **dichiarazione fraudolenta** si connota come quella ontologicamente più grave: essa ricorre, infatti, quando la dichiarazione non soltanto non è veridica, ma risulta altresì «insidiosa», in quanto supportata da un «impianto» contabile, o più genericamente documentale, atto a sviare od ostacolare la successiva attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificiosamente l'inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusa.

Nell'ambito di tale figura — che «assorbe» anche talune fattispecie attualmente punite a titolo di frode fiscale dall'articolo 4 del decreto-legge n. 429 del 1982 — è parso peraltro necessario differenziare, costruendole

come delitti autonomi, le ipotesi in cui la falsa dichiarazione si fonda su fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2 dello schema) e quella in cui si basi su artifici di altra natura (articolo 3 dello schema). L'esigenza nasce dalla diversa struttura che, in base alle indicazioni del legislatore delegante, il reato di dichiarazione fraudolenta è destinato ad assumere nelle due ipotesi: giacché solo nella seconda, e non invece nella prima, la punibilità del fatto resta subordinata al superamento di particolari soglie «quantitative».

La previsione di cui al n. 1) della lettera *a*) dell'articolo 9 della legge delega — a fronte della quale vanno configurate come «dichiarazioni fraudolente» quelle «fondate su documentazione falsa ovvero su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile» — va infatti correlata con quella della successiva lettera *b*), che esclude la soggezione a soglie di punibilità delle «fattispecie concernenti ... l'utilizzazione di documentazione falsa». La formula «documentazione falsa», adoperata dal legislatore delegante, è stata d'altro canto intesa in senso puntuale e restrittivo — ossia come riferita alle sole fatture o documenti per operazioni inesistenti, quali definiti nell'articolo 1, lettera *a*), dello schema di decreto (*retro*, § 2) — in coerenza con l'esigenza di restringere il campo applicativo dell'ipotesi criminosa non soggetta a soglia ai fatti che presentino il maggiore indice di «decettività» nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Sulla scorta di tale impostazione, **l'articolo 2 dello schema punisce, dunque, a prescindere da ogni sbarramento quantitativo, chiunque, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indichi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi passivi fittizi («gonfi», cioè, le componenti negative, in guisa da diminuire l'imponibile e l'imposta dovuta).**

Ad evitare incertezze sul piano ermeneutico, si è ritenuto peraltro di dover precisare in quali casi il fatto si considera commesso «avvalendosi» dei documenti anzidetti. Va rilevato, infatti, come l'ampia elaborazione giurisprudenziale e dottrinale relativa al concetto di «utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti», rilevante nell'ottica applicativa del delitto di frode fiscale di cui all'articolo 4 del decreto-legge n. 429 del 1982, non sia recuperabile *sic et simpliciter* in rapporto alla nuova figura di reato, **la quale resta integrata, non dalla mera condotta di utilizzazione, ma da un comportamento successivo e distinto, quale la presentazione della dichiarazione:** dichiarazione alla quale, in base alla disciplina tributaria in vigore, non deve essere allegata alcuna documentazione probatoria. Viene dunque chiarito che si avvale dei documenti in questione chi li registra nelle scritture contabili obbligatorie, o comunque li detiene a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria (*scilicet*, in sede di successivo accertamento). Quest'ultima previsione è evidentemente

riferibile (ed *in primis*) anche ai contribuenti che non siano obbligati alla tenuta delle scritture contabili, i quali rientrano tra i destinatari della previsione punitiva.

Quanto al trattamento sanzionatorio, va rilevato come la Commissione giustizia della Camera, nell'esprimere il parere sullo schema preliminare di decreto, abbia segnalato l'opportunità di rimodulare verso il basso la pena editta in esso prevista per il reato in esame e per i delitti di cui ai successivi articoli 3 e 8 (da due a sei anni di reclusione), pena considerata eccessivamente afflittiva (specie nel minimo), anche nel confronto con quella comminata per figure criminose di analoga ispirazione (false comunicazioni sociali, truffa aggravata ai danni dello Stato). Nel medesimo parere si accenna, altresì, alla possibilità di «individuare la misura del danno come parametro della pena da infliggere, in relazione ai reati di cui agli articoli 2 e 8, per i quali non si prevedono soglie di punibilità».

In parziale accoglimento di tali suggerimenti, la pena minima per i delitti innanzi indicati è stata ridotta ad un anno e sei mesi di reclusione. Non è sembrato viceversa corretto procedere ad un parallelo ridimensionamento della pena massima, essendo nella logica del sistema che tale pena debba attestarsi, per le ipotesi criminose più gravi (quali quelle in questione), sul livello più alto fra quelli ritagliati nell'ambito della fascia (da sei mesi a sei anni di reclusione) entro la quale, a norma dall'articolo 9, comma 2, lettera *a*), della legge delega, il legislatore delegato ha avuto mandato di stabilire la risposta punitiva ai singoli illeciti.

Quanto, poi, all'adeguamento della risposta sanzionatoria all'entità del danno erariale, esso risulta assicurato dalla previsione - già presente nello schema preliminare - di una pena decisamente più mite (da sei mesi a due anni di reclusione) per i casi in cui l'ammontare complessivo degli elementi passivi fittizi indicato nella dichiarazione risulti inferiore a lire trecento milioni (la strutturazione della fattispecie con una pena più elevata per l'ipotesi-base e una più lieve per i casi di minore gravità, anziché l'inverso, mira intuitivamente ad evitare - con una tecnica già ampiamente sperimentata in occasione delle modifiche al decreto-legge n. 429 del 1982 - che la comminatoria di pena più severa venga posta concretamente nel nulla dal giudizio di comparazione tra circostanze attenuanti ed aggravanti previsto dall'articolo 69 del codice penale).

Giova per altro verso soggiungere come la cornice sanzionatoria editta così prefigurata non comporti profili di incongruenza in rapporto a quella che caratterizza le fattispecie criminose indicate nel parere della Camera come termini di paragone. Il delitto in rassegna risulta, infatti, punito più severamente delle false comunicazioni sociali e della truffa aggravata ai danni dello Stato (per i quali gli articoli 2621 n. 1 del codice civile e 640 comma 2 del codice penale comminano la reclusione da uno a cinque anni, oltre la multa) solamente quando vengano

sottratte all'imposizione somme non inferiori a trecento milioni di lire, con conseguente evasione di una imposta pari al prodotto tra la relativa aliquota e l'ammontare degli elementi passivi fittizi esposti in dichiarazione. Ciò premesso, va rilevato come non possa proporsi una comparazione con la figura delle false comunicazioni sociali, la quale - se pure può incidere un più vasto fascio di interessi - ha però natura di reato di mera condotta, configurandosi a prescindere dall'effettivo conseguimento, da parte dell'agente, di un ingiusto profitto con altrui danno (e tanto meno dal conseguimento di un profitto di un determinato ammontare). Mentre, per quanto attiene alla truffa aggravata ai danni dello Stato, vale osservare come il relativo paradigma punitivo prescinda sia dall'ammontare dell'ingiusto profitto conseguito che dalla particolare natura dell'artificio utilizzato (la quale, nel delitto tributario in esame, assume connotati di particolare disvalore).

### 3.1.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici

L'articolo 3 dello schema delinea la fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante artifici diversi dall'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Il reato resta integrato dalle mendaci indicazioni inerenti tanto agli elementi attivi che a quelli passivi: s'intende, nel senso della diminuzione dei primi o dell'aumento dei secondi rispetto al dato reale.

Come già anticipato, l'elemento qualificante della fattispecie, che ne segna il *discrimen* rispetto all'ipotesi della dichiarazione infedele, è rappresentato da un particolare coefficiente di decettività del mendacio, tale da costituire ostacolo al suo accertamento. In particolare, alla stregua delle indicazioni della legge delega, la dichiarazione fraudolenta è quella che si basa - oltre che su «documentazione falsa» - «su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile».

Nello schema preliminare di decreto, il riprodotto criterio di delega era stato attuato prevedendo che l'accennata frode oggettiva della condotta dovesse ravvisarsi in presenza di due condizioni fra loro concatenate. Si richiedeva, cioè, da un lato, che la dichiarazione mendace risultasse supportata dalla falsa rappresentazione degli elementi attivi o passivi nelle scritture contabili obbligatorie o nel bilancio (la «falsa rappresentazione contabile»); e, dall'altro, che tale falsa rappresentazione derivasse, a propria volta, dalla violazione degli obblighi di fatturazione o di registrazione dei corrispettivi relativi a cessioni di beni o prestazioni di servizi, ovvero da altri artifici idonei ad ostacolare l'accertamento della falsità.

Con particolare riguardo, peraltro, alla preliminare inclusione, tra gli «artifici» rilevanti nell'economia applicativa della figura criminosa in esame, della violazione degli obblighi di fatturazione e di registrazione di corrispettivi, il Governo aveva specificamente richiesto alle

Commissioni parlamentari di pronunciarsi circa la conformità della soluzione adottata alla norma di delega, nella quale non compariva — diversamente che nel disegno di legge governativo n. 2979/S, le cui generali scadenze erano state da detta norma mutate — un puntuale riferimento alla «violazione degli obblighi contabili» come condotta integrativa del reato di dichiarazione fraudolenta.

A seguito dei pareri formulati dalle Commissioni — dai quali sono emerse in effetti preoccupazioni circa un possibile vizio di eccesso di delega (nel parere della Commissione giustizia del Senato si è manifestato, sulla scorta della giurisprudenza costituzionale formatasi in relazione al decreto-legge n. 429 del 1982, anche il timore di una violazione del principio di cui all'articolo 3 della Costituzione) — si è quindi provveduto a modificare l'originaria impostazione. In particolare, si è reputato di dover recepire la richiesta, sostanzialmente convergente, delle due Camere di escludere che le anzidette violazioni contabili configurino, di per sé, con indeclinabile «automatismo», artifici idonei a determinare il passaggio dalla fattispecie di dichiarazione infedele a quella di dichiarazione fraudolenta. Non è sembrato possibile accogliere, per converso, il più puntuale invito della Commissione giustizia del Senato a costruire la fattispecie come reato comune (anziché dei soli soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili), stante il ricordato richiamo alla «rappresentazione contabile» che compare a chiusura dell'articolo 9, comma 1, lettera a), n. 1, della legge delega.

Si è dunque conclusivamente previsto che il delitto in argomento ricorra quando la dichiarazione inveritiera abbia luogo sulla base di una falsa rappresentazione degli elementi attivi e passivi nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento: formula, questa, che, senza qualificare *tout court* come «artificio» la violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, lascia all'interprete la possibilità di determinare, nel caso concreto, se essa — per le sue particolari modalità, connesse anche al carattere di sistematicità, o per le circostanze di contorno (quale, ad esempio, la tenuta e l'occultamento di una «contabilità nera»), che eventualmente le conferiscano una particolare «insidiosità» — rientri nel paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta.

Al di là di ciò, la fattispecie criminosa resta poi soggetta — a differenza del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti — a soglie di punibilità intese, conformemente alla previsione dell'articolo 9, comma 1, lettera b), della legge delega, «a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi».

In via generale, si è ritenuta coerente con la complessiva filosofia dell'intervento l'attestazione delle soglie su livelli sensibilmente più elevati - fatto il ragguglio tra i diversi parametri di riferimento - di quelli attualmente previsti dal decreto-legge n. 429 del 1982. A



tale soluzione è di conforto anche la considerazione che l'introduzione - imposta dal n. 1) della lettera c) dell'articolo 9 della legge delega - di soglie di punibilità ragguagliate all'ammontare dell'imposta evasa comporterà, inevitabilmente, un considerevole appesantimento del procedimento penale, imponendo al giudice di sottoporre a verifica in tale sede l'intera posizione del contribuente, quale premessa per l'accertamento del *quantum* di evasione. In simile situazione, la collocazione delle soglie di punibilità su cifre non adeguatamente selettive rischierebbe di vanificare gli obiettivi di deflazione della riforma, in quanto i benefici in termini di abbattimento del numero dei procedimenti finirebbero per risultare annullati dal maggior dispendio di energie necessario onde definire i procedimenti residui.

Tale impostazione è stata condivisa dalle Commissioni parlamentari, che hanno anzi accennato all'opportunità di un ulteriore rafforzamento dell'effetto di selezione (in tal senso, in particolare, il parere della Commissione giustizia della Camera): suggerimento, questo, che ha indotto ad un ragionevole ritocco in aumento delle soglie, rispetto ai valori proposti nello schema preliminare.

Tanto puntualizzato, si prevede che il delitto resti integrato - in linea con il disposto di cui ai nn. 1), 2) e 3) della lettera c) della legge delega - solo quando la falsa indicazione in dichiarazione degli elementi attivi o passivi porti al superamento congiunto di due soglie (da considerarsi alla stregua di altrettanti elementi costitutivi del reato, e che, in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo).

In primo luogo, l'imposta evasa deve risultare superiore a lire centocinquanta milioni con riferimento a taluna delle singole imposte. **Quest'ultima specificazione, che tiene conto del sistema della dichiarazione unica, esclude la sommatoria tra evasione concernente le imposte sui redditi e evasione concernente l'imposta sul valore aggiunto, incrementando così l'effetto deflattivo della soglia; al tempo stesso, però, rende rilevante il superamento del limite anche quando si sia verificato in rapporto ad una soltanto delle imposte considerate.**

La nozione di «*imposta evasa*» è fornita dalla lettera f) dell'articolo 1: deve considerarsi tale, cioè, la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella che (a seguito della mendace esposizione dei componenti reddituali o delle basi imponibili) è stata indicata (come dovuta) in dichiarazione. Da tale importo vanno tuttavia sottratte le somme che il contribuente, od altri in sua vece (nella veste, segnatamente, di sostituto d'imposta), abbiano in fatto versato a qualunque titolo (acconto, ritenuta, ecc.) in pagamento dell'imposta prima della presentazione della dichiarazione (che segna il momento consumativo dell'illecito).

L'altra soglia, di natura composita, ha come parametro l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'im-

posizione (formula, questa, che traduce in termini maggiormente tecnici il riferimento della legge delega ai «componenti reddituali o ... volume di affari evasi»), fermo restando, ovviamente, che la sottrazione all'imposizione può realizzarsi, oltre che attraverso una sottoindicazione delle componenti attive, anche mediante un mendace incremento di quelle passive. Affinché il fatto sia punibile, detto ammontare deve risultare superiore al rapporto proporzionale del cinque per cento rispetto all'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione (rapporto che segna un «limite di tolleranza» di scostamenti marginali rispetto a contribuenti con elevato imponibile), ovvero, e comunque, a lire tre miliardi.

Il delitto è punito con la medesima pena prevista dall'articolo 2, comma 1, per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Non è parso, infatti, di poter accogliere l'invito della Commissione giustizia del Senato a comminare una pena inferiore: invito basato sulla considerazione che, alla luce del dettato della legge delega, le fattispecie diverse da quelle concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili dovrebbero ritenersi di minore gravità, avendo il legislatore delegante escluso solo per le prime l'introduzione di soglie di punibilità. Va osservato, infatti, da un lato, che i comportamenti considerati dagli articoli 2 e 3 presentano un disvalore sostanzialmente omogeneo; e, dall'altro, che l'indicazione del Senato comporterebbe un innalzamento della pena prevista per il delitto di occultamento o distruzione delle scritture contabili, di cui all'articolo 10, che si connota, invece, come fattispecie ontologicamente meno grave di quelle considerate, in quanto colpisce un comportamento anteriore alla dichiarazione, avendo nel frangente la mancata previsione della soglia di punibilità una diversa *ratio* (*infra*, § 3.2.2).

### 3.1.3. Dichiarazione infedele

L'articolo 4 dello schema delinea il delitto di dichiarazione infedele, la cui struttura è sostanzialmente coincidente con quella del delitto di dichiarazione fraudolenta «non qualificata», ex articolo 3, salvo il già segnalato elemento differenziale dell'assenza di uno speciale coefficiente di «insidiosità». Il reato può essere d'altra parte commesso da qualunque contribuente, anche non obbligato alla tenuta della contabilità.

La minore carica lesiva del fatto ha indotto a prevedere, oltre ad una pena meno severa (da uno a tre anni di reclusione), soglie di punibilità più elevate: in particolare, la soglia relativa all'imposta evasa viene stabilita in lire duecento milioni; quella proporzionale ragguagliata all'ammontare degli elementi sottratti all'imposizione, nei dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione; il limite «fisso» alternativo, infine, in quattro miliardi di lire.

A tale riguardo, si è invero ritenuto che l'istruzione impartita dal n. 4) della lettera c) dell'articolo 9 della legge delega — di prevedere, cioè, per l'omessa dichiarazione una soglia di punibilità minore rispetto a quella stabilita per i casi di infedeltà — non escludesse la facoltà del legislatore delegato di graduare opportunamente le soglie nelle residue ipotesi.

### 3.1.4. Omessa dichiarazione

L'articolo 5 dello schema, in attuazione del n. 3) della lettera a) della norma di delega, contempla il delitto di omessa dichiarazione, prefigurando per il medesimo una soglia di punibilità unitaria rapportata alla sola imposta evasa, il cui ammontare deve superare i centocinquanta milioni di lire. La mancanza della dichiarazione rende, infatti, logicamente inapplicabile una soglia concorrente basata sul rapporto tra elementi attivi sottratti all'imposizione ed elementi attivi dichiarati; mentre la previsione di una soglia fissa riferita agli elementi sottratti risulterebbe scarsamente significativa, rappresentando una sostanziale duplicazione di quella riferita all'imposta evasa.

Ovviamente, nel frangente per «imposta evasa» dovrà intendersi l'intera imposta dovuta, al netto delle somme comunque versate in pagamento di essa prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione [articolo 1, comma 1, lettera f), dello schema].

Il comma 2 dell'articolo 5 riproduce il secondo periodo dell'articolo 1, comma 1, del decreto-legge n. 429 del 1982, escludendo la rilevanza penale di un ritardo nella presentazione della dichiarazione contenuto nel limite di novanta giorni ed evitando, altresì, che possa considerarsi omessa ai fini penali - come viceversa è previsto in ambito tributario - la dichiarazione non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

### 3.1.5. Le disposizioni sul tentativo e sulle valutazioni

Di particolare rilievo, nello spirito del nuovo sistema, è il disposto dell'articolo 6 dello schema, in forza del quale i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo (l'originaria previsione dello schema preliminare, riferita alle sole condotte di utilizzazione di fatture o documenti per operazioni inesistenti, definite dall'articolo 2, comma 2, e alle altre condotte fraudolente già descritte nell'articolo 3, comma 2, del predetto schema, è stata così ampliata in accoglimento della richiesta formulata dalla Commissione giustizia del Senato: richiesta per converso non recepita laddove postulava una estensione del principio anche al delitto di omessa dichiarazione, in quanto la natura di reato omissivo proprio unisussistente di quest'ultimo non consentirebbe *a priori*, secondo l'indirizzo interpretativo maggioritario, la configurabilità del tentativo).

La *ratio* è di evitare che il trasparente intento del le-

gislatore delegante, di bandire il modello del «reato prodromico», risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'articolo 56 del codice penale: si potrebbe sostenere, difatti, ad esempio, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti e le omesse o sottofatturazioni, scoperte nel corso del periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele, come tali punibili *ex se* a titolo di delitto tentato. L'esclusione di quest'ultimo favorisce, d'altro canto, nell'interesse dell'erario, la respicenza del contribuente: di fronte ad un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta, egli sarà portato - piuttosto che a contestare, anche pretestuosamente, l'accertamento - a presentare una dichiarazione conforme alle sue risultanze e veridica, in quanto ciò gli consente di sottrarsi alla responsabilità penale.

Altrettanto pregevole di significato è la disposizione di cui al successivo articolo 7, che — riprendendo e sviluppando le indicazioni già contenute nell'articolo 6, comma 1, secondo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (in *“Finanza & Fisco” Suppl. al n. 29/98, pag. 80*), come modificato dall'articolo 2 del decreto legislativo 5 giugno 1998, n. 203 (in *“Finanza & Fisco” Suppl. al n. 29/98, pag. 57*), in rapporto alle sanzioni amministrative tributarie — stabilisce i limiti entro i quali le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio possono dar luogo, nella successiva trasposizione in dichiarazione, a fatti penalmente rilevanti.

A tal proposito, va invero premesso e rimarcato come nell'economia delle norme incriminatrici di nuovo conio - diversamente che in rapporto alla normativa (pre)vigente (la quale, per tale profilo, è stata spesso oggetto di censura) - possano assumere rilievo anche manovre contabili a carattere *lato sensu* valutativo (sottostime di poste attive, determinazione arbitraria dell'esercizio di imputazione di determinati costi, ecc.), manovre attraverso le quali, in effetti, assai di frequente si realizza la «grande evasione». Non sono parse invero condivisibili le perplessità espresse sul punto dalla Commissione giustizia del Senato, in rapporto alla circostanza che nella legge delega non si rinveniva una esplicita manifestazione della volontà parlamentare di innovare al precedente regime, che — tramite l'uso, nell'articolo 4, lettera f), del decreto-legge n. 429 del 1982, della formula «fatti materiali» — negava rilevanza penalistica alle valutazioni. Nel vecchio sistema, difatti, tale assetto era coerente con il generale intento di esonerare il giudice penale da accertamenti complessi, limitandone la cognizione a fatti di immediata percezione. Per converso, appare logico che nella rinnovata cornice normativa — la quale, in un'ottica di più rigoroso rispetto del principio di offensività del reato, onera detto giudice dell'accertamento dell'imposta evasa — la prospettiva debba mutare (onde al silenzio della legge de-

lega può attribuirsi valenza opposta da quella ipotizzata nel parere): non avrebbe più giustificazione, infatti, lasciar fuori dal campo d'intervento punitivo le evasioni determinate, anziché dall'occultamento di ricavi o dall'esposizione di costi fittizi, da arbitrarie operazioni di ordine valutativo, spesso più «insidiose» del primo (e ciò tanto più ove si consideri che, secondo l'opinione di larga maggioranza, tali operazioni rilevano ai fini dell'integrazione dell'ipotesi criminosa del falso in bilancio, ex articolo 2621 n. 1 del codice civile).

Al tempo stesso, però, si è inteso evitare — in coerenza con la preoccupazione già emersa nell'ambito sanzionatorio amministrativo — che le nuove previsioni punitive di settore possano risultare oggetto di applicazioni improntate ad eccessiva asprezza, o comunque determinare l'insorgenza di un «rischio penale» anche nei confronti dei soggetti non spinti da reali intenti evasivi, stanti i margini di opinabilità e di incertezza che, tanto a livello normativo che fattuale, connotano la materia delle valutazioni.

Sostanzialmente, le disposizioni dettate dall'articolo in rassegna possono considerarsi alla stregua di altrettante regole di esclusione, con presunzione *iuris et de iure*, del dolo di evasione. In tale spirito, si prevede, così, anzitutto, che la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza — dell'esercizio al quale imputare, cioè, una certa voce attiva o passiva (violazione che pure può incidere, deprimendolo, sul computo dell'imponibile) — non dia luogo a fatto punibile quando sia espressione di metodi costanti di impostazione contabile (e non, dunque, un fatto episodico artatamente e specificamente volto, ad esempio, a far gravare indebitamente costi su un esercizio in utile, piuttosto che su uno in perdita).

In secondo luogo, poi, si esclude rilievo all'inosseranza delle regole extrapenali che presiedono all'individuazione dei criteri di rilevazione e di stima, quante volte i criteri concretamente (e, cioè, effettivamente) applicati siano stati comunque indicati nel bilancio (segnatamente, nella nota integrativa, che è la sede normativamente deputata alla relativa illustrazione). **L'aperta ostensione, in un documento destinato alla pubblicità, dei metodi estimativi utilizzati, anche se scorretti, è stata ritenuta, difatti, incompatibile con la configurabilità di un dolo di evasione o, comunque, tale da escludere quel *minimum* di attitudine all'inganno nei confronti del fisco richiesta ai fini della configurabilità anche del delitto di dichiarazione infedele.** In tal modo, si favorisce e si premia anche un atteggiamento di lealtà del contribuente, il quale, ove versi in una situazione di incertezza, potrà comunque evitare la sanzione penale indicando *apertis verbis* i criteri ai quali si è attenuto.

Da ultimo, si stabilisce che non diano comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione fraudolenta o infedele le valutazioni estimative che, singolarmente con-

siderate, differiscano in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. La previsione di una simile «soglia di tolleranza» — che si è ritenuto di dover fissare, dato il carattere esclusivamente doloso degli illeciti avuti di mira, in misura doppia rispetto a quella stabilita dal citato articolo 6 del decreto legislativo n. 472 del 1997 con riguardo agli illeciti amministrativi, qualificati anche dalla semplice colpa — si giustifica, per vero, al lume della già rimarcata opinabilità dei risultati delle stime. Deve sottolinearsi, d'altro canto, come la disposizione, che è unicamente «di favore», lasci affatto impregiudicata la possibilità che anche uno scarto eccedente l'indicato rapporto venga considerato, a fronte delle circostanze del caso concreto, compreso nella «fascia di ragionevolezza» entro la quale le valutazioni sono suscettive legittimamente di spaziare, ovvero, e comunque, non sorretto da dolo.

Logicamente conseguenziale è l'ulteriore previsione per cui degli importi compresi entro lo «scarto tollerato» non dovrà tenersi conto (anche quando lo scarto complessivo eccedesse il limite del dieci per cento) nella verifica del superamento delle soglie di punibilità dei delitti concernenti la dichiarazione (ad esempio, se il valore attribuito dal contribuente in bilancio ad una data voce è lire un miliardo e quello corretto è lire un miliardo e cinquecento milioni, l'importo da considerare ai fini della verifica del superamento delle soglie non sarà rappresentato dalla differenza «secca» fra le due cifre, ma dalla differenza al netto della «franchigia» del dieci per cento: e, dunque, in concreto, lire quattrocento milioni).

In proposito, non è sembrato possibile, sul piano tecnico, recepire l'invito delle Commissioni giustizia e finanze della Camera ad individuare più specifici parametri di riferimento in ordine ai «metodi costanti di impostazione contabile» ed alle «valutazione estimative». Il primo concetto, invero, non pare aver bisogno di specificazioni, postulando una verifica di ordine prevalentemente fattuale; il secondo non può averle, stante la varietà dei criteri legali e contabili che, di volta in volta, debbono presiedere all'operazione valutativa.

### 3.2. I delitti in materia di documenti e pagamento di imposte

#### 3.2.1. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Il capo II del titolo II contempla tre ulteriori fattispecie delittuose, non concernenti la dichiarazione.

In attuazione del criterio di cui al n. 2 della lettera a) della norma di delega, l'articolo 8 punisce con la medesima pena prevista per il delitto di dichiarazione fraudolenta (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) 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'autonoma considerazione penalistica della fattispecie trova giustificazione, per vero, nel rilievo tutto particolare che la condotta incriminata assume nel quadro delle fenomeniche dell'evasione: fenomeniche che assai di frequente ruotano su «figure criminali» di spiccata pericolosità, rappresentate da imprese illecite create con l'unico o prevalente scopo di immettere sul «mercato» documentazione volta a supportare l'esposizione in dichiarazione di elementi passivi fittizi (imprese note nella pratica come «cartiere»).

Stante, peraltro, l'evidente interconnessione tra l'emissione di falsa documentazione e l'utilizzazione della stessa al fine di avvalorare dichiarazioni mendaci — condotte che rappresentano facce opposte della medesima medaglia — è apparso necessario introdurre opportuni correttivi volti ad evitare che, al di là della diversa strutturazione delle due ipotesi criminose (l'emissione è punita di per sé, l'utilizzazione solo in quanto «trasfusa» in una falsa dichiarazione), si determini una troppo marcata disparità di trattamento sanzionatorio tra emittente ed utilizzatore, in danno del primo, tale da dare esca a sospetti di violazione del principio di cui all'articolo 3 della Carta costituzionale.

In tal ottica, poiché dal versante dell'utilizzatore l'impiego di più fatture o documenti falsi (non importa se emessi dallo stesso o da diversi soggetti) a supporto di una medesima dichiarazione mendace dà comunque luogo ad unico reato, si è previsto, al comma 2 dell'articolo 8, che anche nei confronti dell'emittente la formazione di una pluralità di fatture o documenti falsi nel medesimo periodo d'imposta (non importa se a favore dello stesso o di diversi soggetti) integri un solo episodio criminoso, anziché tanti reati quanti sono i documenti emessi (si tratta, in sostanza, di una speciale ipotesi di cumulo giuridico). Parallelamente, poi, a quanto stabilito per l'utilizzatore dal comma 3 dell'articolo 2, si è comminata una pena minore nei confronti dell'emittente (da sei mesi a due anni di reclusione) quando l'importo complessivo dei falsi documenti da lui formati nell'ambito del medesimo periodo d'imposta risulti inferiore a lire trecento milioni (s'intende che quando l'operazione, documentata dalla falsa fattura, sia solo in parte inesistente, si dovrà tener conto, a tale fine, non dell'intero importo esposto nel documento, ma della sola porzione non rispondente al vero).

Sotto diverso profilo, l'articolo 9 dello schema **esclude, poi, in deroga all'articolo 110 del codice penale, la configurabilità del concorso dell'emittente nel reato di dichiarazione fraudolenta commesso dall'utilizzatore e, specularmente, del concorso dell'utilizzatore nel reato di emissione.** Per quanto attiene all'emittente, la previsione mira a rendere inequivoca una soluzione comunque già ricavabile dai principi: essendo, infatti, l'emissione punita autonomamente ed «a monte», a prescindere dal successivo comportamento

dell'utilizzatore, ammettere che l'emittente possa essere chiamato a rispondere tanto del delitto di emissione che di concorso in quello di dichiarazione fraudolenta significherebbe, in sostanza, punirlo due volte per il medesimo fatto. Diversamente, per quel che riguarda l'utilizzatore, la disposizione partecipa della medesima logica sottesa all'articolo 6, innanzi illustrato (*retro*, § 3.1.5): quella, cioè, di ancorare comunque la punibilità al momento della dichiarazione, evitando una indiretta «resurrezione» del «reato prodromico». In difetto dell'enunciato in rassegna, difatti, il soggetto a favore del quale venga emessa una fattura o altro documento per operazione inesistente potrebbe essere considerato, in buona parte dei casi — ancorché egli non si sia successivamente avvalso della fattura o del documento stesso a supporto di una dichiarazione inveritiera — come egualmente punibile in veste di compartecipe (quantomeno morale) nel delitto di emissione, alla cui base sta normalmente un accordo tra emittente e beneficiario.

In riferimento, poi, al caso in cui tra emittente ed utilizzatore si collochi un «intermediario», il quale funga da tramite per il «collocamento» o l'ottenimento della falsa fattura, egualmente si è escluso che tale soggetto possa essere considerato concorrente in entrambi i reati.

### 3.2.2. *Occultamento o distruzione di documenti contabili*

In ossequio al n. 5 della lettera a) della norma di delega, l'articolo 10 dello schema prevede la fattispecie - corrispondente a quella di cui all'articolo 4, lettera b), del decreto-legge n. 429 del 1982 - dell'occultamento o distruzione totale o parziale, a fine di evasione, di documenti o scritture contabili di cui sia obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Proprio il tipo di ostacolo frapposto all'attività di accertamento, cui si connette la maggior difficoltà di verifica del superamento di prefissati livelli di evasione, spiega il mantenimento della fattispecie come ipotesi autonoma rispetto ai delitti in materia di dichiarazione ed il mancato assoggettamento della medesima (per disposizione del legislatore delegante) a soglie di punibilità. Riguardo alla pena edittale - da sei mesi a cinque anni di reclusione - si è ritenuto di dover confermare la forbice che caratterizzava la fattispecie nel vecchio regime: ciò in quanto al disvalore del mezzo fa riscontro la possibilità che il *quantum* concreto di evasione, stante la rimarcata assenza di soglie di punibilità, si attesti, in concreto, su cifre non particolarmente elevate.

**Viene fatto espressamente salvo, comunque, il caso in cui la condotta costituisca più grave reato: clausola che vale ad escludere, in particolare, il concorso fra il delitto in esame e quello di bancarotta fraudolenta documentale, sancendo la prevalenza di quest'ultimo.**



### 3.2.3. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

Il catalogo delle figure criminose è completato dal delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11 dello schema.

Giova al riguardo premettere e sottolineare che, nella cornice del nuovo sistema, il mero inadempimento dell'obbligazione pecuniaria avente ad oggetto l'imposta ed i relativi accessori — una volta che il contribuente abbia compiutamente e correttamente assolto il dovere di dichiarazione — non assume in alcun caso rilevanza penale. **Scompare, così, in particolare, il delitto di omesso versamento delle ritenute da parte del sostituto d'imposta, previsto dall'articolo 2 del decreto-legge n. 429 del 1982:** figura criminosa che, più di altre, è stata al centro di vivaci polemiche, anche a fronte dell'abnorme numero di procedimenti penali cui essa, specie nella versione d'origine (anteriore, cioè, alla modifica operata dall'articolo 3 del decreto-legge 16 marzo 1981, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 maggio 1991, n. 154), aveva dato esca.

In linea con le indicazioni della legge delega [articolo 9, comma 1, lettera a), n. 4], **la sanzione penale è stata per converso mantenuta e rafforzata riguardo alle condotte fraudolente - delle quali l'alienazione simulata costituisce l'esempio paradigmatico - che il debitore d'imposta ponga in essere su propri od altrui beni al fine di frustrare la procedura di riscossione coattiva.** Rispetto alla previsione punitiva dell'articolo 97, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'articolo 15, comma 4, lettera b), della legge 30 dicembre 1991, n. 413 - di cui quella in esame costituisce lo sviluppo - si evidenzia, in particolare, la soppressione del presupposto rappresentato dall'avvenuta effettuazione di accessi, ispezioni o verifiche, o dalla preventiva notificazione all'autore della manovra di inviti, richieste, atti di accertamento o iscrizioni a ruolo: presupposto che aveva contribuito, in effetti, a limitare fortemente le capacità di presa dell'incriminazione. Inoltre, la linea della tutela penale è stata opportunamente avanzata, richiedendo, ai fini della perfezione del delitto, la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare, in base ai principi, con giudizio *ex ante* - e non anche l'effettiva verifica di tale evento.

Per converso, è stata aumentata a lire cento milioni, in conformità delle direttrici generali di intervento (*supra*, § 3.1.2), la soglia di punibilità riferita all'ammontare complessivo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni amministrative il cui pagamento si intendeva eludere. Correlativamente, è stato elevato anche il trattamento sanzionatorio, comminando la pena della reclusione da sei mesi a quattro anni (laddove la norma (pre)vigente prevede invece la reclusione fino a tre anni).

**Da ultimo, è stata pure nel frangente inserita, in testa alla formula descrittiva dell'illecito, la clausola di salvezza del reato più grave, riferita soprattutto all'ipotesi in cui il fatto risulti riconducibile al paradigma punitivo della bancarotta fraudolenta patrimoniale.**

## 4. Le disposizioni comuni

### 4.1. Le pene accessorie

Il titolo III dello schema raccoglie le disposizioni comuni, applicabili alla generalità dei reati contemplati dal titolo precedente.

Dando attuazione alla direttiva di cui alla lettera d) dell'articolo 9 della legge di delegazione, l'articolo 12 stabilisce le pene accessorie che conseguono alla condanna per taluno di detti reati. La relativa griglia corrisponde - al di là del differente ordine di elencazione - a quella già prefigurata dall'articolo 6 del decreto-legge n. 429 del 1982, fatta eccezione per la pena accessoria, non più riproposta, dell'esclusione dalla borsa degli agenti di cambio e dei commissionari.

Limitati ritocchi sono stati apportati alla durata delle misure, in una logica di razionalizzazione complessiva dell'assetto sanzionatorio: in particolare, è stata aumentata la durata minima e massima dell'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese e dell'interdizione dai pubblici uffici, nonché la durata massima dell'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria.

A differenza che per le altre pene accessorie, le quali trovano applicazione in caso di condanna per uno qualsiasi dei delitti contemplati dallo schema, **si è previsto che l'interdizione dai pubblici uffici consegua esclusivamente alla condanna per i delitti più gravi (dichiarazione fraudolenta e emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), e sempre che non ricorrano le circostanze attenuanti speciali previste dagli articoli 2, comma 3, e 8, comma 3.** È appena il caso di rilevare, al riguardo, come la conservazione della pena accessoria in parola — peraltro in ambiti più ristretti rispetto alla normativa (pre)vigente — risulti pienamente giustificata a fronte dell'incompatibilità degli atteggiamenti delinquenziali avuti di mira con i doveri di probità e fedeltà all'ordinamento di chi è chiamato ad un *munus publicum*.

### 4.2. Le circostanze attenuanti

Gli articoli 13 e 14 dello schema si connettono all'istruzione impartita dalla lettera e) dell'articolo 9 della legge di delega, che dà mandato all'esecutivo di prevedere «meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno».

Al riguardo, si è scartata la soluzione «estrema» — che pure avrebbe potuto astrattamente ipotizzarsi a fron-

te della genericità dell'indicazione del legislatore delegante — di elevare la condotta risarcitoria a causa estintiva del reato: e ciò sul rilievo che in materia di criminalità economica, e tributaria in particolare — laddove vengono in giuoco interessi di natura prettamente patrimoniale — una simile soluzione finirebbe per frustrare la comminatoria di pena, se non anche per sortire un effetto «criminogeno», in quanto consentirebbe ai contribuenti di «monetizzare» il rischio della responsabilità penale, barattando, sulla base di un freddo calcolo, la certezza del vantaggio presente con l'eventualità di un risarcimento futuro privo di stigma criminale.

In tale ottica, lo «strumento premiale», incentivante il risarcimento, è stato quindi individuato nella previsione di circostanze attenuanti speciali che rispondono, in sostanza, alla medesima *ratio* di quella comune di cui all'articolo 62, n. 6), prima parte, del codice penale. Tenendo conto delle indicazioni della Commissione giustizia della Camera e della Commissione finanze del Senato, che hanno lamentato una eccessiva «fragilità» dell'ipotizzato meccanismo premiale, tali circostanze sono state trasformate da circostanze ad effetto comune — quali erano configurate nello schema preliminare di decreto — in circostanze ad effetto speciale, tali cioè da determinare una riduzione della pena fino alla metà (anziché nella misura ordinaria di un terzo), con l'aggiunta, altresì, dell'attitudine ad escludere *tout court* l'applicabilità delle pene accessorie.

Si è ritenuto peraltro di dover prevedere, quale opportuno correttivo, che della diminuzione di pena conseguente alle circostanze in parola non si tenga conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria ai sensi dell'articolo 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689: in altre parole, alla sostituzione non potrà procedersi se la pena della reclusione concretamente irrogata scende al di sotto del limite dei tre mesi (entro il quale la sostituzione è ammessa) solo per effetto dell'applicazione delle ripetute circostanze. È apparso infatti necessario evitare che, almeno per quanto attiene alle fattispecie criminose più significative, concernenti la dichiarazione (il problema si pone, in concreto, soprattutto per la dichiarazione infedele e per l'omessa dichiarazione), l'adempimento - comunque tardivo - del debito tributario possa consentire all'imputato, cumulando la riduzione di pena ad esso connessa con quella conseguente ad altre attenuanti (segnatamente, le attenuanti generiche) e al ricorso a riti alternativi (giudizio abbreviato, applicazione della pena su richiesta delle parti), di conseguire per altra via l'accennata «monetizzazione» della responsabilità penale, con sensibile perdita di efficacia deterrente del sistema. La soluzione è in linea con il criterio della legge delega, che rimette alla discrezionalità del legislatore delegato l'individuazione ed il concreto dimensionamento dei «meccanismi premiali», ed è altresì conforme alla direttiva di cui alla lettera *l*) dell'articolo 9

della stessa legge di delegazione, che impone di prefigurare, nella complessiva combinazione del sistema sanzionatorio penale e amministrativo, «risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive».

L'articolo 13 - costituente la norma applicabile nei casi ordinari - connette segnatamente l'indicata attenuante all'avvenuta estinzione, mediante pagamento, dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti contestati, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (limite temporale, questo, che, oltre a risultare in linea con le previsioni citato articolo 62 n. 6 del codice penale, mira ad evitare lunghe sospensioni o rinvii del dibattimento in prossimità della decisione, o comunque ad istruttoria avanzata, finalizzate ad iniziative risarcitorie). Il pagamento non deve essere, peraltro, necessariamente integrale in rapporto alle pretese avanzate dal fisco, potendo l'interessato giovare degli «istituti premiali» previsti dalla legislazione tributaria al fine di favorire l'adempimento spontaneo, anche se tardivo, del contribuente (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, rinuncia all'impugnazione, ravvedimento operoso). **La formula al riguardo adoperata — estinzione «anche a seguito delle procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie» — è volutamente «aperta», al fine di consentire l'adattamento automatico del disposto normativo ad eventuali nuovi istituti di futura introduzione: un richiamo «nominativo» degli istituti esistenti - pure suggerito dalla Commissione giustizia della Camera - conferirebbe, per vero, una non auspicabile «rigidità» alla previsione normativa.**

Mette conto segnalare, per altro verso, come la disposizione non riferisca specificamente il pagamento estintivo all'imputato, per modo che il medesimo giova, ai fini della fruizione dell'attenuante, anche se eseguito da un terzo: ipotesi suscettiva di verificarsi segnatamente in rapporto a fatti commessi da amministratori o rappresentanti di società od enti, allorché il versamento venga effettuato dalla società o dall'ente rappresentato, in quanto soggetto passivo della pretesa tributaria.

**Il comma 2 dell'articolo 13 stabilisce, tuttavia, al tempo stesso, che il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato in virtù del principio di specialità sancito dall'articolo 19 dello schema (*infra*, § 5.1).** La disposizione non intende introdurre una deroga a tale principio - inammissibile a fronte delle indicazioni della legge delega - né qualificare in senso risarcitorio le sanzioni amministrative tributarie, in contrasto con le indicazioni di sistema emergenti dal decreto legislativo n. 472 del 1997, ma semplicemente utilizzare la sanzione amministrativa quale criterio «legale» di commisurazione del risarcimento del danno da reato, ulteriore rispetto al mero pagamento dell'imposta.

Il successivo articolo 14 prende in considerazione un'ipotesi particolare, nella quale la disposizione dell'arti-

colo 13 risulterebbe logicamente inapplicabile: quella, cioè, in cui i debiti tributari connessi alle violazioni per le quali si procede penalmente risultino estinti per prescrizione o decadenza dall'azione di accertamento (l'evenienza è configurabile a fronte della diversa calibratura dei relativi termini rispetto a quelli di prescrizione dei reati). **Poiché sarebbe incongruo - e di dubbia conformità al principio costituzionale di eguaglianza - che in tale frangente resti preclusa all'imputato la possibilità di fruire dell'attenuante, si è prefigurato uno speciale ed agile meccanismo inteso alla determinazione della somma dovuta a titolo di riparazione dell'offesa recata dal reato, le cui scadenze mutuano (ma in ottica ovviamente del tutto diversa) quelle dell'istituto del c.d. «patteggiamento allargato», della cui introduzione si discute in sede di più generale riforma del processo penale.**

In particolare, si stabilisce che l'imputato possa chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di «equa riparazione» dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata, comunque non inferiore a quella risultante dal ragguaglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato. Il riferimento al carattere equitativo della riparazione rende palese come, pur dovendosi tener conto della gravità dell'offesa, l'istituto non rappresenti uno strumento surrettizio di «reviviscenza» del debito tributario prescritto, al cui importo il versamento non deve, dunque, necessariamente adeguarsi.

Qualora il giudice, sentito il pubblico ministero, ritenga congrua la somma offerta, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento, la cui concreta effettuazione determina l'applicabilità dell'attenuante. **Poiché, peraltro, il pagamento non presuppone in alcun modo un'ammissione di responsabilità da parte dell'imputato, si è espressamente previsto che, in caso di assoluzione o di proscioglimento, la somma versata - non corrispondente ad alcun debito attuale - debba essergli restituita.**

Da ultimo, al fine di assicurare la pronta applicazione delle disposizioni passate in rassegna - tanto dell'articolo 13 che dell'articolo 14 - evitando l'instaurazione di prassi difformi in tema di interpello dell'amministrazione finanziaria con effetti di allungamento dei tempi processuali, la norma finale di cui all'articolo 22 dello schema demanda ad un decreto del Ministero delle finanze — da emanare entro sessanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo e privo, per i suoi contenuti, di carattere regolamentare (essendo piuttosto ascrivibile alla categoria degli atti generali) — di stabilire le modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari rilevanti ai fini dell'applicazione dell'attenuante e di versamento delle somme dovute a titolo di riparazione dell'offesa.

### ***4.3. Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie. Non punibilità nei casi di adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive***

Gli articoli 15 e 16 dettano speciali disposizioni attinenti alla disciplina dell'errore di diritto.

L'articolo 15 riprende la disposizione in tema di violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie già dettata dall'articolo 1, comma 2, dello schema preliminare (e che trova il suo precedente nell'articolo 8 del decreto-legge n. 429 del 1982), modificandone i contenuti sulla base dei suggerimenti della Commissione giustizia del Senato. L'enunciato normativo viene anzitutto allineato a quello dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 472 del 1997: **si prevede, cioè, che non diano luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.**

In secondo luogo, poi, **viene inserita la clausola di riserva «al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale», intesa a chiarire che la disposizione è destinata ad operare in ambito distinto ed ulteriore rispetto alla generale regola codicistica in tema di errore su legge extrapenale, e cioè nei casi in cui le norme tributarie vengono a partecipare della natura di legge penale, in quanto integrative del precetto sanzionato.**

L'articolo 16 dello schema attua il criterio direttivo di cui alla lettera f) della norma di delega, stabilendo che non dia luogo a fatto punibile a norma del decreto delegato la condotta di chi, avvalendosi della speciale procedura disciplinata dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si sia uniformato ai pareri espressi dal Ministero delle finanze o dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive in base alle citate disposizioni, ovvero abbia compiuto le operazioni espone nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.

Come è noto, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive — istituito dal comma 1 dello stesso articolo 21 della legge n. 413 del 1991 — è organo competente ad esprimere pareri su richiesta del contribuente, dopo un preventivo interpello dell'amministrazione finanziaria (al cui avviso il contribuente stesso non intenda adeguarsi), in ordine a casi concreti nei quali possa farsi questione dell'applicazione di norme tributarie specificamente indicate dalla legge (articoli 37, comma 3, e 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 74 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 10 della legge 30 dicembre 1990, n. 408). Esso è tenuto a pronunciarsi entro sessanta giorni dalla richiesta o, al più, entro ulteriori sessanta giorni dal ricevimento di



una formale diffida, decorsi i quali la mancata pronuncia equivale ad assenso.

La previsione della non punibilità di chi si sia adeguato al parere dell'organo consultivo - manifestato anche nella forma del silenzio-assenso - si connette ai principi affermati dalla Corte costituzionale con la nota sentenza 24 marzo 1988, n. 364 e risponde alla medesima logica di fondo delle speciali disposizioni in tema di non punibilità delle valutazioni di cui all'articolo 7, in precedenza illustrate (*retro*, § 3.2.1): si tratta, cioè, di un criterio legale di esclusione del dolo di evasione richiesto per la configurabilità delle diverse ipotesi criminose.

Ancorché la legge delega faccia espresso riferimento al solo parere del Comitato consultivo, si è ritenuto - in accoglimento della richiesta formulata dalla Commissione parlamentari - di dover estendere la previsione di non punibilità anche all'ipotesi in cui il contribuente si adegui al parere preventivo espresso dall'amministrazione finanziaria, evitando così di adire il Comitato, non essendovi ragione per un trattamento diversificato della fattispecie.

L'ambito di operatività della previsione ripete, naturalmente, i confini, alquanto circoscritti, delle competenze del Comitato consultivo (che, come accennato, si esplicano in rapporto alle sole materie specificamente indicate dalla legge). Sebbene astrattamente auspicabile nell'ottica di consentire ai contribuenti un preventivo trasparente rapporto con l'amministrazione finanziaria, non appare praticabile nella presente sede l'estensione della disposizione - pure richiesta dalla Commissione giustizia della Camera - a tutti indistintamente i casi di adeguamento dell'interessato alle indicazioni fornite dall'amministrazione finanziaria: estensione che esula, all'evidenza, dai limiti della delega nella contingenza attuata, connettendosi a riforme tributarie ancora *in itinere* in tema di ampliamento delle facoltà di «interpello» (quale l'introduzione dello «statuto del contribuente»).

Giova tuttavia ribadire e sottolineare — in risposta alle preoccupazioni delle quali la Camera si è fatta portavoce — che, nelle ipotesi di mancata sottoposizione del caso al parere del Comitato (anche perché esorbitante dai limiti delle sue attribuzioni), resta comunque pienamente salva la possibilità che la condotta del contribuente, intesa allo sfruttamento delle opzioni consentite dalla legge civile al fine di realizzare risparmi di imposta, vada ricondotta al paradigma di quella che è tradizionalmente qualificata come semplice «elusione di imposta», quale categoria concettualmente contrapposta all'evasione, rimanendo dunque priva d'ogni riflesso penale. **In altre parole, la disposizione di cui all'articolo 16 è unicamente di favore per il contribuente, e non può in alcun modo esser letta, per così dire, «a rovescio», ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie lato sensu elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo.**

#### 4.4. Prescrizione

Per quanto attiene alla prescrizione, la legge delega impartisce l'istruzione di uniformare la relativa disciplina a quella generale, facendo salve, tuttavia, eventuali deroghe «rese opportune dalla particolarità della materia tributaria» [articolo 9, comma 2, lettera g)].

Attualmente, come è noto, l'articolo 9 del decreto-legge n. 429 del 1982 enuncia regole derogatorie circa la prescrizione dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto tanto sul versante dei termini prescizionali, da esso modulati in senso fortemente «atipico»; quanto su quello degli atti interruttivi, al cui catalogo viene aggiunta la «constatazione» delle violazioni.

Sul primo fronte, il presente schema (articolo 17) prefigura l'integrale abbandono del regime speciale, **rendendo così applicabili senza eccezioni alle nuove ipotesi criminose le disposizioni generali sui termini di prescrizione di cui all'articolo 157 del codice penale.**

**Di contro, è sembrato opportuno conservare, in correlazione all'iter tipico dell'accertamento delle infrazioni in campo tributario, la previsione di atti interruttivi ulteriori rispetto a quelli elencati dall'articolo 160 del codice penale: atti che sono stati peraltro più puntualmente identificati nel «verbale di constatazione» e nell'«atto di accertamento» delle violazioni.** La nuova formulazione vale, invero, a risolvere in senso formale e più garantista i dubbi interpretativi originati dal concetto di «constatazione», cui è riferimento nella norma (pre)vigente — particolarmente sul punto dell'attitudine a comprendere qualsiasi attività accertativa degli uffici finanziari o della polizia tributaria a prescindere dalla verbalizzazione dei relativi risultati — evitando che possa attribuirsi efficacia interruttiva ad atti ed attività non aventi rilievo tipico.

Quanto all'atto di accertamento, alla produzione dell'effetto interruttivo è peraltro sufficiente la semplice adozione, non essendo richiesta la notifica.

#### 4.5. Competenza per territorio

L'articolo 18 dello schema detta regole specifiche in ordine alla competenza per territorio.

In proposito, il criterio direttivo della legge delega — «individuare la competenza per territorio sulla base del luogo in cui il reato è stato commesso, ovvero, ove ciò non fosse possibile, del luogo in cui il reato è stato accertato» [articolo 9, comma 2, lettera h)] — prelude alla trasformazione del criterio del luogo di accertamento, da regola generale ed esclusiva di determinazione del foro competente (qual è attualmente: articolo 11, secondo comma, del decreto-legge n. 429 del 1982), a regola sussidiaria, destinata ad operare unicamente allorché non possa trovare applicazione il criterio principale del luogo di commissione.



In puntuale ossequio a tale direttiva, il comma 1 dell'articolo in esame esordisce, dunque, stabilendo che quando (e solo quando) la competenza per territorio in ordine ai reati previsti dal decreto non possa determinarsi sulla base delle disposizioni generali di cui all'articolo 8 del codice di procedura penale (che individuano, in rapporto alle diverse categorie e forme di manifestazione dei reati, il luogo di commissione dell'illecito), la competenza stessa si radichi presso il giudice del luogo di accertamento, escludendo così l'applicazione delle regole suppletive di cui all'articolo 9 del medesimo codice.

I successivi commi 2 e 3 dettano disposizioni specifiche, intese a risolvere in via normativa i problemi connessi all'individuazione del giudice competente in ordine a determinate ipotesi di reato, le quali si giustificano sulla base della generale delega legislativa al coordinamento conferita dall'articolo 16, comma 1, lettera *b*), della legge delega.

Relativamente ai delitti in materia di dichiarazione, tali problemi si connettono al nuovo sistema di trasmissione dei dati in via telematica attraverso soggetti abilitati: sistema che, ove si abbia riguardo al luogo dal quale la trasmissione parte, consentirebbe, in pratica, all'autore dell'illecito di «scegliersi» il giudice competente con il semplice accorgimento di incaricare della trasmissione stessa un soggetto abilitato che operi nel luogo ritenuto più conveniente; mentre, ove si abbia riguardo al luogo in cui i dati confluiscono, porterebbe all'inaccettabile risultato di concentrare la competenza per tutti i reati presso il tribunale di Roma, stante la gestione centralizzata del materiale informatico. A fronte di ciò, si è dunque stabilito che i reati in questione debbano considerarsi consumati nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale, salva l'applicabilità del criterio suppletivo del luogo dell'accertamento laddove detto domicilio risulti ubicato all'estero.

Il comma 3 ha per converso di mira la fattispecie, prevista dall'articolo 8, comma 2, dello schema, dell'emissione di più fatture o documenti per operazioni inesistenti da parte del medesimo soggetto nel corso dello stesso periodo d'imposta: ipotesi che - per le ragioni a suo tempo lumeggiate (*retro*, § 3.2.1) - è stata configurata come integrativa di un unico reato. Stante la particolare strutturazione dell'ipotesi criminosa, nella quale confluiscono più episodi distinti, si è reso necessario dettare uno specifico criterio di individuazione del giudice competente nel caso, ben configurabile, in cui i plurimi documenti siano stati emessi in località diverse (e, più precisamente, in località comprese nelle circoscrizioni di diversi tribunali). Al riguardo, si è scartata, per vero, la soluzione di privilegiare il luogo di emissione del maggior numero di documenti o dei documenti di maggiore importo: soluzione che avrebbe inevitabilmente alimentato e trascina-

to nel tempo le questioni di competenza, specie nel caso - tutt'altro che infrequente - di scoperta in fasi successive delle false fatturazioni. La competenza è stata di contro attribuita a quello fra i giudici dei diversi luoghi di emissione dei singoli documenti, presso il quale ha sede l'ufficio del pubblico ministero che per primo ha provveduto ad iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'articolo 335 del codice di procedura penale: criterio che ripete, con gli opportuni adattamenti, quello previsto dagli articoli 9, comma 3, e 10, comma 2, del medesimo codice.

Il pericolo - paventato dalla Commissione giustizia della Camera - che il sistema adottato possa consentire alla persona sottoposta alle indagini di «scegliersi» il giudice attraverso «confessioni mirate», volte ad «incanalare» le indagini presso un determinato ufficio di procura piuttosto che un altro, non è parso tale da giustificare una revisione della scelta. In primo luogo, infatti, l'ipotetica confessione, onde poter sortire il temuto effetto, dovrebbe intervenire in una fase assolutamente prodromica, precedente l'iscrizione della *notitia criminis* nell'apposito registro. In secondo luogo, poi, tale iscrizione non basterebbe ancora, di per sé sola, a radicare la competenza, occorrendo che sia effettuata dall'ufficio del pubblico ministero di uno dei luoghi in cui le fatture o documenti per operazioni inesistenti sono stati realmente emessi (particolare, questo, che preserva il valore della «naturalità» del giudice). In terzo luogo e da ultimo, deve rilevarsi come le citate disposizioni degli articoli 9, comma 3, e 10, comma 2, del codice di procedura penale, dalle quali il criterio è mutuato, non abbiano dato luogo, nella pratica applicativa, a problemi del genere di quelli evidenziati nel parere.

## **5. Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e tra procedimenti**

### **5.1. Il principio di specialità**

Il titolo IV dello schema reca disposizioni intese a regolare i rapporti tra il nuovo sistema penale e quello sanzionatorio amministrativo, nonché fra il procedimento penale, il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario.

Le coordinate nell'ambito delle quale si muove l'intervento sono segnate dai criteri di delega che impongono, per un verso, l'applicazione del principio di specialità nel caso di convergenza di norme sanzionatorie eterogenee (penali ed amministrative) su un medesimo fatto [lettera *i*] dell'articolo 9]; e, per l'altro, di coordinare i due sistemi «in modo da assicurare risposte coerenti e concretamente dissuasive» [lettera *l*]).

Sulla base di tali istruzioni parlamentari, il comma

1 dell'articolo 19 dello schema — ribaltando la regola del cumulo, oggi sancita dall'articolo 10 del decreto-legge n. 429 del 1982, ed allineando il sistema sanzionatorio tributario al principio generale di cui all'articolo 9 della legge 24 novembre 1981, n. 689 — **stabilisce che quando uno stesso fatto è punito da una delle norme incriminatrici del decreto delegato e da una disposizione che prevede sanzioni amministrative, si applichi la sola disposizione speciale.** Essendo il principio di specialità una regola-cardine dell'ordinamento (v. anche l'articolo 15 del codice penale), non è sembrato potersi e doversi dar seguito all'invito della Commissione giustizia della Camera a specificare le «modalità di applicazione del principio» stesso.

All'affermazione del principio di specialità non deve peraltro seguire - stante il ricordato criterio di delega di cui alla lettera l) - una perdita di deterrenza del sistema nel suo complesso. Preoccupazioni su questo versante si connettono, per vero, all'eventualità che, in determinati frangenti, il potenziale autore d'una violazione tributaria possa considerare maggiormente temibile una sanzione amministrativa pecuniaria di elevato ammontare (quale normalmente sono quelle tributarie, ragguagliate a percentuali o multipli dell'evasione) e che verrà d'altro canto indefettibilmente applicata, piuttosto che una sanzione penale, fortemente afflittiva bensì in astratto, ma la cui esecuzione è suscettiva di venir evitata, in concreto, con l'ottenimento della sospensione condizionale della pena: donde, in definitiva, un possibile pungolo al compimento dei fatti più gravi di evasione (collocati, cioè, al di sopra della soglia di punibilità), in luogo di quelli più lievi. Siffatto timore appare pregnante, in verità, soprattutto in riferimento ai fatti commessi nell'ambito di società o altri enti — quali saranno, in buona parte dei casi, quelli puniti con pene criminali dal presente decreto, stante il livello delle soglie di punibilità — a fronte della possibilità di sottrarre all'applicazione delle sanzioni amministrative il titolare sostanziale dell'interesse (la società o l'ente, per l'appunto), riversando la responsabilità penale su meri prestanome.

**Quale opportuno correttivo, si è dunque previsto, al comma 2 dell'articolo 19, che quando pure il principio di specialità porti ad escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative nei confronti della persona fisica autrice della violazione, permanga tuttavia la responsabilità per tali sanzioni dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, che non siano, a lor volta, s'intende, persone fisiche penalmente responsabili in veste di concorrenti nel reato.** La disposizione richiamata stabilisce, invero, come è noto, che nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rap-

presentante negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato, ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore di società, associazione od ente, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata.

Si tratta, per vero, d'una soluzione che appare, in sé, rispondente ad una logica «di sistema». Questa consiste, in effetti, nell'evitare che il medesimo fatto venga punito due volte in capo al medesimo soggetto (una volta come illecito amministrativo e l'altra come illecito penale), mantenendo, tuttavia, la possibilità di una punizione divaricata rispetto a soggetti diversi (ad esempio: amministratore, da un lato, e società amministrata, dall'altro). In tal senso, non sono apparse dunque fondate le perplessità manifestate dalla Commissione giustizia della Camera circa la compatibilità dell'enunciata regola con il principio di specialità, affermato dalla legge delega.

D'altro canto, sebbene l'obbligazione dei soggetti indicati dal citato articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997 sia qualificata come «solidale» rispetto a quella dell'autore della violazione, lo stesso decreto legislativo già contempla la possibilità che detti soggetti rispondano della sanzione amministrativa nonostante l'inapplicabilità della medesima all'autore. Ciò avviene, in particolare, nel caso di morte di quest'ultimo: ancorché, infatti, l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmetta agli eredi (articolo 8 del decreto legislativo n. 472 del 1997), la responsabilità dei soggetti di che trattasi permane, pure quando la morte sia avvenuta prima dell'irrogazione della sanzione stessa (articolo 11, comma 7, del decreto).

## ***5.2. Rapporti tra procedimento penale e processo tributario***

Il tema dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario assume una rilevanza tutta particolare nella cornice del nuovo sistema, a fronte del generale spostamento «a valle» della linea di intervento punitivo e dell'introduzione di soglie di punibilità ragguagliate all'ammontare dell'imposta evasa, con conseguente devoluzione al giudice penale di compiti di verifica spesso integralmente sovrapponibili a quelli del giudice tributario.

Al riguardo, **si è peraltro decisamente scartata qualsiasi soluzione che postulasse l'affermazione di un rapporto di pregiudizialità tra procedimenti nell'uno o nell'altro senso (pregiudiziale tributaria al processo penale o pregiudiziale penale al processo tributario):** e ciò per un duplice ordine di ragioni. Innanzitutto, per l'inaccettabile dilatazione dei tempi di intervento della

decisione che ne seguirebbe, e che in fatto precluderebbe — come ha in particolare insegnato l'esperienza della «pregiudiziale tributaria», già contemplata dall'articolo 21, terzo comma, della legge 7 gennaio 1929, n. 4 e successivamente abbandonata dal decreto-legge n. 429 del 1982 tra il generale plauso — ad un drastico illanguidimento dell'efficacia del sistema sanzionatorio. In secondo luogo, poi, per le diverse regole probatorie vevole nei due processi, non esportabili *sic et simpliciter* dall'uno all'altro senza che ne derivino effetti penalizzati per l'imputato o per l'amministrazione finanziaria.

In sostanziale *continuum* con il panorama normativo (pre)vigente, si è pertanto affermato l'opposto principio dell'autonomia reciproca dei due processi (o del «doppio binario»), segnatamente escludendo — sulla falsariga dell'articolo 12, primo comma, prima parte, del decreto-legge n. 429 del 1982 — che il processo tributario possa essere sospeso per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento dipende la relativa definizione (articolo 20 dello schema): regola, questa, estesa - al fine di evitare ogni possibile dubbio - anche al preliminare procedimento amministrativo di accertamento delle violazioni tributarie. Quanto alla regola inversa — *id est*, all'impossibilità di sospensione del processo penale per la pendenza di quello tributario — essa discende dalle regole generali del codice di procedura penale (articoli 3 e 479).

Non si sono dettate, del pari, disposizioni particolari sull'efficacia del giudicato penale nel processo tributario, del tipo di quella già prevista dall'articolo 12, primo comma, seconda parte, del decreto-legge n. 429 del 1982, e peraltro ritenuta dalla giurisprudenza di legittimità tacitamente abrogata dal nuovo codice di rito. **Troveranno quindi applicazione le disposizioni ordinarie, ed in particolare l'articolo 654 di detto codice, che esclude l'efficacia «esterna» del giudicato penale allorché la legge civile ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa.**

Nella cornice degli accolti principi di specialità (*retro*, § 5.1) e di autonomia, si sono introdotte, per converso, speciali regole procedurali intese ad evitare che le intersezioni dei due sistemi provochino comunque un rallentamento dei tempi di applicazione delle sanzioni. Occorre considerare, per vero, che l'appartenenza d'una data violazione all'area dell'illecito penale, piuttosto che a quella dell'illecito amministrativo, è in funzione di elementi (superamento di soglie, dolo specifico di evasione, ecc.) la cui sussistenza, anche a fronte delle allegazioni difensive dell'imputato, potrebbe ovviamente rimanere esclusa all'esito del procedimento penale (questo potrebbe concludersi, ad esempio, con l'accertamento che la contestata omissione della dichiarazione dei redditi sussiste bensì, ma non è punibile come reato perché al di

sotto della soglia di evasione o non qualificata da dolo). In tale situazione, se di fronte a violazioni ritenute integrative di reato l'amministrazione finanziaria dovesse senz'altro sospendere il procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative (in quanto inapplicabili sulla base del principio di specialità, *ex* articolo 19, comma 1, dello schema), salvo poi a riavviarlo in caso di assoluzione o proscioglimento dell'imputato con sentenza definitiva, si aprirebbe, in coda al processo penale — al di là della possibile scadenza, *medio tempore*, dei termini di decadenza o di prescrizione — una nuova fase suscettiva di sviluppi in sede contenziosa.

Ad evitare ciò, l'articolo 21 dello schema **prefigura un meccanismo che consente all'amministrazione finanziaria di determinare subito le sanzioni amministrative astrattamente applicabili per le violazioni fatte oggetto di notizia di reato: sanzioni la cui concreta eseguibilità nei confronti dei soggetti ritenuti penalmente responsabili resta comunque soggetta alla condizione sospensiva che essi vengano assolti o prosciolti in via definitiva con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.** In tal modo, fermo restando il principio di unicità della sanzione (nella specie, solo amministrativa), viene salvaguardata — conformemente al dettato della citata lettera l) della norma di delega — la capacità di pronta risposta e, dunque, l'efficacia dissuasiva del sistema.

Il comma 3 dello stesso articolo 21 fornisce, da ultimo, un opportuno chiarimento circa l'operatività dell'indicato meccanismo nei casi in cui ci si trovi di fronte a più violazioni tributarie che, in base al disposto dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997, debbono essere colpite con sanzione amministrativa unica in quanto in concorso formale o continuazione tra loro. Allorché, in particolare, solo alcune di dette violazioni risultino penalmente rilevanti, l'ufficio competente procederà comunque all'irrogazione di un'unica sanzione per tutte, secondo il disposto del comma 1 dell'articolo 21: ma di tale sanzione sarà eseguibile nei confronti dell'imputato — sino a quando il procedimento penale non si concluda con l'assoluzione o il proscioglimento per la riconosciuta irrilevanza penale del fatto — solo la parte che sarebbe stata applicabile in rapporto alle violazioni considerate *ab origine* prive di riflessi penali.

## 6. Le disposizioni di coordinamento e finali

A chiusura dello schema, il titolo V detta le disposizioni di coordinamento e finali, le quali trovano la loro generale fonte di legittimazione nel criterio di cui all'articolo 16, comma 1, lettera b), della legge delega.

Posto che dell'articolo 22 — connesso alle neointrodotte circostanze attenuanti legate al risarcimento del

danno — si è già detto a suo luogo (*retro*, § 4.2), l'articolo 23 novella l'articolo 63, primo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e l'articolo 33, terzo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in tema di trasmissione agli uffici finanziari degli atti di indagine svolti in sede penale relativamente a reati tributari. L'attuale formulazione delle norme novellate — in base alla quale tale trasmissione può aversi solo «previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto» — è stata per vero interpretata nel senso che l'autorizzazione stessa possa intervenire solo quando sia cessato il segreto investigativo in base alle norme del codice di procedura penale: prospettiva nella quale, peraltro, le disposizioni in questione non svolgono alcuna utile funzione, rendendo priva di *ratio* la stessa previsione di un provvedimento autorizzatorio. Valendosi dell'accennata delega al coordinamento, in correlazione all'enunciato principio di reciproca autonomia del processo penale e del procedimento amministrativo di accertamento (*retro*, § 5.2) — e tanto si rimarca in relazione all'invito della Commissione giustizia della Camera ad una ulteriore valutazione dell'ancoraggio della norma in rassegna ai criteri di delega — viene chiarito ora, per converso, che l'autorizzazione *de qua* può essere rilasciata dall'autorità giudiziaria anche in deroga alle generali disposizioni sul segreto di cui all'articolo 329 del codice di procedura penale. **In sostanza, nel concedere o negare la trasmissione, l'autorità giudiziaria potrà compiere, caso per caso, una valutazione comparativa dell'interesse a non diffondere comunque *ante diem* la conoscenza di atti che possono risultare cruciali per lo svolgimento delle indagini e quello contrapposto dell'amministrazione finanziaria ad avere pronta notizia di acquisizioni investigative suscettive di portare all'avvio di procedure di recupero di imposte o di applicazione di sanzioni.**

L'articolo 24 sostituisce con una sanzione amministrativa pecuniaria la sanzione penale attualmente comminata dall'articolo 2 della legge 26 gennaio 1983, n. 18 per le condotte di manomissione dei registratori di cassa. Va rilevato, in proposito, come la qualificazione penalistica di tali condotte non trovi più giustificazione nel nuovo sistema, trattandosi di violazioni «prodromiche» ad una dichiarazione mendace; pur tuttavia, non potrebbe procedersi all'abrogazione pura e semplice della norma incriminatrice, in quanto - diversamente che per altre ipotesi di reato - le violazioni in questione rimarrebbero sfornite di qualsiasi sanzione, anche sul piano amministrativo (assetto, questo, evidentemente inopportuno, trattandosi di comportamenti trasgressivi comunque di rilievo). L'ammontare della sanzione introdotta (da due milioni a quin-

dici milioni di lire) è stato parametrato tenendo conto dell'importo delle sanzioni comminate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (in "*Finanza & Fisco*" *Suppl. al n. 45/98, pag. 7*) per infrazioni di omologo disvalore.

L'articolo 25 reca le abrogazioni, che investono, conformemente al dettato del comma 1 dell'articolo 9 della legge delega, l'intero titolo I del decreto-legge n. 429 del 1982 e le altre norme vigenti incompatibili con la nuova disciplina. Al riguardo, si è sancita l'abrogazione esplicita — oltre che delle disposizioni relative a fattispecie od istituti diversamente disciplinati dallo schema (quali l'articolo 97, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, in tema di sottrazione fraudolenta alla riscossione delle imposte, o l'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30 (in "*Finanza & Fisco*" n. 10/97, pag. 1210), in tema di risarcimento del danno nei reati tributari) — anche di un complesso di norme incriminatrici che, sulla falsariga del decreto-legge n. 429 del 1982, e talora con esplicito richiamo alle relative disposizioni, sanzionavano penalmente violazioni «prodromiche» ad una falsa dichiarazione, con intenti anticipatori della tutela: modello, questo, da considerare incompatibile con il nuovo assetto, a fronte di quanto innanzi ampiamente lumeggiato.

Tra le norme incriminatrici abrogate non figura quella di cui all'articolo 2, comma 26, del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17: in forza dell'articolo 6, comma 1, lettera *b*), della legge n. 205 del 1999 tale disposizione deve essere infatti oggetto di semplice depenalizzazione (depenalizzazione in fatto disposta dall'articolo 27 del decreto legislativo 30 dicembre 1999, n. 507 — in "*Finanza & Fisco*" *Suppl. al n. 8/2000, pag. 1*).

Aderendo alle indicazioni delle Commissioni parlamentari — che hanno ventilato possibili vizi di costituzionalità delle soluzioni proposte, soprattutto sul piano dell'eccesso di delega, a fronte dell'abolizione del principio di ultrattività delle norme penali tributarie, imposta dall'articolo 6, comma 1, lettera *e*), della legge n. 205 del 1999 ed attuata dall'articolo 24, comma 1, del citato decreto legislativo n. 507 del 1999 — sono state soppresse le disposizioni transitorie contenute nell'originario articolo 25 dello schema preliminare di decreto, che miravano ad individuare in modo puntuale, mediante speciali «criteri di raccordo» tra vecchie e nuove fattispecie, le norme incriminatrici applicabili ai fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore della nuova disciplina. **Tale compito resterà pertanto affidato all'interprete, nel rispetto dei generali principi di cui all'articolo 2 del codice penale.**