



LA RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI

(D. Lgs. n. 74 del 10.03.2000)

di

Eugenio Vitello

- terza edizione -

Titolo I

L'art. 1, al quale rinviamo, definisce alcune nozioni riguardanti le fattispecie più ricorrenti quali la nozione di "fatture od altri documenti per operazioni inesistenti", "elementi attivi e passivi", "l'imposta evasa" ed altre.

Viene anche precisato che le fattispecie incriminatrici si applicano anche a coloro che agiscono in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di Società, Enti o persone fisiche.

Titolo II

Capo I

(Delitti in materia di dichiarazione)

Come opportunamente precisato in sede di relazione Ministeriale, il Capo I raggruppa i delitti in materia di dichiarazione che rappresentano l'asse portante del nuovo sistema punitivo.

Vengono prefigurate la dichiarazione fraudolenta, la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione.

Nell'ambito della dichiarazione fraudolenta è parso necessario differenziare le ipotesi in cui la falsa dichiarazione si fonda su fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e quella in cui si basi su artifici di altra natura.

Infatti solo nella seconda e non invece nella prima, la punibilità del fatto resta subordinata al superamento di particolari soglie quantitative.

Art. 2

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

1. E' 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, 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 trecentomilioni, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.(comma abrogato dal D.L. 138/2011)*

Relazione Ministeriale

L'art. 2 punisce – 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.

Tutte le relazioni ministeriali qui riportate risalgono a data anteriore rispetto alle modifiche di Legge nel frattempo intervenute; tuttavia i concetti espressi mantengono inalterata la loro validità.

Art. 3
(Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici)

1. *Fuori dei casi previsti dall'art. 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 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 150 milioni(*)*

b) *l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a lire 3 miliardi.(9)*

(*) diminuito a trentamila euro dal D.L. 138/2011

(°) diminuito a un milione di euro dal D.L. 138/2011)

Relazione Ministeriale

L'art. 3 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. 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 sulla documentazione falsa anche su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile.

Si è 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 a 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 per le circostanze di contorno (quale ad esempio la tenuità e l'occultamento di una contabilità *nera*) *che eventualmente le conferiscano una particolare insidiosità* - rientri nel paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta.

La fattispecie criminosa resta integrata solo quando la falsa indicazione in dichiarazione degli elementi attivi o passivi porti al superamento congiunto di due soglie.

In primo luogo l'imposta evasa deve risultare superiore a lire 150 milioni (€ 77.468,53) con riferimento a taluna delle singole imposte. (**euro 30.000 dal 17.9.20011,n.d.r.)**

All'uopo per imposta evasa si intende: la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella che è stata indicata in dichiarazione. Da tale importo vanno sottratte le somme che il contribuente od il sostituto d'imposta abbiano in fatto versato a qualunque titolo in pagamento dell'imposta prima della presentazione della dichiarazione.

L'altra soglia ha come parametro l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione... o l'incremento di quelli passivi, che sia superiore al rapporto proporzionale del 5% rispetto

all'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione ovvero, e comunque lire 3 miliardi (**euro 1.000.000 dal 17.9.20011,n.d.r.**)

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 riferimento a taluna delle singole imposta lire 200 milioni;(*)*
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a lire 4 miliardi.(°)*

(*) diminuito ad euro 50.000,00 dal D.L. 138/2011)

(°)diminuito a due milioni di euro dal D.L. 138/2011)

Relazione Ministeriale

L'art. 4 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 se non obbligato alla tenuta della contabilità.

La minore carica lesiva del fatto ha indotto a prevedere oltre ad una pena meno severa anche soglie di punibilità più elevate: in particolare la soglia relativa all'imposta evasa viene stabilita in lire 200 milioni (**€ 50.000,00 dal 17.9.20011,n.d.r.**)

Quella proporzionale ragguagliata all'ammontare degli elementi sottratti all'imposizione nel 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione; il limite fisso alternativo, infine, in 4 miliardi di lire (**euro 2.000.000,00 dal 17.9.20011,n.d.r.**)

Circolare Ministeriale n. 154/E/2000

Il Dlgs 74/2000 ha previsto due autonome ipotesi di dichiarazione fraudolenta, a seconda che la falsa dichiarazione si fondi su fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2) o su artifici di altra natura (art. 3) ...omissis... il delitto si consuma con la presentazione della dichiarazione entro i termini stabiliti dalla normativa e comunque con ritardo non superiore a 90 giorni ...omissis... il reato si consuma anche per fatti comportanti indebiti risparmi d'imposta di lieve entità. La seconda ipotesi di dichiarazione fraudolenta prevista dall'art. 3 implica la presenza di una condotta insidiosa derivante dall'impiego di artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile ...omissis... quindi i soggetti attivi (a differenza di quelli individuati nell'art. 2) **sono solo quelli obbligati alla tenuta di scritture contabili.** Si nota in particolare che la semplice violazione degli obblighi di fatturazione e registrazione, pur se finalizzata ad evadere le imposte, non è sufficiente di per sé ad integrare il delitto in esame, dovendosi verificare, nel caso concreto, se essa, per le modalità di realizzazione, presenti un grado di insidiosità tale da ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria. Al riguardo può essere decisiva la presenza di violazioni sistematiche e continue o la tenuta di una contabilità in nero o l'utilizzo di conti correnti bancari per le operazioni destinate a non essere contabilizzate.

Con successiva Circolare n. 88/E del 27.12.2002 l'Agenzia delle Entrate ha preso atto dell'indirizzo della Suprema Corte in merito alla utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 D. Lgs. 74/2000) ed ha convenuto che non c'è continuità normativa nel caso in cui le fatture non siano state considerate in sede di dichiarazione annuale.

Relativamente all'art. 4 la Circolare n. 154 precisa che la struttura ricalca quella di cui all'art. 3 differenziandosene per l'assenza di un impianto fraudolento di artifici diretti ad ostacolare il potere di accertamento dell'amm.ne finanziaria. **Il reato può essere commesso da qualunque contribuente anche non obbligato alla tenuta della contabilità.** La Circolare precisa pure che : l'inserimento di dati non veritieri nella dichiarazione annuale imputabile a titolo di colpa per un errore dovuto all'inosservanza delle regole di diligenza, prudenza e perizia, non ha alcuna rilevanza penale, comportando soltanto l'applicazione di sanzioni amministrative.

Commento

Con riferimento alle soglie di punibilità condizionate all'imposta evasa si porrà il problema dei costi "neri" da contrapporre ai ricavi non contabilizzati ovvero si tratterà di capire se il Giudice, acquisita la prova del sostenimento dei costi non contabilizzati, potrà tenerne conto ai fini del calcolo dell'imposta evasa.

In merito, invece, al concetto di "elementi passivi fittizi" vi è da rilevare l'assenza di una interpretazione univoca anche perché se negli artt. 3 e 4 la "fittizietà" può essere intesa come "inesistenza" o "ineducibilità" od anche "non inerenza", nell'art. 2 che si occupa di operazioni inesistenti esso concetto dovrebbe assumere la valenza di "inesistenza".

Da qui la necessità di un intervento autorevole definitivo teso a definire in modo compiuto tale concetto .

Una sentenza della Cassazione Sez. III pen. n. 30896 del 08.08.01 commentata da A. Iorio in merito alla contraffazione ed alterazione di documentazione contabile ha insegnato che "la contraffazione od alterazione di documenti reali, non può farsi rientrare nella previsione dell'art. 2 del D.lgs n. 74/2000 in quanto strutturalmente diversa per la natura materiale di tale tipo di falsificazione, da quella afferente l'ipotesi di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, contemplata dal citato art. 2.

Infatti la nozione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è propria della falsità ideologica e non può ritenersi comprensiva dell'ipotesi di falso materiale, in quanto si avrebbe un'interpretazione di natura analogica e non estensiva e, perciò, in violazione del divieto di tale tipo di interpretazione in sede penale.

L'ipotesi delittuosa in esame, invece, dovrebbe essere ricondotta, alla previsione di cui all'art. 3 del D.Lgs. 74/2000 che sanziona il contribuente che si avvale di altri artifici o di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento.

Al riguardo è intervenuta una Sentenza della Corte di Cassazione (n. 13641 del 10.4.02) che ha considerato quale condotta insidiosa l'aver tenuto una contabilità parallela attraverso la predisposizione di un sistema informatico al fine di travisare i dati contabili con una conseguente evasione di imposta. Ne deriva, quindi, che la fattispecie rappresentata dalla dichiarazione infedele si differenzi da quella anzidetta per l'assenza di condotte fraudolente e di ostacolo all'attività di accertamento.

Pertanto il soggetto che utilizza fatture per operazioni inesistenti viene punito a prescindere da soglie quantitative (art.2) mentre chi utilizza fatture alterate o contraffatte viene punito nel caso di superamento delle soglie previste dall'art. 3.

In ordine, invece, alla continuità normativa una Sentenza della Cassazione (Sez. III penale n. 38768 depositata il 30.10.2001) ha insegnato che detta continuità si realizza qualora le operazioni inesistenti in corso d'anno siano state recepite in dichiarazione.

In merito al rapporto tra falso in Bilancio e frode fiscale dopo la riforma dei reati societari (D.Lgs. n. 61/2002), in uno scritto apparso sul Boll. Trib. n. 22/2002, il Prof. Luigi Ferlazzo Natoli, dopo aver preso atto che gli articoli 2621 e 2622 c.c. prevedono la sussistenza delle ipotesi delittuose qualora i soggetti attivi avessero agito con lo scopo di ingannare i soci o il pubblico, evidenzia che nel concetto espresso dal termine "pubblico" non possa essere ricompreso il fisco.

Quindi, come autorevolmente ammesso dalla Relazione Governativa al D.Lgs. 61/2002 è stata esclusa la possibilità di concorso tra il falso in bilancio e la frode fiscale allorché la falsa rappresentazione contabile abbia lo scopo esclusivo di frodare il fisco, perché gli interessi di quest'ultimo non appartengono alla categoria dei beni giuridici tutelati dai nuovi artt. 2621 e 2622 bensì dall' art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000.

L'autore giunge, poi, alla conclusione che rimane ipotizzabile il concorso tra il falso in bilancio e la dichiarazione fraudolenta nel caso in cui la condotta venga realizzata al duplice scopo di frodare sia il Fisco sia i creditori ed i soci.

Anzi, in questa circostanza, anche il falso in bilancio diventerebbe perseguibile d'ufficio, ai sensi del 2 comma dell'art. 2622.

Segnalo, infine, la recente Sentenza in materia di dichiarazione fraudolenta secondo la quale "il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del DPR n.74/2000 può essere semplice se l'indicazione degli elementi passivi fittizi è contenuta in una sola dichiarazione o nella dichiarazione unificata prevista per l'imposta sui redditi e per l'iva relative allo stesso anno d'imposta; può essere continuato se la predetta indicazione è contenuta in due separate dichiarazioni che, in esecuzione dello stesso disegno criminoso di frode fiscale, sono presentate per l'imposta sui redditi e per l'iva relative allo stesso anno" (Cass. Sez. III pen. Sent. maggio 2008 - 6 marzo 2008 n. 18765 - fonte: Corr.Trib.Ipsa 22/2008.

Sullo stesso filone la sentenza - Cass. del 20.10.08 n. 39176, terza sezione penale - secondo la quale non appare dubbio che ogni qual volta vengono indicate in una dichiarazione dei redditi od iva elementi passivi fittizi relativi a quote di ammortamento dell'acquisto di beni strumentali non corrispondenti ad operazioni reali viene cagionato un nuovo danno erariale all'Amm.ne finanziaria dello Stato e, quindi, viene posta in essere la fattispecie tipica del reato di cui all'art. 2 del Dlgs n. 74/2000, i cui elementi costitutivi, peraltro, sono differenti da quelli che caratterizzano le precedenti dichiarazioni, non potendosi far rientrare per quanto già rilevato, tra tali elementi l'inserimento delle fatture od altra documentazione afferente a detti acquisti fittizi nelle scritture contabili dell'azienda trattandosi di attività prodromica alla commissione del reato di per sé penalmente irrilevante.

In ordine, infine, al concetto di operazioni soggettivamente inesistenti, è intervenuta la Sentenza n. 3203 del 23.01.2009 della Cassazione, Sez. III pen., che ha osservato in punto di diritto che la nozione di fatture soggettivamente inesistenti, assume un significato non formale ma sostanziale ovvero di fatture che non sono riferibili ai soggetti effettivi della operazione e, cioè, ai soggetti che sono i reali destinatari delle prestazioni oggetto di fatturazione.

Pertanto qualora un'operazione commerciale sia realmente intercorsa tra i soggetti che risultino l'effettivo committente della merce o del servizio ed il cessionario degli stessi ed il primo abbia effettuato il pagamento ad essi relativo non è configurabile la fattispecie criminosa di cui all'art. 2 del D.Lgs n. 74/2000 relativa a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anche se il committente abbia indebitamente imputato i suddetti costi tra le spese di esercizio dell'impresa

(spese non inerenti l'attività, n.d.r.).

In tal caso, infatti, si è al di fuori della fattispecie criminosa della emissione od utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, potendosi ravvisare nei confronti dell'utilizzatore della fattura, allorchè si accerti la non inerenza della prestazione, ad essa relativa, le diverse ipotesi di reato della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del D.Lgs 74/2000) o della dichiarazione infedele (art. 4 del D. Lgs 74/2000).Sullo stesso filone Cass. 30210/2010 e 8972/2011.

*Ha, invece, puntualizzato la sentenza n. 9673 del 10/3/2011 (CASS . terza sezione penale) che l'elemento obiettivo del reato di dichiarazione fraudolenta mediante indicazione di documenti per operazioni inesistenti (art. 2 del Dlgs 74/2000) non pone alcuna distinzione tra le fatture false nella loro materialità obiettiva e documenti ideologicamente falsi, riferiti cioè all'inesistenza in tutto od in parte delle operazioni vi indicate. Al riguardo segnalo la recente sentenza 12 ottobre 2011 n. [36844](#) della Corte di Cassazione che consolida l'orientamento tendente a collocare nella fattispecie della dichiarazione fraudolenta mediante fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti e non in quella di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici la condotta di utilizzazione di fatture (o altri documenti) per operazioni **non solo ideologicamente, ma anche materialmente false**.*

La questione è particolarmente delicata a causa del differente trattamento sanzionatorio che, in tal caso, si rivelerebbe più pesante dopo le modifiche apportate dal D.L. 138/2011 .

Art. 5 (Omessa dichiarazione)

- 1. E' 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 150 milioni.(*)*
- 2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.*

(*) diminuita ad euro trentamila dal D.L. 138/2011)

Relazione Ministeriale

Viene contemplato il delitto di omessa dichiarazione prefigurando una soglia di punibilità rapportata alla sola imposta evasa.

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. Il comma 2 esclude la rilevanza penale alle fattispecie ivi rappresentate.

Circolare Ministeriale n.154/E/2000

Relativamente all'omessa dichiarazione la Circolare, fra l'altro, precisa: trattasi di reato omissivo proprio che può essere realizzato da chiunque sia obbligato secondo la normativa tributaria, alla presentazione delle dichiarazioni annuali in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto.

Commento

La previgente normativa tendeva a colpire atti e comportamenti idonei a concretare una condotta tesa all'evasione.

Il nuovo sistema, come annota il Prof. Piermaria Corso, “prevede solo delitti, solo delitti dolosi e solo delitti con dolo specifico al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto”.

La nuova normativa, quindi, focalizza la propria attenzione sul momento definitivo dell'evasione d'imposta ovvero la dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte dirette o dell'Iva e non quindi la dichiarazione ai fini IRAP e nemmeno le periodiche Iva.

Quindi l'utilizzo di fatture false costituisce reato solo se confluiranno nella Dichiarazione dei Redditi; altrimenti la sola annotazione manterrà la natura di atto prodromico all'illecito tributario ma non per questo costituirà reato (autorevole conferma dalla Corte Costituzionale con Sentenza n. 49 del 27/2-15/3/2002).

Attenzione, quindi, alla dichiarazione che sarà considerata fraudolenta quando il soggetto attivo utilizzerà dolosamente **(la sola colpa non integra più la fattispecie penale)** documentazione falsa od accorgimenti contabili od ancora documenti per operazioni inesistenti che è la fattispecie più comune.

Pensiamo al contribuente che inserisca nella propria dichiarazione alcuni oneri detraibili sulla scorta di documentazione non veritiera. Tale fattispecie potrà comportare una pena da 18 mesi a 6 anni di reclusione ridotti a 6 mesi nel minimo ed a due anni nel massimo se gli elementi passivi fittizi sono inferiori a € 154.937,07(**esimente abrogata dal 17.9.2011**)..

Stante la nuova ottica del legislatore penale tributario ne deriva che non sono più punibili le seguenti fattispecie:

- a) omessa annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili;
- b) omessa fatturazione;
- c) omessa od irregolare conservazione di scritture contabili;
- d) omesso versamento di ritenute d'acconto;

e) reati in materia di stampati per bolle di accompagnamento e ricevute fiscali e che oggetto attivo del reato sarà il contribuente che sottoscrive la dichiarazione indipendentemente dall'obbligo di tenere le scritture contabili e, quindi, dal tipo di reddito prodotto. Il reato può essere commesso anche dal contribuente che possieda solo redditi di lavoro dipendente il quale indichi nella dichiarazione una spesa medica supportata da una fattura falsa.

A tal proposito varrà la pena di ricordare che il Comando generale della GdF con propria circolare n° 114.000 del 14.04.2000 ha inteso assimilare alla locuzione “elementi passivi fittizi” quegli elementi che siano semplicemente “non inerenti” o “non spettanti” quali ad esempio oneri effettivamente sostenuti e documentati ma parzialmente deducibili.

Tale interpretazione appare francamente penalizzante e noi preferiamo riportarci all'interpretazione che considera fittizio ciò che è “inesistente” o “falso”; al riguardo la Circ. n.154/E del 04.08.2000 del Min. delle Finanze ritiene che possano considerarsi elementi passivi fittizi “le componenti negative non competenti qualora siano rilevate nelle scritture contabili in assenza di metodi costanti d'impostazione contabile”.

In ordine all'omessa presentazione della Dichiarazione la Cass. Penale sez. III con Sent. 27 Giugno 09/08/2001 n. 30953 ha escluso che sia configurabile una continuità normativa tra la disciplina penale previgente (L.516/82) e quella attualmente prevista dall'art. 5 del Dlgs n. 74/2000. Anche l'Agenzia delle Entrate con recente **Circolare n. 88/E del 27.12.2002** ha recepito l'indirizzo sopra riportato, dichiarando: “... pertanto per i reati di omessa dichiarazione commessi prima

dell'entrata in vigore del D.Lgs. n.74/2000 viene meno l'obbligo di denuncia all'Autorità Giudiziaria ai sensi dell' art. 331 del C.p.p.”

In ordine alla validità delle presunzioni vi è da annotare una recente Sentenza della Cassazione Sez. III penale, 6 febbraio 2009 n. 5490, secondo la quale: “ai fini **dell'individuazione** del superamento o meno della **soglia di punibilità** prevista per il reato di **omessa dichiarazione** di cui all'art. 5 del D. Lgs n. 74/2000, spetta esclusivamente al **giudice penale** il compito di procedere **all'accertamento** ed alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa attraverso **una verifica** che può venire a sovrapporsi o anche ad entrare **in contraddizione** con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario.

La presunzione legale di corrispondenza delle partite attive, risultanti dai rapporti del contribuente sottoposto a verifica con gli Istituti di credito, **con i ricavi dell'attività** di impresa o professionale, infatti, non opera in sede penale, sicché il giudice di merito deve motivare in ordine alle ragioni per le quali i dati della verifica effettuata in sede fiscale sono stati ritenuti attendibili”.

Il prof. Corso in sede di commento alla citata Sentenza (Corriere Tributario 10/2009) così conclude: se la giustizia è suum cuique tribuere, anche per il regime delle prove vale la regola di operare nel settore di riferimento (penale, tributario, etc.) senza possibilità di commistione di discipline: regola non assoluta, peraltro, e necessariamente sottoposta a qualche correttivo.

Art. 6 (Tentativo)

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

Relazione Ministeriale

La ratio è di evitare che il trasparente intento del legislatore delegante di bandire il modello del reato prodromico risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'art. 56 del codice penale.

Si potrebbe sostenere, difatti, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta infedele come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato. L'esclusione di quest'ultimo favorisce la respiscenza del contribuente; **egli potrà presentare una dichiarazione veridica onde sottrarsi alla responsabilità penale.**

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 variazioni 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.*
(così come modificati dal D.L. 138/2011)

Relazione Ministeriale

Va rimarcato che possono assumere rilievo anche manovre contabili a carattere valutativo in quanto non avrebbe più giustificazione 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.

Al tempo stesso si è voluto evitare rischi penali nei confronti di 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.

All'uopo la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza non dà luogo a fatto punibile quando sia espressione di metodi costanti di impostazione contabile e quando i criteri siano stati comunque indicati nel bilancio (in Nota Integrativa).

Da ultimo si stabilisce che non diano comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione fraudolenta od infedele le valutazioni estimative che differiscano in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

Degli importi compresi entro lo scarto tollerato non dovrà tenersi conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità dei delitti concernenti la dichiarazione (valore attribuito Lire 1 miliardo (€ 516.456,90) - valore corretto 1 miliardo e mezzo (€ 774.685,35). 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 10% e dunque in concreto lire 400 milioni (€ 206.582,76). **(vedasi i nuovi valori introdotti dal D.L. 138/2011)**

Circolare Ministeriale n.154/E/2000

La Circolare opportunamente evidenzia che: *non hanno rilevanza penale 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; acquistano rilevanza, invece, violazioni episodiche, volte artatamente e specificatamente – ad esempio – a far gravare indebitamente costi su un esercizio in utile, piuttosto che su uno in perdita.*

Commento

Non sembri inutile evidenziare, tuttavia, che se il rispetto del principio di competenza non sempre è agevole è pur vero che necessita il dolo specifico che sarà possibile contestare in particolare, quando la questione è controversa. Certo assoggettandosi al fastidio di un procedimento penale con quel che ne segue.

Capo II

Art 8

(Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti)

1. *E' punito con la reclusione da 1 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 od 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 300 milioni per periodo d'imposta si applica la reclusione da 6 mesi a 2 anni.(comma abrogato dal D.L. 138/2011)*

Relazione Ministeriale

L' art. 8 punisce con la medesima pena prevista per il delitto di dichiarazione fraudolenta 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.

Stante, peraltro, l'evidente interconnessione tra l'emissione di falsa documentazione e l'utilizzazione della stessa al fine di avvalorare dichiarazioni mendaci 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 poiché, l'utilizzazione solo in quanto trasfusa in una falsa dichiarazione) si determini una troppa 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'art. 3 della carta Costituzionale.

Il comma 2, nel caso di una pluralità di fatture o documenti falsi nel medesimo periodo d'imposta, integra un solo episodio criminoso mentre il comma 3 è prevista una pena minore quando l'importo complessivo dei falsi documenti è inferiore a € 154.937,07 (*esimente abrogata dal 17.9.2011*)..

Circolare ministeriale N. 154/E/2000

La condotta consiste nella emissione o nel rilascio di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti a nulla rilevando la loro effettiva utilizzazione da parte del soggetto ricevente; ...omissis... il reato si consuma all'atto dell'emissione o del rilascio della fattura o del documento per operazioni inesistenti.

Circolare ministeriale N. 88/E del 27.12.2002

La nuova normativa ha previsto solo una parziale *abolitio criminis* allorché l'emissione di fatture non sia stata posta in essere con l'intento evasivo a favore di Terzi.

L'art. 8, infatti, ...omissis... configura il reato di emissione di fatture solo qualora le stesse siano finalizzate a consentire a terzi l'evasione fiscale.

Commento

Questa disposizione ci lascia un poco perplessi, in quanto il soggetto attivo che emetta false fatture a favore di più soggetti, ancorché nel medesimo periodo d'imposta, risponde di un solo reato. Una recentissima conferma proviene dalla Suprema Corte con la sentenza 12.01.2009, n. 626 che ha stabilito che più fatture false, riferite alla stessa dichiarazione annuale, non giustificano più di una condanna in sede penale. In ogni caso ciò sembra comprensibile se il cessionario fosse un unico soggetto, ma in presenza di più "cessionari" sarebbe stato preferibile considerare autonomi i vari rapporti.

Quanto alla prescrizione la Circolare precisa che il termine di prescrizione decorre dall'emissione dell'ultimo documento.

E', invece, da segnalare che la terza sezione penale della Corte di Cassazione, con la Sentenza n. 13826 del 05.04.01, ha rilevato che è necessaria la sussistenza del dolo specifico che si identifica nel consentire a terzi l'evasione. Al riguardo Antonio Iorio, sul Sole 24 Ore del 29.05.2001, osserva: *"potrebbe risultare non sempre agevole dimostrare il dolo specifico in assenza di presentazione della dichiarazione annuale da parte dell'utilizzatore. In altre parole, poiché l'utilizzazione delle false fatture si concretizza con la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi o dell'I.V.A., se tale evento non è ancora avvenuto, occorrerà dimostrare, in concreto, la volontà dell'emittente il documento di voler consentire l'evasione dell'utilizzatore".*

Sulla stessa via si è posta una recente Sentenza della Cassazione Penale, III Sezione, N. 40720 del 15.11.2001 che ha precisato che *il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti sussiste solo se essa ha consentito l'evasione d'imposta*. Per cui si può concludere che l'emissione di fatture false al solo fine di conseguire un indebito contributo statale, ad esempio, sarà penalmente sanzionata per altre fattispecie penali ma non sarà considerata delitto tributario.

Per quanto riguarda la distinzione tra le due figure dell'emissione e dell'utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e le condotte di emissione al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte, segnalo una recente Sentenza della Suprema Corte di cui riportiamo il dispositivo: *"in materia di reati fiscali, in riferimento all'ipotesi di dichiarazioni fraudolente supportate da fatture per operazioni inesistenti al fine di evadere le imposte dirette e sul valore aggiunto, è errato qualificare il caso in cui in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi indicati sia inferiore ad euro 154.937,07 come circostanze attenuanti ad effetto speciale, trattandosi invece di reati autonomi integranti distinte ipotesi attenuate, ai sensi degli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000"* - **(Corte di Cassazione, sez. 3° Penale, sentenza 10 g iugno 2008, n. 23064).**

Appare, invece, pacifico l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale: il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si consuma con l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione fiscale, mentre è **irrilevante** il fatto che il terzo raggiunga o meno detto risultato ovvero avrebbe potuto raggiungerlo attraverso un contenzioso con l'amministrazione tributaria - **Cassazione Penale, Sentenza 14/7/2009, n. 28654, Sez. III.**

Infine, anche se di interesse temporale limitato, ritengo opportuno segnalare la circostanza che il condono tombale ex art. 9 della legge n.289/2002 non salva dal reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti - **(Cassazione penale, Sez. III, Sent. 21.1.2008 (14.11.2007) n. 3052.**

Art. 9

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

In deroga all'art. 110 del codice penale:

- 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'art.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'art. 8*

Relazione Ministeriale

Viene esclusa 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:

- l'emissione è punita autonomamente ed a monte a prescindere dal successivo comportamento dell'utilizzatore e, quindi, se rispondesse anche del concorso nella dichiarazione fraudolenta, vorrebbe dire punirlo due volte per il medesimo fatto.

Quanto all'utilizzatore:

- la punibilità è ancorata al momento della dichiarazione per evitare una indiretta resurrezione del reato prodromico. Altrimenti l'utilizzatore sarebbe stato punibile in veste di compartecipe nel delitto di emissione.

Allo stesso modo l'eventuale intermediario non sarà considerato concorrente in entrambi i reati.

Commento

Il Corriere Tributario n°26/04 annota un interesse ante Sentenza del Tribunale di Pesaro, Sez. staccata di Fano (n°59 del 28/2/04) che, secondo il commento del Prof. Piermaria Corso consolida i primi orientamenti in tema di rapporti tra i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ed in tema di ambito soggettivo di fruibilità della causa di non punibilità penale ricollegata al condono tributario.

Nella fattispecie è accaduto che gli utilizzatori di fatture false (punibili ai sensi dell' art. 8 del D. Lgs. 74/2000 chiedevano di essere ritenuti concorrenti nel reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. 74/2000 per la semplice ragione che l'ipotesi di reato principale (art. 8/74) non era coperto dalla istanza di sanatoria "nel frattempo presentata".

Al riguardo, invece, il Tribunale adito ha statuito che l'emittente non incorre nel reato di concorso con l'utilizzazione di false fatture o viceversa, in quanto ciascun soggetto è autonomamente punibile come previsto dall'art. 9 del D. Lgs. 74/2000.

Ciò chiarito restava da risolvere il problema derivato dal disposto dell'art. 15 della Legge 289/2002 che recita: "la definizione non è ammessa per i soggetti nei cui confronti è stata esercitata l'azione penale per i reati previsti dal D. Lgs 74/2000 di cui il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di perfezionamento della definizione".

Al riguardo il Tribunale adito premesso che l'esercizio dell'azione penale viene per Legge inviata ad una persona fisica, ha insegnato che "la formale conoscenza dell'esercizio dell'azione penale avuta dalla persona fisica non è ostativa alla piena efficacia del condono effettuato dal contribuente persona giuridica che non abbia avuto conoscenza formale dell' esercizio dell'azione penale o l'abbia avuta ma non in via formale". Conforme a tale decisione la pronuncia del GUP del Tribunale di Ancona con Sentenza del 25 ottobre - 29 novembre 2004.

Art. 10
(Occultamento o distruzione di documenti contabili)

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da 6 mesi a 5 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 d'affari.

Relazione Ministeriale

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 a soglie di punibilità. Riguardo alla pena edittale 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 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.

Circolare Ministeriale N. 154/E/2000

Fra l'altro viene precisato che: per l'elevata insidiosità della fattispecie e per la difficoltà di determinare i livelli di evasione non è stata prevista alcuna soglia di punibilità.

Al riguardo possiamo ricavare alcuni importanti chiarimenti dalla sentenza della Corte di cassazione, Sezione III penale, 26 Giugno -9 Ottobre 2002 n. 33623.

Intanto ricaviamo un orientamento circa i termini prescrizione in quanto la Sentenza insegna che data la natura permanente del reato di occultamento delle scritture contabili, la prescrizione debba fare riferimento al momento della cessazione dell'attività illecita.

In secondo luogo ha precisato che ogni fattura occultata o distrutta dà luogo ad un distinto reato se sia proceduto in tempi diversi alla condotta criminosa anche se relativamente al medesimo periodo d'imposta. Laddove, infatti, la Legge ha voluto che sussistesse una unica condotta lo ha chiaramente stabilito come nella fattispecie contemplata dall'art. 8 del Decreto 74/2000.

Un ulteriore contributo di chiarezza in ordine al momento consumativo del reato proviene dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sezione III penale, n. 13716 del 19 Aprile 2006, secondo la quale il delitto di distruzione di documenti o di scritture contabili di cui sia obbligatoria la conservazione ha natura istantanea e si realizza nel momento della eliminazione della documentazione rilevante che può consistere o nella stessa eliminazione del supporto cartaceo ovvero nell'apposizione di cancellature o abrasioni; in mancanza di elementi di segno contrario, per il principio del favor rei il momento consumativo del reato va individuato, se trattasi di scrittura contabile, nell'ultimo giorno utile per la sua compilazione (fattispecie di distruzione delle prime pagine del registro IV A fatture).

Il delitto di occultamento di documenti o di scritture contabili di cui sia obbligatoria la conservazione ha natura permanente e si protrae nel tempo sino a che il contribuente esibisca i documenti ovvero sino a che ne cessi l'obbligo di conservazione o, comunque, sino al momento dell'accertamento.

Per quanto riguarda la fattispecie della distruzione dei documenti, dunque, la Corte ne afferma la natura istantanea e, quindi, il delitto si realizza nel momento in cui l'agente elimina fisicamente il documento.

Qualora manchino elementi per individuare il momento della distruzione, la Corte indica nell'ultima data utile per la compilazione se trattasi di scrittura contabile e nell'ultima data della sua utilizzabilità se trattasi di documento, il momento consumativo del reato.

Per quanto riguarda la condotta di occultamento di documenti e scritture, la sentenza in commento ne conferma il carattere di reato permanente posto che "l'obbligo di esibizione perdura sino a che è consentito il controllo e quindi la condotta antigiusdittica si protrae nel tempo a discrezione del reo il quale, a differenza dalla distruzione, ha il potere di fare cessare l'occultamento esibendo i documenti.

Dunque fino a quando il contribuente viene accertato o esibisce la documentazione.

Infine la norma in commento non prevede e, quindi, non è subordinata ad alcuna soglia minima di evasione.

Circolare Ministeriale N. 88/E del 27.12.2002

In proposito appare, ormai, consolidato l'orientamento della Corte di Cassazione in ordine alla sussistenza della continuità normativa di tale fattispecie delittuosa rispetto a quella prevista dall'art. 4 lett. b) della L.516/82.

Commento

Leggiamo sul Boll. Tributario n. 22/2003 una interessante sentenza della Corte di Cassazione sez. III penale n. 20786 del 28.05.2002, secondo la quale ***“ove la ricostruzione dei redditi e del volume d'affari possa avvenire attraverso scritture e documenti esistenti, la soppressione parziale della documentazione non configura il delitto di cui all'art. 10 del D. LGS n. 74 del 2000 sempre che non assuma un grado rilevante in relazione al volume d'affari e dei redditi del contribuente”***.

La Corte ha spiegato tale interpretazione da una parte perché non è possibile ipotizzare in un reato di pericolo astratto la carenza di ogni offensività sia perché, sotto il profilo semantico, il predicato ostacolare contenuto nel testo della abrogata fattispecie criminosa esprime una condotta più ampia rispetto al nuovo predicato non consentire previsto dalla nuova figura criminosa.

Di segno opposto la più recente sentenza della Cass. Penale n. 5791 del 06.02.2008 (18.12.2007) secondo la quale è irrilevante (al fine di escludere il reato, n.d.r.) che, l'Agenzia delle Entrate, avvalendosi di documenti esterni alla Società, sia stata in grado di effettuare l'accertamento fiscale.

Da ultimo segnaliamo che secondo la recente Sentenza della Corte di Cassazione n. 30552/2011 (fonte:Lente sul Fisco) la prescrizione del reato di occultamento della documentazione contabile decorre dalla data della verifica fiscale e non dagli anni d'imposta per i quali risulta omessa la dichiarazione annuale In buona sostanza la Corte ha ritenuto che il reato di cui all'art.10/74 sia un reato permanente.

Art. 10 bis
(Omesso versamento di ritenute certificate)

E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Commento

Questa disposizione che è stata introdotta con l'art. 1 comma 417 della legge n. 311/04 meglio nota come Finanziaria 2005, resuscita la sanzione penale eliminata con la novella introdotta dal D.Lgs. n. 74 del 10.03.2000 che aveva previsto per tali violazioni solamente sanzioni amministrative.

La norma rispetta la ratio dell'impianto generale che ha ispirato la riforma dei reati tributari del 2000, ovvero considera penalmente rilevanti non tanto le omissioni avvenute durante il periodo d'imposta quanto l'omesso versamento, in sede di dichiarazione annuale, delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti ed, inoltre, richiede la sussistenza del dolo facendo salvi quei comportamenti originati da provata dimenticanza o da sola colpa.

Secondo il parere del Prof. Piermaria Corso (Corr. Trib. n. 4/2005) il riferimento alla certificazione contenuta nei documenti rilasciati ai sostituiti fa prevalere un profilo formale su quello sostanziale e rende superfluo andare ad accertare l'effettiva operazione di ritenuta.

Si ritiene che la norma sia immediatamente applicabile alle fattispecie che si realizzeranno nell'anno 2005 (dichiarazione Modello 770 per l'anno 2004).

Art. 10-ter
(Omesso versamento di Iva)

La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Commento

Questa disposizione che è stata introdotta con l'art 35, comma 7, del decreto legge n. 223 del 04.07.2006, successivamente convertito in Legge, prevede una nuova fattispecie delittuosa diretta a sanzionare l'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale.

Circolare Ministeriale N. 28/E del 04.08.2006

A tale nuova fattispecie è estesa la sanzione penale prevista per il delitto di omesso versamento di ritenute certificate dal precedente articolo 10-bis.

Il comportamento del soggetto che non versa l'IVA dichiarata a debito in sede di dichiarazione annuale è, quindi, assimilato dal legislatore, sotto il profilo sanzionatorio, a quello del sostituto d'imposta che non versa le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

Considerato che il predetto articolo 10-ter stabilisce che la *“disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto ...”*, occorre che l'omesso versamento superi l'importo di cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Con riguardo al momento consumativo del reato la Circolare precisa che esso è individuato dal citato articolo 10-ter nell'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

In proposito si ricorda che l'articolo 6, comma 2, della legge 29 dicembre 1990, n. 405 stabilisce che l'acconto IVA va versato entro il giorno 27 del mese di dicembre.

Conseguentemente, per la consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento.

Ne consegue che il reato si perfeziona quando il contribuente, ad esempio, non versa entro il 27 dicembre 2007 il debito IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2006.

Considerato che la disposizione in commento è entrata in vigore il 4 luglio 2006 e che il delitto si perfeziona alla data del 27 dicembre di ciascun anno per l'IVA relativa alla dichiarazione dell'anno precedente, si ritiene che la nuova previsione sanzionatoria troverà applicazione a partire dai reati di omesso versamento consumati entro il 27 dicembre 2006 riguardanti l'IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno 2005.

Art. 10-quater (Indebita compensazione)

La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute,utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs 9 luglio 1997 n. 247, crediti non spettanti o inesistenti.

Commento

Questa disposizione che è stata introdotta con l'art 35, comma 7, del decreto legge n. 223 del 04.07.2006, successivamente convertito in Legge,prevede una nuova fattispecie elittuosa diretta a sanzionare l'indebita compensazione di crediti non spettanti.

Circolare Ministeriale N. 28/E del 04.08.2006

Il delitto si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a cinquantamila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta. Tale soglia di punibilità deriva dal rinvio operato dall'articolo 10-quater in commento ai *“limiti”* previsti dal precedente articolo 10-bis.

Pertanto, nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori alla soglia, il delitto si perfeziona alla data in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore a cinquantamila euro.

Art. 11
(Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte)
(*)

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da 6 mesi a 4 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 100 milioni, aliena simultaneamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto od in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Relazione Ministeriale

Il catalogo delle figure criminose è completato dal delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. Giova al riguardo premettere e sottolineare che 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.

La sanzione penale è stata per converso mantenuta e rafforzata riguardo alle condotte fraudolente (alienazione simulata ad esempio) che il debitore d'imposta ponga in essere al fine di frustrare la procedura di riscossione coattiva.

Si sottolinea la soppressione dell'obbligo di notificare previamente all'autore della manovra di inviti, richieste, atti di accertamento o iscrizioni a ruolo.

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 non anche l'effettiva verifica di tale evento.

Circolare Ministeriale n.154/E/2000

Essa opportunamente evidenzia che: la clausola “salvo che il fatto non costituisca reato più grave”, prevista dall'articolo in commento esclude il concorso con il reato di bancarotta fraudolenta documentale, ritenuto prevalente rispetto all'ipotesi delittuosa in esame.

Commento

In ordine alla idoneità della condotta segnalo che secondo una recente Sentenza della Suprema Corte : Per il perfezionamento del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte ex art. 11 del D.Lgs. n. 74/2000 è richiesto soltanto che l'atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui beni, siano idonei ad impedire il soddisfacimento totale o parziale del Fisco e non è pertanto necessario che sia in atto una procedura di riscossione coattiva dei tributi evasi. Elementi essenziali della fattispecie sono, sotto il profilo psicologico, il fine di sottrarsi al pagamento del debito tributario e, sotto il profilo materiale, una condotta fraudolenta atta a vanificare l'esito della esecuzione tributaria coattiva, che non configura un presupposto della condotta, ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende a neutralizzare.

(Cass. Sez. III pen. Sent. 9 Aprile 2008 (06/03/2008) n. 14720) - Fonte: Corr. Trib. Ipsa 20/2008

Sullo stesso filone la Sentenza della Corte di Cassazione, sez. III penale, sentenza 17/06/2009, n. 25147, secondo la quale **la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte è ora reato di pericolo e la condotta che di fatto impedisce la riscossione è sufficiente a perfezionarlo**. Pertanto la sottrazione fraudolenta costituisce ora reato **"di pericolo"** e non più **"di danno"** e l'esecuzione esattoriale, quindi, **non**

configura un presupposto della condotta illecita, ma è prevista solo come **evenienza futura** che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare.

Ne consegue che per **perfezionare** il delitto è **sufficiente** la semplice **idoneità della condotta** a rendere **inefficace** (anche parzialmente) la procedura di riscossione. Tale idoneità è da apprezzare con giudizio ex ante. (nella specie la vendita simulata o comunque fraudolenta di un immobile alla moglie per **impedire**, quanto meno parzialmente, il **soddisfacimento del credito erariale** e, quanto all'elemento soggettivo del reato, risultava che lo stesso imputato, già nell'anno 2000, era **perfettamente consapevole** della sussistenza del proprio ingente debito fiscale ed aveva ritenuto di **non avvalersi della possibilità di condono fiscale**, perché "finanziariamente impraticabile" per carenza di liquidità)

(*)

Il D.L. 78 del 31.5.2010 conv. nella L. 122 del 30.7.2010 ha riscritto il testo dell'art. 11 modificando la soglia di rilevanza penale ed adeguandolo al nuovo istituto della transazione fiscale:

Art. 11 Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

1. E' 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 ad euro

cinquantamila, 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. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi e' superiore ad euro duecentomila si

applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque al fine di ottenere per se' o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente e' superiore ad euro

duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni."

./. ./. ./.

A conclusione dell'esame del Titolo II riteniamo utile evidenziare quali siano le fattispecie previste dalla novellata normativa per le quali siano applicabili alcuni Istituti previsti dal codice di procedura penale:

CUSTODIA CAUTELARE

Orbene se si tiene conto che l'art. 280 c.p.p. dispone la custodia cautelare per i delitti per i quali sia prevista la pena della reclusione non inferiore nel massimo a 4 anni, si può affermare che, suscettibili di tale misura cautelare, siano (beninteso in presenza di determinate condizioni) le previsioni di cui all'art. 3 (dichiarazione fraudolenta); art. 8 (emissione di falsa documentazione per importi superiori a 300 milioni); art. 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili); art. 11 (sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte).

Per completezza ricordiamo che è possibile definire il processo nell'ambito dell'udienza preliminare con il cosiddetto rito abbreviato.

INTERCETTAZIONI TELEFONICHE

L'intercettazione telefonica è prevista solo per i seguenti reati:

- a) *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti, qualora l'ammontare degli elementi passivi non sia inferiore a 300 milioni (€ 154.937,07);(*)*
- b) *dichiarazione fraudolenta mediante artifici;*
- c) *emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti per importi non inferiori, per periodo d'imposta, a Lire 300 milioni (€ 154.937,07).(*)*

Tuttavia i risultati delle intercettazioni eseguite nell'ambito di altri procedimenti penali non potranno essere utilizzate per procedimenti relativi a reati tributari (art. 270 del c.p.p.).

() tale soglia è stata abolita dal D.L. 138/2011)*

Vale la pena di ricordare che l'art. 271 del c.p.p. impedisce l'utilizzo di intercettazioni relative a conversazioni che abbiano per oggetto fatti inerenti il loro ufficio di alcuni professionisti individuati dall'art. 200 c.p.p. quali, fra gli altri, i Ragionieri Commercialisti, i Dottori Commercialisti ed i Consulenti del Lavoro.

FERMO

La misura del fermo (art.384 del c.p.p.) è prevista per i reati per i quali la Legge stabilisce la pena dell'ergastolo o della reclusione non inferiore nel minimo a 2 anni e superiore nel massimo a 6 anni. Quindi tale misura non può essere applicata ai reati tributari.

ARRESTO IN FLAGRANZA DI DELITTO

L'arresto obbligatorio non è applicabile ai reati tributari essendo richiesto per i reati che comportino le pene dell'ergastolo o reclusione non inferiore nel minimo ai 5 anni; l'arresto facoltativo è, invece, possibile (ricorrendo anche le altre condizioni dettate dall'art. 381 c.p.p.) per i reati per i quali siano consentite le intercettazioni telefoniche nonché per l'occultamento o distruzione di scritture contabili e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Concludiamo questa carrellata ricordando che il D.Lgs. 74/2000 non ha affrontato il passaggio dalle vecchie alle nuove norme e ciò non è cosa di poco conto in quanto il procedimento penale avviato in vigenza delle vecchie norme potrebbe o meno arrestarsi; al riguardo merita ricordare la Circolare 09.05.2000 n. 513/00 della Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano che ha trattato la metodologia di comportamento suggerita ai Pubblici Ministeri nei casi in cui il fatto illecito già commesso e non più punibile in base all'abrogata Legge 516/82, possa essere ricondotto in una delle nuove fattispecie criminose. In particolare ritiene che l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, una volta acquisita la dichiarazione nella previsione dell'art.4, lett.f) della L. 516/82, rientri nella portata degli artt. 2 e 3 del nuovo Decreto, ma ritiene necessaria una contestazione suppletiva in udienza preliminare o in dibattimento, riformulando la imputazione in modo da renderla compatibile con le nuove incriminazioni.

TITOLO III DISPOSIZIONI COMUNI

Art. 12 (Pene Accessorie)

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 6 mesi e non superiore a 3 anni;*
- b) *omissis*

2 – *bis* "2-bis. Per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'articolo 163 del codice penale non trova applicazione nei casi in cui

ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari;
- b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro";

(comma aggiunto dal D.L. 138/2011)

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.
- 2-bis Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai commi 1 e 2". *(comma aggiunto dal D.L. 138/2011).*
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.

() diminuite ad un terzo dal D.L 138/2011*

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 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 **(1/3 dal 17.9.2011)** 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.

Relazione Ministeriale

La griglia delle pene accessorie indicate nell'art. 12 corrisponde a quella già prefigurata dall'art. 6 del D.L. 429/82 fatta eccezione per la pena accessoria dell'esclusione dalla borsa degli Agenti di cambio, non più riproposta.

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 ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e sempre che non ricorrano le circostanze attenuanti speciali previste dagli artt. 2, comma 3 e 8 comma 3.

Gli artt. 13 e 14 prevedono meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno, evitando di elevare la condotta risarcitoria a causa estintiva del reato.

In tale ottica il risarcimento è stato quindi individuato nella previsione di circostanze attenuanti speciali tali da determinare una riduzione della pena fino alla metà (**1/3 dal 17.9.2011**) con l'aggiunta, altresì, dell'attitudine ad escludere tout court l'applicabilità delle pene accessorie.

Si è ritenuto di dover prevedere 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'art. 53 della L. 24.11.1981 n. 689; in altre parole alla sostituzione non potrà procedersi se la pena della reclusione concretamente irrogata scende al di sotto del limite dei 3 mesi solo per effetto dell'applicazione delle ripetute circostanze. E' apparso, infatti, necessario evitare che almeno per quanto attiene alle fattispecie criminose più significative, concernenti la 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 (generiche) ed al ricorso a riti alternativi (giudizio abbreviato), di conseguire per altra via la monetizzazione della responsabilità penale.

In particolare l'art. 13 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 (pagamento anche attraverso l'accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, ravvedimento operoso).

La norma ammette il pagamento anche se eseguito da terzi; ipotesi suscettiva di verificarsi in rapporto a fatti commessi da amministratori o rappresentanti di Società allorché il versamento venga effettuato dalla società rappresentata.

Il successivo art. 14 prende in considerazione un'ipotesi particolare e cioè quella in cui i debiti tributari connessi alle violazioni per le quali si procede penalmente risultino estinti per prescrizione o decadenza dall'azione di accertamento.

Poiché sarebbe incongruo 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 quelle dell'istituto del c.d. patteggiamento allargato. 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'art. 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato.

Qualora il giudice, sentito il pubblico ministero, ritenga congrua la somma offerta, fissa con ordinanza un termine non superiore a 10 giorni per il pagamento la cui concreta effettuazione determina l'applicabilità dell'attenuante. In caso di assoluzione la somma sarà restituita.

Commento

*Con il D.M. del 13.06.2000 sono state definite le modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari. La dichiarazione v  redatta in carta semplice e si presenta all'ufficio giudiziario competente unitamente alla ricevuta del pagamento effettuato con Mod. F24, codice tributo 8887. La procedura consente di ottenere una riduzione fino alla met (**1/3 dal 17.9.2011**) della pena e di evitare l'applicazione delle pene accessorie.*

Al riguardo possono sorgere alcuni problemi in caso di violazione della disciplina penale tributaria da parte di una Societ  di Capitali in quanto essendo chiamato a risponderne l'amministratore od il rappresentante legale ne deriva che all'amministratore tocchi pagare il debito d'imposta altrui magari di entit  rilevante.

La Circolare evidenzia, tuttavia, che poich  l'art. 13 nulla specifica in ordine al soggetto che pu  effettuare il pagamento, si ritiene che anche un soggetto diverso dall'autore della violazione possa estinguere i debiti tributari in argomento; la Circolare, inoltre, ha predisposto un esempio in ordine alla soglia minima della somma prevista dall'art. 14: ad esempio poich  il ragguglio tra pena detentiva e pena pecuniaria avviene attualmente sulla base di Lire 75.000 al giorno, se il minimo edittale della pena   di un anno di reclusione, la somma offerta a titolo di equa riparazione non pu  essere inferiore a Lire 27.375.000 (75.000 x 365).

Seguono, poi, le modalit  di pagamento della somma in questione.

Segnalo che la Legge n. 134 del 12.6.2003 ha introdotto modifiche al codice di procedura penale in materia di applicazione di pena su richiesta delle parti, ovvero ha consentito di chiedere l'applicazione di una pena detentiva non superiore ai cinque anni (patteggiamento allargato); ha modificato l'art. 53 comma 1 della legge 689/81 che tratta delle sanzioni sostitutive ed ha abrogato i casi di esclusione oggettiva elencati nell'art. 60 della predetta legge 689/81. Allo stato attuale dell'arte, si pu  convenire che ai fini penali - tributari, la pena detentiva pu  essere sostituita con la semidetenzione o con la libert  controllata ma non con la pena sostitutiva pecuniaria.

Art. 15

(Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie)

Al di fuori dei casi in cui la punibilit    esclusa a norma dell'art. 47,terzo comma, del codice penale, 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.

Art. 16

(Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive)

Non d  luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi,avvalendosi della procedura stabilita dall' art. 21, commi 9 e 10 della L. 30.12.1991 n. 413, si   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   formato il silenzio-assenso.

Relazione Ministeriale

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

L'art. 15 prevede 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.

Inoltre viene inserita la clausola di riserva "al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art.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.

L' art. 16 stabilisce che non dia luogo a fatto punibile la condotta di chi, avvalendosi della speciale procedura disciplinata dall'art. 21, commi 9 e 10, della Legge 30.12.91 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 esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.

La relazione precisa che la norma di cui all'art.16 è unicamente a favore per il contribuente e non può in alcun modo essere letta a **rovescio** ossia come diretta a sancire la rilevanza penalistica delle fattispecie *lato sensu* elusive non rimesse alla preventiva valutazione dell'organo consultivo.

Art. 17

(Interruzione della prescrizione)

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

"1-bis. I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo"; (comma aggiunto dal D.L. 138/2011)

Relazione Ministeriale

Il presente schema 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'art. 157 del codice penale.

Di contro è sembrato opportuno conservare la previsione di atti interruttivi ulteriori rispetto a quelli elencati dall'art. 160 del codice penale, atti che sono stati peraltro più puntualmente identificati **nel verbale di constatazione e nell'atto di accertamento delle violazioni di cui sembra sufficiente l'adozione non essendo richiesta la notificazione.**

Circolare Ministeriale n.154/E/2000

Il Dlgs 74/2000 non prevede specifici termini di prescrizione dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto; la relativa disciplina, pertanto, si ricava dai principi generali di cui agli artt. 157 e seguenti del Codice Penale.

Omissis... di conseguenza in relazione alle singole ipotesi di reato i termini di prescrizione sono i seguenti:

Reato	Norma	Sanzione	Prescrizione (*)
-Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti	art. 2, comma 1 art. 2, comma 3	da 18 mesi/6 anni da 6 mesi/2 anni	10 anni (*) 5 anni(*)
-Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici	art. 3	da 18 mesi/6 anni	10 anni(*)
-Dichiarazione infedele	art. 4	da 1 a 3 anni	5 anni (*)
-Omessa dichiarazione	art. 5	da 1 a 3 anni	5 anni (*)
-Emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti	art. 8, comma 1 art. 8, comma 3	da 18 mesi a 6 anni da 6 mesi a 2 anni	10 anni (*) 5 anni (*)
-Occultamento o distruzione di documenti contabili	art. 10	da 6 mesi a 5 anni	10 anni (*)
-Omesso versamento di ritenute certificate , Iva ed indebita compensazione	art. 10 bis, ter, quater	da 6 mesi a 2 anni	5 anni (*)
-Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte	art. 11	da 6 mesi a 4 anni	5 anni(*)

(*) **dal 08.12.2005** in forza della Legge 251/2005 (cd. ex Cirielli) i termini di prescrizione sono scesi a 6 anni per tutte le fattispecie sopra rappresentate.

- **Il D.L. 138/11** prevede che i termini di prescrizione per i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 sono elevati di un terzo; pertanto dal 17.9.2011 il termine **odierno ordinario di prescrizione** è di 8 anni).

Si precisa che sulla scorta di un atto interruttivo può essere prolungato il termine prescrizione ma non oltre un quarto (art. 160 comma terzo C.P.).

★

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'art. 8 del c.p.p., 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'art. 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 dei 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'art. 335 del c.p.p.

Relazione Ministeriale

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'art. 8 del codice di procedura penale la competenza stessa si radichi presso il giudice del luogo di accertamento escludendo così l'applicazione delle regole suppletive di cui all'art. 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'art. 16 comma 1, lettera b) della legge delega.

TITOLO IV

RAPPORTI CON IL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO E FRA PROCEDIMENTI

Art. 19 (Principio di specialità)

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.

Permane in ogni caso la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto L. vo 18.12.1997 n. 472 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato ().*

Relazione Ministeriale

All'affermazione del principio di specialità non deve peraltro seguire 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 di una violazione tributaria possa considerare maggiormente temibile una sanzione amministrativa pecuniaria di elevato ammontare piuttosto che una sanzione penale fortemente afflittiva in astratto ma la cui esecuzione è suscettiva di venire evitata, in concreto, con l'ottenimento della sospensione condizionale della pena.

Il comma 2 dell'art. 19 prevede 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'art. 11, comma 1 del D.L.vo n. 472 del 1997, che non siano a loro volta, s'intende, persone fisiche penalmente responsabili in veste di concorrenti nel reato.

Circolare Ministeriale n.154/E/2000

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

(*) 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.

Art. 20

(Rapporti tra procedimento penale e processo tributario)

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.

Relazione Ministeriale

In sostanziale *continuum* con il panorama normativo vigente si è pertanto affermato l'opposto principio della autonomia reciproca dei due processi segnatamente escludendo 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.

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 (artt. 3 e 479).

Circolare Ministeriale n.154/E/2000

Il Dlgs n.74/2000 ha confermato il principio della piena e reciproca autonomia (cosiddetto principio del doppio binario) tra il procedimento penale, da un lato, ed il processo tributario dall'altro, escludendo qualsiasi rapporto di pregiudizialità.

In base all'art. 654 del c.p.p. qualora i fatti materiali posti alla base della pretesa tributaria siano stati ritenuti rilevanti ai fini della sua decisione dal giudice penale e sempre che l'accertamento non si ponga in contrasto con norme di prova tributaria (nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale), la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione ha efficacia di giudicato nei confronti dell'imputato e della parte civile.

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

Commento

La Cassazione, Sez Tributaria con Sentenza n. 889 del 25.01.2002 al riguardo insegna che:

“ l'art. 654 del c.p.p. che stabilisce l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile ed amministrativo nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale, opera bensì in base all'art. 207 delle disposizioni attuative anche per i reati previsti dalle leggi speciali ma espressamente sottopone tale efficacia alla duplice condizione che nel giudizio civile od amministrativo e anche tributario la soluzione dipenda dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudicato penale e che la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa come appunto avviene quando la normativa tributaria introduca delle presunzioni che alterano il regime ordinario dell'onere della prova (nella specie in materia d'accertamento del reddito d'impresa e di utilizzazione dei dati emersi dai controlli sui conto correnti bancari)”.

Ne deriva che l'esistenza di presunzioni legali in materia tributaria limita l'efficacia del giudicato penale nel processo tributario (Cass.Civ.Sez. V 18.01.2008 n. 1014).

In senso conforme la Sent. n. 3961 del 19.03.2002; n. 2728/01 - n. 3421/01 - n. 15207/01; di difforme avviso la n. 5064/99.

Si osserva, infine, che la separazione del procedimento penale da quello tributario può portare effetti, forse, non previsti. All'uopo il prof. Corso annota quanto segue: "il contribuente in regola impugnerà l'accertamento in sede tributaria ed in sede penale ed il contribuente scoperto nelle sue malefatte mai accetterà la sanzione amministrativa (che sa essere non cumulabile con la sanzione penale - art. 19, primo comma) ed impugnerà l'atto impositivo dinanzi al giudice tributario anche nella speranza che un esito positivo in sede penale possa portare all'esclusione di entrambe le sanzioni... con una moltiplicazione dei carichi di lavoro della magistratura..."

Ne segue che: " il procedimento penale segue la sua strada con i tempi e il regime probatorio che gli è proprio in quanto l'autonomia tra i diversi procedimenti è garantita dal fatto che la decisione del giudice penale che risolve incidentalmente una questione, non ha efficacia vincolante in nessun altro processo (art. 2, comma 2, c.p.p.) e, pertanto, ha un valore meramente endoprocessuale".

Si segnala una recente ordinanza della Corte Costituzionale, la n. 33 del 26.02.2002 che in merito alla difesa del contribuente accusato di frode fiscale così insegna: "L'alternativa in cui si trova il contribuente accusato di frode fiscale, tra l'avvalersi del diritto al silenzio in sede penale e il fornire elementi che potrebbero giovargli in sede tributaria, ma nuocergli nell'altra sede, non contrasta con il diritto di difesa, bensì attiene alle scelte personali che l'indagato può compiere in ordine alle strategie con le quali difendersi in ciascuno dei distinti procedimenti, fermo restando il rispettivo regime probatorio stabilito dalla Legge".

Invece nella Relazione di accompagnamento al decreto legislativo relativo al riordino degli illeciti di natura penale societari, si precisa che le ipotesi di false comunicazioni sociali, nelle due versioni introdotte dai nuovi articoli 2621 e 2622 del Codice Civile, non possono essere collegate con reati tributari, disciplinati dal D.Lgs n. 74/2000. Ciò è dovuto al fatto che la nuova formulazione dell'art. 2621 del C.C. si rivolge esclusivamente ai comportamenti tesi ad ingannare i soci o il pubblico, non potendosi intendere ricompresa in tale espressione l'Amministrazione Finanziaria.

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 nell'art. 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione 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'art. 12 del D.Lvo 18.12.97 n. 472 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.*

Relazione Ministeriale

Nella cornice degli accolti principi di specialità e di autonomia, si sono introdotte, per converso, regole procedurali intese ad evitare che le intersezioni dei due sistemi provochino comunque un rallentamento dei tempi di applicazione delle sanzioni.

La Relazione porta ad esempio il caso in cui l'amm.ne Finanziaria dopo aver sospeso il procedimento di irrogazione delle sanzioni amm.ve in quanto applicabili quelle penali, dovesse poi riavviare la procedura nel caso di assoluzione o proscioglimento dell'imputato. Ad evitare ciò l'art. 21 prefigura un meccanismo che consente all'amm.ne finanziaria di determinare subito le sanzioni amm.ve 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.

Circolare ministeriale n.154/E/2000

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

Se, invece, il procedimento si conclude con il provvedimento di archiviazione ovvero con sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che riconosca l'irrelevanza del fatto contestato, si rimette in moto il procedimento per l'applicazione della sanzione amministrativa tributaria.

Commento

Resta da capire cosa succeda nel caso in cui l'Amministrazione Finanziaria, all'uopo investita, neghi la possibilità di tener conto del giudicato penale. Sembrerebbe non possibile il ricorso alle Commissioni tributarie in quanto la fattispecie non rientra nelle previsioni dell'art. 19 del D. Lgs 546/92; sembrerebbe, allora, possibile il ricorso al giudice amministrativo ai sensi dell'art. 7, ultimo comma, della L. n. 212/00 con l'ulteriore possibilità, secondo il parere di Giuseppe RIPA dell'Università di Macerata, di chiedere il risarcimento danni ex art. 2043 c.c. nel momento in cui pur in presenza di un giudicato penale che ha ritenuto il fatto insussistente, l'Amministrazione non si sia attivata per annullare l'avviso di accertamento basato sulla medesima fattispecie."

TITOLO V

DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO E FINALI

Art. 22 – Modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari

Art. 23 – Modifiche in tema di utilizzazione di documenti da parte della Guardia di Finanza

Art. 24 – Modifica dell'art. 2 della Legge 26.1.83 n.18 (manomissione dei registratori di cassa)

Art. 25 – Abrogazioni

Relazione Ministeriale

Posto che dell'art. 22, connesso alle neointrodotte circostanze attenuanti legate al risarcimento del danno, si è già detto a suo luogo, l'art. 23 riguarda **l'autorizzazione alla trasmissione agli uffici finanziari** degli atti di indagine svolti in sede penale relativamente a reati tributari.

Viene chiarito che l'autorizzazione *de qua* può essere rilasciata dall'autorità giudiziaria anche in deroga alle generali disposizioni sul segreto di cui all'art. 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 acquisizione investigative suscettive di portare all'avvio di procedure di recupero di imposte o di applicazione di sanzioni.

L'art. 24 sostituisce con una sanzione amministrativa pecuniaria la sanzione penale attualmente comminata per le condotte di manomissione dei registratori di cassa.

L'art. 25 reca le abrogazioni che investono conformemente al dettato del comma 1 dell'art. 9 della legge delega, l'intero titolo I del D.L. 429/82 e le altre norme vigenti incompatibili con la nuova disciplina.

Circolare Ministeriale n.154/E/2000

In ordine al principio del favor rei la Circolare precisa: *se il fatto costituiva reato in base alla Legge vigente al momento della sua commissione, ma non costituisce più reato in base al decreto n. 74, non si deve procedere alla comunicazione della notizia del reato all'autorità giudiziaria; se il fatto non costituiva reato in base alla Legge vigente al momento della sua commissione, sebbene costituisca reato in base all'attuale normativa, non si deve ugualmente procedere ad alcuna comunicazione all'autorità giudiziaria; se il fatto costituiva reato in base alla Legge vigente al momento della sua commissione e costituisce reato anche secondo la nuova disciplina penale tributaria, l'ufficio finanziario deve trasmettere la notizia di reato all'autorità giudiziaria, la quale applicherà la disciplina più favorevole al reo.*

In particolare la Circolare precisa: *in merito alla condotta della mera utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti l'ulteriore requisito della presentazione della dichiarazione fraudolenta rende incerta la soluzione del problema della continuità o meno tra l'articolo 4 lettera d) della Legge 516/82 e l'articolo 2 del D.lgs in commento (*)*.

Al riguardo le Sezioni Unite della Cassazione con la Sentenza del 25.10.2000 n. 27 hanno definitivamente risolto il contrasto giurisprudenziale in merito alla sussistenza del reato di utilizzo di fatture false, precisando che la contabilizzazione di fatture false non costituisce reato se le stesse non vengono utilizzate in sede di Dichiarazione.

La Circolare si sofferma, poi, su alcune istruzioni operative in ordine al comportamento che gli Uffici dovranno tenere ai sensi dell'art. 90 del c.p.p. (partecipazione al processo penale dell'amministrazione finanziaria) ed ai sensi dell'art. 74 del c.p.p. (costituzione di Parte Civile).

La Circolare termina con l'elenco dettagliato delle norme abrogate.

(*) Con successiva Circolare (88/E/2002) l'Agenzia delle Entrate ha mutato parere affermando: **che non c'è continuità normativa nel caso in cui le fatture non siano state considerate in sede di dichiarazione annuale.**

Commento

E' opportuno precisare che il D.Lgs. 74/2000 non ha disciplinato il passaggio dal vecchio al nuovo regime e che, pertanto, è necessario rifarsi ai principi generali dell'art.2 del Codice Penale.

Quindi si può schematizzare la situazione come segue:

- i) le sanzioni penali previste dal D.lgs in esame si applicano dal 15.04.2000;*
- ii) impunità per i fatti commessi fino al 14.04.2000 che costituivano reato per la Legge 516/92 ma che non sono più considerati illeciti dal nuovo D.Lgs 74/2000;*
- iii) applicazione del favor rei per i fatti commessi entro il 14.04.2000 e considerati reati dal vecchio e dal nuovo regime.*

Novembre 2011

Eugenio Vitello