

# REATI TRIBUTARI

## Parte seconda

di Massimiliano Manni

### **DISPOSIZIONI COMUNI**<sup>1</sup>

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

### **Pene accessorie**<sup>2</sup>

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

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

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

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

<sup>1</sup> Cfr. Circolare del 04.08.2000 n.154/E.

<sup>2</sup> Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Pene accessorie" in Op. cit., pag. 165 e ss.; R. Fanelli, "Pene accessorie" in Op. cit., pag.816.

<sup>3</sup> Abrogate dall'art. 2, c. 36-*vicies semel*, lett. b – g, del D.L. 138/2011.

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

Si pone anche in luce il nuovo comma 2-bis aggiunto all'articolo 12 in commento, dall'articolo 2, comma 36-*vicies semel*, lett. h, del D.L. 138/2011.

In buona sostanza, per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del delegato 74/2000, l'istituto della sospensione condizionale della pena ex articolo 163 del c.p. non trova applicazione quando si verificano contemporaneamente le seguenti condizioni:

- 1) l'ammontare dell'imposta evasa è superiore al 30% del volume d'affari;
- 2) l'ammontare dell'imposta evasa è superiore a tre milioni di euro;

I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del delegato 74/2000 sono elevati di un 1/3<sup>4</sup>.

### **Circostanze attenuanti<sup>5</sup>**

Gli articoli **13** e **14** danno attuazione al criterio direttivo impartito dalla lettera e dell'articolo 9 della legge delega, secondo il quale si sarebbero dovuti prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno.

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

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

Se, infatti, con la legge 28 febbraio 1997, n. 30 e col DM 11 aprile 1997, il risarcimento del danno, ossia il pagamento integrale in sede penale di quanto

<sup>4</sup> Cfr. A. Iorio, "La sospensione condizionale della pena" in Op. cit., pag. 189 e ss..

<sup>5</sup> Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Le circostanze attenuanti" in Op. cit., pag. 167 e ss.

dovuto a titolo d'imposta, sanzioni ed interessi, consentiva l'applicazione delle circostanze attenuanti comuni di cui all'articolo 62, n.6, prima parte, del codice penale (con conseguente diminuzione della pena fino ad un terzo), il legislatore delegato ha introdotto due distinte attenuanti "speciali":

**A)** il pagamento del debito tributario disciplinato dall'articolo **13**;

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

Le nuove attenuanti comportano la riduzione delle pene fino ad un terzo<sup>6</sup> e la non applicabilità delle pene accessorie indicate nell'articolo **12**.

### **Pagamento del debito tributario<sup>7</sup>**

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

Fermo restando il riferimento "ai fatti costitutivi dei delitti", per debiti tributari si devono intendere le somme dovute secondo la disciplina tributaria a titolo di imposte e relativi interessi, nonché di sanzioni amministrative come espressamente previsto dall'articolo 13, comma 2, anche in deroga al principio di specialità.

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

Il pagamento del debito tributario è effettuato secondo le regole e le modalità proprie della tipologia di definizione adottata. Nei casi previsti è quindi ammessa la compensazione introdotta dall'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, il cui ambito di applicazione è stato recentemente ampliato dall'articolo 1 del decreto

<sup>6</sup> Cfr. art. 2, c. 36-*vicies semel*, lett. ) del D.L. 138/2011.

<sup>7</sup> Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Il pagamento del debito tributario" in Op. cit., pag. 167 e ss..

ministeriale 31 marzo 2000, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 85 dell'11 aprile 2000.

Al fine di evitare un'indebita fruizione del beneficio penale, si segnala l'esigenza che siano attentamente riscontrati l'esistenza dei crediti compensati e la congruità della garanzia prestata in caso di pagamento rateale<sup>8</sup>.

Poiché l'articolo 13 in commento nulla specifica in ordine al soggetto che può effettuare il pagamento, si ritiene che anche un soggetto diverso dall'autore della violazione possa estinguere i debiti tributari in argomento.

Per quanto riguarda le modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari, è stato emanato, ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo in rassegna, il decreto ministeriale 13 giugno 2000, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 140 del 17 giugno 2000.

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

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

### **Riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario<sup>9</sup>**

L'articolo 14 disciplina l'ipotesi in cui, al momento del dibattimento di primo grado, i debiti tributari siano estinti per decadenza o per prescrizione, stante la

---

<sup>8</sup> In merito alla possibilità di NON dover prestare più idonea garanzia ex D.L. 98/11, si rinvia a: L. Lodoli e B. Santacroce, "Idonea garanzia" in "IL FISCO SI PAGA A RATE", Focus Norme e Tributi IlSole24Ore del 27.11.2013, pag. 2.

<sup>9</sup> Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Riparazione dell'offesa in caso di estinzione per prescrizione del debito tributario" in Op. cit., pag. 170 e ss..

diversità dei termini previsti per l'accertamento degli illeciti penali e di quelli amministrativi.

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

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

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

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

Sembra opportuno sottolineare che la somma versata ai sensi dell'articolo 14 in esame non è configurabile come entrata tributaria. Non si tratta, cioè, né di imposta

né di tassa né di contributo, ma, come già detto, di una somma correlata ad una facoltà concessa all'imputato. Pertanto, nessuna attestazione di pagamento dovrà essere richiesta agli uffici finanziari.

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

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

### **Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie<sup>10</sup>**

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

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

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

---

<sup>10</sup> Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Violazione dipendenti da interpretazione delle norme tributarie" in Op. cit., pag. 171 e ss..



## **Adeguamento al parere del comitato per l'applicazione delle norme Antielusive<sup>11</sup>**

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

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

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

Si ricorda che il comitato consultivo per l'applicazione di norme antielusive è chiamato ad esprimere pareri dietro specifica richiesta del contribuente in ordine a casi concreti per i quali possa farsi questione dell'applicazione di norme tributarie tassativamente indicate dalla legge, richiamate agli articoli **37**, comma **3**, e **37-bis** del D.P.R. **29** settembre **1973**, n. **600**; articoli **74**, comma **2** e **96-bis** del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. **22** dicembre **1986**, n. **917**; articolo **3**, comma **3** del decreto legislativo n. **466** del **1997**.

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

## **Interruzione della prescrizione<sup>12</sup>**

<sup>11</sup> Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive" in Op. cit., pag. 172 e ss..

<sup>12</sup> Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "La prescrizione" in Op. cit., pag. 174 e ss..

Il d.lgs. n. 74 del 2000 non prevede specifici termini di prescrizione dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto; la relativa disciplina, pertanto, si ricava dai principi generali di cui agli articoli 157 e seguenti del codice penale<sup>13</sup>.

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

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

---

<sup>13</sup> Si pone anche in luce il nuovo comma 2-bis aggiunto all'articolo 12 in commento, dall'articolo 2, comma 36-*vicies semel*, lett. h, del D.L. 138/2011. In buona sostanza, quando per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del delegato 74/2000, l'istituto della sospensione condizionale della pena (ex articolo 163 del c.p.) non trova applicazione, i termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del delegato 74/2000 sono elevati di un 1/3 (10 anni e 8 mesi e 13 anni e 4 mesi in caso di interruzione).



### **Competenza per territorio<sup>14</sup>**

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

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

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

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

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

Relativamente ai contribuenti fiscalmente domiciliati all'estero, l'ultimo periodo del comma 2 individua la competenza per territorio nel "luogo di accertamento del reato".

Sempre in deroga al criterio generale fissato dal precedente comma 1 dell'articolo 18, con riferimento ai reati relativi all'emissione e al rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, il comma 3 attribuisce la competenza al giudice che ha provveduto ad iscrivere per primo la notizia di reato nel registro di cui all'articolo 335 del codice di procedura penale. Il criterio adottato è quello già contenuto, in sostanza, negli articoli 9, comma 3, e 10, comma 2, del codice di procedura penale; esso, a fronte di un reato strutturalmente unitario nel caso

---

<sup>14</sup> Cfr. E. D. Basso e A. Viglione, "La competenza per territorio" in Op. cit., pag. 203 e ss..

dell'emissione di una pluralità di fatture nello stesso periodo d'imposta e in luoghi diversi, elimina gli inconvenienti di ordine pratico che sarebbero inevitabilmente sorti se fosse stata adottata la competenza o del "luogo di commissione del reato" o del "luogo di emissione del maggior numero di documenti".

### **Principio di specialità<sup>15</sup>**

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

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

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

Così, per esempio, se un contribuente, pur essendovi obbligato, non presenta la dichiarazione dei redditi ed evade la relativa imposta per un ammontare superiore a lire 150 milioni, si dovrebbero astrattamente applicare due disposizioni: quella prevista dall'articolo 1 del d.lgs. n. 471 del 1997 e quella di cui all'articolo 5 del d.lgs. n. 74 del 2000. In applicazione del principio di specialità opererà, in concreto, la sola norma penale, considerato che nella stessa si rinvengono elementi caratterizzanti (dolo specifico, superamento delle soglie di punibilità, ecc) non richiesti dalla norma che prevede la sanzione amministrativa.

Il comma 2 dell'articolo 19 in esame prevede, tuttavia, che se anche il principio di specialità dovesse portare ad escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative nei confronti della persona fisica autrice della violazione, ciò non fa venire meno la responsabilità per tali sanzioni degli altri soggetti di cui all'articolo 11, comma 1, del

<sup>15</sup> Cfr. A. Iorio, "Il principio di specialità nel diritto penale tributario" in "I NUOVI REATI TRIBUTARI" IPSOA 2012, pag.140 e ss..

d.lgs. n. 472/1997, tranne che gli stessi non siano, a loro volta, persone fisiche penalmente responsabili, in veste di concorrenti nel reato. Con tale previsione si è voluto evitare che il medesimo fatto venga punito due volte in capo allo stesso soggetto e, nel contempo, mantenere la possibilità di una punizione divaricata rispetto a soggetti diversi, quali, ad esempio, amministratore da un lato e società amministrata dall'altro.

### **Rapporti tra procedimento penale e processo tributario<sup>16</sup>**

Il delegato n. 74 del 2000 (art. 20) ha confermato il principio della piena e reciproca autonomia (c.d. regime del “doppio binario”) tra il procedimento penale, da un lato, ed il processo tributario ed il procedimento amministrativo di accertamento, dall'altro, escludendo qualsiasi rapporto di pregiudizialità.

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

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

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

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

---

<sup>16</sup> Cfr. A. Bertucci, “Rapporto tra procedimento penale e processo tributario: un'interpretazione alternativa” in Q.B.T. n.1/07.

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

Nei confronti dell'Erario il giudicato penale farà stato solo se questo si sia costituito parte civile.

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

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

Secondo alcuni esperti in reati tributari, se è vero che l'amministrazione finanziaria deve trasmettere gli atti al giudice penale senza che questo ne sia vincolato è altrettanto vero che in sede penale difficilmente si potranno ignorare i giudizi del fisco e del giudice tributario, così, come in sede tributaria non si potranno del tutto ignorare le sentenze del giudice penale<sup>17</sup>.

### **Sanzioni amministrative per violazioni penalmente rilevanti<sup>18</sup>**

L'articolo 21 delinea un modulo procedimentale che, da un lato, tiene conto del principio di specialità e, dall'altro, impedisce la decorrenza di termini di decadenza o di prescrizione a danno dell'amministrazione finanziaria.

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

<sup>17</sup> Cfr. A. Iorio, "Le osservazioni critiche" in Op. cit., pag. 150.

<sup>18</sup> Cfr. A. Iorio, "Le speciali regole procedurali" in Op. cit., pag. 148 ss..

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

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

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

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

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

### **Abrogazioni.**

Con l'articolo **25** sono state abrogate le norme che disciplinavano i reati costituenti il vecchio sistema penale tributario, nonchè ogni altra disposizione incompatibile con il decreto in commento.

Disposizioni abrogate per effetto dell'articolo 25, comma 1, d.lgs. n. 74 del 2000:  
- articolo 97, comma 6, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602: "Morosità nel pagamento di imposte riscosse mediante ruoli";

- articolo 8, comma 11, della legge 10 maggio 1976, n.249, concernente reati in materia di ricevute fiscali;
- articolo 7, comma 7, del D.P.R.6 ottobre 1978, n.627, concernente reati in materia di bolle d'accompagnamento;
- Titolo I del decreto legge 10luglio1982, n.429, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, recante norme per la repressione della evasione in materia di imposta e sui redditi e sul valore aggiunto, più precisamente:
  - omessa presentazione delle dichiarazioni (articolo 1, comma 1; articolo 2, comma 1);
  - omessa annotazione dei corrispettivi nelle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi (articolo 1, comma 2, lettera a);
  - omessa fatturazione o annotazione dei corrispettivi ai fini I.V.A. (articolo 1, comma 2, lettera b);
  - infedele dichiarazione di redditi non soggetti ad annotazione nelle scritture contabili (articolo 1, comma 2, lettera c);
  - omessa o irregolare tenuta ovvero omessa conservazione delle scritture contabili (articolo 1, comma 6);
  - omesso versamento di ritenute di acconto (articolo 2, comm1 2 e 3);
  - reati in materia di stampati per la compilazione di documenti di accompagnamento dei beni viaggianti o delle ricevute fiscali (art.3);
  - delitti di frode fiscale (articolo 4);
- articolo 3, comma 4, delle legge 25 novembre 1983, n. 649, concernente false indicazioni in dichiarazione annuale dei redditi di persone a carico nonchè rilascio o utilizzo di false attestazioni rilevanti ai fini della predetta dichiarazione per fruire di indebite detrazioni;
- articolo 2, comma 4, del decreto-legge 29 dicembre 1983 n. 746, convertito, con modificazioni, nella legge 27 gennaio 1984, n. 17, concernente violazioni relative all'acquisto o all'importazioni di beni o servizi senza il pagamento dell'I.V.A.;
- articolo 1, comma 4, periodo 2, del decreto legge 28 novembre 1984, n. 791, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 gennaio 1985, n. 60, concernente la falsità delle indicazioni contenute nel prospetto, relativo alle obbligazioni pubbliche esenti dall'imposta, allegato alla dichiarazione dei redditi;



- articolo 2, commi 27 e 28, e articolo 3, comma 14, del decreto legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con modificazioni dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, concernente rispettivamente:
  - la falsa attestazione in dichiarazione annuale I.V.A. di esercitare esclusivamente o prevalentemente attività indicate nella tabella C allegata al decreto legislativo n. 853 del 1984;
  - la permanenza dell'applicabilità, anche nei confronti dei contribuenti in regime forfetario, della legge n. 516 del 1982;
  - la punibilità ai sensi della legge n. 516 del 1982 della falsità delle attestazioni prescritte ai sensi dell'articolo 5 del D.P.R. 597 del 1973, ai fini IRPEF e dall'articolo 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, nonché dall'articolo 13 della legge n. 72 del 1983 ai fini ILOR;
- articolo 12, comma 13, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, concernente violazioni relative agli obblighi di certificazione dei corrispettivi mediante il rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale;
- articolo 54, comma 8, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, concernente l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge n. 516 del 1982, anche a chi emette o utilizza fatture o documenti equipollenti relativi ad operazioni intracomunitarie recanti numeri di identificazione diversi da quelli reali;
- articolo 6, comma 1, del decreto-legge 31 dicembre 1996, n.669, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30, concernente disposizioni in materia di contrasto all'evasione, di beni e diritti dello Stato e di funzionamento dell'Amministrazione finanziaria.



### **La successione delle leggi penali tributarie<sup>19</sup>**

Le disposizioni abrogate dall'articolo **25** non sono applicabili ai fatti compiuti successivamente l 15/4/2000, data d'entrata in vigore del d.lgs. n. 74 del 2000.

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

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

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

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

---

<sup>19</sup> Cfr. R. Alagna, "La legge penale tributaria nel tempo: tra eccezioni legislative e forzature interpretative" in "Diritto Penale Contemporaneo" n.1/2003, pag. 55 e ss..

- se il fatto non costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione, sebbene costituisca reato in base all'attuale normativa, non si deve ugualmente procedere ad alcuna comunicazione all'autorità giudiziaria;
- se il fatto costituiva reato in base alla legge vigente al momento della sua commissione e costituisce reato anche secondo la nuova disciplina penale tributaria, l'ufficio finanziario deve trasmettere la notizia di reato all'autorità giudiziaria, la quale applicherà la disciplina più favorevole al reo (ex articolo 2 c.p.).

Quest'ultima ipotesi presuppone la valutazione<sup>20</sup> della continuità normativa tra le fattispecie di reato previste dalla legge n. 516 del 1982 e dal d.lgs n. 74 del 2000<sup>21</sup>.

23 gennaio 2014

Massimiliano Manni

---

<sup>20</sup> Cfr. R. Fanelli, "Reati fiscali ancora astrattamente perseguibili" in "SANZIONI FISCALI - PREVIDENZIALI E SOCIETARI", Ipsoa 2012, pag. 774 e ss.

<sup>21</sup> Cfr. Circolare del 27.12.2002 n.88. - Cfr. G. Serao e S. Piccioli, "Il concorso di reati" in Op. cit., pag. 369 ss.