
MASSIMARIO DI GIURISPRUDENZA PENALE TRIBUTARIA
a cura di
Giuseppe Graziano

A due anni dall'entrata in vigore (avvenuta il 15 aprile 2000) del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante la "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della L. 25 giugno 1999, n. 205", ci è parso utile (cercare di) compendiare in una raccolta della relativa giurisprudenza, commentata in modo essenziale, le principali linee interpretative e le principali problematiche pratico-applicative da tale nuova disciplina - per l'appunto - derivanti.

Ovviamente, nei primi mesi di vigenza, l'attenzione si è - soprattutto - focalizzata sulle questioni di diritto inter-temporale, oscillandosi fra pronunce all'insegna della "continuità normativa" (sovente con l'applicazione della nuova e - per lo più - più favorevole disposizione: essendo - come noto - stato abrogato il, tradizionale, principio di ultrattività delle leggi penali tributarie, e dovendo - quindi - trovare applicazione il generale criterio del "*favor rei*" ex art. 2 c.p.) e pronunce nel segno della "discontinuità normativa" (e - quindi - con l'applicazione delle nuove disposizioni incriminative). Negli ultimi mesi - cioè - le pronunce hanno, sempre più, riguardato le suddette e nuove disposizioni incriminative "in quanto tali" (pure con riferimento a fatti-reati commessi dopo il 15 aprile 2000).

Ad ogni modo - mette conto evidenziare - le problematiche recate dal D.Lgs. n. 74 paiono - finanche - più numerose e complesse di quelle - invero pure rilevanti - in qualche misura risolte "normativamente".

Più precisamente, fin da subito i Giudici, di merito e poi di legittimità, non hanno mancato di mettere a nudo le criticità e, per più versi e/o profili, le vere e proprie, aporie sistematiche emergenti dal "*corpus*" del D.Lgs. n. 74: soprattutto, laddove esso, maggiormente, risente delle "soluzioni di compromesso" che le (notorie) divisioni interne - emerse durante i lavori di redazione - della "Commissione Tinti-bis", nonché i successivi "aggiustamenti" operati - proprio in scadenza di termini - in sede di gabinetto ministeriale, hanno - con riferimento al testo definitivo - apportato al decreto delegato.

Accenniamo - soltanto, in via indicativa - a talune

delle principali questioni decise.

E così, in virtù delle, invero accese, controversie interpretative, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione - ripetutamente investite (soprattutto da parte della III Sezione) della questione della penale rilevanza della condotta di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti - hanno, con sentenza in data 25 ottobre 2000, n. 27, chiarito che *“le condotte di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, prodromiche o strumentali rispetto alla fraudolenta indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, supportata da tali fatture o documenti, non sono più, di per sé, previste dalla legge come reato”*.

Pertanto, con riferimento alla “vecchia” fattispecie - ha ritenuto la Corte nella sua massima composizione - il D.Lgs. 74 è venuto - in linea di discontinuità - a introdurre una ipotesi di “nuovo conio”, strutturalmente diversa, e pure con lo spostamento della “soglia di rilevanza temporale” dal momento della ricezione/contabilizzazione a quello della successiva predisposizione della dichiarazione annuale con avvilimento delle fatture o degli altri documenti per operazioni inesistenti.

Parimenti la “continuità normativa” è stata esclusa - in tema di omessa dichiarazione - e sempre da parte delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con sentenza in data 13 dicembre 2000-15 gennaio 2001, n. 35 (e ciò dopo che, attesi i profondi e ripetuti contrasti giurisprudenziali, la questione era stata sollevata dalla III Sezione, con ordinanza in data 14 settembre 2000). Diversamente - mette conto evidenziare - con ordinanza in data 27 gennaio 2001, il GIP presso il Tribunale di Brescia ha sollevato - addirittura - questione di legittimità costituzionale dell’art. 6 e dell’art. 9 del D.Lgs. 74, ritenendo “non ragionevole” la (peculiare) disciplina introdotta nel 2000 in tema di tentativo e di concorso di persone, con riferimento alle fattispecie di emissione/utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti: la Corte Costituzionale ha - come noto, con sentenza in data 15 marzo 2002, n. 49 - statuito la inammissibilità della questione; ma la *“vexata quaestio”* non pare aver trovato una soluzione definitiva e definitiva.

Non andiamo oltre: rinviando - ovviamente - alle singole pronunce commentate, ordinate secondo le "aree tematiche" dell'apposito indice.

Certo è che, a due anni dall'entrata in vigore, già numerose ed autorevoli sono state, e sono, le voci - nella dottrina, nella giurisprudenza, nel mondo forense, nell'Amministrazione, in sede politico-parlamentare - di quanti, parlando di vera e propria "crisi" della più volte detta normativa penale tributaria, hanno auspicato, ed auspicano, una (ulteriore) riforma.

E ciò - soprattutto - nell'ottica di perseguire - finalmente - l' "obiettivo mancato" di un'autentica semplificazione sostanziale e (quindi) deflazione processuale.

In particolare, occorre - adesso - inquadrare le problematiche "*de quibus*" nel - più complesso e complessivo - contesto, della riforma fiscale, laddove (art. 2, comma 1, lett. l) la delega prevede - proprio - che "*la sanzione fiscale penale è applicata solo nei casi di frode e di effettivo e rilevante danno per l'erario*".

In particolare - e davvero facendo, secondo i più moderni e razionali orientamenti di politica e di dogmatica criminale, della sanzione penale l' "*extrema ratio*" - la (prossima) riforma sarà chiamata a farsi carico delle "asimmetrie" che l'elaborazione - giurisprudenziale, oltre che dottrinale - viene, per l'appunto, palesando nelle disposizioni di cui al D.Lgs n. 74

E ciò perché - e con riferimento a fondamentali e numerose questioni nell'ambito della riforma penale tributaria ex D.Lgs. n. 74 - il tentativo di armonizzare il diritto penale tributario con i principi del diritto penale comune, non può dirsi - in modo soddisfacente - riuscito.

Di contro - come abbiamo più volte avuto modo di osservare - emerge e si impone - superata ogni logica di sub-sistema - una rigorosa e puntuale istanza di ricondurre "*ad unitatem*", a soluzioni in termini di omogeneità, di razionalità e di sistematicità, la disciplina della "*subiecta materia*", alla luce degli - ordinari e generali - principi del codice: nel riconquistato quadro di un autentico e moderno diritto penale "comune".

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	5 maggio-4 giugno 2000
PRESIDENTE	Papadia
CONSIGLIERE REL.	Novarese

Va rimessa alle Sezioni Unite la questione dei rapporti tra la fattispecie di frode fiscale ex art. 4, lett. d), L. 516/1982 e la nuova fattispecie fraudolenta ex art. 2, D.Lgs. 74/2000.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Sulla scorta - soprattutto - dei problemi interpretativi suscitati dalla precedente sentenza in data 27 aprile - 29 maggio 2000, n. 6228, la III Sezione del Supremo Collegio ha ritenuto necessaria - onde scongiurare il rischio del "montare" dei contrasti giurisprudenziali, pure in seno al Supremo Collegio - la sottoposizione della "quaestio" dei rapporti tra la "vecchia" fattispecie di dichiarazione fraudolenta ex art. 2, D.Lgs. 74/2000 alle Sezioni Unite.

Nella citata sentenza n. 6228, la Corte aveva - infatti - individuato un rapporto di "successione (seppur) modificativa", di "riconducibilità" fra la "vecchia fattispecie di frode per utilizzazione di fatture false [cit. art. 4, lett. d), L. 516] e la "nuova" fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, D.Lgs. 74): tale, apodittica, conclusione - però - non ci era parsa affatto convincente.

Peraltro, già nella successiva sentenza in data 2 maggio 2000 (Rel. RIZZO), la stessa III Sezione aveva mutato "rotta": ritenendo che il "nuovo" art. 2, D.Lgs. 74 contempli un fatto parimenti nuovo e diverso, non riconducibile alla disposizione previgente (da ritenersi - pertanto - in definitiva) non più applicabile.

Nell'ordinanza di rimessione in commento - pertanto - i Giudici hanno ritenuto di poter escludere l'esistenza di un, chiaro, rapporto di "successione modificativa di leggi penali" tra l'art. 4, lett. d), L. 516 e l'art. 2, D.Lgs. 74; nel senso che - stante la nuova normativa - il reato deve dirsi integrato soltanto se le fatture (ovvero gli altri documenti) "falsi", oltre ad essere stati contabilizzati, siano stati pure trasfusi in una dichiarazione annuale mendace.

Dal contrasto interpretativo così - inspiegabilmente - sorto, pertanto, è scaturita la rimessione della "vexata questio" alle Sezioni Unite.

TRIBUNALE DI PAVIA

SENTENZA	.23-26 maggio 2000, n. 463
GIUDICE	Bernini

Il reato di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 4, lettera d), della L. 7 agosto 1982, n. 516 deve ritenersi depenalizzato, non essendovi continuità con i nuovo delitto di cui all'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Ordinanza

Con la sentenza "de qua", il Tribunale di Pavia - pronunciando ex art. 129 c.p.p. - ha chiarito che la condotta di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti deve - dopo la riforma - ritenersi depenalizzata.

Più precisamente, e testualmente, si è argomentato che "i reati contestati sono stati abrogati, insieme all'intero Titolo I della L. n. 516/1982 dall'art. 25 del D.L. 10 marzo 2000, n. 74. Né la condotta contestata può ricondursi a quella di cui all'art. 2 del decreto legislativo ultimo citato che tuttora sanziona penalmente l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti al fine di evadere l'IVA, poiché la condotta richiesta dalla nuova norma, a prescindere da ogni considerazione in ordine alla retroattività della legge penale regolata dall'art. 2 del codice penale ora anche in tema di reati finanziari (art. 24, comma 1, del D.Lgs. n. 507/1999) non è comunque riconducibile alla fattispecie mancando l'ulteriore aspetto dell'elemen-

to materiale indicato dall'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, cioè, l'indicazione, nella dichiarazione annuale relativa a detta imposta, di elementi passivi fittizi: limitandosi la contestazione ad un generico riferimento alla utilizzazione dei documenti in questione. Pertanto al giudice non resta che prosciogliere l'imputato ai sensi dell'art. 129 del codice di procedura penale".

Ed invero, la "nuova" fattispecie di dichiarazione fraudolenta, di cui al sopra indicato art. 2 - mette conto evidenziare - è costruita in termini radicalmente innovativi e viene ad "assorbire", secondo quanto chiarito nella Relazione di accompagnamento al D.Lgs. 74/2000, talune condotte (prima) punite - a titolo di frode fiscale - ex art. 4 L. 516/1982: la "nuova" fattispecie mette capo al fatto dell'avvalimento - in sede di dichiarazione annuale, ed al fine di evasione - di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per indicare elementi passivi fittizi (comma 1); la pena della reclusione è - invece - da sei mesi a due anni, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi "de quibus" è inferiore a lire 300 milioni (comma 3). Il fatto ex art. 2 - è poi chiarito (comma 2) - si considera commesso con l'avvalimento dei documenti sopra richiamati allorchando gli stessi sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o - comunque - detenuti (pur non essendo stati contabilizzati) "... a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria": così statuendo, l'art. 1 viene a riferirsi anche a quei contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Di talché, non residua alcuna previsione punitiva, che possa - nel caso sottoposto al giudizio - dirsi applicabile (neanche - cioè - astrattamente).

In definitiva, è evidente che la condotta (di per sé considerata) della utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti è stata depenalizzata essendo la nuova "ratio legis" volta a sanzionare non la mera registrazione sulle scritture contabili, delle false fatture, ma l'uso "perverso" di tali registrazioni fatto in chiave dichiarativa, di modo che il mancato utilizzo, in sede dichiarativa, delle fatture false, ancorchè ritualmente registrate è, oggi, improduttivo di effetti penali nel senso che la sola registrazione delle fatture non può dare origine ad alcun reato e men che mai al delitto di dichiarazione fraudolenta di cui al sopra citato art. 2.

Affatto condivisibile - pertanto - la decisione ex art. 129 c.p.p. del Tribunale di Pavia.

TRIBUNALE DI CAGLIARI

SENTENZA 31 maggio 2000

GIUDICE Laverna

Non sussiste "continuità" tra l'ipotesi di frode fiscale di cui all'art. 4, lettera d), della L. 7 agosto 1982, n. 516 ed il nuovo delitto di cui all'art. 2 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. Tale "continuità" deve, invece, essere ravvisata in relazione all'ipotesi di frode fiscale di cui all'art. 4, lettera f), della L. 516/1982.

Ordinanza

Pronunciando circa i rapporti tra la "vecchia" fattispecie di frode fiscale ex art. 4, lettere d) ed f), L. 516/1982 ed il "nuovo" testo ex art. 2 D.Lgs. 74/2000, il Giudice cagliaritano ha operato un puntuale inquadramento dei termini del rapporto tra la "vecchia" (ed abrogata) ipotesi della L. 516 di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ed il "nuovo" testo ex art. 2 D. 74: più precisamente - a tal riguardo - escludendo un rapporto di "continuità normativa".

E così - testualmente - si è osservato che "con riferimento all'utilizzazione di fatture false, invece, l'ipotesi di successione di leggi penali nel tempo non sussiste tra l'art. 4, comma 1, n. 5), o lettera e), della L. 516/1982 e l'art. 2 della legge di rifor-

ma, in quanto la fattispecie abrogata sanzionava la mera condotta di utilizzazione di fatture false, inquadrata come attività prodromica rispetto all'evasione o comunque slegata dalle ripercussioni sulle dichiarazioni fiscali dell'utilizzazione delle fatture false. Deve invece essere riconosciuta una successione di leggi penali valutabile ai sensi dell'art. 2, comma 3, del codice penale, tra la vecchia fattispecie della frode fiscale [art. 4, comma 1, n. 7), e, successivamente, lettera f), della L. 516/1982] e il nuovo art. 2 della legge di riforma.

Infatti, la vecchia fattispecie sulla frode fiscale, nel sanzionare, fra l'altro, la condotta fraudolenta di dissimulazione di componenti positivi o simulazione di componenti negativi del reddito che si riverberasse sulle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA, alterandone il risultato in misura rilevante, contemplava una condotta nella quale poteva essere ricompresa, quale modalità attuativa di frode, anche l'utilizzazione di fatture false: ciò sia che si accedesse alla più rigorosa tesi che ammetteva la possibilità di concorso tra il delitto di utilizzazione di fatture e quello di frode fiscale; sia che si accedesse alla più corretta interpretazione che invece ravvisava un'ipotesi di concorso apparente di norme, risolto a favore della frode fiscale in presenza dell'elemento specializzante costituito dall'incidenza rilevante dell'impiego delle fatture false sul risultato del bilancio o delle dichiarazioni fiscali".

Peraltro, si è pure osservato - sul piano processuale - che i capi di imputazione concernenti le emissioni e le utilizzazioni di fatture false non tengono conto della natura dei reati eventualmente abituali concordemente riconosciuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza ai delitti in esame. La frantumazione degli episodi in contestazione - pur indispensabile al fine di analizzare partitamente i rapporti con altri soggetti - ostacola la ricostruzione complessiva delle condotte degli imputati: deve invece essere immediatamente valutabile se - sulla scorta della stessa contestazione - con riferimento ai singoli periodi d'imposta, non sia superata la soglia di minore punibilità prevista dagli artt. 2, comma 3, e 8, comma 3, D.Lgs. 74, con la possibilità pertanto di ritenere più favorevole agli imputati la nuova legge e di dichiarare eventualmente la prescrizione dei reati (avuto riguardo alla data, ormai lontana nel tempo, delle fatturazioni asseritamente false), e se comunque, per le ipotesi di utilizzazione delle fatture asseritamente false, queste ultime siano state, e in che misura, tenute presenti per la compilazione delle dichiarazioni fiscali.

Non solo: per il Giudice la riformulazione delle imputazioni nel senso appena precisato si impone anche in virtù delle modifiche normative introdotte con la L. 479/1999: nel prevedere che l'imputazione sia contestata in forma chiara e precisa [art. 417, lettera b), del codice di procedura penale] il Legislatore non chiede soltanto che la contestazione sia analitica e sufficientemente descrittiva della condotta e delle norme di legge addebitate all'imputato; chiede altresì che l'imputato sia immediatamente messo in grado di conoscere quali conseguenze di natura sanzionatoria o procedurale possono derivare dall'imputazione. Nel caso in esame, invece, la frammentazione delle condotte degli imputati con l'addebito di più fatturazioni asseritamente false nel contesto di differenti capi di imputazione - sebbene compiute nel medesimo periodo di imposta - può indurre in errore in ordine all'eventuale intervento della prescrizione. Inoltre, la riconduzione al delitto di frode fiscale delle condotte di utilizzazione di fatture false che integrino la fattispecie dell'art. 4, comma 1, n. 7), o lettera f), della L. 516/1982 richiede che l'imputazione menzioni anche gli elementi idonei a rapportare il fatto concreto alla fattispecie legale.

"Rilevato peraltro che, ai fini della verifica sulla sussistenza dei presupposti per ricondurre le utilizzazioni di fatture asseritamente false al delitto di frode fiscale ai sensi dell'art. 4, comma 1, n. 7), o lettera f), della L. 516/1982, le indagini svolte risultano lacunose, in quanto, eccettuati pochi casi, non sono stati acquisiti agli

atti i dati essenziali delle dichiarazioni dei redditi ed IVA delle società o degli imprenditori individuali cui le fatture in questione si riferiscono; pertanto appare necessario disporre nuove indagini finalizzate all'acquisizione di tali dati ed all'accertamento dell'incidenza delle fatture in contestazione sui risultati delle dichiarazioni".

Ciò statuito quanto al prosieguo delle indagini, dalla ordinanza "de qua" risulta - in definitiva - acclarata la "discontinuità normativa" tra la "vecchia" ipotesi ex art. 4, lettera d), ed il "nuovo" art. 2, mentre risulta ribadita la "continuità normativa" tra la "vecchia" ipotesi ex art. 4, lettera f) ed il citato e "nuovo" art. 2 del decreto di riforma.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	14 luglio-12 settembre 2000, n. 9631
PRESIDENTE	Lacanna
CONSIGLIERE REL.	Fumo

Il D.Lgs. 74, ha inteso procedere ad un incisivo riassetto normativo in tema di reati tributari. Al proposito si osserva che, mentre la fattispecie di cui al capo A [utilizzo di fatture inesistenti, allo scopo di evadere l'IVA, art. 4, comma 1, lett. d), legge 516/1982] è stata riprodotta, con diversa previsione sanzionatoria, nell'art. 2 del D.Lgs. 74/2000, le ipotesi criminose di cui ai capi C e B non sono state riprodotte nella nuova normativa. Non essendo, pertanto, più previsti come reati i comportamenti sintetizzati nei predetti capi di imputazione, la sentenza impugnata va, certamente, sul punto, annullata senza rinvio [ipotesi di frode fiscale ex art. 4, lett. f) L. 516].

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Con la pronuncia in commento, il Supremo Collegio ha statuito - in particolare - l'annullamento senza rinvio della impugnata sentenza della Corte di Appello di Torino, ritenendo che il D.Lgs. 74/2000 abbia comportato l'"abolitio criminis" dell'ipotesi di reato ex art. 4, comma 1, lett. f), L. 516/1982. Come noto, l'art. 4, comma 1, lett. f), L. 516/1982 incriminava chiunque, con il più volte detto fine di evasione o di indebito rimborso (a proprio o ad altrui vantaggio), "indica nella dichiarazione dei redditi ovvero nel bilancio o rendiconto ad essa allegato, al di fuori dei casi previsti dall'art. 1, ricavi, proventi od altri componenti positivi di reddito in misura diversa da quella effettiva utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali".

Si trattava della fattispecie (o, meglio, delle fattispecie) c.d. di "frode fiscale" quale risultante - con tratti, sia formali che sostanziali, radicalmente innovativi - dalla riforma ex L. 15 maggio 1991, n. 154.

Il problema affrontato dal Supremo Collegio nella pronuncia in commento (in modo - peraltro - non chiarissimo ed organicamente motivato) concerne - pertanto la "quaestio" della (permanente ovvero cessata) incriminabilità nel vigente sistema ex D.Lgs. 74/2000 della "vecchia" ipotesi di cui all'art. 4, lett. f), L. 516/1982.

Orbene, e senza indulgere oltremodo nella trattazione retrospettiva, vale - però - la pena ripercorrere, a grandi linee, l'"iter" logico-cronologico-normativo della "subiecta materia":

- già l'art. 56, comma 3, D.P.R. 600/1973 sanzionava, alle lettere a), b) ed e), le

ipotesi di formazione di scritture e documenti fittizi in quanto riportati nella dichiarazione dei redditi, di omessa iscrizione di attività o di indicazione in dichiarazione di passività inesistenti e di commissione di qualsiasi fatto fraudolento al fine di sottrarre redditi ad imposizione;

- con l'originaria formulazione della L. 516/1982 (art. 4, comma 1, n. 7) - invece - si stabilì, con una più rigorosa tipicizzazione delle condotte incriminate e limitando il precetto punitivo all'area dei soli redditi da lavoro autonomo e di impresa, di sanzionare chi, con il più volte detto dolo specifico, essendo titolare dei redditi suddetti, redigeva le scritture contabili obbligatorie, la dichiarazione annuale dei redditi, ovvero il bilancio o rendiconto ad essa allegato, dissimulando componenti positivi o simulando componenti negativi di reddito, tali da alterare in misura rilevante il risultato della dichiarazione.

Orbene, nella disciplina del 1982 erano già, *"in nuce"*, contenuti i germi del suo completo e successivo "insuccesso": ed invero, nella norma, nel mentre difettava un chiaro riferimento all'entità del tributo evaso, o del reddito accertato, si richiedeva - invece - un'alterazione, in misura rilevante del risultato della dichiarazione. Su tale elemento per ultimo detto (se cioè, condizione di punibilità; evento; modalità della condotta ovvero della valutazione del relativo disvalore) si sviluppò - pertanto, e ben presto - un'aspra e diffusa battaglia ermeneutico-interpretativa, che portò all'insorgenza di orientamenti nettamente contrastanti all'interno dello stesso Supremo Collegio.

Finché la Corte Costituzionale intervenne con la sentenza 17-28 gennaio 1991, n. 35, sancendo l'illegittimità dell'art. 4, comma 1, n. 7, L. 516/1982 nella parte in cui non prevedeva che la dissimulazione o simulazione *"de quibus"* dovessero concretarsi in forme artificiose; donde l'intervento dell'Esecutivo, dapprima con il D.L. 14 gennaio 1991, n. 7 e poi, passando per la pedissequa reiterazione ex D.L. 16 marzo 1991, n. 83, con la L. 15 maggio 1991, n. 154.

Orbene - venendo al testo "definitivo" della lett. f) - mette conto rimarcare che trattavasi di un tipico reato non già di evento, ma di condotta; anzi di diverse condotte, atteso che contempla varie ipotesi, tra di loro alternative, e - in virtù dell'ultima parte della formulazione legislativa - parzialmente a forma libera, ma pur sempre collegate alla redazione della dichiarazione dei redditi, del bilancio o del rendiconto.

Trattavasi - cioè, secondo quanto al riguardo precisato nella Relazione di accompagnamento al testo di legge - di un reato che "si concreta in una dichiarazione infedele, che sia però attuata con un'attività ingannatoria di supporto".

L'interesse protetto - pertanto - era pur sempre quello della c.d. "trasparenza fiscale", anche se - rispetto alle ipotesi contravvenzionali - nella fattispecie *"de qua"* è più chiaro e diretto il rapporto, anche psicologico, tra la condotta incriminata e l'interesse statale alla repressione dell'evasione e delle frodi fiscali.

Ciò posto con riferimento al previgente sistema normativo, occorre - adesso - considerare come nella riforma ex D.Lgs. 74/2000 il riferimento corra all'art. 3 ("Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici": e - cioè - mediante "una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento"; e - comunque - non - invece - "avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti": fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui al precedente art. 2).

Nel nuovo sistema normativo - cioè - e come si è visto, la falsità contabile diventa penalmente rilevante soltanto se si manifesta congiuntamente a mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento.

Già nella vigenza della L. 516/1982, si era avvertito che gli altri comportamenti dovessero essere tali da "rendere credibili le mendaci indicazioni operate in dichiarazione o in bilancio e da indurre in errore l'Amministrazione Finanziaria sull'effettiva capacità contributiva"; in altri termini, occorreva un comportamen-

to tendenzioso, la cui attivazione rendesse più difficile la possibilità, per gli organi tributari, di verificare i fatti (materiali), attraverso i quali ricostruire la reale consistenza dei componenti di reddito.

Non giovava - invece - evidenziare che la genericità della "vecchia" clausola residuale ("altri comportamenti fraudolenti") fosse tale da comprendere qualunque comportamento, anche indipendente dalla dichiarazione dei redditi: se era vero, infatti, che la locuzione "altri comportamenti" poteva essere intesa in senso ampio, era altrettanto vero che la locuzione ("ovvero ponendo in essere") andava posta in correlazione con il periodo principale della lettera f) ossia "indica nella dichiarazione dei redditi ... componenti positivi e/o negativi ... in misura diversa da quella effettiva; i due periodi successivi, "utilizzando documenti ... ovvero ponendo in essere altri comportamenti ...", erano, in sostanza, entrambi due modi per dare esplicazione a tale "indicazione".

Il che, peraltro, troverebbe conferma nell'uso del medesimo tempo (gerundio) per entrambi i verbi; in caso contrario sarebbe stato più corretto esprimersi come segue: "indica ... utilizzando ... ovvero pone in essere altri comportamenti fraudolenti ...".

Questi "altri comportamenti" non avevano, quindi, una valenza autonoma, ma potevano essere realizzati al fine di suffragare le risultanze della dichiarazione. Quanto - infine - all'idoneità "ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali", idoneità stava ad indicare che non era necessario che l'Amministrazione Finanziaria venisse tratta in inganno, bensì che il comportamento posti in essere fossero tali da poter trarre in inganno l'Amministrazione medesima: in altri termini, non occorre l'effettività dell'ostacolo, essendo sufficiente la potenzialità di esso né - a maggior ragione - occorre la realizzazione dell'evento del mancato accertamento, essendosi - proprio - voluto criminalizzare quei comportamenti idonei a rendere più difficile l'opera degli organi dell'A.F..

Orbene - ciò posto con riferimento al previgente sistema normativo - non può - adesso, dopo l'entrata in vigore del D. 74 - che operarsi una verifica del caso concreto e specifico quanto alla rilevanza (o meno) ex art. 3 D.Lgs. 74 dei comportamenti (già) rilevanti ex art. 4, lett. f) L. 516/1982.

Il testo della pronuncia "*de qua*" (peraltro, di massima "dedicato" all'altra, e concorrente, imputazione di falso in bilancio ex art. 2621 c.c.) non è - come già accennato - particolarmente chiaro ed organico quanto alla (ritenuta) "*abolitio criminis*" della fattispecie ex art. 4, lett. f) L. 516/1982.

Imponendosi - invece - la (già evidenziata) verifica del caso concreto e specifico, i problemi interpretativi paiono tutt'altro che risolti.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	Unite penali
SENTENZA	25 ottobre-7 novembre 2000, n. 27
PRESIDENTE	Vessia
CONSIGLIERE REL.	Canzio

La vecchia ipotesi ex art. 4, lett. d), L. 516/1982 di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, non è più prevista dalla legge come reato, essendo necessaria, ai fini della configurazione della continuità con il nuovo delitto, la sussistenza del precedente reato di falsa dichiarazione contemplato dall'art. 4, lettera f) della legge 516/1982. (Le condotte di utilizzazione di fatture o altri documenti, podromiche o strumentali rispetto alla fraudolenta indicazione in dichiarazione, non sono più - di per sé - previste dalla legge come reato)

Ordinanza

A seguito dei - ripetuti e profondi - contrasti insorti nella giurisprudenza: sia di merito che di legittimità (e soprattutto in seno alla III Sezione penale del Supremo Collegio), le Sezioni Unite - investite della questione - hanno stabilito che - nel "passaggio" dalla L. 516/1982 al D.Lgs. 74/2000 - non costituisce più reato l'utilizzazione di fatture false, qualora non sia stato provato e contestato al contribuente l'inserimento in dichiarazione di documenti per operazioni inesistenti. Ne consegue che la continuità normativa con il nuovo delitto di dichiarazione fraudolenta si realizza soltanto con il precedente reato di dichiarazione falsa [art. 4, lett. f) della L. 516/1982] e non con quello di utilizzazione di fatture ex art. 4, lett. d) della L. 516/1982.

Approfondiamo la disamina della, interessante, pronuncia delle Sezioni Unite. I (già) richiamati contrasti giurisprudenziali - infatti - hanno posto il problema se le due fattispecie si pongano in rapporto di continuità: con la conseguenza che, in caso positivo, coloro che hanno un procedimento penale per il delitto di cui all'art. 4, lett. d), della L. 516/1982 potrebbero essere perseguiti in base al nuovo reato di dichiarazione fraudolenta; nell'altro, invece, dovrebbero essere assolti perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato.

In particolare, è affatto evidente il potenziale, effetto deflattivo - sui (numerossimi) procedimenti in corso - che la tesi della "discontinuità" verrebbe (subito) a comportare.

È stata - giova rimarcare - soprattutto la III Sezione ad occuparsi della questione: pur non obliterandosi le "inquietudini" dei Giudici di merito [cfr. soprattutto, Trib. Roma, 20 luglio 2000, nel senso della ritenuta depenalizzazione della "vecchia" fattispecie ex art. 4, lett. d), L. 516/1982].

Come abbiamo (già) avuto modo di accennare, con la sentenza in data 27 aprile 2000, n. 6228, la Corte aveva assunto una posizione abbastanza restrittiva affermando il rapporto di continuità tra le due norme in esame. In sostanza la Cassazione aveva configurato un rapporto di specialità della nuova condotta rispetto alla precedente. Tale affermazione, come rilevato da autorevole dottrina, non tiene conto di una circostanza di significativa rilevanza: la legge "manette agli evasori" pur arretrando la tutela penale a meri fatti podromici e preparatori di condotte potenzialmente evasive, trattando della frode fiscale ex art. 4, aveva comunque previsto degli illeciti in materia di dichiarazione [delitto di cui alla lett. f)].

Più precisamente, la norma incriminatrice "de qua" veniva a sanzionare chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o l'imposta sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso o di consentire l'evasione o l'indebito rimborso a terzi "indicava nella dichiarazione dei redditi ovvero nel bilancio o rendiconto a essa allegato ... ricavi, proventi o altri componenti positivi di reddito ovvero spese e altri componenti negativi di reddito in misura diversa da quella effettiva utilizzando documenti attestanti fatti materiali non corrispondenti al vero ovvero ponendo in essere altri comportamenti fraudolenti idonei ad osta-

colare l'accertamento di fatti materiali".

Peraltro, con sentenza della medesima sezione della Corte di Cassazione datata 27 aprile 2000 è stata - invece - esclusa la continuità delle due fattispecie in assenza di accertamento del fatto che le fatture per operazioni inesistenti fossero state trasfuse in dichiarazione.

Dal che, è - poi - disceso, necessariamente, il deferimento della questione alle Sezioni Unite della Corte.

Ovviamente - e, per così dire, a prescindere dalla valenza di (mera) interpretazione della nuova disciplina penale tributaria - è evidente - giova ancora rimarcare - che l'intervento delle Sezioni Unite ha dovuto affrontare - fondamentalmente - la problematica della chiarificazione della c.d. "disciplina inter-temporale", nella transizione dalla L. 516/1982 al D.Lgs. 74/2000.

Del resto non può dubitarsi - sempre con riferimento alla questione decisa dalle Sezioni Unite - che l'art. 6 del D.Lgs. 74/2000 - espressamente - chiarisce che i delitti di cui ai (precedenti) artt. 2, 3 e 4 "non sono comunque punibili a titolo di tentativo".

Sicchè - tornando alla sentenza in commento - a prescindere tuttavia da tali osservazioni, su tutti i comportamenti di specie dovrebbe emergere l'esclusione di cui all'art. 6 del D.Lgs. 74/2000: ciò perché non bisogna dimenticare che il mero possesso di una fattura relativa ad operazioni inesistenti, non inserita in contabilità né in sede di dichiarazione e non effettivamente utilizzata per evadere l'imposta, non è a oggi punibile. La "ratio" è facilmente rinvenibile nella possibilità concessa al contribuente di ravvedersi in tempo e non avvalersi del documento falso per pagare meno imposte di quelle dovute.

In definitiva - hanno concluso le Sezioni Unite - nel caso in cui, in un processo penale, non risulti contestata l'ipotesi di frode fiscale di cui alla "vecchia" lett. f) dell'art. 4, bensì - soltanto - quella di cui alla lett. d), ma emerga la condotta di utilizzazione in una fraudolenta dichiarazione annuale, resta - comunque - riservata al P.M. la possibilità di contestazione del "fatto nuovo", afferente la dichiarazione fraudolenta "de qua": con tutte le relative implicazioni e conseguenze sul piano processuale.

Nel caso del giudizio "a quo" - pertanto - la sentenza impugnata deve essere annullata senza rinvio, con riferimento al reato di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti di cui al "vecchio" art. 4, comma 1, lett. d), L. 516/1982: poiché - si ribadisce ancora - il fatto non è più previsto come reato.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	6 dicembre 2000-5 febbraio 2001, n. 4180
PRESIDENTE	Avitabile
CONSIGLIERE REL.	Rizzo

Il fatto di utilizzare, annotandole nelle scritture contabili obbligatorie, fatture per operazioni inesistenti, dopo il D.Lgs. 74/2000 non è - di per sé - reato.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo l'annullamento senza rinvio della impugnata sentenza quanto al reato di cui al capo c) - per essere il fatto non (più) previsto dalla legge come reato - il Supremo Collegio ha affrontato la "quaestio" della punibilità della condotta di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000.

Più precisamente, la vicenda "de qua" concerneva una ipotesi di frode fiscale di cui al "vecchio" art. 4 L. 516/1982, "per avere utilizzato, annotandola in contabi-

lità, una fattura relativa ad operazioni inesistenti.

Osserva la Corte che un tale fatto, a seguito del D.Leg.vo 10 marzo 2000 n. 74, che ha espressamente abrogato il titolo primo della legge 516/1982, non è più previsto come reato.

Ed invero, in base al nuovo testo di legge, mentre il rilascio di fatture per operazioni inesistenti continua ad essere sanzionato penalmente, perché previsto come reato dall'art. 8, l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti assume rilevanza penale solo nell'ambito della nuova fattispecie criminosa di cui all'art. 2, quando cioè l'autore del fatto si avvale di esse per indicare nella dichiarazione annuale relativa alla imposta sui redditi o all'IVA elementi passivi fittizi".

Di talché - ha osservato la Corte - un siffatto reato viene - adesso - a consumarsi con la presentazione della dichiarazione annuale e che non è punibile a titolo di tentativo, in forza di quanto disposto dal successivo art. 6, risulta evidente che, a seguito della riforma introdotta dal D.Leg.vo 74/2000, il fatto di utilizzare, annotandole nelle scritture contabili obbligatorie, fatture per operazioni inesistenti, di per sé, non integra più gli estremi di reato (Cass. Sez. Un. 25.10.200).

Ne consegue che, essendo venuta meno l'ultrattività delle leggi penali finanziarie, a seguito di quanto disposto ex art. 24 D.Lgs. 507/1999, la impugnata sentenza - quanto al suddetto capo c) - deve essere oggetto di annullamento senza rinvio, per essere il fatto non (più) previsto dalla legge come reato.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	30 ottobre 2001- 14 gennaio 2002, n. 2942
PRESIDENTE	Savignano
CONSIGLIERE REL.	Franco

Dopo l'introduzione del D. 74/2000, le condotte di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, in quanto meramente prodromiche rispetto alla fraudolenta indicazione in dichiarazione annuale, non sono più, di per sé, penalmente rilevanti.

Ordinanza

Statuendo l'annullamento senza rinvio - "in parte qua" - nonché - "in parte residua" - il rigetto del proposto ricorso, il Supremo Collegio ha - in particolare - pronunciato in tema di rilevanza penale, nell'ordinamento vigente, delle condotte di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

Nella sentenza in commento - in particolare - si è osservato che "in seguito all'introduzione della nuova ipotesi criminosa di dichiarazione fraudolenta ad opera dell'art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ed all'"abolitio criminis" disposta dal successivo art. 25, le condotte di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, già punite dall'art. 4, lett. d), D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in L. 7 agosto 1982, n. 516, in quanto meramente prodromiche o strumentali rispetto alla fraudolenta indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto non sono più, di per sé, penalmente rilevanti, non potendo in alcun modo essere ricondotte nella previsione della più recente disposizione incriminatrice che individua nella presentazione della dichiarazione annuale la condotta tipica della fattispecie ed il momento in cui si verifica la lesione dell'interesse erariale all'integrale riscossione delle imposte (Sez. Un., 25 ottobre 2000, DI MAURO, m. 217.031)."

Donde, la statuizione di annullamento senza rinvio, per essere il fatto non (più) previsto come reato.

Ed invero - nell'ambito del nuovo sistema punitivo introdotto nel 2000 - nel mentre l'ipotesi di rilascio di fatture per operazioni inesistenti continua ad essere san-

zionata penalmente, perché prevista come reato dall'art. 8, l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti assume rilevanza penale solo nell'ambito della nuova fattispecie criminosa di cui all'art. 2, quando cioè l'autore del fatto si avvale di esse per indicare nella dichiarazione annuale relativa alla imposta sui redditi o all'IVA elementi passivi fittizi.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	19 dicembre 2001-4 febbraio 2002, n. 3968
PRESIDENTE	Malinconico
CONSIGLIERE REL.	Novarese

L'esclusione della continuità normativa con l'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 dell'art. 4, lettera d), della L. n. 516/1982 pur se relativo alla dichiarazione IVA non implica l'annullamento della condanna intervenuta per l'art. 4, lettera f) che pure abbia congiuntamente giudicato una dichiarazione fraudolenta ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA

Ordinanza

Statuendo il rigetto del proposto ricorso, la Corte di Cassazione ha pronunciato in tema di dichiarazione fraudolenta (IVA), richiamando la precedente sentenza delle Sezioni Unite n. 27/2000 (che - si ricorderà - aveva proprio operato l'"estensione interpretativa" alla dichiarazione IVA dell'art. 2 D. 74: evidenziando - conseguentemente - che, rispetto a tale ipotesi, non è configurabile un rapporto di successione modificativa tra leggi).

Più precisamente - ha osservato il Supremo Collegio - "il reato contestato non è stato depenalizzato dal D.Lgs. n. 74/2000, perché, per quanto attiene alla dichiarazione dei redditi, configura il delitto previsto dall'art. 4, lettera f), della L. n. 516/1982, la cui continuità normativa con la nuova ipotesi di dichiarazione fraudolenta, contemplata all'art. 2 del citato decreto legislativo, è stata affermata da dottrina e giurisprudenza unanimi (Cass, SS. UU., 7 novembre 2000, n. 27, D.M. ed altro rv. 217031).

Non rileva il fatto che l'art. 4 lettera f), della L. n. 516/1982 non contempli la dichiarazione ai fini dell'IVA e che pure tale fatto è addebitato al ricorrente, mentre le Sezioni Unite di questa Corte hanno ritenuto non sussistere la continuità normativa con la fattispecie prevista dalla lettera d) della stessa norma per l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti pure se le stesse siano state riportate nella dichiarazione ai fini IVA, giacché, a parte l'eccentricità della decisione, dimostrata sulla base di fattispecie concrete evidenziate in alcune pronunce di questa Corte (Cass., Sez. III 27 aprile 2000, BELLAVIA), il Tribunale prima e la Corte d'Appello poi hanno ritenuto esistente un unico reato per la dichiarazione fraudolenta ai fini dei redditi e dell'IVA".

Quindi, per il Supremo Collegio quella ex art. 2 D. 74 costituisce una "unica fattispecie di reato".

Ovviamente - come esattamente osservato in dottrina - occorre - nell'art. 2 - che sia stata presentata una valida dichiarazione annuale.

Il testo del D. 74 - infatti - non riproduce (come - invece - per le altre ipotesi di "falso" in sede di dichiarazione, di cui ai successivi artt. 3 e 4), la regola - dettata dall'art. 5, comma 2, a proposito del reato di omessa dichiarazione - per cui vale come dichiarazione anche quella non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto (ipotesi nelle quali la dichiarazione deve considerarsi nulla in base alle norme tributarie): il particolare, non può essere considerato casuale, ma dipende dalla diversa ottica dell'incriminazione in esame: una dichiarazione ininfluyente a fini fiscali non è infatti idonea a ledere l'interesse da questa protetto.

Inoltre, sotto un diverso profilo, va rilevato come - nell'art. 2 - la falsità in dichiarazione abbia un oggetto più ristretto che non nelle ipotesi previste dagli artt. 3 e 4, venendo in rilievo esclusivamente la mendace indicazione per eccesso di "ele-

menti passivi”, e non pure la mendace indicazione per difetto di “elementi attivi”: la nozione di “elementi passivi”, valevole ai fini dell’applicazione della norma incriminatrice, è fornita - al pari di quella, contrapposta e correlata, di “elementi attivi” - dall’art. 1, comma 1, lett. b), D. 74, in virtù del quale la riprodotta formula designa “le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso ... negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell’applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto”. Si tratta, in sostanza - come spiega la Relazione Ministeriale - di una “espressione di sintesi” onnicomprensiva, intesa “ad evitare i rischi, in termini di incertezze interpretative e di possibili lacune, insiti in una enunciazione di tipo specifico e casistico delle singole voci”.

Dal che - come evidenziato dal Supremo Collegio - nella sentenza in commento discenderebbe la “unicità” - per imposte sui redditi e per IVA - della fattispecie ex art. 2.

TRIBUNALE DI TRIESTE

SENTENZA 9-15 maggio 2000

G.I.P. Trampus

Le contravvenzioni di cui all’art. 1, comma 2, lettere a) e b), della L. 7 agosto 1982, n. 516 devono considerarsi depenalizzate a seguito dell’entrata in vigore del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Deve altresì considerarsi depenalizzato il delitto di cui all’art. 4, lettera f), della stessa legge, nel caso in cui il contribuente, attraverso pagamenti “in nero” a collaboratori e consulenti, non annotati in contabilità né inseriti nelle dichiarazioni quali componenti negativi di reddito, agisca al fine di consentire a terzi di evadere le imposte. In tal caso, a parte la difficoltà di inserimento di detta condotta tra i “comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l’accertamento di fatti materiali [già richiesti dall’art. 4, lettera f), citato], il comportamento in esame non risulta riconducibile al nuovo art. 3 del D.Lgs. n. 74 citato, dato che la sfera della punibilità è limitata alle dichiarazioni fraudolente dirette a fini di evasione dello stesso contribuente autore della dichiarazione.

Ordinanza

Pronunciando sul “passaggio” dalla disciplina ex L. 516/1982 a quella ex D.Lgs. 74/2000, il Tribunale di Trieste ha osservato - quanto alle “vecchie” ipotesi contravvenzionali di infedeltà [art. 1, comma 2, lett. a) e b)] - che (così statuendo il non luogo a procedere) “non sembra dubbio che tra l’abrogata fattispecie incriminatrice dell’art. 1, comma 2, lettere a) e b), della L. n. 516 del 1982 e quelle introdotte con il D.Lgs. n. 74 del 2000, ed in particolare quella di dichiarazione infedele di cui all’art. 4 del decreto, un tale rapporto di continuità ed omogeneità non è in alcun modo configurabile.

Ciò vale, anzitutto, con riguardo all’oggetto della tutela giuridica, costituito nella norma abrogata dall’interesse dello Stato alla regolare, completa e fedele tenuta, da parte del contribuente delle scritture contabili, anche solo per consentire agevoli e sollecite operazioni di controllo, e rappresentato, invece, in quella dell’art. 4 del decreto dall’interesse dello Stato alla percezione, attraverso la leva fiscale, dei necessari mezzi finanziari.

Inequivoca, in tal senso, appare la relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000 in cui viene evidenziato come “conformemente alle direttive della legge delega, il nuovo sistema attua, per tal rispetto, una vera e propria inversione di rotta, assumendo, come obiettivo strategico, quello di limitare la repressione penale ai soli fatti diretta-

mente collegati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente "formali" e "preparatorie" ...; la scelta di ancorare la sanzione penale all'offesa degli interessi connessi al prelievo fiscale ha portato a concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e "definitivo" dell'evasione d'imposta, sì che le violazioni tributarie "a monte" della dichiarazione medesima - quali, ad esempio - le omesse fatturazioni ed annotazioni in contabilità di corrispettivi ... oggi autonomamente incriminate (art. 1 del D.L. n. 429 del 1982), restano prive, "ex se", di rilievo penale".

Parimenti - poi - il Tribunale di Trieste ha ritenuto quanto alla "vecchia" ipotesi delittuosa della c.d. "frode esterna" ex art. 4, lett. f), L. 516/1982, evidenziando come *"la condotta dell'imputato, il quale attraverso pagamenti "in nero" a collaboratori e consulenti, non annotati in contabilità né inseriti nelle dichiarazioni quali componenti negativi di reddito, avrebbe agito al fine di consentire a terzi di evadere le imposte dovute, non appare in alcun modo riconducibile, anche a prescindere dalla obiettiva difficoltà di un suo inserimento tra i comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali già richiesti dall'art. 4, lettera f), della L. n. 516 del 1982, alla fattispecie incriminatrice dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74 del 2000.*

Basta, invero, considerare che quest'ultima fattispecie, analogamente di quelle di cui agli artt. 2 e 4 del recente decreto, esclude dall'ambito dell'illecito la finalità di consentire l'evasione ovvero l'indebito rimborso dell'imposta a terzi, limitando la sfera della punibilità alle dichiarazioni fraudolente dirette a fini di evasione dello stesso contribuente autore della dichiarazione.

Deve, pertanto, riconoscersi l'intervenuta abrogazione, per la parte in esame, della fattispecie incriminatrice ascritta con conseguente proscioglimento dell'imputato perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato".

Ed invero - mette conto rimarcare - nell'ambito della riforma ex D.Lgs. 74/2000, con l'art. 3, "è stata, poi, soppressa l'automatica equiparazione alla frode in dichiarazione della violazione dell'obbligo di fatturazione e contabilizzazione, (con una) ... ricostruzione i termini di vera e propria artificiosità"; più precisamente, si è statuito che, fuori - ovviamente - dai casi previsti dal precedente art. 2, si applica la (medesima) pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque - sempre al fine di evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto - indica, in sede di dichiarazione annuale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorché - però - congiuntamente:

- a) l'imposta che viene evasa - con riferimento a talune di quelle considerate - è superiore a lire 150 milioni;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche - giova rimarcare - mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, ovvero - infine e comunque - è superiore a lire 3 miliardi: ma tutto ciò - occorre, soprattutto, considerare - soltanto ove si sia operato "sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento".

In definitiva, la nuova formulazione legislativa, senza qualificare necessariamente come "artificio" la violazione degli obblighi di fatturazione e contabilizzazione, rinvia alla (generale: cfr. art. 640 c.p.) verifica della "insidiosità" del comportamento per la concreta applicazione del paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta: al riguardo - ovviamente, e sin d'ora - occorre auspicare un'interpretazione particolarmente chiara ed uniforme da parte della giurisprudenza.

E ciò - soprattutto - per le c.d. "condotte di frode esterna" con finalità di evasione a favore di terzi: chiaramente estranee, come evidenziato nella (pregevole) pronuncia in commento del Tribunale di Trieste, all'"area" punitiva del citato art. 3 D. 74.

TRIBUNALE DI VERBANIA

SENTENZA 26 maggio-10 giugno 2000,
n. 135

PRESIDENTE Calzolari

Il nuovo delitto di cui all'art. 3 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, si applica solo ai contribuenti tenuti all'obbligo delle scritture contabili.

Ordinanza

Una puntuale decisione di merito - nel senso del non luogo a procedere ex art. 425 c.p.p. per essere il fatto non (più) previsto dalla legge come reato - in tema di dichiarazione fraudolenta.

Più precisamente - ha osservato il Giudice - "la fattispecie contestata, per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è stata abrogata, ed alla luce della nuova normativa introdotta in materia fiscale, non costituisce reato, con conseguente applicabilità dell'art. 2, comma 2 (e non comma 3), del codice penale".

Ed invero - si è proseguito - "l'art. 3 del decreto legislativo citato ha limitato la rilevanza penale della dichiarazione fraudolenta mediante artifici diversi dall'"uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", al caso in cui i mezzi artificiosi si accompagnino ad una falsa rappresentazione contabile, con la conseguenza che solo i contribuenti sottoposti all'obbligo di tenuta di registri contabili potranno commettere il reato in esame, risultando di fatto impossibile per gli altri (come nel caso in esame) fornire quella falsa rappresentazione delle scritture che è momento essenziale del fatto tipizzato.

La fattispecie, così come contestata, non è ascrivibile nemmeno all'ipotesi di cui all'art. 4 del D.Lgs. 74/2000 (dichiarazione infedele), che limita a sua volta la rilevanza penale ai casi in cui l'imposta evasa sia superiore a lire 200.000.000, limite che nel caso che ci occupa pacificamente non è stato superato".

Nell'ambito della riforma penale tributaria ex D.Lgs. 74/2000 - cioè - con l'art. 3, "è stata soppressa l'automatica equiparazione alla fraudolenza in dichiarazione della violazione dell'obbligo di fatturazione e contabilizzazione, (con una) ... ricostruzione in termini di vera e propria artificiosità"; più precisamente si è stabilito che, fuori - ovviamente - dai casi previsti dal precedente art. 2, si applica la (medesima) pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque - sempre al fine di evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto - indica, in sede di dichiarazione annuale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorchando - però - congiuntamente:

- a) l'imposta che viene evasa - con riferimento a talune di quelle considerate - è superiore a lire 150 milioni;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche - giova rimarcare - mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, ovvero - infine, e comunque - è superiore a lire 3 miliardi: ma tutto ciò - occorre, soprattutto, considerare - soltanto ove si sia operato "sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento".

In definitiva, la nuova formulazione legislativa, senza qualificare necessariamente come "artificio" la violazione degli obblighi di fatturazione e contabilizzazione, rinvia alla (generale: cfr. art. 640 c.p.) verifica della "insidiosità" del comportamento per la concreta applicazione del paradigma punitivo della

dichiarazione fraudolenta: al riguardo - ovviamente, e sin d'ora - occorre auspicare una interpretazione particolarmente chiara ed uniforme da parte della giurisprudenza.

In quest'ottica, la sentenza in commento del Tribunale di Verbania rappresenta uno dei primi contributi al chiarimento.

TRIBUNALE DI RIMINI

SEZIONE	III penale
SENTENZA	18-31 maggio 2001, n. 1143
PRESIDENTE	Casula

Non sono retroattivamente applicabili gli artt. 3 e 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 al comportamento dell'indicazione di costi inesistenti (beni ammortizzabili) in una dichiarazione IVA, con conseguente indebito rimborso, presentata in periodo antecedente all'entrata in vigore del citato decreto legislativo, in quanto nella normativa precedente [art. 4, lettera f), della L. 7 agosto 1982, n. 516] la dichiarazione fraudolenta era punibile solo con riferimento alla dichiarazione dei redditi.

Ordinanza

Pronunciando - per l'effetto - il non luogo a procedere ex art. 530 c.p.p., per essere il fatto non (più) previsto dalla legge come reato, il Tribunale di Rimini ha osservato - con riferimento alla rilevanza (penale) dell'indicazione di costi fittizi in sede di (fraudolenta) dichiarazione IVA - che "l'imputazione originaria in effetti non precisava quale fosse la figura criminosa che si riteneva integrata dalla condotta ascritta all'imputato, fra le varie figure delineate all'interno del comma 1, dell'art. 4 della L. 516/1982. Nondimeno dalla formulazione dell'addebito emerge con tutta evidenza che l'accusa non poteva che riferirsi alla previsione di cui alla lettera f) non ravvisandosi elementi materiali rilevanti sotto gli altri profili delittuosi contemplati dall'art. 4 predetto. Orbene la lettera f) di quella norma, come è noto, si riferiva solamente alla dichiarazione dei redditi e non anche alla dichiarazione IVA, sicchè il fatto così come inizialmente rubricato, non preveduto come reato dalla L. 516/1982, non può diventarlo in virtù di norme incriminatrici successive alla commissione del fatto, ostandovi le regole fondamentali di cui agli artt. 25 della Costituzione e 2, comma 1, del codice penale. Nel modificare l'imputazione il pubblico ministero ha tuttavia contestato la medesima condotta anche relativamente alla dichiarazione dei redditi 1994. Trattasi con tutta evidenza di contestazione di reato concorrente ex art. 517 del codice penale riguardo alla quale la difesa non ha mosso obiezioni."

Orbene - ed in linea di principio - il discorso deve prendere le mosse dalla considerazione che - ovviamente - l'intervenuta abrogazione dell'art. 4, lettera f), della L. 516/1982 ad opera dell'art. 25 del D.Lgs. 74/2000 non fa venir meno la punibilità della condotta ove si ravvisi continuità normativa con una qualche successiva norma incriminatrice che nella specie l'accusa individua nell'art. 3 del D.Lgs. 74/2000. Occorrerebbe dunque accertare se la condotta rubricata integrava gli estremi del delitto di cui alla lettera f) della L. 516/1982 specie riguardo alla previsione relativa ai "fatti materiali" e, in caso di accertamento positivo, se la condotta integri ora l'ipotesi delittuosa di cui all'art. 3 del D.Lgs. 74/2000 (falsa rappresentazione contabile con mezzi fraudolenti) ovvero quella di cui all'art. 4 (mera esposizione di elementi passivi fittizi), previo esame della sussistenza dell'elemento obiettivo del "quantum" minimo di "imposta evasa".

"Trattasi nella specie di accertamenti non necessari ai fini della decisione che sarebbe comunque di irrilevanza penale della condotta vuoi che si affermi che lo era già sotto la norma vigente all'epoca della dichiarazione, vuoi che si rilevi che le soglie di cui agli artt. 3 ovvero 4 non sarebbero comunque attinte da una eva-

sione di imposta (non superiore in ogni caso a lire 92 milioni all'incirca) pari alla somma fra imposta dovuta e imposta rimborsata in applicazione dei criteri dettati dalle lettere g), f), dell'art. 1 del D.Lgs. 74/2000."

In definitiva, la riforma ex D.Lgs. 74 pare - con riferimento alla problematica "de qua" - avere introdotto una disciplina più organica e razionale di quella previgente (laddove l'art. 4 L. 516/1982 richiama - soltanto - la dichiarazione dei redditi, e non pure la dichiarazione IVA).

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	25 giugno-8 agosto 2001, n. 30896
PRESIDENTE	Accattatis
CONSIGLIERE REL.	Lombardi

La contabilizzazione ed utilizzazione (in dichiarazione) di fatture contraffatte integra il delitto ex art. 3 D.Lgs. 74/2001 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), non già quella ex art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante documenti per operazioni inesistenti).

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Pronunciando sul ricorso presentato avverso una sentenza della Corte di Appello di Taranto, il Supremo Collegio ha chiarito che, in ipotesi di contabilizzazione ed utilizzazione (in dichiarazione) di fatture contraffatte, ne viene integrata la fattispecie delittuosa ex art. 3 D.Lgs. 74 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), e non già quella ex art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

Conseguentemente - si è statuito - è necessario il superamento della relativa soglia di punibilità, laddove l'art. 3 richiede che gli elementi attivi non dichiarati o quelli passivi fittizi mettano capo ad un'evasione che riguardi, congiuntamente: a) lire 150 milioni di imposta evasa (per talune delle imposte considerate); b) ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a lire 3 miliardi.

Peraltro, mette conto evidenziare che - come sostenuto dal Supremo Collegio a Sezioni Unite nella sentenza n. 27 del 25 ottobre 2000 - occorrerà, pur sempre, che le fatture contraffatte siano state, oltre che inserite in contabilità, concretamente utilizzate in sede di dichiarazione annuale [in altre parole, non vi è una "piena" continuità normativa tra il "vecchio" art. 4, lett. a), L. 516/1982 e la "nuova" disposizione incriminatrice del D. 74].

Che - poi - la condotta "de qua" rilevi ai sensi dell'art. 3, e non già dell'art. 2, per il Supremo Collegio deriva dalla "diversità strutturale" delle due fattispecie.

In particolare - si è ritenuto - la nozione di "uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" mette capo alla "falsità ideologica", nel mentre la condotta "de qua" (che involge l'avvalimento di "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento") mette capo alla "falsità materiale" (è - per l'appunto - il caso delle fatture contraffatte).

In conclusione, per la Corte di Cassazione:

- mentre per le "fatture false", la punibilità ex art. 2 non è subordinata ad alcuna soglia di punibilità (il comma 3 contempla - soltanto - un'ipotesi attenuata, laddove l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire 300 milioni);
- per le "fatture contraffatte", sarebbe necessario il superamento della soglia di punibilità (con l'evidenziata previsione "congiunta") ex art. 3.

Conclusione - questa - che in termini di equità e razionalità di sistema non pare tranquillante.

TRIBUNALE DI TORINO

SEZIONE	IV penale
SENTENZA	2 maggio 2000
CONSIGLIERE REL.	Barbieri

La punibilità delle contravvenzioni di cui all'art. 1, comma 2, lettere a) e b) della L. 7 agosto 1982, n. 516 sarebbe possibile solo se i fatti integrassero un'altra delle ipotesi criminose introdotte dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 e se, fra le vecchie e nuove fattispecie sussistesse un rapporto di continuità, e quindi fosse ravvisabile una successione nel tempo di norme incriminatrici. Nel caso di specie, anche a voler ravvisare in astratto una continuità fra i reati di cui all'art. 1, comma 2, lettere a), b),+ della L. 516/1982 ed il nuovo reato previsto dall'art. 4 del D.Lgs. 74/2000, i fatti contestati non integrerebbero comunque la nuova fattispecie criminosa in quanto l'ammontare complessivo di ciascuna imposta evasa è inferiore ai 200 milioni.

Ordinanza

Statuendo l'assoluzione - ex art. 530 c.p.p. - per essere il fatto non più previsto come reato a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000, il Tribunale torinese ha però - non correttamente - deciso il processo soltanto sul punto del mancato raggiungimento della "nuova" soglia di punibilità (€ 200 milioni di imposta evasa) e non - invece, correttamente - sulla necessaria verifica della punibilità delle condotte di cui al "vecchio" art. 1, comma 2, lett. a) e b) L. 516/1982 pure alla luce del "nuovo D.Lgs. 74/2000.

Più precisamente - si è argomentato - nella sentenza "de qua", in seguito all'abrogazione della L. 516, con decorrenza 15 aprile 2000, "l'attuazione punibilità dei fatti di cui in epigrafe sarebbe quindi possibile solo se essi integrassero un'altra ipotesi criminosa prevista dalle norme attualmente vigenti e se, fra tale ipotesi e quella prevista dalla norma previgente, sussistesse un rapporto di continuità e quindi fosse ravvisabile una successione nel tempo di norme penali incriminatrici. Nel caso di specie invece, anche a voler ravvisare in astratto una continuità fra il reato di cui all'art. 1, comma 2, del D.L. 492/1982 e il reato previsto dall'art. 4 del D.Lgs. 74/2000, i fatti contestati non integrerebbero comunque la nuova fattispecie criminosa in quanto l'ammontare complessivo di ciascuna imposta evasa, per ognuno degli anni oggetto di contestazione, è inferiore a 200 milioni. È pertanto pacifico che attualmente i fatti contestati non sono più previsti dalla legge come reato e che quindi l'attuale imputata deve essere assolta".

Ad ogni modo, mette conto evidenziare che, rispetto alle previgenti ipotesi ex art. 1, comma 2, lett. a) e b) L. 516/1982, a mente del "nuovo" art. 4 del D.Lgs. 74, è punito, ovviamente fuori dei casi ex artt. 2 e 3, chiunque - ma sempre al fine di evasione - indica, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte "de quibus", elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorquando, e sempre congiuntamente:

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

Del resto, dal generico criterio direttivo della legge delega [art. 9, comma 2, lett a), L. 205/1999: "prevedere un ristretto numero di fattispecie ... aventi ad oggetto ... le dichiarazioni annuali infedeli"], nel "corpus" del D.Lgs. 74 ne è scaturita una fattispecie di delitto, sanzionata - come le altre novellate - a titolo di dolo specifico di evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, con riferimento alla quale - giova, in particolare, considerare - "la platea dei potenziali soggetti attivi dell'illecito è assai ampia. L'agente, infatti, si identifica nella figura del contri-

bueno latamente inteso senza che rilevino gli obblighi contabili a cui lo stesso è tenuto. Possono quindi commettere il reato in esame sia coloro che esercitano una impresa o professione che quanti svolgono attività o percepiscono redditi per i quali non si rende obbligatoria l'istituzione delle scritture contabili".

Sicchè, si va ben oltre i limiti della previgente ipotesi contravvenzionale ex art. 1, comma 2, lett. c) L. 516/1982, che - come noto - si rivolgeva ai contribuenti non obbligati all'istituzione, ed alla tenuta, delle scritture contabili e che - inoltre - riguardava soltanto i redditi fondiari e di capitale e gli altri redditi, comunque, non connessi all'obbligo di tenuta delle scritture contabili.

Inoltre, come già evidenziato, l'art. 4 si apre con una esplicita clausola di riserva: "fuori dei casi previsti dagli artt. 2 e 3 è punito ...".

Sicchè sarebbe affatto netta l' "area" della fattispecie punitiva "de qua": "per come è scritta la legge delega, si può ragionevolmente sostenere che la frode è definita in positivo e l'infedeltà della dichiarazione in negativo. In altre parole le due fattispecie di frode sono nominate e tassative, le fattispecie d'infedeltà sono innominate".

L'art. 4 - cioè - disegnerebbe una norma "complementare", "residuale" connotata - rispetto alle ipotesi di dichiarazione fraudolenta - da "minore carica lesiva"; anzi proprio dalle precedenti disposizioni ex artt. 2 e 3 "viene pure restituita la naturale sfera di applicabilità alla minore ipotesi di dichiarazione infedele".

In definitiva - "de residuo" - giusta l'art. 4 in commento, occorre "ritenere infedele la dichiarazione che non riproduce esattamente la realtà fiscale, ma che, tuttavia, non è caratterizzata dalle note di frode indicate dagli articoli precedenti".

La stessa Relazione di accompagnamento si preoccupa di puntualizzare che "l'art. 4 dello schema delinea il delitto di dichiarazione infedele, la cui struttura è sostanzialmente coincidente con quella del delitto di dichiarazione fraudolenta non qualificata ex art. 3, salvo il già segnalato elemento differenziale dell'assenza di mezzi fraudolenti".

In realtà il "discrimen" tra "evasione" e "frode" - con riferimento al fondamentale obbligo della dichiarazione annuale - non è, affatto, così chiaro nel nuovo sistema normativo recato dal D.Lgs. n. 74: dovendosi - cioè - concretamente esemplificare le ipotesi in cui il "quid pluris" dell'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (dichiarazione fraudolenta ex art. 2) ovvero - soprattutto - del ricorso ad una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e dell'avvalimento di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento (dichiarazione fraudolenta "mediante altri artifici" ex art. 3) conduce - per l'appunto - dall' "area" dell'evasione a quella della frode.

Come puntualmente osservato, "questa operazione deve essere compiuta avendo riguardo tanto alla lettera delle norme che ai principi che da esse se ne possono trarre in via interpretativa. Per fare ciò, è opportuno distinguere in ragione dei soggetti attivi delle disposizioni incriminatrici che vengono in rilievo. Mentre, infatti, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di documentazione falsa - art. 2 - e quello d'infedeltà - art. 4 - si applicano a tutti coloro che rivestono la qualifica di contribuente, quello di frode in dichiarazione mediante altri artifici - art. 3 - è un reato proprio dei soggetti obbligati alla tenuta della contabilità".

E siccome - poi - l'art. 4 si apre, come già evidenziato, con la clausola di riserva "fuori dai casi previsti dagli artt. 2 e 3", pare opportuno operare una basilare suddivisione: "dapprima la descizione di quali possano essere i casi d'infedeltà per i soggetti tenuti all'istituzione della contabilità ed in seguito l'enunciazione delle fattispecie che possano riguardare i contribuenti su cui non grava questo obbligo": indubbio essendo che la presentazione di una dichiarazione mendace da parte di un contribuente non obbligato alle scritture contabili può rilevare soltanto, ex art. 4, quale dichiarazione infedele.

sicchè, dalle disposizioni della nuova legge penale tributaria si finisce con il pervenire ad una disamina della casistica concreta delle nuove ipotesi di infedeltà.

TRIBUNALE DI ROMA

SEZIONE	IV penale
SENTENZA	3-13 maggio 2000
PRESIDENTE	Catenacci
CONSIGLIERE REL.	Bonaventura

Dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000, le nuove figure di reato non restano integrate dalla mera condotta di omessa fatturazione, ma dalla successiva condotta della presentazione di una dichiarazione annuale infedele.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo l'assoluzione (vuoi per depenalizzazione, vuoi per prescrizione) degli imputati, il Tribunale di Roma ha operato un'ampia disamina quanto all'inquadramento di taluna delle fattispecie di cui al previgente sistema ex L. 516/1982 nell'ambito del nuovo sistema ex D.Lgs. 74/2000.

In particolare, nella sentenza in commento si è puntualizzato che *“in base alla nuova normativa le fattispecie contestate ai capi A e B, ossia rispettivamente la omessa fatturazione e annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, già integrante il reato di cui all'art. 1, comma 2, lett. a) e b), della L. 516/1982, e la utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, già integrante il reato di cui all'art. 4, lett. d), L. 516/1982, non sono più autonomamente sanzionate, costituendo condotta antecedente e necessaria ai fini della integrazione rispettivamente dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, D. Lgs. 74/2000 o mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2, D.Lgs. 74/2000.*

Le nuove figure di reato non restano cioè integrate dalla mera condotta di omessa fatturazione o omessa annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, o dalla utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, ma dalla successiva condotta della presentazione di una infedele dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto che, però trovando supporto e riscontro nella condotta precedente indicata, risulta apparentemente conforme alla realtà e ne ostacola l'accertamento”.

Invero, la nuova disciplina prevede quattro diverse ipotesi delittuose relative alla dichiarazione, distinguendo e sanzionando diversamente le fattispecie della omessa dichiarazione (art. 5), della infedele dichiarazione (art. 4), e della dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3), distinta a sua volta a seconda se la frode fiscale viene a determinarsi mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, quando gli stessi sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria (art. 2, in particolare il comma 2) o mediante altri artifici, ossia sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie o avvalendosi di mezzi idonei ad ostacolare l'accertamento (art. 3).

Sicché la omessa fatturazione e annotazione nelle scritture contabili, di cui al capo A, costituisce ormai solo condotta presupposta per la realizzazione del delitto di cui all'art. 3, D.Lgs. 74/2000, in quanto consente la rappresentazione ai fini delle imposte di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, mentre la utilizzazione di

fatture per operazioni inesistenti solo condotta presupposta ai fini del reato di cui all'art. 2 citato, in quanto consente la rappresentazione di elementi passivi fittizi. Del resto, abbiamo già avuto modo di chiarire che, nell'ambito del nuovo sistema, con l'art. 3, “è stata, poi, soppressa l'automatica equiparazione alla frode in dichiarazione della violazione dell'obbligo di fatturazione e contabilizzazione, (con una) ... ricostruzione in termini di vera e propria artificiosità”; più precisamente, si è statuito che, fuori - ovviamente - dai casi previsti dal precedente art. 2, si applica la (medesima) pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque - sempre al fine di evasione delle imposte sui redditi o sul

valore aggiunto - indica, in sede di dichiarazione annuale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorquando - però - congiuntamente:

- a) l'imposta che viene evasa - con riferimento a talune di quelle considerate - è superiore a lire 150 milioni;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche - giova rimarcare - mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, ovvero - infine, e comunque - è superiore a lire 3 miliardi: ma tutto ciò - occorre, soprattutto, considerare - soltanto ove si sia operato "sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento".

In definitiva, la nuova formulazione legislativa, senza qualificare necessariamente, come "artificio" la violazione degli obblighi di fatturazione e contabilizzazione, rinvia alla (generale: cfr. art. 640 c.p.) verifica della "insidiosità" del comportamento per la concreta applicazione del paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta: al riguardo - ovviamente, e sin d'ora - occorre auspicare una interpretazione particolarmente chiara ed uniforme da parte della giurisprudenza.

Ancora, nella sentenza in commento, si è puntualizzato che *"la emissione di fatture per operazioni inesistenti, già integrante il delitto di cui all'art. 4, lett. d), L. 516/1982, risulta tuttora penalmente sanzionata dall'art. 8 del D.Lgs. 74/2000 che dopo aver statuito la unicità del reato per tutte le emissioni o rilascio di fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta, prevede una ipotesi lieve, sanzionata con la reclusione da sei mesi a due anni, ove l'importo non corrispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a lire 300 milioni.*

Tale ipotesi lieve viene a configurarsi per tutti e tre i reati contestata ai capi D, E e F ai rispettivi imputati, trattandosi di importi inferiori al limite indicato nel comma 3 dell'art. 8, e segnatamente lire 80.350.000 (peraltro da ulteriormente ripartire in base all'anno di emissione delle fatture), quale emerge dall'allegato 3 al decreto che dispone il giudizio, per la emissione di fatture false".

Sicchè - sempre per la sentenza in commento - *"ne consegue che, trattandosi di fatti commessi nel 1990 e 1991 e tenuto conto della pena edittale prevista dalla nuova normativa per tale ipotesi, i reati predetti sono estinti per maturata prescrizione, essendo decorsi oltre sette anni e mezzo dalla commissione del reato ai sensi del combinato disposto degli artt. 157, n. 4 e 160 c.p."*

Infine, nella sentenza in commento, si è evidenziato che *"quanto al reato di cui al capo G della rubrica, la distruzione o occultazione delle scritture contabili obbligatorie in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, già sanzionata dall'art. 4, lett. b), L. 516/1982, costituisce ora violazione finanziaria punita, ai sensi dell'art. 10, citato D.Lgs., con la reclusione da sei mesi a cinque anni.*

Anche per tale reato, riconosciute le attenuanti generiche in considerazione della sua personalità quale emerge dal certificato del casellario attestante l'esistenza in concreto di una sola sentenza di condanna per fatti di indole diversa da quella per cui si procede (ed essendo riconducibili le altre violazioni depenalizzate), deve pronunciarsi sentenza ex art. 531 per intervenuta prescrizione".

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	20 giugno-19 settembre 2000, n. 2.500
PRESIDENTE	Avitabile
CONSIGLIERE REL.	Piccialli

La condotta di infedele dichiarazione va esaminata alla luce della nuova disciplina ex art. 4 D.Lgs. 74/2000.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

S tatuendo l'annullamento con rinvio ad altra sezione della Corte d'Appello di Roma, il Supremo Collegio ha svolto un'ampia disamina della punibilità della fattispecie di infedele dichiarazione nel "passaggio" dalla L. 516/1982 al D. 74/2000.

Preliminarmente, il Supremo Collegio ha evidenziato, "agli effetti dei principi di diritto intertemporale dettati dall'art. 2 c.p. (oggi resi integralmente applicabili alla materia tributaria penale dall'intervenuta abrogazione, ex art. 24, comma 1, D.Lgs. n. 507/1999, del principio di c.d. "ultrattività", già dettato dall'art. 20 della legge n. 4 del 1929), del "ius superveniens", costituito dall'art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, che nel ridisegnare il reato (delitto) di "dichiarazione infedele", integrato dal fatto di "chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi", richiede ancora il concorso delle due seguenti e congiunte condizioni:

- a) che l'imposta evasa (riferita al periodo annuale) superi l'importo di lire 200 milioni;
- b) che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, a lire 4 miliardi".

Ed invero, a mente del "nuovo" art. 4 - infatti - è punito, ovviamente fuori dei casi ex artt. 2 e 3, chiunque - ma sempre al fine di evasione - indica, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte "de quibus", elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorquando, e sempre congiuntamente:

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

Orbene - ha osservato il Supremo Collegio - la fattispecie in esame sicuramente risponde, sotto il profilo oggettivo, alla condotta delittuosa delineata dal comma 1 dell'art. 4, rilevandosi, dalle sentenze di merito che delle cessioni per lire 15.650.000.000 "non v'era traccia ... nella **dichiarazione** dei redditi ... relativi all'anno 1991", sicchè non può ritenersi che si sia trattato di condotta meramente "prodromica", oggi non più rilevante agli effetti penali.

Altrettanto certa è stata ritenuta la sussistenza dell'estremo di cui al comma 2, lett. a), risultando "ictu oculi", in considerazione dell'ammontare dell'imponibile sottratto a tassazione e delle aliquote fiscali temporalmente vigenti, sicuramente superato l'importo di lire 200.000.000 del tributo diretto annuo evaso.

Non del pari certa è invece risultata, non rilevandosi dalla lettura delle sentenze di merito, la sussistenza dell'elemento di punibilità sub. b), considerato che, se pur superiore a lire 4.000.000.000 l'importo complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, non risulta se percentualmente abbia anche superato il

10% dell'importo complessivo di quelli indicati nella dichiarazione annuale. Orbene, trattandosi di accertamento di fatto del Giudice di merito, gli atti devono essere rinviati ad altra sezione della Corte d'Appello di Roma perché vi proceda, traendone le coerenti conseguenze in tema di conferma o meno della responsabilità penale, fermo restante, in caso di positivo riscontro, l'applicabilità, ex art. 2 c.p., del previgente e più favorevole regime sanzionatorio.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	11 dicembre 2000-5 febbraio 2001, n. 4218
PRESIDENTE	Malinconico
CONSIGLIERE REL.	Piccialli

Le fattispecie di omessa o infedele dichiarazione vanno adesso inquadrate alla luce delle nuove soglie di punibilità ex artt. 4 e 5 D.Lgs. 74/2000.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Sul ricorso proposto avverso una sentenza della Corte d'Appello di Trento, il Supremo Collegio ha pronunciato in tema di fattispecie di omessa e infedele dichiarazione, nel passaggio - in particolare, quanto alle differenti previsioni delle soglie di punibilità - dalla L. 516 del 1982 al D. 74 del 2000.

Orbene, il supremo Collegio ha rilevato - ex art. 129 c.p.p., in via pregiudiziale ed assorbente - che "nell'ambito della nuova disciplina dei reati tributari, in materia di I.I. D.D. ed I.V.A., contenuta nel D.L.vo 10 marzo 2000 n. 74 [il cui art. 25 ha, tra l'altro, abrogato, con l'espressa previsione di cui al comma 1, lett. d), l'intero titolo I della previgente L. 516/1982, comprensivo delle fattispecie penali contestate], non figurano le violazioni c.d. "podromiche" e quelle meramente "formali", avendo il legislatore preferito (come chiaramente si esprime al riguardo la relazione governativa al citato decreto) limitare "la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo, che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alle violazioni meramente formali e preparatorie", sanzionando penalmente, dunque (a parte i casi di cui agli artt. 8, 10 ed 11) le sole condotte confluite nella concreta evasione, oltre determinate soglie quantitative, mediante l'omessa o infedele dichiarazione fiscale ed escludendone la punibilità a titolo di tentativo (v. art. 6)".

Non solo: il Supremo Collegio ha pure rimarcato che l'abrogazione (già ex art. 24, comma 1, D.Lgs. 507/1999 del principio cosiddetto di "ultrattività" delle norme penali tributarie (già dettato dall'art. 20 della L. n.4 del 1929), viene a comportare l'applicabilità in materia delle generali regole di diritto intertemporale, improntate al "favor rei", di cui all'art. 2 c.p., ai sensi del cui comma 2 il ricorrente imputato non può essere punito per fatti che, già costituenti reato all'epoca della loro commissione, non lo sono più oggi.

Infine, si è osservato che, quand'anche nel caso di specie vi fosse stata evasione fiscale, per omessa o infedele dichiarazione annuale conseguita alle omesse registrazioni contestate, comunque il fatto non sarebbe più previsto dalla legge come reato, tenuto conto delle soglie d'evasione di imposta, rispettivamente pari a lire 150.000.000 e 200.000.000, a tal fine oggi previste dagli artt. 5 e 4 del citato D.Lgs. 74/2000, nella specie "ictu oculi" non superate.

Donde - ed in conclusione - la statuizione ex art. 620, lett. a), c.p.p., di annullamento senza rinvio.

TRIBUNALE DI ROMA

SEZIONE	IX penale
SENTENZA	20 aprile 2000
PRESIDENTE	Almerighi
CONSIGLIERE REL.	Pucci

Ex art. 9, D.Lgs. 74/2000, in deroga all'art. 110 c.p., l'emittente di fatture per operazioni inesistenti, e chi concorre con il medesimo, non è punibile - a titolo di concorso - per la condotta di utilizzazione.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo il non luogo a procedere per intervenuta depenalizzazione ex D.Lgs. 74/2000, il Tribunale di Roma ha affrontato la "quaestio" della punibilità - titolo di concorso - per la fattispecie ex art. 4, comma 1, lett. d), L. 516/1982, in ipotesi di utilizzazione, mediante annotazione nelle scritture contabili, di fatture per operazioni inesistenti.

Orbene, nell'ambito del nuovo sistema ex D.Lgs. 74, nel mentre il Capo I reca la disciplina dei nuovi "Delitti in materia di dichiarazione", il Capo II viene a disciplinare i nuovi "Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte".

L'art. 8 ("Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") punisce - con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni - chiunque - al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte "de quibus" - emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (comma 1): laddove l'emissione/il rilascio di più fatture o documenti siffatti nell'ambito del medesimo periodo di imposta - è espressamente precisato (comma 2) - che si considera "come un solo reato".

La pena reclusiva è - invece - attenuata (va da sei mesi a due anni) se l'importo dei documenti "de quibus" è inferiore a lire 300 milioni, per ogni periodo di imposta (comma 3).

Il successivo art. 9 ha inteso - atteso i vivi contrasti insorti in sede di dottrina e giurisprudenza sotto la vigenza della L. 516 - apportare una apposita norma di regolamentazione della "vexata quaestio" del concorso di persone in ipotesi di emissione o di utilizzazione delle fatture o dei documenti per operazioni inesistenti innanzi richiamati: statuendo che - in deroga all'art. 110 c.p. - debba ritenersi che:

- a) il soggetto emittente di fatture ovvero di altri documenti siffatti, e chi con il medesimo viene a concorrere, non è punibile - a titolo di concorso - per il reato di dichiarazione fraudolenta "documentale" ex art. 2;
- b) il soggetto che - invece - si avvale di tali fatture ovvero di altri documenti, e chi con il medesimo viene a concorrere, non è, parallelamente punibile - a titolo di concorso - per il reato di emissione di "documentazione falsa" ex art. 8.

Ovviamente - anzi a maggior ragione - pure non concorrente in entrambi i reati "de quibus" occorre considerarsi l'eventuale "intermediario" tra l'emittente e l'utilizzatore.

Donde - come nel caso affrontato e deciso dalla sentenza in commento - la non punibilità - per la condotta di utilizzazione - del soggetto emittente, o - comunque - di altri soggetti diversi dall'utilizzatore.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	27 aprile - 29 maggio 2000, n. 6228
PRESIDENTE	Avitabile
CONSIGLIERE REL.	Novarese

La fattispecie ex art. 4, lett. d), L. 516/1982 (frode fiscale mediante emissione o utilizzo di fatture per operazioni inesistenti) va inquadrata - dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000 - nei delitti di cui agli artt. 8 e 2.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Nel passaggio tra la L. 516/1982 e il D.Lgs. 74/2000 (come noto, in vigore dal 15 aprile 2000), sono evidenti le problematiche di "diritto intertemporale", soprattutto con riferimento ai procedimenti pendenti (e, soprattutto, a seconda della fase o del grado del procedimento).

Nel mentre nella "bozza" di decreto era contenuta una disciplina più articolata, nel testo definitivo del D.Lgs. 74 (art.25) si sono specificate le norme oggetto di abrogazione, in linea con il generale criterio di successione delle leggi penali ex art. 2 c.p. Ad ogni modo, occorre - adesso - individuare la norma applicabile: tra L. 516 e D.Lgs. 74.

Più precisamente, per il Supremo Collegio, poiché "la repressione penale si indirizza verso fatti di una certa rilevanza", occorre ritenere che "alcune innegabili diversità e la parziale diversa filosofia non devono essere esasperate ed esaltate": altrimenti - questo è il rischio paventato - il quadro normativo della materia, nel passaggio dalla L. 516 al D.Lgs. 74, ne verrebbe ad essere affatto "sconvolto ...", (con la sostanziale impunità degli evasori per episodi pregressi, con una sanatoria non consentita ed in contrasto con ogni criterio relativo al rapporto fra norme".

Di talchè - si è ancora, argomentato - fra la "vecchia" fattispecie ex art. 4, lett. d), L. 516 e la "nuova" fattispecie ex art. 8, D.Lgs. 74, a prescindere dal criterio "di raccordo" prescelto (successione di leggi, abrogazione, sostituzione), si perviene - pur sempre - ad individuare un rapporto di "riconducibilità".

Più precisamente, nella sentenza in commento il Supremo Collegio ha sostenuto che:

- la fattispecie di frode per emissione di "fatture false" è - adesso - da inquadrarsi nell'art. 8, D.Lgs. 74 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti);
- la fattispecie di frode per utilizzazione di "fatture false" è - adesso - da inquadrarsi nell'art. 2, D.Lgs. 74, "a prescindere dal richiamo esplicito alle dichiarazioni" (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

In particolare, con riferimento alla condotta di utilizzazione, il Supremo Collegio ha ritenuto che tra il "vecchio" art. 4, lett. d) e il "nuovo" art. 2, si dia una relazione di "successione modificativa" (e, in effetti, la modifica è rilevante).

La "riconducibilità" della fattispecie ex art. 2 anche a quella previgente - inoltre, si è sostenuto - sarebbe comprovata anche dall'elemento soggettivo specializzante: e, cioè, dalla volontà di frode all'Erario attraverso la presentazione della dichiarazione; elemento già presente nell'azione posta in essere dal soggetto utilizzatore, per lo meno sul piano del dolo eventuale, in un momento anteriore alla suddetta presentazione della dichiarazione (e, cioè, nel momento della ricezione/contabilizzazione del documento fittizio).

Orbene, la conclusione "de qua": della successione "piena" tra la "vecchia" ipotesi di utilizzazione di "fatture false" e la "nuova" ipotesi di dichiarazione fraudolenta, così rigidamente ed apoditticamente posta, pare - davvero - non convinta, né convincente: oltre a vanificare completamente - per lo meno sul (delicato) punto - la riforma operata dal D.Lgs. 74.

Si comprendono i seri e numerosi problemi, apertisi nella fase di transizione, per gli Organi Giudicanti, soprattutto con riferimento ai procedimenti pendenti: ma non pare questo il modo di affrontarli.

TRIBUNALE DI MILANO

SEZIONE V penale

SENTENZA 4-17 maggio 2000

L'art.8 D.Lgs. 74/2000, che sanziona l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, ha natura unitaria con riferimento all'emissione di più fatture, purchè nell'ambito del medesimo periodo d'imposta.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Nell'ambito del nuovo sistema penale tributario introdotto ad opera del D.Lgs. 74/2000, l'art. 8 ("Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") punisce - con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni - chiunque - al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte "*de quibus*" - emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (comma 1): laddove l'emissione/il rilascio di più fatture o documenti siffatti nell'ambito del medesimo periodo d'imposta - è espressamente precisato (comma 2) - che si considera "come un solo reato".

La pena reclusiva è - invece - attenuata (va da sei mesi a due anni) se l'importo dei documenti "*de quibus*" è inferiore a lire 300 milioni, per ogni periodo di imposta (comma 3).

Peraltro, il successivo art. 9 ha inteso - atteso i vivi contrasti insorti in sede di dottrina e giurisprudenza sotto la vigenza della L. 516 - apportare una apposita norma di regolamentazione della "*vexata quaestio*" del concorso di persone in ipotesi di emissione o di utilizzazione delle fatture o dei documenti per operazioni inesistenti innanzi richiamati: statuendo che - in deroga all'art. 110 c.p. - debba ritenersi che:

- a) il soggetto emittente di fatture ovvero di altri documenti siffatti, e chi con il medesimo viene a concorrere, non è punibile - a titolo di concorso - per il reato di dichiarazione fraudolenta "documentale" ex art. 2;
- b) il soggetto che - invece - si avvale di tali fatture ovvero di altri documenti, e chi con il medesimo viene a concorrere, non è, parallelamente punibile - a titolo di concorso - per il reato di emissione di "documentazione falsa" ex art. 8.

Ovviamente, - anzi a maggior ragione - pure non concorrente in entrambi i reati "*de quibus*" occorre considerare l'eventuale "intermediario" tra l'emittente e l'utilizzatore.

Orbene, nella sentenza in commento, il Tribunale di Milano ha statuito - con riferimento ad un soggetto già rinviato a giudizio e condannato per l'emissione di 4 fatture per operazioni inesistenti (con sentenza divenuta irrevocabile, come comprovato da apposita copia prodotta dal difensore), e poi, ancora, rinviato a giudizio innanzi il Tribunale medesimo per l'emissione di un'ulteriore "fattura falsa" - che l'art. 8 del D.Lgs. 74 disciplina una fattispecie avente carattere fondamentalmente unitario: di talchè, la condotta illecita "*de qua*", quantunque articolata nell'emissione di più fatture false - purchè, giova rimarcare, nell'ambito del medesimo periodo imposta - costituisce "un solo reato".

La sentenza - cioè: in linea con lo "spostamento" del momento di rilevanza penale al termine del periodo d'imposta di riferimento - sta suscitando non lievi polemiche per le sue conseguenze applicative.

Ma trova un ulteriore sostegno nella Relazione di accompagnamento al D.Lgs. 74, laddove si chiarisce - pure con riferimento alla determinazione del giudice

territorialmente competente (art. 18) - che, in ipotesi di emissione di più fatture per operazioni inesistenti, se esse risultano emesse in luoghi rientranti in differenti circondari, competente è - per tutte - il giudice del luogo ove ha sede l'Ufficio del P.M. che ha provveduto, per primo, ad iscrivere la notizia di reato (da ciò - pure - discendendo che, come nel caso in commento deciso dal Tribunale di Milano, il soggetto già giudicato e condannato con sentenza irrevocabile debba essere prosciolto, ex art. 649 c.p.p., per altre, ulteriori "fatture false" relative al medesimo periodo d'imposta: poiché si ribadisce - "ne bis in idem").

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	14 giugno-5 settembre 2000, n. 2358
PRESIDENTE	Papadia
CONSIGLIERE REL.	Squassoni

L'art. 8 D.Lgs. 74/2000 prevede al comma 3 una fattispecie attenuata del delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, pure ai fini del computo della prescrizione.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo l'annullamento senza rinvio per estinzione per prescrizione (Capo A) e per intervenuta depenalizzazione ex D.Lgs. 74/2000 (Capi B e C), il Supremo Collegio ha evidenziato - in particolare - che le fattispecie già sanzionate dall'art. 1 L. 516/1982 sono depenalizzate ai sensi dell'art. 9 D.Lgs. 74/2000 (nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto) in quanto l'abrogazione della norma incriminatrice non è accompagnata dalla contestuale introduzione in una disposizione sostitutiva; la novazione legislativa si estende ai fatti pregressi per l'abolizione del principio di ultrattività delle norme penali finanziarie e conseguente applicabilità, in materia, delle regole generali dell'art. 2 c.p..

Relativamente al residuo reato si può rilevare una "abrogatio sine abolitio" in quanto è ravvisabile una continuità normativa del tipo di illecito tra la previsione dell'art. 4, comma 1, L. 516/1982 e quella dell'art. 8 D.Lgs. 74/2000; la fattispecie in esame, per l'importo non corrispondente al vero indicato nella fattura, è inquadabile nell'ultimo comma del citato art. 8 che commina la pena della reclusione da sei mesi a due anni.

Consegue che il tempo prescrizione, tenuto conto dell'interruzione, si estende ad anni sette e mezzo; nessun periodo di sospensione del processo deve essere computato ai sensi del D.P.R. 23/1992 e L. 75/1993 perché, all'epoca dei relativi provvedimenti legislativi, il procedimento non era in corso (l'accertamento del reato è del 18.12.1993).

In base a tale calcolo, il tempo richiesto dagli artt. 157, comma 1, sub 4, 160 c.p. si è maturato. Di conseguenza, la Corte ha ritenuto annullare senza rinvio la sentenza impugnata, relativamente al reato in esame, perché estinto per prescrizione mancando agli atti la evidente prova favorevole agli imputati che possa giustificare la priorità del proscioglimento nel merito.

Peraltro - mette conto evidenziare - a mente dell'art. 17 del D. 74 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.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	28 febbraio 2001, n. 8353
PRESIDENTE	Postiglione
CONSIGLIERE REL.	Squassoni

Il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti, commesso prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000, continua ad essere penalmente sanzionato.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

S econdo la sentenza in commento della III Sezione del Supremo Collegio, nel caso di un soggetto, condannato sia in primo che in secondo grado, per emissione di fatture per operazioni inesistenti - e ciò, giova rimarcare, prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000 - permane la punibilità della condotta pure dopo la citata riforma del 2000, attesa la "continuità" normativa tra le due fattispecie [come noto, l'art. 4, lettera d), L. 516/1982 e l'art. 8 D.Lgs. 74/2000].

Più precisamente - si è statuito - nel passaggio dalla "vecchia" alla "nuova" normativa si è verificata un'abrogazione senza abolizione del reato, poiché l'eliminazione della norma incriminatrice è stata accompagnata dalla contestuale introduzione di una disposizione sostitutiva: di talchè, la medesima condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti, al fine di evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, prima punita ai sensi del citato art. 4 L. 516, è - adesso - punita ai sensi del pure citato art. 8 D. 74.

Detta disposizione - mette conto evidenziare - ("Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") punisce - con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni - chiunque - al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte "de quibus" - emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (comma 1): laddove l'emissione/il rilascio di più fatture o documenti siffatti nell'abito del medesimo periodo di imposta - è espressamente precisato (comma 2) - che si considera "come un solo reato".

La pena reclusiva è - invece - attenuata (va da sei mesi a due anni) se l'importo dei documenti "de quibus" è inferiore a lire 300 milioni, per ogni periodo di imposta (comma 3).

Il successivo art. 9 ha inteso - atteso i vivi contrasti insorti in sede di dottrina e giurisprudenza sotto la vigenza della L. 516 - apportare una apposita norma di regolamentazione della "vexata quaestio" del concorso di persone in ipotesi di emissione o di utilizzazione delle fatture o dei documenti per operazioni inesistenti innanzi richiamati: statuendo che - in deroga all'art. 110 c.p. - debba ritenersi che:

- a) il soggetto emittente di fatture ovvero di altri documenti siffatti, e chi con il medesimo viene a concorrere, non è punibile - a titolo di concorso - per il reato di dichiarazione fraudolenta "documentale" ex art. 2;
- b) il soggetto che - invece - si avvale di tali fatture ovvero di altri documenti, e chi con il medesimo viene a concorrere, non è, parallelamente punibile - a titolo di concorso - per il reato di emissione di "documentazione falsa" ex art. 8. Ovviamente - anzi a maggior ragione - pure non concorrente in entrambi i reati "de quibus" occorre considerarsi l'eventuale "intermediario" tra l'emittente e l'utilizzatore.

Peraltro - mette ancora conto evidenziare - nella fase di transizione tra il vecchio e il nuovo regime, in tema di fatture per operazioni inesistenti, non sempre è stata ritenuta sussistente la continuità normativa tra le precedenti e le attuali condotte: è il caso dell'utilizzazione di fatture false (cioè a dire la posizione di colui che riceve il documento e non di chi lo emette), per il quale la Cassazione a Sezioni Unite, ha ritenuto che non sussiste continuità normativa qualora non venga dimostrato che il contribuente abbia tenuto conto in sede di dichiarazione del citato costo fit-

tizio. Non sussiste dunque la continuità tra l'abrogato art. 4, lettera d), della L. 516/1982 e il nuovo art. 2 del D. 74/2000. Solo nel caso in cui venga dimostrata l'utilizzazione in dichiarazione del documento falso è stata - infatti - ammessa la continuità con la soppressa lettera f) dell'art. 4 e l'art. 2 del D. 74.

Ad ogni modo, e conclusivamente, non si è affatto sicuri che l'interpretazione svolta dalla III Sezione del Supremo Collegio nella sentenza in commento possa venire a dire la parola "fine" sulla tematica della "continuità normativa" in tema di condotta di emissione di fatture false (in altre parole, si ritiene che possano perdurare problemi di interpretazione e di applicazione).

TRIBUNALE DI BRINDISI	
SEZIONE	I penale
SENTENZA	5 giugno - 23 agosto 2001, n. 885
PRESIDENTE	Boselli
CONSIGLIERE REL.	Toscani

Al reato di cui all'art. 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nell'ipotesi non attenuata, si applica il vecchio termine prescrizione di cui all'art. 9 della L. 7 agosto 1982, n. 516, e questo in forza del principio del favor rei, dato che il termine prescrizione previsto dal codice penale per il suddetto reato (nell'ipotesi non attenuata) sarebbe più lungo.

Ordinanza

Statuendo il non luogo a procedere ex artt. 129 e 469 c.p.p., per essere le ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti (ex "vecchio art. 4, lettera d), L. 516/1982, ora ex "nuovo" art. 8, comma 3, D.Lgs. 74/2000) oramai prescritte, il Tribunale di Brindisi ha operato una puntuale e condivisibile applicazione del principio del "favor rei" in tema di determinazione e di computo dei termini di prescrizione dei reati tributari (ritenendo - a seconda dei casi concreti - più favorevole ora la disciplina ex L. 516, ora la disciplina ex D. 74).

Più precisamente, il Tribunale di Brindisi ha premesso come, rispetto al previgente sistema punitivo, l'intera materia dei reati tributari è stata oggetto di nuova disciplina per effetto del D.Lgs. n. 74 che, da un canto ha abrogato l'intero Titolo I della L. n. 516 (ivi compreso il reato di cui al comma 2 dell'art. 1 della citata legge) e dall'altro ha riformulato le varie ipotesi di dichiarazione fraudolenta ovvero infedele, subordinando la rilevanza penale della condotta alla "effettiva indicazione" nella dichiarazione dei redditi i dell'IVA di una situazione non corrispondente a quella reale, trasformando così le originarie ipotesi criminose da reati a tutela della cosiddetta trasparenza tributaria in veri e propri reati di danno per l'Erario.

In particolare, e con riferimento all'ipotesi delittuosa di emissione di fatture per operazioni inesistenti, oggetto del processo "de quo", "giovà evidenziare come la stessa sia attualmente sanzionata dall'art. 8 del suddetto decreto legislativo, e pertanto, abbia mantenuto rilevanza penale.

Viene in rilievo, in particolare, l'ipotesi attenuata di cui al comma 3 della suddetta disposizione normativa, trattandosi di fatture emesse, per ciascun periodo d'imposta, per importi complessivamente inferiori al limite di 300 milioni, fatta eccezione per le fatture per operazioni inesistenti relative all'anno 1991, di cui al capo z) dell'imputazione".

Pertanto, per il Tribunale il computo del termine prescrizione deve ritenersi differente, quanto alle condotte di emissione ex art. 8 D. 74, a seconda che ricorra - o meno - l'ipotesi attenuata di cui al comma 3.

Giovà considerare - infatti - che per il Tribunale, una volta riconosciuta, agli imputati l'attenuante di cui all'art. 8, comma 3 - che prevede la pena edittale da mesi sei ad anni due di reclusione - ne è conseguito indubbiamente che le condotte descritte, tutte ricomprese nei periodi d'imposta dal 1991 al 1993, risultano

senza dubbio prescritte (risultava, infatti, interamente decorso il termine massimo di prescrizione ordinaria di sette anni e mezzo dalla data del commesso reato).

Particolarmente, con riferimento al periodo d'imposta 1993, il Tribunale - poi - ha precisato che le condotte contestate risultano prescritte alla data del 30 giugno 2000, atteso che, in presenza della indicazione nel capo di imputazione del solo anno d'imposta cui la fattura infedele deve far riferimento, il termine di prescrizione deve decorrere, secondo l'orientamento maggioritario della Suprema Corte, dal primo giorno dello stesso anno (nel caso, dal 1° gennaio 1993), in forza del principio del "favor rei".

Analogamente, il Tribunale ha ritenuto con riferimento al periodo d'imposta 1991, la cui ipotesi di reato, infatti, pur non essendo riconducibile alla fattispecie attenuata di cui al comma 3 dell'art.8 del D.Lgs. 74 (a causa dell'importo della fattura emessa dagli imputati, superiore al limite previsto dalla norma) deve in ogni caso dichiararsi estinta per intervenuta prescrizione, essendo decorso il termine di prescrizione di sei anni previsto dall'art. 9 della L. n. 516, sempre in virtù del principio del "favor rei" (invero, il termine di prescrizione ordinario per l'ipotesi delittuosa di cui al comma 1 dell'art. 8 del D. 74 - che prevede una pena edittale massima di anni sei di reclusione - sarebbe di dieci anni).

In definitiva, una sentenza - quella del Tribunale di Brindisi - che si segnala per la piena e concreta applicazione della "disposizione più favorevole", in punto di determinazione e di computo dei termini prescrizionali.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	Tributaria
SENTENZA	12 marzo 2002, n. 3550
PRESIDENTE	Olla
CONSIGLIERE REL.	Merone

In ipotesi di fatture emesse da parte di un fornitore inesistente, non è possibile riconoscere la detrazione dell'imposta fatturata e relativa alla fattura soggettivamente falsa

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Pronunciando sul - più generale - "thema" della tassazione dei proventi illeciti, la Sezione Tributaria del Supremo Collegio ha - in particolare - stabilito che per il soggetto che abbia ricevuto ed utilizzato fatture (soggettivamente) false (per essere state emesse da un fornitore diverso da quello che - pur effettivamente - aveva ceduto i beni) l'IVA relativa non è detraibile.

Trattavasi - giova precisare - di un contribuente che aveva ricevuto fatture per acquisto di materiali metallici da parte di fornitori - affatto - privi di ogni organizzazione e struttura commerciale idonea, e quindi inesistenti (i metalli erano - invece - stati importati illecitamente da parte del contribuente medesimo).

Orbene - ha stabilito il Supremo Collegio - soprattutto dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000 non è più dubitabile che per "fattura falsa" debba intendersi sia l'operazione fatturata, ma mai e totalmente posta in essere (oggettivamente, cioè) che l'operazione posta in essere soltanto parzialmente (oggettivamente, cioè, ma con sovrapposizione) che - infine - l'operazione posta effettivamente in essere ma tra soggetti diversi.

Potrebbe - invece - essere ancora dubitabile il trattamento tributario che - ferma, cioè, l'ipotesi penale tributaria - occorrerebbe riconoscere in punto di possibile deduzione del costo e di detrazione dell'imposta per chi abbia ricevuto la fattura per operazione soggettivamente inesistente, ma oggettivamente esistente, nella stessa "misura" indicata nella fattura "de qua" (quanto ad imponibile ed imposta).

In particolare, nell'ottica della possibile deduzione/detrazione, si è osservato che, trattandosi proprio di acquisti - quantunque illeciti - avvenuti dall'estero, il disconoscimento della detrazione dell'IVA comporterebbe - di fatto - una tassazione di un'operazione illecita, in violazione della "regola generale" della tassazione dei proventi illeciti in materia di imposte sui redditi.

Per la Sezione Tributaria del Supremo Collegio - però - la "regola generale" in questione (introdotta ex art. 14 L. 537/93) costituisce una vera e propria "norma di principio", e - quantunque introdotta nel testo del TUIR - rileva pure per l'IVA, non essendo possibile l'esenzione tributaria per le suddette operazioni.

Conseguentemente, per il Supremo Collegio poiché - però - gli acquisti in questione sono avvenuti senza il pagamento dell'IVA dovuta, non è ammissibile il riconoscimento - per il contribuente interessato - della detrazione dell'imposta fatturata da parte di una società inesistente.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	9 giugno-11 settembre 2000, n. 2320
PRESIDENTE	Malinconico
CONSIGLIERE REL.	Lombardi

I reati di irregolare tenuta delle scritture contabili e di omessa annotazione nelle medesime non sono più punibili dopo la novella ex D.Lgs. 74/2000.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Pronunciando sul ricorso proposto avverso una sentenza della Corte d'Appello di Palermo, il Supremo Collegio ha evidenziato che "l'art. 25, comma 1, lett. a), del D.L.vo 10 marzo 2000, n. 74 ha abrogato l'intero Titolo I del D.L. 492/1982, convertito in L.516/1982, e successive modificazioni. Né la novella citata ha riprodotto, quale ipotesi di reato, i fatti già puniti a titolo di contravvenzione dalla normativa abrogata, essendo legata la configurabilità delle ipotesi delittuose previste dalla nuova disciplina alla effettiva presentazione di una dichiarazione fraudolenta, infedele o all'omissione della stessa".

Pertanto - ha sempre puntualizzato il Supremo Collegio - "il citato "ius novum" si applica anche ai fatti pregressi a seguito della abolizione, disposta dall'art. 24 del D.L.vo 507/1999, del principio di ultrattività delle norme penali finanziarie, di cui all'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4.

Osserva, infine, la Corte che la formula di assoluzione perché il fatto non è previsto dalla legge come reato prevale, ai sensi dell'art. 129, comma 2, c.p.p., su quella di eventuale estinzione dei reati per prescrizione, la cui verifica è stata dedotta dall'imputato in ricorso".

Donde - in definitiva - una piena e puntuale applicazione della nuova, più favorevole e - quindi - retroattiva normativa penale tributaria.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	13 ottobre-27 novembre 2000, n. 3410
PRESIDENTE	Papadia
CONSIGLIERE REL.	Squassoni

L'omessa vidimazione non ha più rilevanza penale ex L. 489/1994 e le rimanenti fattispecie sanzionate ex art. 1, comma 6, L. 516/1982 sono depenalizzate ai sensi del D.Lgs. 74/2000.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo l'annullamento senza rinvio - quanto all'ipotesi di reato tributario ex art. 1, comma 6, L. 516/1982 - ed, invece, il rigetto del ricorso - quanto all'ipotesi di reato fallimentare, il Supremo Collegio ha evidenziato che, con riferimento alle (varie) condotte di cui al "vecchio" art. 1, comma 6, L. 516, l'omessa vidimazione delle scritture contabili non ha più rilevanza penale per il disposto dell'art. 7-bis, comma 8, L. 489/1994, mentre le rimanenti fattispecie sanzionate dall'art. 1, comma 6, L. 516 sono state depenalizzate ai sensi del D.Lgs. 74/2000, in quanto l'abrogazione della norma (art.25) non è accompagnata dalla contestuale introduzione di una disposizione sostitutiva.

La novazione legislativa è - più precisamente - estensibile ai fatti pregressi in virtù dell'abolizione del principio di ultrattività della legge penale finanziaria (art. 24 D.Lgs. 507/2000) e conseguente applicabilità in materia delle regole generali dell'art. 2 c.p..

Di conseguenza, la Corte ha annullato senza rinvio la sentenza impugnata, limitatamente al reato in oggetto, per "abolitio criminis" ed eliminato, avendo come referente la pena inflitta dai Giudici di merito, la relativa sanzione di giorni dieci di reclusione.

Venendo ad esaminare i motivi di ricorso, la Corte ha - poi - rilevato che la censura è infondata. I Giudici hanno - infatti - evidenziato il principio di diritto secondo cui il soggetto, che assume consapevolmente il ruolo di prestanome, deve rispondere a titolo di dolo eventuale per le omissioni insite nella sua carica sociale e che non possono essere delegate senza controllo.

Applicando tale principio al caso concreto, i Giudici hanno concluso che la persona imputata non avesse esercitato la necessaria vigilanza sul puntuale adempimento dell'obbligo in esame; l'eventuale non conoscenza dell'obbligo, per mancanza di cognizioni tecniche-professionali, si traduce in ignoranza non scusabile della legge penale.

Pertanto nessuna illogicità o incongruenza intrinseca è riscontrabile - per la Cassazione - nella sentenza impugnata nella quale i Giudici di merito non hanno affrontato la problematica inerente ai reati per i quali l'imputata è stata assolta in quanto, in assenza di impugnazione del Pubblico Ministero, il tema non era devoluto alla loro cognizione.

Alle suddette conclusioni sulla inescusabilità della situazione di ignoranza - del resto - il Supremo Collegio è pervenuto sull'"onda lunga" della pronuncia del 24 marzo 1988, n. 364, della Corte Costituzionale in virtù della quale - come noto - la fondamentale norma ex art. 5 c.p. ("Nessuno può invocare a propria scusa l'ignoranza della legge penale") deve essere "ristretta" ai casi di "ignoranza evitabile".

Ed invero, il "filone interpretativo" più interessante su cui si è focalizzata l'attenzione della giurisprudenza - soprattutto di legittimità - a far data dalla più volte richiamata sentenza costituzionale 364/1988 concerne, piuttosto che gli aspetti (per così dire) "oggettivi" della "subiecta quaestio", i relativi profili (per così dire) "soggettivi": afferenti - cioè - le specifiche e/o speciali qualità, qualifiche e/o qualificazioni connotanti i vari soggetti - concretamente - interessanti e rilevanti ai fini di cui è qui discorso.

Donde, attese le suddette differenze in punto di "*status personae*", il problema della (conseguente e necessaria) differente considerazione - sotto il profilo qui riguardato - dei soggetti "*de quibus*": problema in merito al quale, come pure già evidenziato, l'opera di interpretazione della Corte di Cassazione deve dirsi - successivamente alla pronuncia costituzionale del 1988 - particolarmente interessante.

Ed invero, il Supremo Collegio, fin dalla sentenza in data 7 dicembre 1991, ha sottolineato che "ricade sotto la disciplina dell'art. 5 c.p. l'ipotesi in cui un soggetto violi la norma penale perché versa in errore circa ..." la relativa norma di diritto amministrativo (nella specie - essendo, giova ribadire, il vero e proprio "*punctum dolens*" - tributario) applicabile.

Sicchè, il professionista che opera in un settore determinato - si è statuito - non può invocare a propria giustificazione l'ignoranza di norma incriminatrice relativa al ramo d'attività nel quale egli è inserito.

In realtà - a ben considerare - la Corte di Cassazione, nella sentenza "*de qua*", non si è discostata dalla giurisprudenza precedente in materia. Ha ritenuto, di conseguenza, applicabile alla fattispecie concreta il principio secondo il quale, per effetto del richiamo contenuto nella norma incriminatrice, le norme originariamente extrapenalistiche "si penalizzano", e ricadono, di conseguenza, sotto il dettato dell'art. 5 c.p..

Di conseguenza, l'agente che ha commesso il reato ignorando di violare la norma incriminatrice potrà, sulla base della sentenza costituzionale modificatrice dell'art. 5 c.p., far valere il proprio errore e sostenere la propria mancanza di colpevolezza solo se dimostri che il suo errore non era evitabile.

Sicchè, nel caso concreto, la Corte ha gravato l'imputato, che invocava a propria discolta l'ignoranza della legge penale, dell'onere di provare di essersi attenuto correttamente e con l'ordinaria diligenza all'obbligo generico di informazione e di conoscenza posto a carico dei consociati.

Del resto, il gravare dell'onere della prova in capo all'imputato non può stupire ed è, anzi, corollario della nuova formulazione dell'art. 5 c.p., che fa divieto di invocare a propria giustificazione l'ignoranza del precetto penale, a meno che non si fornisca la prova che si versava in un'ignoranza inevitabile.

Ovviamente l'obbligo di usare la massima diligenza per conoscere in maniera corretta ciò che l'ordinamento vieta, obbligo che trova il proprio e più pregnante fondamento nei doveri di solidarietà politica sanciti dall'art. 2 della Costituzione, incontra, dunque, un limite solo nel caso in cui il Legislatore penale non abbia fatto, a sua volta, tutto il possibile per rimuovere gli ostacoli che si frappongono ad una conoscenza effettiva della norma penale, in ottemperanza ai doveri imposti dall'art. 3, comma 2, della Costituzione medesima.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	19 marzo 2001, n. 10873
PRESIDENTE	Malinconico
CONSIGLIERE REL.	Onorato

*Vi è continuità normativa fra la precedente e la nuova ipotesi di occultamento e distruzione di scritture contabili. Rispetto all'abrogata ipotesi ex art. 4, lett. b), L. 516/1982 è più favorevole la nuova previsione ex art. 10 D.Lgs. 74/2000.
È ravvisabile pertanto un fenomeno di successione di leggi penali.*

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Nella pronuncia in commento, il Supremo Collegio ha evidenziato l'esistenza di una relazione di "continuità normativa" - in tema di violazioni contabili - tra la "vecchia" fattispecie ex art. 4, lett. b), L. 516 e la "nuova" fattispecie ex art. 10 D. 74: con prevalenza - per il principio del "*favor rei*" - della nuova, e più favorevole, previsione.

Ed invero - per il Supremo Collegio - sia l'ambito della tutela che la mancata previsione di una soglia di punibilità: in funzione dell'interesse tutelato della completezza e veridicità del sistema delle scritture contabili per il corretto esercizio dello "*jus impositionis*" e dell'accertamento tributario, depongono - incontrovertibilmente - nel senso della ritenuta ed evidenziata "continuità normativa".

Ciò posto - ed in linea con la risalente e consolidata giurisprudenza (cfr. Cass., I Sez., 22 giugno 1994, n. 2336 e Cass., V Sez., 28 novembre 1997, n. 10919), secondo la quale la verifica circa la "disposizione più favorevole" deve essere condotta nel concreto (valutando - cioè - tutte le, concrete, conseguenze dell'applicazione dell'una, ovvero dell'altra, disposizione) - per il Supremo Collegio, nel passaggio dall'art. 4, lett. b), L. 516 all'art. 10 D. 74, la legge più favorevole è quella della riforma del 2000: venendo essa - chiaramente - a comportare un trattamento di migliore impatto per il contribuente/imputato (convertibilità della pena pecuniaria nella sanzione della libertà controllata, in ipotesi di non solvibilità).

Ancora - ha precisato il Supremo Collegio - occorre considerare che l'impossibilità di ricostruire i redditi ovvero il volume degli affari rileva, nell'ambito della nuova fattispecie "disegnata" dalla riforma del 2000, quale vera e propria componente ovvero circostanza necessaria per la sussistenza della condotta illecita. E ciò - ha ancora specificato il Supremo Collegio - nella "ricostruzione" della condotta e dell'elemento soggettivo ed a prescindere dalla possibilità - per l'Ufficio accertatore - di ricostruire, in base ai propri poteri ed agli elementi in suo possesso, ovvero da esso acquisiti, i redditi ovvero il volume degli affari.

TRIBUNALE DI TORINO

SENTENZA	20-21 aprile 2000
GIUDICE	Chinaglia
CONSIGLIERE REL.	Onorato

Le contravvenzioni di cui all'art.1, comma 2, lettere a) e b), della L. 7 agosto 1982, n. 516 devono intendersi abrogate a seguito dell'art. 25 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ed in considerazione dell'intervenuta abrogazione dell' "ultrattività" delle norme penali in base all'art. 24 del D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 507.

Ordinanza

In tema di omessa/incompleta contabilizzazione di corrispettivi (fattispecie ex art. 1, comma 2, lett. a) e b) L. 516/1982), una delle primissime sentenze, pronunciate dopo l'entrata in vigore (in data 15 aprile 2000) della nuova normativa penale tributaria ex D.Lgs. 74/2000, che ha - come noto - sostituito la previgente L. 516.

In particolare - ha osservato il Giudice torinese - *“sulle conformi conclusioni delle parti deve assolversi l'imputato del reato ascrittogli perché il fatto non è più previsto dalla legge come reato, avendo l'art. 25 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 31 marzo 2000) abrogato espressamente l'intero Titolo 1 del D.L. n. 429/1982, convertito dalla L. n. 516/1982.*

Invero, attesa l'avvenuta abrogazione del principio di ultrattività delle norme penali finanziarie ad opera dell'art. 24 D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 507 e ritenuto che, vista la natura del reato contestato ed il raffronto con la nuova normativa, non si impongano accertamenti in relazione all'art. 2, comma 3 del codice penale, non pare necessario approfondire l'istruttoria dibattimentale”.

Donde - ex art. 530 c.p.p. - la sentenza di assoluzione, per essere il fatto contestato non più previsto come reato dalla nuova normativa penale tributaria.

Del resto, uno degli scopi della riforma dovrebbe essere proprio quello della deflazione processuale: essendosi - pertanto - “spostato” il “momento della penale rilevanza” (per quanto qui interessi: dal termine di annotazione dei corrispettivi a quello della dichiarazione annuale), le violazioni “periodo d'imposta durante” sono state depenalizzate: e ciò dovrebbe - almeno, negli auspici - alleggerire in misura rilevante i carichi processuali penali tributari.

TRIBUNALE DI SASSARI

SENTENZA 8-23 maggio 2000, n. 469

PRESIDENTE Pilo

Dopo la novella ex D.Lgs. 74/2000, occorre che siano superati i nuovi limiti di punibilità.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

In tema di omessa annotazione di corrispettivi (per circa £. 320 milioni, relativamente all'anno 1994), il Tribunale di Sassari ha assolto ex art. 530 c.p.p. i due imputati, non essendo (più) il fatto previsto come reato: perchè - in particolare - “non risultano raggiunti i limiti previsti dalla novella”.

Ed invero, dopo l'entrata in vigore (in data 15 aprile 2000, e con effetto pure sui procedimenti in corso, attesa l'abrogazione dell'art. 20 L. 4/1929 sull'ultrattività delle norme penali finanziarie) del D.Lgs. 74/2000, la “vecchia” fattispecie ex art. 1, comma 2, lett. a) e b), L. 516/1982 deve essere inquadrata nella “nuova” fattispecie ex art. 4 del decreto medesimo: che - però - ha previsto pure nuove, e diverse, soglie di punibilità.

Più precisamente, mette conto evidenziare che a mente del “nuovo” art. 4 - infatti - è punito, ovviamente fuori dei casi ex art. 2 e 3, chiunque - ma sempre al fine di evasione - indica, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte “*de quibus*”, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorquando, e sempre congiuntamente:

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

In particolare, occorre considerare che il passaggio dal parametro dell'“imponibile” a quello dell'“imposta” oggetto dell'evasione viene a comportare - fatalmente - una sorta di ripristino della c.d. “pregiudiziale tributaria”: traducendosi - per i procedimenti in corso - nella necessaria operazione di “ricalcolo” delle soglie di punibilità, previste dalla nuova normativa.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	7 giugno-7 settembre 2000, n. 2265
PRESIDENTE	Malinconico
CONSIGLIERE REL.	Rizzo

L'omessa annotazione di corrispettivi nelle scritture contabili obbligatorie non è più prevista dalla legge come reato ex D.Lgs. 74/2000.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Una delle prime pronunce del Supremo Collegio sulla depenalizzazione, ex D.Lgs. 74/2000, dell'ipotesi di omessa annotazione di corrispettivi. Più precisamente, il Supremo Collegio ha evidenziato che il D. 74 ha introdotto una nuova disciplina in materia di reati tributari, ha espressamente abrogato, con la norma di cui all'art. 25, il Titolo I della L. 516/1982 e non prevede alcuna disposizione che punisca in via autonoma l'omessa annotazione di corrispettivi nelle scritture contabili obbligatorie.

In base alle nuove norme una tale omissione assume rilevanza solo nell'ambito della fattispecie criminosa prevista dall'art. 3, la quale punisce chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA, indica nella dichiarazione annuale relativa a dette imposte, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento.

Ora se si considera che l'evento giuridico del reato si sostanzia nella dichiarazione annuale fraudolenta e che l'art. 6 dello stesso D.Lgs. 74/2000 esclude che il reato possa essere punito a titolo di tentativo, risulta evidente che l'omessa annotazione di corrispettivi nelle scritture contabili obbligatorie di per sé sola non integra più gli estremi di reato.

Donde - nella sentenza in commento - la conseguenza statuizione liberatoria.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	7 giugno - 8 settembre 2000, n. 2273
PRESIDENTE	Malinconico
CONSIGLIERE REL.	De Maio

Nel D.Lgs. 74/2000, nessuna norma prevede come reato le omesse fatturazioni e annotazioni di componenti attivi del reddito.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo l'annullamento senza rinvio, per essere il fatto non (più) previsto dalla legge come reato, il Supremo Collegio ha evidenziato che la riforma ex D.Lgs. 74 ha depenalizzato la (mera) condotta di omessa fatturazione/omessa annotazione.

Nel nuovo sistema penale tributario - infatti - le innanzi dette condotte non rilevano (più) penalmente "di per sé": e, cioè a dire, "periodo d'imposta durante", ma - soltanto - nell'ottica di una dichiarazione annuale infedele.

Più precisamente, a mente del "nuovo" art. 4, è punito, ovviamente fuori dei casi ex artt. 2 e 3, chiunque - ma sempre al fine di evasione - indica, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte "de quibus", elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorquando, e sempre congiuntamente:

a) L'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire 200 milioni;

b) L'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione (e ciò, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi) è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o - comunque - superiore a lire 4 miliardi.

Donde - come nel caso della pronuncia in commento, e stante la (statuita) retroattività della legge penale più favorevole (art. 2 c.p.) - la non punibilità delle "vecchie" ipotesi di omessa fatturazione/omessa annotazione.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	7 giugno - 8 settembre 2000, n. 2273
PRESIDENTE	Malinconico
CONSIGLIERE REL.	De Maio

Nel D.Lgs. 74/2000, nessuna norma prevede come reato le omesse fatturazioni e annotazioni di componenti attivi del reddito.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Nella sentenza in commento, su conforme richiesta (di non luogo a procedere per intervenuta depenalizzazione) da parte del P.M., il GIP ha operato l'"inquadramento" della "vecchia" ipotesi contravvenzionale ex art. 1, comma 2, lett. a) e b) L. 516/1982 nell'ambito del "nuovo" sistema ex D.Lgs. 74/2000.

Più precisamente - nella sentenza in commento - il GIP ha osservato che: *"la condotta contestata sicuramente non configura alcuno dei nuovi reati introdotti con il più volte menzionato decreto legislativo perché il fatto ivi descritto (mancata registrazione di ricavi nelle scritture contabili obbligatorie), all'evidenza, non è riscontrabile in alcuna delle nuove figure criminose, né - qualora si fosse risolto in una dichiarazione non corrispondente al vero - potrebbe essere sanzionato con la norma di cui all'art. 4 del citato d.lvo (dichiarazione infedele), trattandosi di norma introdotta solo con il menzionato decreto e quindi non applicabile retroattivamente (in precedenza era sanzionata la c.d. dichiarazione infedele solo in relazione a redditi, diversi da quelli oggetto del presente procedimento, in ordine ai quali non vi era l'obbligo di annotazione in scritture contabili, cfr. art. 1 lett. c) L. 516/1982 ora abrogato)".*

Il GIP ha quindi dichiarato il non luogo a procedere nei confronti dell'imputato in ordine al reato ascrittogli, perché il fatto non è previsto dalla legge come reato. Sempre per il GIP - però - tale conclusione comporta l'invio di copia della presente pronuncia alla Direzione Regionale delle Entrate per il Lazio, per eventuali "sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato" (art. 21 D. 74).

Ed invero, a mente degli artt. 19-21 del D. 74 (Capo II, Titolo IV, "Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti"), il "nuovo" Legislatore penale tributario ha - in linea con il principio del "favor separationis" statuito che:

Art. 19. - Principio di specialità

1. Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.
2. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato;

Art. 20. - Rapporti tra procedimento penale e processo tributario

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

Art. 21. - Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti

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

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

3. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione tra loro, a norma dell'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, 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.

In definitiva - e come statuito nella sentenza in commento - in ipotesi di decisione liberatoria in sede penale permane per l'A.G. l'adempimento dell'invio di copia della decisione medesima alla competente Direzione Regionale delle Entrate, per le (eventuali) sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto della notizia di reato e, quindi, del successivo procedimento penale.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	27 giugno-27 settembre 2000, n. 2612
PRESIDENTE	Acquarone
CONSIGLIERE REL.	Fiale

La fattispecie di omessa/infedele annotazione di corrispettivi è stata depenalizzata ex D.Lgs. 74/2000.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo l'annullamento senza rinvio perché i fatti non sono (più) previsti come reato, in seguito all'entrata in vigore della nuova disciplina penale tributaria ex D.Lgs. 74/2000, il Supremo Collegio ha affrontato - in particolare - la questione della "sopravvivenza" del reato di omessa/infedele annotazione di corrispettivi.

Più precisamente - e testualmente - il Supremo Collegio ha argomentato che *"la trattazione del presente ricorso deve essere necessariamente preceduta dalla valutazione dei reati fiscali oggetto del giudizio alla stregua delle disposizioni introdotte dal D.Lgs. 10.3.2000, n. 74 (di riforma del sistema penale-tributario, in attuazione dell'art. 9 della legge 25.6.1999, n. 205), al fine di verificare in concreto se i fatti contestati - già incriminati ai sensi del D.L. n. 429/1982 convertito nella legge n. 516/1982 e succ. modif. - mantengano rilevanza penale anche dopo la riforma e l'abrogazione espressa del titolo I della stessa legge n. 516 [art. 25, lett. d), del D.Lgs n. 74/2000].*

Il nuovo testo normativo non contiene un regime transitorio di raccordo tra la attuale e la precedente disciplina, sicché il problema dell'individuazione delle

norme incriminatrici applicabili ai fatti anteriormente commessi resta affidato all'interpretazione giurisprudenziale, secondo gli ordinari criteri di successione della legge nel tempo dettati dall'art. 2 del codice penale, in virtù dei quali:

- in ipotesi di norme incriminatrici abrogate e di violazioni non più perseguibili, l'autore del reato oggetto di abrogazione non solo non può essere punito ma, se ha subito una sentenza di condanna, ancorchè definitiva, ne cessa l'esecuzione e si estinguono tutti i connessi effetti penali;
- in ipotesi di riformulazione del contenuto di norme incriminatrici (mediante la sostituzione di elementi costitutivi o l'aggiunta di nuovi), deve accertarsi se si sia o meno in presenza di una "abrogatio sine abolitio" per continuità normativa ed in tali ipotesi il trasgressore ha diritto all'applicazione della "legge più favorevole".

L'art. 24 del D.Lgs. 30.12.1999, n. 507 ha abrogato, infatti, il "principio di ultrattività" delle disposizioni penali delle leggi finanziarie posto dall'art. 20 della legge 7.1.1929, n. 4".

Orbene - ha proseguito il Supremo Collegio - differenti criteri sono stati suggeriti dalla dottrina per la verifica della continuità normativa, nelle ipotesi di abrogazione di una norma incriminatrice con contestuale introduzione di una disposizione "sostitutiva" (per un'ampia disamina vedi Cass., Sez. III, 29.5.2000, n. 6228, ric. Bellavia) ma, in estrema sintesi, appare sufficiente ricordare che le teorie più importanti elaborate in proposito possono ricondursi a quelle:

- a) della *continuità di tipo illecito*, che (postulando il ricorso a *criteri di tipo sostanzialistico*) tiene conto del bene giuridico protetto dalle norme penali e delle modalità di aggressione allo stesso. Se questi elementi, che costituiscono il *nocciolo offensivo* della fattispecie, risultano inalterati nelle due norme che si sono succedute, si avrà modifica e non abrogazione; diversamente si verificherà la frattura della continuità del tipo di illecito e quindi l'abrogazione;
- b) del *rapporto di continenza* tra la nuova e la vecchia fattispecie, secondo la quale si ha modificazione quando la nuova legge penale introduce una fattispecie con *elementi di specialità* rispetto alla disposizione precedente, per cui - in assenza della seconda norma - i fatti sarebbero senz'altro disciplinati dalla prima. Si ha invece vera e propria abrogazione nel caso inverso, e cioè quando una fattispecie di portata più generale succede ad una precedente di portata più specifica, ipotesi questa che rende punibili comportamenti prima leciti e, quindi, non consente applicazioni retroattive;
- c) dei *rapporti strutturali tra le fattispecie e della collocazione sistematica* delle stesse, secondo la quale si ha successione modificativa quando:
 - la norma speciale viene abrogata e la precedente norma di carattere generale viene ampliata fino a ricomprendere la fattispecie considerata alla prima (perché il Legislatore non intende discriminare la fattispecie speciale);
 - viene abrogata la norma a carattere generale e quella speciale subentrata limitatamente alla fattispecie che mantiene rilevanza penale alla luce della nuova disposizione.

Quando, invece, le due leggi presentano requisiti tra loro eterogenei, deve riscontrarsi una vera e propria abolizione della incriminazione precedente e di introduzione di una nuova, autonoma figura di reato (con conseguente applicazione del comma 1 dell'art. 2 c.p.).

Del resto - mette conto rimarcare - la giurisprudenza della Suprema Corte non è caratterizzata, in proposito, da un orientamento univoco e spesso combina tra loro i vari criteri suggeriti dalla dottrina [si vedano, ad esempio: per la tesi della continuità di tipo illecito, Cass. Sez. Unite, 27.7.1990, n. 10893; per quella della continenza, Cass. Sez. Unite, 27.6.1994, n. 7394; per quelle della continuità e del rapporto strutturale, Cass., Sez. VI, 13.1.2000, n. 3946; per quella del rapporto strutturale, Cass., Sez. III, 29.2.2000].

Ciò argomentato, il Supremo Collegio, alla luce dei criteri dianzi enunciati, e tenuto conto in particolare di quello del rapporto strutturale tra le norme integrato con quello della continenza, deve rilevarsi che le fattispecie già sanzionate dall'art. 1, comma 2, nn. 1 e 2, della L. n. 516/1982 (omessa o infedele annotazione di corrispettivi ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA) sono sicuramente depenalizzate ai sensi dell'art. 9 della L. 25.6.1999, n. 205 del D.Lgs. 10.3.2000, n. 74.

Più precisamente l'omessa annotazione e l'omessa fatturazione in sé non sono punite, infatti, da nessuna delle fattispecie penali introdotte dal D.Lgs. n. 74/2000, in relazione alle quali la legge esclude la punibilità del tentativo e delle attività podromiche:

- non dall'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), che non sanziona gli atti preparatori, bensì "l'indicazione di elementi passivi fittizi" in una delle *dichiarazioni annuali* relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;
- non dall'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), riferito pur sempre alla *dichiarazione annuale* e non agli atti podromici, e che conferisce rilievo alla "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" (anche per annotazioni e fatturazioni omesse o inferiori agli importi effettivi) solo se si accompagna al ricorso a "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento" (ad evidenza diversi dalla omessa o infedele annotazione e fatturazione);
- non dall'art. 4 (dichiarazione infedele), norma residuale che attribuisce pur sempre rilevanza soltanto alla *dichiarazione annuale* dei redditi e dell'IVA, introducendo altresì - quale elemento costitutivo - un'evasione superiore a 200 milioni di lire, con riferimento a taluna delle singole imposte (nella fattispecie, invece, *i ricavi non contabilizzati* risultano accertati per l'anno 1983), nonché la necessità che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

Orbene, la contestata fattispecie di cui all'art. 4, comma 1, n. 1, della L. n. 516/1982 potrebbe essere ricondotta, in ipotesi, alla nuova previsione dell'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie ed avvalendosi di mezzi idonei ad ostacolarne l'accertamento), che però richiede la presentazione di una *dichiarazione annuale* (con esclusione delle dichiarazioni ragguagliate a segmenti temporali o a periodi di imposta diversi dall'anno) mendace, nella quale ci si *avvalga degli artifici* e vengano indicati elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi.

In ogni caso, inoltre, congiuntamente:

- la singola imposta evasa deve essere superiore a 150 milioni di lire;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, deve essere superiore al 5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a tre miliardi di lire.

In definitiva, la nuova formulazione legislativa, senza qualificare necessariamente come "artificio" la violazione degli obblighi di fatturazione e contabilizzazione, rinvia alla (generale: cfr. art. 640 c.p.) verifica della "insidiosità" del comportamento per la concreta applicazione del paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta: al riguardo - ovviamente, e sin d'ora - occorre auspicare una interpretazione particolarmente chiara ed uniforme da parte della giurisprudenza.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	13 giugno - 11 settembre 2000, n. 2338
PRESIDENTE	Zumbo
CONSIGLIERE REL.	Fiale

L'omessa annotazione e l'omessa fatturazione in sé non sono punite da nessuna delle fattispecie introdotte dal D.Lgs. 74/2000.

(Massima non Ufficiale)

Ordinanza

Pronunciando quanto al "passaggio" dal "vecchio" regime normativo ex L. 516/1982 al "nuovo" regime normativo ex D.Lgs. 74/2000, la Corte di Cassazione ha evidenziato che "le fattispecie già sanzionate dall'art. 1, comma 2, lettere a) e b), della legge n. 516/1982 (omessa o infedele annotazione di corrispettivi ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.V.A.) sono sicuramente depenalizzate ai sensi dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 e del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

L'omessa annotazione e l'omessa fatturazione in sé non sono punite, infatti, da nessuna delle fattispecie penali introdotte dal D.Lgs. 74/2000, in relazione alle quali la legge esclude la punibilità del tentativo e delle attività prodromiche:

- *non dall'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), che non sanziona gli atti preparatori, bensì "l'indicazione di elementi passivi fittizi" in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;*
- *non dall'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), riferito pur sempre alla dichiarazione annuale e non agli atti prodromici, e che conferisce rilievo alla "falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie" (anche per annotazioni e fatturazioni omesse o inferiori agli importi effettivi) solo se si accompagna al ricorso a "mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento" (ad evidenza diversi dalla omessa o infedele annotazione e fatturazione);*
- *non dall'art. 4 (dichiarazione infedele), norma residuale che attribuisce pur sempre rilevanza soltanto alla dichiarazione annuale dei redditi o dell'I.V.A., introducendo altresì - quale elemento costitutivo - un'evasione superiore a 200 milioni di lire, con riferimento a taluna delle singole imposte, nonché la necessità che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione".*

In altre parole - ha conclusivamente osservato la Corte - le fattispecie di omessa annotazione e/o fatturazione ai fini delle imposte dirette o dell'I.V.A. (di cui all'art. 1, comma 2, L. 516/1982), invero:

- non sono più punibili in forza della normativa esistente al momento della commissione dei fatti, perché detta normativa è stata abrogata;
- non sono punibili in forza di una norma sanzionatrice degli stessi fatti, perché una norma di tal genere non esiste.

Donde, la conseguente statuizione liberatoria.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	6 dicembre 2000-5 febbraio 2001, n. 4180
PRESIDENTE	Avitabile
CONSIGLIERE REL.	Rizzo

Il fatto di utilizzare, annotandole nelle scritture contabili obbligatorie, fatture per operazioni inesistenti, dopo il D.Lgs. 74/2000 non è - di per sé - reato.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo l'annullamento senza rinvio della impugnata sentenza quanto al reato di cui al capo c) - per essere il fatto non (più) previsto dalla legge come reato - il Supremo Collegio ha affrontato la "quaestio" della punibilità della condotta di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000.

Più precisamente, la vicenda "de qua" concerneva una ipotesi di frode fiscale di cui al "vecchio" art. 4 L. 516/1982, "per avere utilizzato, annotandola in contabilità, una fattura relativa ad operazioni inesistenti".

Osserva la Corte che un tale fatto, a seguito del D.Leg.vo 10 marzo 2000 n. 74, che ha espressamente abrogato il titolo primo della legge 516/1982, non è più previsto come reato.

Ed invero, in base al nuovo testo di legge, mentre il rilascio di fatture per operazioni inesistenti continua ad essere sanzionato penalmente, perché previsto come reato dall'art. 8, l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti assume rilevanza penale solo nell'ambito della nuova fattispecie criminosa di cui all'art. 2, quando cioè l'autore del fatto si avvale di esse per indicare nella dichiarazione annuale relativa alla imposta sui redditi o all'IVA elementi passivi fittizi".

Di talchè - ha osservato la Corte - un siffatto reato viene - adesso - a consumarsi con la presentazione della dichiarazione annuale e che non è punibile a titolo di tentativo, in forza di quanto disposto dal successivo art. 6, risulta evidente che, a seguito della riforma introdotta dal D.Leg.vo 74/2000, il fatto di utilizzare, annotandole nelle scritture contabili obbligatorie, fatture per operazioni inesistenti, di per sé, non integra più gli estremi di reato (Cass. Sez. Un. 25.10.200).

Ne consegue che, essendo venuta meno l'ultrattività delle leggi penali finanziarie, a seguito di quanto disposto ex art. 24 D.Lgs. 507/1999, la impugnata sentenza - quanto al suddetto capo c) - deve essere oggetto di annullamento senza rinvio, per essere il fatto non (più) previsto dalla legge come reato.

TRIBUNALE DI RIMINI

SEZIONE	III penale
SENTENZA	9-23 maggio, n. 1179
PRESIDENTE	Casula

Non è più reato l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Nella sentenza "de qua", il Tribunale di Pesaro ha evidenziato che la fattispecie di cui all'art. 1, comma 1, L. 516/1982 di omessa dichiarazione non è, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000, più prevista come reato.

E ciò - occorre considerare - nonostante nel citato D.Lgs. 74 vi sia una disposizione (art. 5) che sanziona l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi (oltrechè ai fini dell'IVA).

Il Tribunale di Pesaro ha escluso - cioè - che si possa ravvisare una continuità tra la disposizione penale abrogata e quella attualmente in vigore. Non sarebbe,

infatti, configurabile una successione di norme incriminatrici, per la profonda diversità che caratterizza le fattispecie. In primo luogo, la contravvenzione abrogata si connotava per la sua natura di reato di pericolo, nel quale l'evasione era al di fuori della fattispecie, mentre l'attuale delitto si configura come reato di danno, previsto e voluto come tale mediante una condotta omissiva e finalizzata; in secondo luogo, nell'attuale delitto la soglia di punibilità è parametrata all'evasione d'imposta (almeno lire 150 milioni, per taluna delle singole imposte considerate).

Peraltro, anche la nuova norma reca la "clausola di tolleranza" della presentazione entro 90 giorni dalla scadenza del termine ovvero della redazione su di uno stampato non conforme al modello prescritto.

In realtà - si è, già puntualmente osservato - deve ritenersi ben integrata la situazione di vera e propria successione di norme penali, ovviamente per le omesse dichiarazioni che, penalmente rilevanti alla stregua della previgente legislazione, mantengono rilevanza dopo l'entrata in vigore della riforma: si deve trattare di omesse dichiarazioni finalizzate a realizzare un'evasione d'imposta e in relazione alle quali è stato accertato il superamento della soglia di punibilità, commisurata all'entità dell'evasione.

L'abrogazione di una norma incriminatrice non comporta infatti, sempre e automaticamente, la liceità del fatto precedentemente vietato.

Ed infatti, da un mero raffronto tra la norma abrogata e quella attualmente in vigore, non sembra possa disconoscersi l'esistenza di un nesso di continuità e di omogeneità delle previsioni: basti pensare che è sanzionata penalmente la violazione del medesimo obbligo tributario, nel senso che anche dopo la riforma viene punito, come già avveniva in passato, il contribuente che, essendovi tenuto, non presenta una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Si deve inoltre considerare che il legislatore delegato, nel dare attuazione alla legge-delega (art. 9 della L. 205/1999), ha formulato la norma in tema di omesse dichiarazioni in modo tale da circoscriverne l'operatività ai fatti di rilevante offensività per l'interesse dell'erario, selezionando tra le condotte omissive, punibili alla stregua della previgente normativa, solo quelle considerate più gravi e ha fissato, a tale scopo, una soglia di rilevanza penale, che costituisce propriamente una condizione di punibilità di un comportamento che continua a essere oggetto di un giudizio di disvalore.

Si può quindi, affermare che è stata abrogata una norma generale, che prevedeva una contravvenzione punibile indifferentemente a titolo di dolo o di colpa, ed è stata introdotta una norma speciale, che prevede un delitto caratterizzato dal dolo specifico e da una condizione di punibilità: in cui - cioè - con il riferimento all'imposta evasa, meglio risalta l'offensività della condotta.

TRIBUNALE DI ROMA

SEZIONE	VI penale
SENTENZA	24 maggio 2000
PRESIDENTE	Barbalinardo

L'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per gli anni anteriori all'entrata in vigore del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non riveste più rilevanza penale quando non sia raggiunta la soglia di punibilità cui all'art. 5 dello stesso decreto legislativo. La ricostruzione della soglia stessa può essere effettuata sulla base delle deposizioni di un teste (nella specie: maresciallo della Guardia di finanza).

Ordinanza

Come noto, dopo la recente riforma penale tributaria, a mente dell'art. 5 del D.Lgs. 74/2000, viene 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 centocinquanta milioni.

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

Orbene, nella sentenza in esame, il Tribunale di Roma - statuendo ex art. 530 c.p.p. l'assoluzione per essere il fatto non previsto (più) dalla legge come reato - ha, incidentalmente, ritenuto possibile e legittima la ricostruzione della prevista soglia di punibilità (come evidenziato, lire 150 milioni di imposta evasa) per il tramite della testimonianza dell'ufficiale della polizia tributaria (essendo - peraltro - l'imposta evasa inferiore alla soglia "de qua", ne è scaturita la pronuncia liberatoria).

Orbene, il ritenere che la mera testimonianza del verbalizzante circa la quantificazione della soglia (si rammenta: vero e proprio elemento costitutivo del reato, e non già mera circostanza ovvero condizione di punibilità) sia - a tal uopo - soddisfacente, quantunque formalmente in linea con le regole probatorie in tema di prova (cfr. art. 192 c.p.p.), non pare - però - del tutto tranquillante (purtroppo, la particolare stringatezza della motivazione redatta dal Giudice non consente di - meglio - analizzare l'iter probatorio-cognitivo seguito).

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	14 settembre 2000, n. 2356

Va rimessa alle Sezioni Unite la questione dell'inquadramento della fattispecie di omessa dichiarazione nel nuovo sistema ex D.Lgs. 74/2000 (delitto e non più contravvenzione).

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Dopo quella in tema di rilevanza della condotta di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, approda alle Sezioni Unite del Supremo Collegio - pure - la questione della rilevanza della condotta di omessa dichiarazione.

Ed invero rispetto alla previgente fattispecie contravvenzionale ex art. 1 L. 516/1982, nell'ambito del "nuovo" sistema ex D.Lgs. 74/2000 - in vigore dal 15 aprile 2000 - vale la nuova ipotesi delittuosa ex art. 5.

Più precisamente, l'art. 5 punisce con la pena della reclusione da uno a tre anni il comportamento - sempre finalizzato all'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto - dell'omessa presentazione (ovviamente per un soggetto a ciò

obbligato) di una delle dichiarazioni annuali relative, allorquando l'imposta evasa è superiore - con riferimento a taluna delle singole imposte - a lire 150 milioni (comma 1).

Come già sotto l'imperio dell'art. 1 della L. 516/1982, non si considera - penalisticamente - omessa la dichiarazione ove presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ovvero non sottoscritta, o non redatta su uno stampato conforme all'apposito modello (comma 2).

Orbene - quanto ai rapporti tra il "vecchio" art. 1 e il "nuovo" art. 5 - e pur non essendovi alcun dubbio sul fatto che entrambe le disposizioni puniscano i casi di omessa presentazione della dichiarazione, si pone il problema se sia possibile stabilire sempre e comunque una continuità normativa tra le predette ipotesi (al verificarsi, ben inteso, del superamento delle nuove soglie) atteso che si è in presenza non più di contravvenzioni (per le quali non era necessario l'accertamento del dolo) ma di delitti.

Proprio la Sezione III penale della Corte di Cassazione, con la sentenza 6989 del 28 aprile 2000 (depositata il successivo 14 giugno) aveva stabilito la continuità normativa tra i due reati in presenza del superamento della soglia di 150 milioni di imposta evasa.

Poi, per quanto riguarda l'intento di evadere le imposte (necessario per la configurazione della nuova condotta delittuosa) i Giudici, nel caso esaminato in sentenza, lo avevano ritenuto sussistente per il solo fatto che l'imputato era dedito in modo continuativo al commercio pur non avendo mai istituito scritture contabili né presentato dichiarazioni, risultando così completamente sconosciuto all'anagrafe tributaria e quindi un "evasore totale".

Inoltre, viene a rilevare - in questo senso - la circostanza che la fattispecie contravvenzionale abrogata si caratterizzava per la sua natura di reato di pericolo prevalentemente di tipo colposo nel quale l'evasione di imposta era al di fuori della fattispecie. Il reato, infatti, ricorreva anche in presenza di una situazione creditoria verso l'Erario da parte dell'autore della violazione. Ora la decisione della Sezione III della Corte di Cassazione di interessare le Sezioni Unite per dirimere in via definitiva divergenze interpretative attesa "l'elevata probabilità di contrasti giurisprudenziali", viene - ancora una volta - a sollevare non lievi perplessità quanto alla "tenuta" della nuova disciplina ex D.Lgs. 74, sul punto (per i profili della diversità dell'elemento soggettivo, delle soglie di punibilità, della condotta) non poco differente (ben oltre - quindi - una situazione di vera e propria "continuità normativa") rispetto a quella, previgente, ex L. 516/1982.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	Unite
SENTENZA	13 dicembre 2000-15 gennaio 2001, n. 35
PRESIDENTE	Vessia
CONSIGLIERE REL.	Cognetti

Non vi è continuità normativa tra la contravvenzione di omessa dichiarazione di cui all'art. 1, comma 1, L. 516/1982 e la nuova ipotesi di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 D.Lgs. 74/2000, posto che l'art. 25 D.Lgs. 74/2000 ha abrogato l'art. 1 L. 516/1982.

Ordinanza

Intervenendo sui rapporti tra la "vecchia" e la "nuova" fattispecie di omessa dichiarazione dei redditi o dell'IVA - a seguito dei numerosi contrasti insorti, dopo il 15 aprile 2000, sia tra i Giudici di merito che tra le stesse Sezioni del Supremo Collegio e - soprattutto - nell'ambito della III Sezione - le Sezioni Unite hanno delineato un chiaro e fondamentale orientamento interpretativo ed applicativo sulla complessa problematica.

Più precisamente, per le Sezioni Unite deve essere respinta l'impostazione fondata sulla tesi della c.d. "continuità normativa" tra la "vecchia" fattispecie contravvenzionale ex art. 1, comma 1, L. 516/1982 e la "nuova" previsione punitiva ex art. 5 D.Lgs. 74/2000.

Come noto - infatti - a mente dell'art. 5 del decreto di riforma, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a lire centocinquanta milioni (comma 1).

Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto (comma 2). Orbene - per le Sezioni Unite - la "vecchia" ipotesi ex L. 516 e la "nuova" previsione ex D. 74 contemplan fattispecie affatto diverse, connotate da ben diversi elementi costitutivi.

Di talchè - si è concluso - l'esclusione di ogni e qualsiasi "continuità normativa" impone di considerare abrogata la vecchia ipotesi contravvenzionale e, quindi, di ritenere che i fatti (già) puniti sub L. 516 (nel senso, dei fatti commessi nella vigenza di quella normativa) devono considerarsi non (più) costituenti reato.

Non solo: ad avviso delle Sezioni Unite nemmeno può individuarsi una continuità tra le due normative in funzione della sola identità dell'interesse protetto: su tali presupposti, la Cassazione ha annullato la sentenza impugnata perché i fatti non sono più previsti dalla legge come reato.

Orbene, nel tentare di evidenziare - in conclusione - gli elementi (individuati dalle Sezioni Unite) quali sicuramente "differenziali" tra la "vecchia" ipotesi ex L.516 e la "nuova" ipotesi ex D. 74, gli stessi sono relativi:

- al dolo specifico richiesto ex D. 74 (non essendo più sufficiente, come per la previgente contravvenzione, la mera colpa);
- alla previsione ex D. 74 di una nuova soglia di punibilità, con correlativo ed effettivo danno di evasione, costituente evento ed elemento essenziale del reato (di talchè - si è ritenuto - la "nuova" fattispecie ex art. 5 non può affatto essere contestata retroattivamente, a fatti commessi anteriormente all'entrata in vigore della nuova normativa penale tributaria).

Pronuncia chiara e condivisibile, quindi, tutta fondata - come nello spirito e nella lettera della riforma, sulla verifica, in termini di "rilevante offensività", della punibilità delle condotte omissive, pure alla luce della "ricostruzione" e dell'analisi, correlativamente necessaria, dell'elemento soggettivo del dolo specifico: funzionale alla realizzazione - del resto - dell'evento dell'evasione d'imposta (in misura non inferiore alla soglia prevista di lire 150 milioni).

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	6 luglio-25 settembre 2000, n. 2745
PRESIDENTE	Franco
CONSIGLIERE REL.	Papadia

Il fatto dell'omesso versamento delle ritenute di acconto effettuate dal sostituto d'imposta non è più previsto come reato dal D.Lgs. 74/2000.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo l'annullamento senza rinvio sul ricorso proposto avverso una sentenza della Corte d'Appello di Roma, il Supremo Collegio ha evidenziato come la riforma ex D.Lgs. 74/2000 abbia comportato la depenalizzazione della fattispecie ex art. 2 L. 516/1982 di omesso versamento di ritenute di acconto. Come noto, vigente il citato art. 2:

- chiunque, essendovi obbligato, omette di presentare la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, se l'ammontare delle somme pagate e non dichiarate è superiore a lire cinquanta milioni per periodo d'imposta, è punito con l'arresto fino a due anni o con l'ammenda fino a lire cinque milioni. Ai fini del presente comma non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto o presentata ad un ufficio incompetente o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto;
- è punito con l'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni chiunque, in qualità di sostituto d'imposta, al di fuori del caso di cui al comma 3, non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale ritenute alle quali è obbligato per legge relativamente a somme pagate, per un ammontare complessivo per ciascun periodo d'imposta superiore a lire cinquanta milioni. Non si tiene conto delle ritenute non versate che, in relazione al singolo percipiente, risultano inferiori al 5% delle ritenute ad esso relative;
- chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla dichiarazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni; se il predetto ammontare complessivo è superiore a dieci milioni di lire ma non a venticinque milioni di lire per ciascun periodo d'imposta si applica la pena dell'arresto fino a tre anni o dell'ammenda fino a lire sei milioni;
- se coesistono i reati di mancata presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta e di mancato versamento delle ritenute di cui, rispettivamente, ai commi 1 e 2, si applicano le sole pene previste al comma 2.

Orbene - ha osservato la Corte nella sentenza in commento - con il D. 74 le fattispecie di reato di cui alla L. 516 sono state abrogate, nel mentre l'art. 24 del D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 507, ha a sua volta abrogato l'art. 20 della L. 7 gennaio 1929, n. 4, che poneva il principio della c.d. ultrattività della norma tributaria penale. Pertanto, per quanto concerne il reato di cui al capo A), il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non prevede più come reato il fatto dell'omesso versamento delle ritenute di acconto effettuate dal sostituto di imposta.

E per quanto concerne il reato di cui al capo B), va osservato che il Titolo II del medesimo decreto legislativo prevede due serie di delitti, quelli in materia di dichiarazione, che sono sempre integrati mediante la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero mediante la omessa dichiarazione, e quelli in materia di documenti e pagamento di imposte, che sono integrati con l'emissione di fatture o di altri documenti

per operazioni inesistenti, ovvero con l'occultamento o la distruzione di documenti contabili ovvero con la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. In particolare, le violazioni tributarie a monte della dichiarazione, quali le omesse fatturazioni o annotazioni in contabilità dei corrispettivi, già autonomamente incriminate dall'art. 1 della legge 7 agosto 1982, n. 516, attualmente non costituiscono più reato e non possono più essere perseguite ai sensi dell'art. 2, comma 2, codice penale.

Donde, la conseguente pronuncia di annullamento senza rinvio.

TRIBUNALE DI MILANO

SEZIONE	Procura della repubblica
SENTENZA	9 maggio 2000, n. 513

Problematiche derivanti dall'entrata in vigore della nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74).

A) Costituiscono tuttora reato, salva l'applicazione della norma più favorevole, le seguenti condotte:

- omessa dichiarazione dei redditi, già prevista all'art. 1, comma 1, della legge n. 516/1982, sempre che risulti superata la nuova soglia di punibilità fissata dall'art. 5 del decreto, pari a L. 150 milioni di imposta;
- infedele dichiarazione dei redditi non soggetti ad annotazioni nelle scritture contabili, già prevista dall'art. 1, cpv, lett. c.), della legge n. 516/1982, sempre che risulti superata la nuova soglia di punibilità fissata dall'art. 4 del decreto, pari a L. 200 milioni di imposta e al 10% dell'imponibile dichiarato;
- distruzione od occultamento dolosi delle scritture contabili, già prevista dall'art. 4, lett. b), della legge n. 516/1982 e ora rientrante nell'ipotesi di cui all'art. 10 del decreto;
- emissione di fatture per operazioni inesistenti, già prevista dall'art. 4, lett. d), della legge n. 516/1982 e ora rientrante nell'ipotesi di cui all'art. 8 del decreto;
- dichiarazione fraudolenta, già prevista dall'art. 4, lett. f), della legge n. 516/1982, sempre che risulti superata la soglia di punibilità fissata dall'art. 3 del decreto, pari a L. 150 milioni di imposta e al 5% dell'imponibile dichiarato.

B) Non costituiscono più reato, e non sono pertanto ulteriormente punibili, anche nell'ipotesi di condanna definitiva, le seguenti condotte, già previste dalla legge n. 516/1982:

- art. 1, comma 6 (omessa o irregolare tenuta della contabilità);
- artt. 2, tutte le ipotesi, e 4, lett. c) ed e) (violazioni commesse dai sostituti d'imposta);
- art. 3 (violazioni relative ai documenti di accompagnamento e alle ricevute fiscali).

C) Particolari problemi si pongono per le fattispecie di omessa fatturazione o annotazione di corrispettivi e di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti [artt. 1 c.p.v., lett. a) e b) e 4, lett. d), esclusa l'emissione]: tali violazioni, in sè considerate, non sono inquadrabili nelle nuove ipotesi delittuose previste dal decreto, ma potrebbero

farsi rientrare, una volta acquisita la dichiarazione e sempre che l'agente abbia posto in essere un qualche artificio diretto ad ostacolare l'accertamento (artificio ravvisabile "in re ipsa" nel caso di utilizzazione di fatture fittizie), nella previsione dell'art. 4, lett. f), della legge n. 516/1982, sostanzialmente corrispondente alle nuove norme incriminatrici di cui agli artt. 2 e 3 del decreto. Per ciò che attiene, poi, alla violazione di cui all'art. 4, lett. a) della legge n. 516/1982, non prevista dalla nuova normativa, essa potrebbe essere inquadrata, quando si tratti di quietanze rilasciate dalla banca con funzioni di tesoreria, nell'ipotesi delittuosa di diritto comune di cui agli artt. 476/482 c.p.

D) Sotto il profilo processuale, quando sia già stata esercitata l'azione penale, sarà necessario procedere, nei casi indicati sub C), alla contestazione suppletiva, in udienza preliminare o in dibattimento, previa acquisizione della dichiarazione e degli eventuali altri documenti idonei a comprovare la frode; mentre per i procedimenti ancora pendenti nella fase delle indagini preliminari, si dovrà formulare e - all'occorrenza - riformulare l'imputazione, in modo da renderla compatibile con le nuove incriminazioni.

E) in materia di prescrizione, vale il criterio della legge più favorevole, e cioè quella nuova per i fatti previsti dagli artt. 2, ultimo comma, 4, 5, 8, ultimo comma del decreto.

F) Richiamo, infine, l'attenzione sul disposto dell'art. 21 del decreto, che prevede la non cumulabilità delle sanzioni amministrative con quelle penali, salvo che il relativo procedimento sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con la formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In tali casi, è previsto un obbligo di comunicazione del provvedimento che andrà sempre richiesta dal PM al giudice competente.

Ordinanza

Con la circolare in commento, la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano - ispirata dalla (condivisibile) esigenza della chiarificazione e dell'uniformità nell'interpretazione/applicazione della nuova normativa penale tributaria ex D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - ha inteso affrontare le principali "quaestiones", specie di "diritto inter-temporale", derivanti dall'entrata in vigore (in data 15 aprile 2000) della nuova disciplina, rispetto a quella previgente ex L.516/1982.

In particolare, si è evidenziato che:

- la "vecchia" fattispecie di omessa dichiarazione ex art. 1, comma 1, L. 516 deve essere, adesso, inquadrata nell'art. 5 D. 74, che punisce con la pena della reclusione da uno a tre anni il comportamento - sempre finalizzato all'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto - dell'omessa presentazione (ovviamente per un soggetto a ciò obbligato) di una delle dichiarazioni annuali relative, allorquando l'imposta evasa è superiore - con riferimento a taluna delle singole imposte - a lire 150 milioni (comma1). Come già sotto l'imperio dell'art. 1 della L. 516/1982, non si considera - penalisticamente - omessa la dichiarazione ove presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ovvero non sottoscritta, o non redatta su uno stampato conforme all'apposito modello (comma 2);

- la “vecchia” fattispecie di infedele dichiarazione dei redditi non soggetti ad annotazione nelle scritture contabili ex art. 1 lett. c) L. 516 deve essere, adesso, considerata alla luce dell’art. 4 D. 74, ai sensi del quale - mette conto evidenziare - è punito, ovviamente fuori dai casi ex artt. 2 e 3, chiunque - ma sempre al fine di evasione - indica, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte “*de quibus*”, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorquando, e sempre congiuntamente:
 - a) l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire 200 milioni;
 - b) l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all’imposizione (e ciò, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi) è superiore al 10% dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o - comunque - superiore a lire 4 miliardi;
- l’ipotesi di distruzione/occultamento delle scritture contabili, già prevista dall’art. 4 lett. b) L. 516, rientra, adesso, nella specifica previsione ex art. 10 D. 74, per il quale si applica la reclusione da sei mesi a cinque anni, salvo che il fatto costituisca più grave reato (in altre parole, prevale l’eventuale fattispecie fallimentare della bancarotta fraudolenta) per chiunque, sempre al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire di evadere a terzi, occulta o distrugge - in tutto o in parte (al riguardo non si distingue) - le scritture contabili o i documenti di cui la conservazione è obbligatoria, in modo che - giova rimarcare - non si viene a consentire la “ricostruzione” dei redditi/del volume di affari;
- la “vecchia” ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti ex art. 4 lett. d) L. 516 rientra, adesso, nell’ipotesi ex art. 8 D. 74, sicché si punisce con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque - al fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte “*de quibus*” - emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (comma 1): laddove l’emissione/il rilascio di più fatture o documenti siffatti nell’ambito del medesimo periodo di imposta - è espressamente precisa (comma 2) - che si considera “come un solo reato”. La pena reclusiva è - invece - attenuata (va da sei mesi a due anni) se l’importo dei documenti “*de quibus*” è inferiore a lire 300 milioni, per ogni periodo di imposta (comma 3). Il successivo art. 9 ha inteso - atteso i vivi contrasti insorti in sede di dottrina e giurisprudenza sotto la vigenza della L. 516 - apportare una apposita norma di regolamentazione della “*vexata quaestio*” del concorso di persone in ipotesi di emissione o di utilizzazione delle fatture o dei documenti per operazioni inesistenti innanzi richiamati: statuendo che - in deroga all’art. 110 c.p. - debba ritenersi che:
 - a) il soggetto emittente di fatture ovvero di altri documenti siffatti, e chi con il medesimo viene a concorrere, non è punibile - a titolo di concorso - per il reato di dichiarazione fraudolenta “documentale” ex art. 2;
 - b) il soggetto che - invece - si avvale di tali fatture ovvero di altri documenti, e chi con il medesimo viene a concorrere, non è, parallelamente punibile - a titolo di concorso - per il reato di emissione di “documentazione falsa” ex art. 8. Ovviamente - anzi a maggior ragione - pure non concorrente in entrambi i reati “*de quibus*” occorre considerarsi l’eventuale “intermediario” tra l’emittente e l’utilizzatore;
- infine, la “vecchia” ipotesi di frode fiscale ex art. 4 lett. f) L. 516 deve essere, adesso, inquadrata nella previsione ex art. 3 D. 74, con la quale - più precisamente - è stata poi soppressa l’automatica equiparazione della frode in dichiarazione della violazione dell’obbligo di fatturazione e contabilizzazione, (con una) ... ricostruzione in termini di vera e propria artificiosità, più precisamente, si è statuito che, fuori - ovviamente - dai casi previsti dal precedente art. 2, si applica la (medesima) pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei

anni per chiunque - sempre al fine di evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto - indica, in sede di dichiarazione annuale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorquando - però - congiuntamente:

- a) l'imposta che viene evasa - con riferimento a talune di quelle considerate - è superiore a lire 150 milioni;
 - b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche - giova rimarcare - mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, ovvero - infine e comunque - è superiore a lire 3 miliardi: ma tutto ciò - occorre, soprattutto, considerare - soltanto ove si sia operato "sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento". In definitiva, la nuova formulazione legislativa, senza qualificare necessariamente come "artificio" la violazione degli obblighi di fatturazione e contabilizzazione, rinvia alla (generale: cfr. art. 640 c.p.) verifica della "insidiosità" del comportamento per la concreta applicazione del paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta;
- quanto alle "vecchie" fattispecie di omessa fatturazione/annotazione [art. 1, lett. a)] e di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti [art. 4 lett. d) L. 516], tali violazioni - per la Procura di Milano - "non sono inquadrabili nelle nuove ipotesi delittuose previste ... ma potrebbero farsi rientrare, una volta acquisita la dichiarazione e sempre che l'agente abbia posto in essere un qualche artificio diretto ad ostacolare l'accertamento" nelle "nuove" fattispecie - rispettivamente - di cui agli artt. 2 e 3 D. 74. Dell'art. 3 si già detto. Quanto all'art. 2 del "nuovo" decreto, mette conto evidenziare che la fattispecie ("*recitius*": "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") è sanzionata con la più robusta, pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni ed "assorbe" talune delle condotte (prima) punite - a titolo di frode fiscale - ex art. 4 L. 516/1982: la "nuova" fattispecie mette capo al fatto dell'avvalimento - in sede di dichiarazione annuale, ed al fine di evasione - di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per indicare elementi passivi fittizi (comma 1); la pena della reclusione è - invece - da sei mesi a due anni, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi "*de quibus*" è inferiore a lire 300 milioni (comma 3). Il fatto ex art. 2 - è poi chiarito (comma 2) - si considera commesso con l'avvalimento dei documenti sopra richiamati allorquando gli stessi sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o - comunque - detenuti (pur non essendo stati contabilizzati) "... a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria": così statuendo, l'art. 1 viene a riferirsi anche a quei contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili;
 - non costituiscono, invece, più reato le ipotesi ex art. 1, comma 6 (omessa o irregolare tenuta della contabilità), ex art. 2 e art. 4 lett. c) (reati del sostituto d'imposta) ed ex art. 3 (reati in materia di documenti e ricevute fiscali);
 - quanto ai profili di diritto processuale, emerge la necessità, quando sia già stata esercitata l'azione penale, di provvedere alla necessaria contestazione suppletiva (in udienza preliminare ovvero in dibattimento), previa acquisizione dell'eventuale, utile documentazione;
 - infine, la Circolare ha inteso richiamare l'attenzione sul disposto dell'art. 21 D. 74, ai sensi del quale, per le violazioni ritenute penalmente rilevanti:
 - a) l'Ufficio competente irroga comunque sanzioni amministrative;
 - b) tali sanzioni non sono eseguite nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati nel citato comma 2 del precedente art. 19, salvo che - in sede penale - vi sia definizione del procedimento per archiviazione o sentenza "liberatoria" irrevocabile (in questi casi, i termini per la riscossione decorrono

- dalla conoscenza, per l'Ufficio, dei suddetti provvedimenti emessi in sede penale);
- c) in ipotesi di sanzione amministrativa per violazioni in concorso o in continuazione (art. 12 D.Lgs. 472/1997), la disposizione opera solo per la "parte eccedente".

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	25 maggio-7 settembre 2000, n. 2102
PRESIDENTE	Acquarone
CONSIGLIERE REL.	Piccialli

L'annotazione nelle scritture contabili di fittizie componenti passive non è più prevista come reato dopo il D.Lgs. 74/2000.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Il procedimento "a quo" - tra l'altro per la fattispecie di reato di corruzione attiva (artt. 318 e 321 c.p.) - ha portato il Supremo Collegio a pronunciare l'annullamento senza rinvio dell'impugnata sentenza, sia per essere il fatto non più previsto come reato che per estinzione per prescrizione.

In particolare, il Supremo Collegio ha evidenziato che - dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000 - le ipotesi di frode fiscale, ridisciplinate dalle disposizioni di cui agli artt. 2 ("dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti") e 3 ("dichiarazione fraudolenta mediante artifici"), devono sempre, sul piano oggettivo, concretarsi nella indicazione "in una delle dichiarazioni annuali relativa a dette imposte" degli "elementi passivi fittizi", a differenza che nel previgente art. 4 L. 516/1982, che, sia nella formulazione originaria [nel caso di specie applicata dai Giudici di merito per l'addebito di cui al capo C)], sia in quella conseguita alla modifica apportata con D.L. 83/1991, convertito il L. 154/1991 [nella specie applicata, "ratione temporis", al capo D)] delineava, invece, una serie di comportamenti che, caratterizzati dal comune e necessario elemento soggettivo (dolo specifico) costituito dal "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di conseguire un indebito rimborso ovvero di consentire l'evasione o indebito rimborso a terzi", sotto il profilo oggettivo, invece, non tutti richiedevano che la condotta fosse necessariamente sfociata nella presentazione di una dichiarazione fiscale. In altri termini, come chiarito dalla Relazione Governativa al recente decreto legislativo, alla strategia, cui era informata la previgente legislazione, di affidare la repressione al modello dei c.d. "reati podromici" (ossia volti a punire "indipendentemente da un'effettiva lesione degli interessi dell'erario, comportamenti ritenuti astrattamente idonei a preparare il terreno ad una successiva evasione"), si è preferito limitare "la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie".

Tanto premesso, il Supremo Collegio ha ritenuto che, nel caso di specie, l'addebito di cui al capo C), contestato al ricorrente imputato e del quale questi è stato, in sede di merito, ritenuto colpevole, non contempla, nella condotta descritta, "l'avvenuta presentazione della dichiarazione annuale dei redditi (o di quella ai fini dell'I.V.A.), riportante le fittizie componenti passive enunciate o, comunque, da quelle influenzata, ma si limita a contestare le relative annotazioni nelle scritture contabili, previo utilizzo dei documenti simulati, al fine di alterare in misura rilevante la futura dichiarazione fiscale; e, coerentemente, l'addebito viene temporalmente ancorato al dicembre 1990, epoca in cui si verificò detta condotta "podro-

mica", sia pure fiscalmente inequivoca, e non a quella eventuale e successiva, in cui la dichiarazione fiscale, relativa ai redditi del 1990, fu presentata, o avrebbe dovuto esserlo".

Sicchè deve escludersi - per il Supremo Collegio - che l'addebito, così come contestato e ritenuto sussistente, possa essere oggi riconducibile alla previsione di cui all'art. 2 del cit. D.Lgvo, che prevede e punisce (con reclusione da a. 1 e m. 6 ad a. 6) il fatto di "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".

Né il fatto contestato può ritenersi oggi punibile a titolo di tentativo (di cui pure, ontologicamente ed alla stregua dei criteri, soggettivi ed oggettivi, di cui all'art. 56 c.p., ricorrerebbero gli estremi), considerato che l'art. 6 del decreto legislativo citato, coerentemente alle linee repressive adottate, inequivocabilmente esclude la punibilità a tal titolo per i delitti previsti dai precedenti artt. 2, 3 e 4.

In conclusione, essendo stati abrogati, dall'art. 25, lett. d) del D.Lgs. 74/2000 l'intero Titolo I del previgente D.L. 429/1982, convertito nella L. 516/1982 (nell'ambito del quale era compreso il reato di cui all'art. 4, come in rubrica contestato), e, d'altra parte, dall'art. 24 del D.Lgs. 30 dicembre 1999 n. 507, il principio della c.d. "ultrattività" delle norme penali tributarie, già dettato dall'art. 20 della legge n. 4 del 7 gennaio 1929, non resta che, in considerazione della forza espansiva del fondamentale e generale principio di cui all'art. 2, comma 2 del codice penale, ora divenuto applicabile anche in materia tributaria, dare atto della sopravvenuta non punibilità del fatto ascritto al ricorrente imputato sotto il capo C) suddetto, per non essere più previsto dalla legge come reato.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	17 ottobre-27 novembre 2000, n. 3425
PRESIDENTE	Avitabile
CONSIGLIERE REL.	Piccialli

Va, a tal proposito, precisato che con l'entrata in vigore del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, emesso a seguito della delega di cui all'art. 9 della L. 25 giugno 1999, n. 205 e contenente la "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto ...", i reati, devono sempre, sul piano oggettivo (sia nelle ipotesi omissive, sia in quelle commissive, di c.d. "frode fiscale") culminare in una concreta evasione tributaria, realizzata mediante l'omissione, l'infedeltà o la frodolenzza di una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo l'annullamento senza rinvio - per essere i fatti non più previsti come reato - il Supremo Collegio ha, nella sentenza in esame, evidenziato - in tema di fattispecie di omesse fatturazioni ed omesse annotazioni di corrispettivi - che l'esame dei motivi di censura, invero largamente attinenti ai profili di merito della vicenda, resta assorbito, ex art. 129 c.p.p. (così come la possibile declaratoria dell'intervenuta prescrizione, che pur sarebbe configurabile in base alla relativa e più favorevole disciplina oggi vigente), dal pregiudiziale rilievo della sopravvenuta irrilevanza penale delle condotte, così come contestate, nelle quali non figura menzione alcuna (sia nei capi di imputazione, sia nella esposizione dei fatti e motivazioni delle sentenze di merito) di eventuali omesse o infedeli dichiarazioni annuali, ai fini delle II.DD. e/o dell'I.V.A..

Più precisamente, il Supremo Collegio ha richiamato la Relazione Governativa al D.Lgs. 74/2000 ed ha rimarcato che - con la recente riforma - alla strategia, cui era informata la previgente legislazione, di affidare la repressione al modello dei c.d. "reati podromici" (ossia volti a punire "indipendentemente da un'effettiva lesione degli interessi dell'erario, comportamenti ritenuti astrattamente idonei a preparare il terreno ad una successiva evasione"), si è preferito limitare "la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie".

Ciò premesso e considerato, la Cassazione ha ritenuto che *"nel caso di specie, gli addebiti di cui ad entrambi i capi d'imputazione, contestati al ricorrente imputato e del quale questi è stato, in sede di merito, ritenuto colpevole, non contemplano, nelle condotte descritte, l'avvenuta presentazione di infedeli (per effetto delle contestate omesse fatturazioni e contabilizzazioni) dichiarazioni annuali dei redditi (o di quella ai fini dell'IVA), ma si limitano a contestare, come si è detto, le omesse fatturazioni ed annotazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizio. Né nelle motivazioni delle sentenze è dato cogliere alcun cenno alle dichiarazioni annuali "de quibus" oppure ad eventuali totali omissioni dell'obbligo di presentazione delle stesse.*

Sicchè deve escludersi che l'addebito, così come contestato e ritenuto sussistente, possa essere oggi riconducibile alle previsioni di cui agli artt. 4 e 5 del citato D.Lgvo, che prevedono e puniscono, oltre determinate soglie quantitative di evasione, quali delitti, rispettivamente, il fatto di "chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi ..." ed il fatto di chiunque, al fine di evadere i suddetti tributi, "non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali ...".

Nemmeno - ha continuato la Cassazione - il fatto contestato può ritenersi oggi punibile a titolo di tentativo (di cui pure, ontologicamente ed alla stregua dei criteri, soggettivi ed oggettivi, di cui all'art. 56 c.p., ricorrerebbero gli estremi), considerato che l'art. 6 del decreto legislativo citato, coerentemente alle linee repressive adottate, inequivocabilmente esclude la punibilità a tal titolo per i delitti previsti dai precedenti artt. 2, 3 e 4.

In conclusione, essendo stati abrogati, dall'art. 25, lett. d), del D.Lgs. 74/2000 l'intero Titolo I della previgente L. 516/1982 [nell'ambito del quale erano compresi i reati di cui all'art. 1, comma 2, lett. a) e b), come in rubrica contestati], e, d'altra parte, dall'art. 24 del D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 507, il principio della c.d. "ultrattività" delle norme penali tributarie, già dettato dall'art. 20 della legge n. 4 del 7 gennaio 1929, non resta che, *"in considerazione della forza espansiva del fondamentale e generale principio di cui all'art. 2, comma 2, del codice penale, ora divenuto applicabile anche in materia tributaria, dare atto della sopravvenuta non punibilità dei fatti ascritti al ricorrente, per non essere più previsti dalla legge come reato, annullandosi senza rinvio, come da conformi conclusioni del P.G., la sentenza impugnata".*

CORTE DI CASSAZIONE	
SEZIONE	III penale
SENTENZA	11 gennaio-4 marzo 2001, n. 10876
PRESIDENTE	Toriello
CONSIGLIERE REL.	Fiale

La legge più favorevole in ipotesi di frodi fiscali assistita da continuità normativa con il D.Lgs. 74/2000 va individuata confrontando tutte le conseguenze che deriverebbero applicando integralmente ciascuna delle due leggi al caso concreto.

Ordinanza

Pronunciando su di un ricorso proposto avverso una sentenza della Corte d'Appello di Napoli, il Supremo Collegio ha evidenziato come - nella transizione tra la "vecchia" normativa ex L. 516/1982 ed il "nuovo" sistema ex D.Lgs. 74/2000 - occorra fare riferimento - onde individuarne la "legge più favorevole" (e quindi retroattiva) - alle, specifiche e concrete, "conseguenze" che deriverebbero dalla applicazione dell'una, ovvero dell'altra, disciplina.

Più precisamente - ha statuito il Supremo Collegio - *"in detta prospettiva la legge più favorevole è quella che comporta il trattamento meno svantaggioso per il reo, con specifico riferimento al reale pregiudizio che egli viene concretamente a subire, ed allo scopo vanno considerati tutti gli elementi che in qualsiasi modo influiscono sul trattamento sanzionatorio"*.

Applicando tali principi alle fattispecie che ci occupano, deve rilevarsi che, nella nuova legge (il D.Lgs. 74/2000):

1. quanto al reato di distruzione o occultamento di documenti contabili (capo G della rubrica), gli elementi più favorevoli sono costituiti da:
 - la misura edittale della pena (identica misura della reclusione ed elisione della pena della multa edittalmente prevista dall'art. 4 della L. 516/1982);
 - il termine più breve di prescrizione [5 anni ex art. 157 comma 1, n. 4), codice penale, in quanto sono state riconosciute circostanze attenuanti generiche, a fronte del termine di 6 anni previsto dall'art. 9 della L. 516/1982];
2. quanto al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (capo H della rubrica), gli elementi sfavorevoli sono costituiti da:
 - la misura edittale della pena (più grave misura della reclusione anche a fronte dell'elisione della pena della multa edittalmente prevista dall'art. 4 della L. 516/1982);
 - il termine più lungo di prescrizione [10 anni, ex art. 157, comma 1, n. 4), codice penale, a fronte del termine di 6 anni previsto dall'art. 9 della L. 516/1982, non configurandosi l'ipotesi attenuata di cui al comma 3, dell'art. 8 del D.Lgs. 74/2000].

Elementi sfavorevoli si rinvencono inoltre, per entrambi i reati quanto ad alcune delle pene accessorie temporanee, che - nella specie - sono state applicate nelle misure minime già fissate dall'art. 6 della L. 516/1982.

Ed invero, l'art. 12 del D.Lgs. 74/2000 prevede infatti, nei casi in esame, le seguenti pene accessorie:

- a) interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni (nella precedente previsione: periodo non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni, applicato nel minimo nella specie);
- b) incapacità di contrattare con la Pubblica Amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni (invariata ed applicata nel minimo nella specie),
- c) interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni (nella precedente previsione non inferiore a tre mesi e non superiore a 2 anni, applicato nel minimo nella specie);

- d) interdizione perpetua dall'ufficio di componente di Commissione Tributaria (invariata ed applicata nella specie);
 e) pubblicazione della sentenza a norma dell'art. 36 codice penale (invariata ed applicata nella specie).

Orbene, l'applicazione della nuova disciplina, quanto alle pene accessorie temporanee - che i Giudici del merito, come si è detto, hanno applicate tutte nei minimi edittali - comporterebbe l'elevazione:

- da tre a sei mesi del periodo di interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
- da tre mesi ad un anno del periodo di interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria.

Non solo: comporterebbe pure, però - vertendosi in ipotesi prevista dall'art. 2, comma 3 del D.Lgs. 74/2000 - l'esclusione dell'interdizione dai pubblici uffici di cui all'art. 28 del codice penale, già inflitta per un periodo di mesi tre (art. 12, comma 2, del D.Lgs. 74/2000).

Sicchè, dalla valutazione complessiva degli elementi anzidetti (e tenuto essenzialmente conto dei riflessi sul bene primario della libertà personale) si deduce che, nel caso concreto in esame:

- 1) quanto al reato di distruzione o occultamento di documenti contabili (capo G della rubrica), la legge più favorevole - ai sensi dell'art. 2, comma 3, codice penale - è la nuova, alla cui applicazione retroattiva integrale si ricollega la declaratoria di prescrizione del reato. La condotta punibile, infatti, essendo il reato di carattere permanente, perdura sino a quando non spira il termine di decadenza per l'accertamento tributario e, nella fattispecie, la prescrizione (nel termine massimo di anni sette e mesi sei, ex artt. 157 e 160 codice penale) va computata dalla data dell'accertamento operato dalla Guardia di Finanza (21 gennaio 1993), sicchè si è definitivamente compiuta il 21 luglio 2000. La sentenza impugnata, conseguentemente, deve pure essere annullata senza rinvio, limitatamente al reato di cui al capo G) della rubrica, poiché lo stesso è estinto per prescrizione e deve essere eliminata la pena di mesi uno, giorni quindici di reclusione e lire 750.000 di multa, inflitta per tale reato ex art. 81, capoverso, codice penale;
- 2) quanto al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti (capo H della rubrica), la legge più favorevole - ai sensi dell'art. 2, comma 3, codice penale - è la vecchia, la cui applicazione retroattiva integrale comporta la conferma delle pene principale ed accessorie già applicate. La prescrizione (nel termine massimo di anni nove, ex art. 9 della L. 516/1982), decorrente dalla data di emissione dell'ultima delle fatture contestate (22 dicembre 1992), non è maturata ed il termine ultimo di scadenza resta fissato al 22 dicembre 2001.

Pertanto, nella verifica della continuità ovvero discontinuità normativa fra L. 516 e D. 74, l'apprezzamento della "legge più favorevole", svolto nella pronuncia "*de qua*", conduce il Supremo Collegio ad un'interessante disamina con riferimento alle fattispecie:

- di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ["vecchio" art. 4, lett. d), L. 516];
- di distruzione o occultamento di scritture contabili o documenti "obbligatori" ["vecchio" art. 4, lett. b)];
- di emissione di fatture per operazioni inesistenti ["vecchio" art. 4, sempre lett. d)].

Donde - ed in definitiva, nel giudizio "*de quo*" - l'annullamento senza rinvio - per essere (in virtù delle nuove e più favorevoli disposizioni) i fatti non (più) previsti dalla legge come reato - della impugnata sentenza della Corte d'Appello di Napoli.

TRIBUNALE DI BRESCIA	
SEZIONE	Ufficio GIP
SENTENZA	5 maggio-4 giugno 2000
GIUDICE	Bianchetti

È contrario al principio di ragionevolezza che l'utilizzatore di fatture o documenti per operazioni inesistenti che pure abbia concorso nell'emissione vada esente da pena, nonostante si sia avvalso dei documenti, nel caso in cui non si sia verificato l'elemento costitutivo della presentazione della dichiarazione fiscale.

Ordinanza

Con l'ordinanza in commento (riportato - come previsto - nella Gazzetta Ufficiale, 1^a Serie Speciale, in data 2 maggio 2001), il GIP presso il Tribunale di Brescia - pronunciando su taluni aspetti della disciplina penale tributaria del 2000 invero non esenti da profili problematici - ha inteso sollevare questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, lett. b) D.Lgs. 74/2000, per (ritenuto) contrasto con l'art. 3 della Carta Fondamentale, atteso che - si è ravvisato - ne emergerebbe una netta, ed inaccettabile, situazione di disparità di trattamento e di non ragionevolezza (in particolare, con riferimento alla disciplina prevista per il tentativo e - soprattutto - per l'ipotesi del concorso tra emittente ed utilizzatore).

La questione, è stata - quindi - ritenuta dal GIP non manifestamente infondata e rilevante.

Quanto - più precisamente - alla non manifesta infondatezza della questione di costituzionalità nell'ordinanza "*de qua*" si è rimarcato che, come già perspicuamente osservato dalla giurisprudenza di legittimità (Cfr. Cass. Pen., Sez. III, n. 6228 del 27 aprile 2000), non appare in alcun modo giustificabile distinguere tra le attività di emissione di fatture false o di annotazione delle medesime nella contabilità del percettore (condotte entrambe propedeutiche alla presentazione della dichiarazione reddituale infedele, e che ontologicamente si distinguono solamente per la maggiore o minore distanza temporale da tale evento, idoneo a ledere gli interessi erariali) come invece avviene nel sistema novellato (che sanziona la emissione della fattura "falsa" come delitto consumato, mentre scrimina l'annotazione, escludendo che esso possa concretare finanche il tentativo del reato di frode fiscale, *rectius* di dichiarazione infedele).

"In altri termini, se è vero che la emissione di fatture relative ad operazioni inesistenti disvela, per la sua stessa natura, la volontà di cooperare nella commissione di frodi fiscali (essendo l'utilizzo dei detti documenti, da parte del destinatario, al fine di simulare l'esistenza documentale di passività inesistenti, l'unico ragionevole movente di tale condotta), alle quali essa è inequivocabilmente diretta, deve dirsi altrettanto dell'annotamento in contabilità delle fatture medesime, da parte del destinatario; ed invero la successiva presentazione di dichiarazione infedele (conseguentemente all'utilizzo di dati di costo così ideologicamente falsati) rappresenta da un lato un obbligo giuridico (obbligo di presentare una dichiarazione, e una dichiarazione conforme ai dati formali risultanti dalla contabilità), costituendo d'altro lato, così come per la precedente condotta emissiva, l'unico ragionevole movente della fraudolenta condotta preparatoria; tanto che la successiva effettiva presentazione della dichiarazione infedele non si presenta come accidentale, bensì come sviluppo normale e per così dire "necessario" del presupposto annotamento in contabilità.

Peraltro la ingiustificabile disparità di trattamento tra condotte di identico disvalore emerge ancora più microscopicamente con riferimento al trattamento delle diverse categorie di soggetti coinvolte necessariamente nell'iter formativo del fatto di frode fiscale".

Al Giudice remittente - cioè - è apparso di intuitiva evidenza che l'utilizzatore delle fatture false rappresenta il beneficiario della frode (dal momento che egli, secondo nozioni di comune esperienza, ottiene generalmente il doppio risultato

di abbattere fittiziamente l'imponibile IRPEF, e di crearsi altrettanto fraudolentemente un inesistente credito IVA cartolare), e pertanto il "committente" di tutte le condotte preparatorie costituenti i presupposti necessari della condotta tipica, tra le quali la emissione delle fatture false (affidata, sempre secondo nozioni di comune esperienza, a meri prestanome, che seguono i tutto e per tutto le indicazioni dei committenti, i quali ultimi spesso li retribuiscono a forfait per l'opera "di facciata" svolta); orbene appare del tutto contrario al principio di ragionevolezza sanzionare (a titolo di delitto consumato, e con la stessa pena edittale prevista per il fatto di infedele dichiarazione - cfr. art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000) la condotta di tale emittente-testa di legno, e lasciare immune da pena la condotta di chi "si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" (categoria nella quale si colloca certamente colui che abbia già annotato tali documenti in contabilità), pur quando abbia in concreto concorso (ciò che si verifica normalmente, secondo quanto già esposto, a titolo di concorso "morale") nell'attività del primo (cfr. art. 9, lettera b) del D. 74) nel caso in cui non si sia verificato l'elemento costitutivo della presentazione della dichiarazione fiscale.

Con l'aberrante risultato pratico - per il GIP (che si verificherà automaticamente ogni qualvolta l'iter criminoso venga arrestato in un momento intermedio tra l'annotazione delle fatture false da parte dell'utilizzatore e la successiva presentazione della dichiarazione "infedele") - che verrà sanzionata (a titolo di frode fiscale consumata) la condotta dell'esecutore materiale della condotta "preparatoria" e mandata indenne da pena (anche a titolo di tentativo o di concorso) la condotta di chi abbia commissionato, determinato o istigato detta attività illecita, per esserne peraltro il diretto beneficiario.

Quanto - invece - alla rilevanza della questione di legittimità costituzionale, nell'ordinanza "de qua" si è osservato che *"senza le norme citate i fatti commessi sarebbero punibili, sulla base dei principi generali, a titolo di concorso nell'attività dell'emittente, e/o a titolo di "tentativo di infedele dichiarazione"; invece così l'unica soluzione è la sentenza di NPL (la questione è pertanto rilevante ai fini della decisione); né può diversamente opinarsi sulla base della astratta ipotesi che, a seguito di una eventuale futura attivazione del pubblico ministero per ricreare l'emergenza di eventuali nuovi fatti, e per procedere ad una eventuale futura contestazione suppletiva degli stessi (eventualità tutte che, allo stato, e sulla scorta della condotta processuale concretamente tenuta dal pubblico ministero, appaiono del tutto ipotetiche), i fatti addebitabili agli imputati rientrano nella previsione della norma incriminatrice dell'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, atteso che, secondo il sistema processuale vigente, l'emissione del decreto di rinvio a giudizio postula un apprezzamento in termini di elevata serietà e fondatezza della posizione accusatoria, e di ragionevole prevedibilità di una futura affermazione di condanna, che è del tutto assimilabile a quella del quadro indiziario necessario a fondare una misura cautelare (cfr. Cass. pen., Sez. I, n. 1.206 del 12 marzo 1996)".*

Del resto - si è osservato - tale regola di giudizio vale vieppiù dopo la recente entrata in vigore della L. 479/99, che ha aumentato la penetrazione del vaglio del giudice per le udienze preliminari, e la funzione di filtro attribuita al momento dell'udienza preliminare.

Ovviamente, occorre - adesso - attendere il pronunciamento della Consulta e verificare se esso "metterà in crisi" - o meno - la peculiare disciplina introdotta ex D. 74/2000 per l'ipotesi del tentativo e del concorso tra emittente ed utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti.

TRIBUNALE DI GENOVA

SENTENZA 26 febbraio 2001

PRESIDENTE Beconi

CONSIGLIERE REL. Novarese

Le violazioni di cui agli artt. 2, comma 1, n. 1) (omessa dichiarazione di sostituto d'imposta), 2, comma 2, (omesso versamento di ritenute) e 1, comma 6 (omessa tenuta di scritture contabili obbligatorie) della L. 516/1982, sono state abrogate dal D.Lgs. 74/2000; (la condotta incriminata dall'art. 1, comma 6, della legge citata costituisce una di quelle violazioni formali o preparatorie che il legislatore, nel riformare il sistema penale tributario, ha rinunciato a criminalizzare in quanto non direttamente correlata alla lesione di interessi fiscali).

L'omessa annotazione e l'omessa fatturazione non sono punite da nessuna delle fattispecie penali introdotte dal D.Lgs. 74/2000; non lo sono, in particolare, dall'art. 4 che sanziona la dichiarazione (relativa sia alle imposte sui redditi che all'IVA) infedele, nella quale, cioè, sono indicati elementi attivi o passivi diversi (rispettivamente inferiori e superiori) dalla realtà, a prescindere dall'uso di documenti falsi o altri comportamenti fraudolenti previsti dagli artt. 2 e 3, purchè sia superata una soglia di punibilità riferita sia all'imposta evasa (200 milioni) che all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione.

Gli elementi differenziali tra questa ipotesi di reato e quella di cui all'art. 1, comma 2, nn. 1) e 2), della L. 516/1982 sono rinvenibili nella attribuzione di rilevanza penale alla sola condotta di presentazione della dichiarazione, ai fini IVA e/o delle imposte sui redditi sorretta dal dolo specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto e nella previsione di una soglia di punibilità diversa sia sotto il profilo quantitativo che qualitativo (non solo per il riferimento all'imposta evasa, ma anche per quello dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, comprensivo anche degli elementi passivi fittizi, mentre prima rilevava soltanto l'ammontare dei corrispettivi non annotati).

Ordinanza

Nell'assai ampia ordinanza "de qua", il Tribunale di Genova ha svolto un vero e proprio "excursus" - con riferimento alle problematiche di abrogazione ovvero di continuità/discontinuità normativa - quanto al "passaggio" dal sistema ex L. 516/1982 alla nuova disciplina ex D.Lgs. 74/2000.

In particolare, puntualizzando - tra i vari "passaggi" - che:

- l'abrogazione dell'art. 2 L. 516 (a mente dell'art. 25 D. 74) ha comportato una piena depenalizzazione per le fattispecie concernenti i sostituti d'imposta. Pertanto tutti coloro che in passato sono stati condannati per reati relativi alle fattispecie previste dall'art. 2 della L. 516 potranno fondatamente contare di ottenere la revoca della sentenza di condanna;
- anche l'art. 1, comma 6 della L. 516 è stato abrogato dalla nuova disciplina del 2000. A favore di tale conclusione - del tutto condivisibile - milita, oltre al dato testuale della norma già citata, la considerazione (analogica a quella espressa a proposito delle norme in tema di sostituti di imposta), che non vi è alcuna fattispecie che, nella nuova disciplina, sanzioni la mancata o irregolare tenuta

delle scritture contabili obbligatorie. A tali considerazioni va aggiunto - come si ricava dalla relazione ministeriale - che la "filosofia" del nuovo diritto tributario è improntata nel senso di prevedere la sanzione criminale solo per condotte di danno ("*id est*" evasione di imposta) anziché, come in passato, di pericolo. Logica conseguenza di tale mutamento di prospettiva è la penale irrilevanza della più tipica tra le condotte prodromiche all'evasione sanzionate nella L. 516 costituita dalla mancata o irregolare tenuta della contabilità. Anche per tale reato le pregresse condanne potranno - su richiesta dell'interessato - essere - ovviamente - oggetto di una pronuncia di revoca;

- non solo: pure le "vecchie" fattispecie di omessa annotazione e omessa fatturazione non sono più reato, essendo evidente che le "nuove fattispecie criminali in tema di diritto penale tributario, prendono in considerazione solo le condotte collegate ad una evasione di imposta". Nella condotta di chi omette di fatturare una prestazione o una vendita di beni potrebbe, al più, configurarsi una ipotesi di tentativo - in quanto è verosimile che chi "non fattura" nella maggior parte dei casi non vuole nemmeno indicare in dichiarazione tali compensi (ponendo in essere, in tal modo, "gli atti idonei diretti in modo non equivoco" di cui all'art. 56 codice penale) - ma, come è stato opportunamente osservato nell'ordinanza in commento, tale prospettiva si infrange contro l'espressa previsione ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. 74 della non punibilità a titolo di tentativo dei delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 4 (omessa dichiarazione).

In particolare, giova considerare che la fattispecie ("*rectius*": "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti") è sanzionata con la più robusta, pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni ed "assorbe" talune delle condotte (prima) punite - a titolo di frode fiscale - ex art. 4 L. 516/1982: la "nuova" fattispecie mette capo al fatto dell'avvalimento - in sede di dichiarazione annuale, ed al fine di evasione - di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per indicare elementi passivi fittizi (comma 1); la pena della reclusione è - invece - da sei mesi a due anni, se l'ammontare degli elementi passivi fittizi "*de quibus*" è inferiore a lire 300 milioni (comma 3).

Il fatto ex art. 2 - è poi chiarito (comma 2) - si considera commesso con l'avvalimento dei documenti sopra richiamati allorché gli stessi sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie o - comunque - detenuti (pur non essendo stati contabilizzati) " ... a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria": così statuendo, l'art. 1 viene a riferirsi anche a quei contribuenti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Invece, con l'art. 3, "è stata, poi, soppressa l'automatica equiparazione alla frode in dichiarazione della violazione dell'obbligo di fatturazione e contabilizzazione (con una) ... ricostruzione intermini di vera e propria artificiosità"; più precisamente, si è statuito che, fuori - ovviamente - dai casi previsti dal precedente art. 2, si applica la (medesima) pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque - sempre al fine di evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto - indica, in sede di dichiarazione annuale, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorché - però - congiuntamente:

- a) l'imposta che viene evasa - con riferimento a talune di quelle considerate - è superiore a lire 150 milioni;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche - giova rimarcare - mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, ovvero - infine, e comunque - è superiore a lire 3 miliardi: ma tutto ciò - occorre, soprattutto, considerare - soltanto ove si sia operato "sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento":

In definitiva, la nuova formulazione legislativa, senza qualificare necessariamente come "artificio" la violazione degli obblighi di fatturazione e contabilizzazione, rinvia alla (generale: cfr. art. 640 c.p.) verifica della "insidiosità" del comportamento per la concreta applicazione del paradigma punitivo della dichiarazione fraudolenta: al riguardo - ovviamente, e sin d'ora - occorre auspicare una interpretazione particolarmente chiara ed uniforme da parte della giurisprudenza.

Infine, dalla, appena evidenziata, formulazione delle fattispecie di frode, "viene pure restituita la naturale sfera di applicabilità alla minore ipotesi di dichiarazione infedele".

A mente del "nuovo" art. 4 - infatti - è punito, ovviamente fuori dei casi ex artt. 2 e 3, chiunque - ma sempre al fine di evasione - indica, in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte "de quibus", elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi, allorquando, e sempre congiuntamente:

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

CORTE COSTITUZIONALE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	15 marzo 2002, n. 49
PRESIDENTE	Ruperto
CONSIGLIERE REL.	Flick

È inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, comma, 1, D.Lgs. 74/2000, in relazione all'art. 3 della Costituzione

Ordinanza

Sull'ordinanza di remissione del GIP presso il Tribunale di Brescia (v. "Diritto e Pratica delle Società n. 5 del 18 marzo 2002, p. 87), la Consulta ha - con notevole tempismo - pronunciato escludendo la ammissibilità del quesito di costituzionalità proposto e operando una ampia ricostruzione interpretativa della "ratio" dei citati artt. 6 e 9 del D. 74/2000, recati dalla riforma penale tributaria in tema di tentativo.

Come si ricorderà, il Giudice "a quo" aveva - in particolare - censurato - per contrasto con l'art. 3 Cost. - le disposizioni della riforma che escludono la punibilità - a titolo di tentativo - dell'ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e dell'ipotesi di utilizzazione di tali documenti "fittizi" a titolo di concorso nel reato di emissione dei medesimi (in particolare, per il GIP emerge - dalla nuova normativa - una netta iniquità nel raffronto fra il trattamento per chi emette i documenti "de quibus" e quello per chi li annota: non punibile - quest'ultimo - ove non si pervenga ad una fraudolenta dichiarazione).

Ed invece - secondo il ragionamento della Consulta - non è a dirsi consentito il "riequilibrio in malam partem" del regime sanzionatorio delle due ipotesi innanzi richiamate, ostandovi - in modo non superabile - il principio costituzionale della riserva di legge in materia penale.

Diversamente opinando - secondo la Consulta - si perverrebbe ad un "riassetto" del sistema penale tributario secondo una linea di politica criminale distinta, anzi opposta, a quella seguita dal Legislatore nella riforma del 2000: riforma -

come noto - imperniata sul superamento della logica dei reati prodromici (propria e tipica della previgente L. 516/1982) in favore della logica della punibilità - soltanto - del "momento" della dichiarazione annuale (infedele o fraudolenta).

Da questo contesto - allora, per la Consulta - la scelta di non incriminare, a titolo di tentativo, le fattispecie dichiarative (art. 6) mira a scongiurare il rischio che le condotte meramente preparatorie, ma non pervenute al "momento" della dichiarazione, possano essere sanzionate penalmente (diversamente - invece, si è osservato - l'art. 8 D. 74 ha stabilito, in via di eccezione, la punibilità dell'emissione di fatture finalizzata a favorire l'evasione altrui: ovviamente il soggetto che "riceve" tali fatture, potrà essere punito - soltanto - ove presenterà una, fraudolenta dichiarazione).

Ancora - ha osservato la Consulta - aderire alle argomentazioni prospettate dal GIP di Brescia avrebbe - in modo non corretto - significato (con la declaratoria di incostituzionalità dell'art. 6 D. 74), comportare una "ricaduta penalizzante" sull'ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e sull'ipotesi di dichiarazione infedele; mentre (con la dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 9 D. 74) avrebbe significato svuotare di significato l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, con una (eccessiva) anticipazione della soglia di rilevanza penale.

Donde la pronuncia di inammissibilità.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	Tributaria
SENTENZA	9 febbraio-27 novembre 2000, n. 15266
PRESIDENTE	Cantillo
CONSIGLIERE REL.	Cicala

La sussistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente non impedisce al Giudice tributario una diversa valutazione dei fatti.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Nella sentenza in commento, la Sezione Tributaria del Supremo Collegio ha - tra le varie questioni rilevanti - affrontato quella - affatto interessante - della vincolatività di una sentenza penale favorevole all'imputato-contribuente (con la formula "perché il fatto non sussiste") in sede extra-penale, e più precisamente nell'ambito del giudizio tributario.

Il Supremo Collegio ha ricordato come "questa Corte ha più volte affermato (cf. le sentenze n. 13939 del 13 dicembre 1999, n. 5730 del 10 giugno 1998) che l'art. 654 dell'attuale c.p.p., opera anche per i reati previsti da leggi speciali in base all'art. 207 disp. att. ed ha, quindi, portata modificativa dell'art. 12 del D.L. 10 luglio 1982 n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982 n. 516, che regolava l'autorità del giudicato penale in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Tale efficacia, perciò è espressamente sottoposta alla duplice condizione che nel giudizio civile o amministrativo (e anche in quello tributario) la soluzione dipenda dagli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudicato penale e che la legge civile non ponga limitazione alla prova "della posizione soggettiva controversa"; mentre la legge tributaria esclude ad esempio il ricorso alla testimonianza, e consente largamente la utilizzazione di presunzioni (Cass. N. 5730 del 10 giugno 1998 che ha escluso l'efficacia del giudicato penale nel giudizio tributario perché la norma tributaria applicabile - l'art. 76, comma 3, del D.P.R. n. 597/1973, che disciplina la tassazione dei redditi derivanti da operazioni speculative - prevede delle presunzioni ai fini della prova dell'intento speculativo".

Né questa constatazione contrasta - per il Supremo Collegio - con la presunzio-

ne di non colpevolezza dell'imputato, perché questa attiene alla pretesa punitiva dello Stato e quindi è irrilevante nel giudizio civile (Cass. 13 dicembre 1999 n. 12939).

Del resto, portando alle estreme conseguenze questa impostazione, la Cassazione penale (sentenza n. 10792 del 20 ottobre 1993 - 8 giugno 1994) è giunta ad affermare che quindi le pronunce di proscioglimento del Giudice penale non fanno stato neppure quando la Amministrazione sia costituita parte civile e perciò essa non ha interesse ad impugnare la sentenza di proscioglimento per un reato tributario.

Nel caso di specie per altro la ricorrente non deduce neppure che la Amministrazione fosse parte civile nel processo penale, e questa circostanza rende ancor più evidente la irrilevanza nel presente giudizio del proscioglimento penale conseguito dall'amministratore della società (Cass. n. 10411 del 21 ottobre 1998).

Concludendo sul punto - pertanto - il Supremo Collegio ha affermato che *“dunque la sussistenza di un provvedimento penale favorevole al contribuente non impedisce al Giudice tributario una valutazione dei fatti conforme alla tesi della Amministrazione, non sussistono quindi le condizioni che impongano alla Amministrazione di uniformarsi al giudicato penale, ai sensi dell'art. 4 della L. 2248/1865, mentre la adeguatezza della motivazione della pretesa tributaria (dell'art. 42 del D.P.R. 600/1973) deve essere valutata in base alle presunzioni utilizzate (e di cui si dirà in prosieguo)”*.

In realtà - a noi pare - la problematica presenta aspetti di (ancora maggiore) complessità, e non pare appagante la disamina - improntata ad evidente *“favor Fiscis”* - che ha svolto il Supremo Collegio nella sentenza in commento.

Ed invero - e come già evidenziato - la *“quaestio”* va approfondita alla luce delle disposizioni del nuovo rito penale. Al riguardo non può sottacersi che nel codice del 1989 si è chiaramente preso atto della anzidetta impostazione giurisprudenziale in tema di interessi giuridicamente rilevanti, tutelabili in sede penale, e di soggetti legittimati ad assumervi apposita veste processuale, disciplinandovisi l'azione civile per le restituzioni ed il risarcimento del danno (art. 74), esercitabile da parte del soggetto cui il reato ha, appunto, recato danno, in un più ampio contesto, in cui si collocano pure la persona offesa dal reato (art. 90) e gli enti e le associazioni rappresentative di interessi lesi dallo stesso (art. 91). Del resto, la stessa terminologia adoperata nel suddetto art. 74 (ove il riferimento alla *“persona”* contenuto nel *“vecchio”* art. 22 c.p.p. è stato sostituito dal riferimento al *“soggetto”* danneggiato dal reato) chiaramente attesta la possibilità di costituirsi parte civile anche a favore di enti o associazioni dotati di personalità giuridica, nonché di *“entità”* soggettive non riconosciute, ma comunque connotate di propria, specifica individualità. Più in particolare, alla persona offesa dal reato è stata attribuita la possibilità, a prescindere dall'esercizio dei diritti e delle facoltà espressamente previste dalla legge, di presentare memorie e di indicare elementi probatori (art. 90): accanto ad essa - poi - è stato consacrato il ruolo degli enti e delle associazioni, cui, anteriormente alla commissione del fatto-reato, siano state riconosciute - *“in forza di legge”* - finalità di tutela degli interessi lesi (art. 91). Detti soggetti possono esercitare, in ogni stato e grado del procedimento, mediante atto di intervento (art. 93), *“i diritti e le facoltà attribuiti alla persona offesa dal reato”*.

L'intervento dei c.d. *“enti esponenziali”* - però - è subordinato al formale consenso della persona offesa (art. 92).

Delle disposizioni recate dal nuovo rito penale non possono - poi - essere sottaciuti gli artt. 652 e 654.

Il primo prevede la vincolatività della sentenza penale di assoluzione nel giudizio civile o amministrativo di danno nei confronti del danneggiato, purché questi si

sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile nel giudizio penale; il secondo stabilisce l'analogia efficacia della sentenza di condanna o di assoluzione negli altri giudizi civili o amministrativi nei quali si controverta dell'accertamento degli stessi fatti che furono oggetto del processo penale, nei confronti della parte civile, senza menzionare più chi tale veste non abbia assunto nel giudizio penale, anche se posto nella condizione di poterlo fare.

In questo contesto normativo - è stato puntualmente rilevato - il problema che sorge è ben chiaro: l'art. 12, comma 1, della L. 516/1982 mantiene autonomia di applicazione, ovvero è implicitamente abrogato dall'art. 654 del nuovo c.p.p..

Orbene, soccorre al riguardo l'art 197 del D.Lgs. 28 luglio 1989, n. 271, recante le norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del nuovo codice, disposizione che - nel definire l'ambito di applicazione del rito - ha statuito che le relative previsioni "si osservano nei procedimenti relativi a tutti i reati anche se previsti da leggi speciali", fatto salvo quanto diversamente e specificamente stabilito in alcuni altri articoli, in cui - peraltro - non si menzionano né i reati, né il processo penali tributari.

L'art. 207 - cioè - funge da "cerniera di chiusura" dell'intero sistema "de quo", ponendo una seria ipotesi sulla possibilità di mantenimento in vigore del più volte citato art. 12, comma 1, i cui criteri di raccordo tra processo penale e processo tributario verrebbero - quindi - sostituiti da quelli ex art. 654 c.p.p..

In una diversa prospettiva, però - si ribatte - il mantenimento di un raccordo siffatto proprio in forza dell'art. 654 del nuovo rito potrebbe pur sempre scaturire da una "lettura" di tale disposizione che intenda la limitazione alla prova della posizione soggettiva controversa come una situazione da verificare in concreto, e non già da assumere - in astratto - come un elemento del giudizio in cui si decide circa una posizione soggettiva suscettibile di essere "ricostruita" alla luce dei fatti materiali oggetto del processo penale. Orbene, quantunque mediante tale interpretazione si potrebbe salvare una qualche certa sfera di operatività del collegamento tra i procedimenti "de quibus", non pare seriamente revocabile in dubbio che una "caducazione" dell'art. 12, comma 1, L. 516 verrebbe ad aprire ampie breccie nel sistema tributario, anche perché - ove a ciò dovesse addivenirsi - il comma 2 dello stesso art. 12 non avrebbe più ragione di essere.

Ed invero, in questo caso non vi sarebbero più i "fatti materiali" in base ai quali gli Uffici Finanziari possono - o debbono - integrare, modificare ovvero revocare accertamenti già notificati.

Ad una siffatta conclusione - peraltro - sarebbe giocoforza giungere ove - per così dire, "a monte" - non si riconoscesse all'A.F. la qualifica di danneggiato dal reato e, quindi, la legittimazione a costituirsi parte civile, atteso che - in tale ipotesi - mancherebbe addirittura il presupposto soggettivo per l'operatività della norma ex art. 654 c.p.p..

Ad ogni modo, già nell'ambito del (previgente) sistema ex L.516/1982 la diversa valutazione dei fatti (diversa, rispetto a quella del Giudice penale) richiedeva - per il Giudice amministrativo - la possibilità di un diverso iter argomentativo-valutativo, ma soprattutto - di diversi elementi probatori.

Orbene, dopo l'abrogazione della L. 516/1982 e l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000, la scelta legislativa del "favor separationis" (art. 20: "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 dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione") è - ancora - più netta.

Ma l'esigenza che il "superamento" del giudicato penale da parte del Giudice amministrativo sia fondato su diversi ma concreti e validi elementi di prova e di giudizio non è meno perentoria.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	Procura Generale
SENTENZA	18 settembre 2000
SOST. P.G.	Abbate

L'art. 18 del D.Lgs. n. 74/2000 è immediatamente applicabile nella fase delle indagini preliminari per una frode fiscale con emissione di fatture per operazioni inesistenti consumata nella vigenza della L. n.516/1982. Quando sia noto il luogo di emissione delle fatture per operazioni inesistenti e lo stesso sia comune non si può fare ricorso a criteri sussidiari nella determinazione della competenza territoriale.

Ordinanza

Determinando l'ufficio del P.M. competente a procedere (nel caso di specie, quello presso il Tribunale di Forlì), la Procura Generale presso il Supremo Collegio ha - nel decreto in commento, sulla richiesta presentata dai difensori ex art. 54-quater c.p.p. - evidenziato essere la nuova disciplina ex art. 18 D.Lgs. 74/2000 "immediatamente" applicabile: anche - cioè - con riferimento ad indagini preliminari iniziate sub L. 516/1982.

Più precisamente, a mente dell'art. 18 D.Lgs. 74:

- la competenza per territorio - per i nuovi delitti tributari - spetta al Giudice del luogo di accertamento del reato se "non può essere determinata a norma dell'art. 8 c.p.p." (comma 1);
- per i delitti in materia di dichiarazione di cui al Capo I del Titolo I, il reato si considera consumato nel luogo del domicilio fiscale del contribuente; ove detto luogo di domicilio fiscale sia all'estero riprende ad operare il criterio (di cui al comma 1), e - cioè - quello del luogo di accertamento (comma 2);
- nell'ipotesi ex art. 8, comma 2 (fatture o documenti "falsi" rilasciati nel corso del medesimo periodo d'imposta), se siffatte fatture o documenti sono stati emessi o rilasciati in diversi circondari, la competenza spetta al Giudice del luogo nel quale il relativo Ufficio del P.M. ha provveduto - per primo - all'iscrizione della "notitia criminis", ex art. 335 c.p.p. (comma 3).

Di certo - nonostante i, positivi, intenti di chiarimento rispetto al previgente sistema - una disciplina non poco confusa ed aleatoria, con l'evidente rischio di "corse per arrivare prima".

Orbene, escludendo l'applicabilità dell'art. 416 c.p., e - più precisamente - in difetto degli elementi necessari per radicare la competenza territoriale nel luogo di consumazione del più grave reato associativo, il Procuratore Generale ha quindi dovuto affrontare il problema dell'individuazione del Giudice competente a conoscere di una frode fiscale per emissione di fatture per operazioni inesistenti consumata nella vigenza dell'art. 4, lettera d), della L. 516 e dell'art. 11 della stessa legge, entrambi abrogati per effetto dell'art. 25 del D.Lgs. 74/2000.

Pertanto sul presupposto implicito di un'indubbia abrogazione senza abolizione della previgente frode fiscale per emissione di fatture soggettivamente inesistenti, in sicuro nesso di continuità con l'art. 8 del D.Lgs. 74/2000, il Procuratore Generale ha prima di tutto stabilito che nella successione di diversi canoni regolatori della competenza territoriale in pendenza della fase delle indagini preliminari è di immediata applicazione, per il principio del "*tempus regit actum*", quello fissato dall'art. 18 del D.Lgs. 74/2000.

Orbene - secondo il ragionamento della Procura Generale - la coincidenza del luogo di consumazione con quello di emissione fa sì che, individuato quest'ultimo, non vi è spazio per il criterio sussidiario del luogo di accertamento.

E parimenti non vi è spazio per il criterio alternativo della priorità di iscrizione della notizia di reato (art. 18, comma 3, del D.Lgs. 74/2000) quando, pur essendo plurime le fatture false emesse nello stesso periodo di imposta, sia unico ed individuato il loro luogo di emissione.

Altrettanto per il caso in cui, pur essendosi emesse plurime fatture false in diver-

si periodi di imposta, così da aversi tanti reati unici ex art. 8, comma 2, D.Lgs. 74/2000 per quanti sono i periodi di imposta, sia tuttavia noto e comune il luogo di emissione.

Ed invero, solo ove si registrasse all'interno del primo dei periodi di imposta in contestazione una pluralità di luoghi di emissione e sussistesse il vincolo della continuazione tra i reati contestati, dovrà radicarsi ex art. 16, comma 1, la competenza territoriale presso il Giudice del primo reato e quindi dovrebbe farsi ricorso al suddetto criterio di priorità nell'iscrizione.

Diversamente - e come nel caso in commento - si impone sempre la competenza del luogo di emissione comune alle varie condotte "de quibus".

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	V
SENTENZA	26 aprile-29 agosto 2000, n. 113077
PRESIDENTE	Giustiniani
CONSIGLIERE REL.	Sotgiu

La Guardia di Finanza, nello svolgimento dell'indagine ispettiva, ha legittimamente acquisito a fini tributari la documentazione che è stata poi inviata anche all'Autorità Giudiziaria, in quanto ritenuta "prova" di reato; soltanto avanti al giudice penale, dunque potevano essere eccepiti eventuali inadempimenti relativi alla carenza di garanzie difensive degli imputati, riguardando la prevista autorizzazione del Procuratore della Repubblica soltanto gli elementi e gli atti acquisiti nell'esercizio di attività di polizia giudiziaria.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Statuendo il rigetto del proposto ricorso, la Sezione Tributaria del Supremo Collegio ha pronunciato in tema di garanzie difensive nell'ambito dell'indagine per reati tributari.

In realtà, giova precisare che il contribuente, anche in sede di controllo amministrativo, ha diritto di essere "assistito" da un consulente di fiducia, che ben può essere un avvocato, un commercialista o, comunque, un esperto (l'art. 63 del D.P.R. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, subordina la validità della rappresentanza a mezzo procuratore generale o speciale alla sola condizione di osservare le previste formalità, mentre l'art. 51 del D.P.R. 633/1972, in materia di IVA, consente la comparizione - dinanzi al relativo ufficio - anche a mezzo di rappresentanti, per esibire documenti o per fornire notizie, dati e chiarimenti ai fini dell'accertamento. Analoga è la previsione di cui all'art. 33 del citato D.P.R. 600/1973).

Se, pertanto, emerge innegabilmente la "voluntas legis" di assicurare al contribuente, già in sede amministrativa, l'ausilio di terzi dotati di specifica qualificazione tecnico-professionale e se va pure positivamente evidenziata la tendenza dell'Amministrazione finanziaria a favorire tale assistenza nella prassi operativa, non può però sottacersi come, soprattutto in seguito all'entrata in vigore della previgente L. 516/1982 - imperniata, come noto, sulla criminalizzazione di tutta una serie di fattispecie podromiche e sintomatiche dell'evasione fiscale - siano profondamente mutati i termini del problema.

Bisogna chiedersi se l'esigenza di assicurare l'effettività del diritto di difesa non imponga - quindi - di "anticipare" l'applicazione del sistema di garanzie previsto dal codice di rito, dato che una cosa è l'assistenza di un difensore (la cui mancanza comporta, di massima, la nullità dell'atto compiuto) ed un'altra l'ausilio di un esperto fiscalista (la cui mancanza non ha alcuna conseguenza invalidante): e ciò, soprattutto dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000.

Come abbiamo già accennato, la L. 516/1982 ed il nuovo c.p.p. hanno profondamente mutato i tempi e le modalità del "tradizionale" accertamento tributario, "anticipando sempre più il momento nel quale l'ufficio od organo procedente è posto a confronto con le esigenze inderogabili dell'indagine penale". Se, pertanto, sino a qualche anno or sono vige "de facto" la "regola dei due tempi" (prima una fase interamente dedicata all'accertamento tributario per fini amministrativi e poi una fase - eventuale - destinata alla redazione del "rapporto" penale), non vi è dubbio che attualmente si impone il contestuale svolgimento e dell'accertamento tributario e dell'indagine penale. Conseguentemente, in dottrina ci si è chiesti - cioè - se non sia già rinvenibile, nelle pieghe dell'ordinamento tributario, una qualche norma che faccia obbligo agli organi della p.t. di adempiere, prima dell'inizio delle operazioni, al preventivo invito della nomina di un difensore e, più in generale, di procedere con l'osservanza delle norme del rito penale.

Orbene, secondo un certo orientamento gli artt. 75 del D.P.R. 633/1972 e 70 del D.P.R. 600/1973, nel rinviare alle disposizioni ex L. 4/1929 e, quindi, al codice di procedura penale, imporrebbero il rispetto delle garanzie difensive da quest'ultimo previste anche in sede di controllo amministrativo. Del resto - si evidenzia - l'art. 220 del D.Lgs. 28 luglio 1989, n. 271, recante le norme di attuazione del nuovo rito penale, espressamente prevede che qualora, nel corso di attività ispettive o di vigilanza disciplinate da leggi o decreti, emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova vanno compiuti con l'osservanza delle disposizioni del c.p.p.. Analogamente, il successivo art. 223 impone l'obbligo del rispetto delle garanzie difensive qualora, durante il compimento delle dette attività, si debba procedere ad analisi di campioni per le quali non sia prevista la revisione ovvero questa sia prevista a richiesta dell'interessato.

Ad avviso dei fautori di tale "ricostruzione", pertanto, al citato criterio c.d. "cronologico" bisognerebbe preferire - nella determinazione del momento genetico dell'obbligo di osservanza della disciplina codicistica e, in particolare, delle norme di garanzia - il criterio c.d. "teleologico", pure esso talvolta affiorante nella giurisprudenza costituzionale.

In altre parole, per salvaguardare pienamente i diritti del cittadino-contribuente - è stato osservato - le norme di garanzia andrebbero, a rigore, applicate a qualsiasi tipo di investigazione di cui a priori non sia dato conoscere i "risultati", se di p.t. ovvero di p.g..

Il criterio c.d. "teleologico", poi, si imporrebbe pure in considerazione del rischio - pur sempre da calcolarsi - che l'organo procedente possa scientemente ritardare il momento della "cristallizzazione" degli indizi di reità, con evidente grave pregiudizio per i diritti individuali.

Istanze di garanzia dei diritti individuali da una canto e di salvaguardia degli interessi erariali nonché, in particolare, del buon andamento nell'azione dei vari organismi accertatori dall'altro impongono di definire con tempestività e precisione la linea di demarcazione tra la rilevanza o l'irilevanza penale dei fatti emergenti in sede di verifica fiscale, collegando al sorgere della c.d. "opinione delicti" anche il momento genetico dell'obbligo di applicazione della disciplina del rito penale e, in particolare, delle norme di garanzia.

Come già accennato, tali conclusioni - già consolidate sotto la vigenza della L. 516/1982 - a maggior ragione si impongono dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000: che - giova rimarcare - all'art. 20 ha recepito ("Rapporti tra procedimento penale e processo tributario") la soluzione del "favor separationis" e all'art. 23 ha riconosciuto ("Modifiche in tema di utilizzazione di documenti da parte della Guardia di Finanza") la possibilità (art. 33, comma 1, D.P.R. 633/1972 e 33, comma 3, D.P.R. 600/1973) - per la Guardia di Finanza - dell'utilizzazione di documenti provenienti dal procedimento penale "anche in deroga all'art. 329 c.p.p., sempre previa autorizzazione dell'A.G.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	Tributaria
SENTENZA	18 ottobre 2000 - 24 febbraio 2001, n. 2728
PRESIDENTE	Carbone
CONSIGLIERE REL.	Papa

L'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile o amministrativo sancita dall'art. 654 del codice di procedura penale è subordinata alla duplice condizione che il giudicato stesso sia fatto valere nei confronti di chi abbia partecipato al giudizio penale e che la legge civile non ponga limiti alla prova del diritto controverso. Ne consegue che, trovando applicazione la citata disposizione anche con riferimento ai reati previsti da leggi speciali (art. 207 delle disposizioni di attuazione del codice di procedura penale) deve ritenersi modificata la disciplina dell'art. 12, comma 1, della L. 516/1982 con conseguente impossibilità di far valere detto giudicato penale nel processo tributario pur se l'Amministrazione si sia costituita parte civile (come ancora implicitamente confermato dall'art. 20 del D.Lgs. 74/2000) poiché in esso sono contenuti limiti alla prova del diritto controverso, ex art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992.

Ordinanza

Il "thema" affrontato nella sentenza "de qua" mette capo ad uno dei principali problemi, ancora di più dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 74/2000: quello della vincolatività (o meno) del giudicato penale in sede tributaria.

Al riguardo rilevano - come noto - gli artt. 652 e 654 c.p.p., in relazione al "vecchio" art. 12 L. 516/1982.

In particolare, dei due articoli del rito, il primo prevede la vincolatività della sentenza penale di assoluzione nel giudizio civile o amministrativo di danno nei confronti del danneggiato, purchè questi si sia costituito o sia stato posto in condizione di costituirsi parte civile nel giudizio penale; il secondo stabilisce l'analogia efficacia della sentenza di condanna o di assoluzione negli altri giudizi civili o amministrativi nei quali si controverta dell'accertamento degli stessi fatti che furono oggetto del processo penale, nei confronti della parte civile, senza menzionare più chi tale veste non abbia assunto nel giudizio penale, anche se posto nella condizione di poterlo fare.

In questo contesto normativo - è stato puntualmente rilevato - il problema che sorge è ben chiaro: l'art. 12, comma 1, della L. 516/1982 mantiene autonomia di applicazione, ovvero è implicitamente abrogato dall'art. 654 del nuovo c.p.p.?

Orbene, soccorre al riguardo l'art. 207 del D.Lgs. 28 luglio 1989, n. 271, recante le norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del nuovo codice, disposizione che - nel definire l'ambito di applicazione del rito - ha statuito che le relative previsioni "si osservano nei procedimenti relativi a tutti i reati anche se previsti da leggi speciali", fatto salvo quanto diversamente e specificamente stabilito in alcuni altri articoli, in cui - peraltro - non si menzionano né i reati, né il processo penali tributari.

L'art. 207 - cioè - funge da "cerniera di chiusura" dell'intero sistema "de quo", ponendo una seria ipoteca sulla possibilità di mantenimento in vigore del più volte citato art. 12, comma 1, i cui criteri di raccordo tra processo penale e processo tributario verrebbero - quindi - sostituiti da quelli ex art. 654 c.p.p..

In una diversa prospettiva, però - si ribatte - il mantenimento di un raccordo siffatto proprio in forza dell'art. 654 del nuovo rito potrebbe pur sempre scaturire da una "lettura" di tale disposizione che intenda la limitazione alla prova della posizione soggettiva controversa come una situazione da verificare in concreto, e non già da assumere - in astratto - come un elemento del giudizio in cui si decide circa una posizione soggettiva suscettibile di essere "ricostruita" alla luce dei fatti materiali oggetto del processo penale. Orbene, quantunque mediante tale

interpretazione si potrebbe salvare una qualche certa sfera di operatività del collegamento tra i procedimenti “*de quibus*”, non pare seriamente revocabile in dubbio che una “caducazione” dell’art. 12, comma 1, L. 516 verrebbe ad aprire ampie breccie nel sistema tributario, anche perché - ove a ciò dovesse addivenirsi - il comma 2 dello stesso art. 12 non avrebbe più ragione di essere.

Ed invero, in questo caso non vi sarebbero più i “fatti materiali” in base ai quali gli Uffici Finanziari possono - o debbono - integrare, modificare ovvero revocare accertamenti già notificati.

Ad una siffatta conclusione - peraltro - sarebbe giocoforza giungere ove - per così dire, “a monte” - non si riconoscesse all’A.F. la qualifica di danneggiato dal reato e, quindi, la legittimazione a costituirsi parte civile, atteso che - in tale ipotesi - mancherebbe addirittura il presupposto soggettivo per l’operatività della norma ex art. 654 c.p.p..

Questo il (già complicato) “quadro” vigente la L. 516/1982.

Dopo la riforma ex D.Lgs. 74/2000, occorre prendere atto del (chiaro ed espresso) “superamento” del regime ex art. 12.

Ed invero, a mente dell’art. 20 D. 74, il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono esser sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.

Tale soluzione (di diritto processuale) del “*favor separationis*” è - del resto - pure in linea con la previsione (di diritto sostanziale) ex art. 19 D. 74, a norma del quale (ancora più a monte):

- quando uno stesso fatto è punito come delitto (nell’ambito, cioè, del Titolo II) e - pure - come illecito amministrativo, si applica la disposizione (e - quindi - la sanzione) “speciale”;
- ad ogni modo, permane la responsabilità (ex art. 11, comma 1, D.Lgs. 472/1997) per la sanzione amministrativa, per i soggetti che non siano persone fisiche concorrenti nel reato: donde un perdurante “cumulo”, quantunque per le sole persone giuridiche.

Nei delitti con apposita soglia di punibilità, tale previsione - giova osservare - pare rendere la fattispecie penale - sistematicamente - “speciale”.

Non solo. In virtù del disposto ex art. 23 (“Modifiche in tema di utilizzazione di documenti da parte della Guardia di Finanza”), nell’art. 63, comma 1, secondo periodo, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e nell’art. 33, comma 3, secondo periodo del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, le parole: “previa autorizzazione dell’autorità giudiziaria in relazione alle norme che disciplinano il segreto” sono sostituite dalle seguenti “previa autorizzazione dell’autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all’art. 329 del codice di procedura penale”; di talchè - adesso - sul “binario” dell’accertamento tributario si può, fin da subito, procedere in parallelo che sul “binario” dell’indagine penale.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	24 maggio - 27 giugno 2001 n. 26237
PRESIDENTE	Avitabile
CONSIGLIERE REL.	Fiale

Il Giudice dell'esecuzione di una sentenza di patteggiamento per frode fiscale ex art. 4, lettera d), della L. 516/1982 è vincolato alle statuizioni della sentenza sia per quanto concerne il fatto ritenuto, sia per quanto concerne la sua qualificazione giuridica, ma deve in sede di interpretazione del giudicato, consentita quando manchino accertamenti o valutazioni sul fatto storico o puntualizzazioni in diritto da parte del Giudice della cognizione, motivatamente verificare, esaminando, se necessario, anche gli atti processuali, se l'applicazione della pena fosse correlata ad un mero inserimento di fatture per operazioni inesistenti in contabilità, nel qual caso va revocata la sentenza di patteggiamento, o, piuttosto, alla trasfusione in dichiarazione annuale dei costi fittizi relativi alle fatture per operazioni inesistenti, nel qual caso l'istanza di revoca va rigettata

Ordinanza

L' assai interessante sentenza in commento, ha portato il Supremo Collegio ad affrontare il "thema" dell'esecuzione penale in materia di reati tributari, nel passaggio dalla L. 516/1982 al D. Lgs. 74/2000: in particolare, con riferimento all'ipotesi di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

Come noto, in virtù della "decisione delle Sezioni Unite di questa Corte Suprema 25 ottobre 2000, n. 27, "le condotte di utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, prodromiche o strumentali rispetto alla fraudolenta indicazione di elementi passivi fittizi in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, supportata da tali fatture o documenti, non sono più, di per sé, previste dalla legge come reato".

La nuova fattispecie di "dichiarazione fraudolenta" di cui all'art. 2 del D.Lgs. 74/2000 "assorbe" l'ipotesi prodromica di "utilizzazione per operazioni inesistenti", già sanzionata dall'art. 4, lettera d), della L. 516/1982, perché, pur contenendo alcuni elementi descrittivi del fatto già previsti dalla norma preesistente, presenta tuttavia "ulteriori elementi non riconducibili alla precedente figura", postulando in particolare la "indicazione" nella dichiarazione di elementi passivi fittizi, non richiesta invece dall'art. 4, lettera d), della L. 516/1982."

Ciò non costituisce - per il Supremo Collegio - un mero "elemento specializzante" virtualmente compreso nella condotta di "utilizzazione" sotto il profilo del "dolo eventuale", bensì un elemento eterogeneo rispetto alla previgente previsione incriminatrice (disomogeneità strutturale delle fattispecie).

Il nuovo testo normativo non contiene un regime transitorio di raccordo tra la attuale e la precedente disciplina, sicché il problema dell'individuazione delle norme incriminatrici applicabili ai fatti anteriormente commessi resta affidato all'interpretazione giurisprudenziale, secondo gli ordinari criteri di successione della legge nel tempo dettati dall'art. 2 del codice penale, in virtù dei quali:

- in ipotesi di norme incriminatrici abrogate e di violazioni non più perseguibili, l'autore del reato oggetto di abrogazione non solo non può più essere punito ma, se ha subito una sentenza di condanna, ancorché definitiva, ne cessa l'esecuzione e si estinguono tutti i connessi effetti penali;
 - in ipotesi di riformulazione del contenuto di norme incriminatrici (mediante la sostituzione di elementi costitutivi o l'aggiunta di nuovi), deve accertarsi se si sia o meno in presenza di una "abrogatio sine abolitio" per continuità normativa ed in tali ipotesi il trasgressore ha diritto all'applicazione della "legge più favorevole".
- Orbene, nel vecchio regime della L. 516/1982 esistevano due condotte cronologicamente e logicamente distinte:

- quella dell'inserimento di fatture false in contabilità punibile ex art. 4, lettera d);
- quella dell'utilizzazione dei relativi costi fittizi in dichiarazione, punibile ex art. 4, lettera f).

La continuità normativa con l'art. 2 del D.Lgs. 74/2000 non può essere riferita ai fatti prodromici, che non sono più punibili, ma sussiste soltanto in presenza di una dichiarazione annuale supportata da costi fittizi relativi a fatture false [lettera f), dell'art. 4].

Sul piano processuale - poi - nell'ipotesi di condanna avente autorità di cosa giudicata, spetta al Giudice dell'esecuzione, ex art. 673 del codice di procedura penale, la potestà di revocare la relativa decisione qualora accerti l'abolizione del reato conseguente ad abrogazione della norma incriminatrice (caso di vera e propria "abolitio criminis").

Al Giudice dell'esecuzione non è consentito alcun apprezzamento di merito in contrasto con il giudicato, né egli può procedere ad una nuova valutazione dei fatti.

Lo stesso Giudice, però, ai fini del riscontro dell'intervenuta perdita di efficacia della norma incriminatrice applicata nel giudizio di merito, è tenuto ad interpretare il giudicato ed a renderne espliciti il contenuto ed i limiti.

"Ciò significa che, nella verifica riferita alla corrispondenza tra fattispecie concreta esaminata, così come qualificata dal Giudice della cognizione, e la fattispecie legale oggetto della "abolitio criminis", il Giudice dell'esecuzione rimane vincolato alle statuizioni contenute nella sentenza stessa sia per quanto concerne il fatto ritenuto sia per quanto riguarda la qualificazione giuridica di esso, perché coperti dal giudicato.

Nel caso, però, in cui manchino, da parte del Giudice della cognizione, accertamenti o valutazioni sul fatto storico o puntualizzazioni in diritto indispensabili ai fini della predetta verifica, il Giudice dell'esecuzione non può limitarsi all'esame della sola contestazione; è necessario, invece, che egli esamini anche gli atti processuali, nei limiti di ciò che risulta necessario ai fini di una corretta delibazione della richiesta di revoca della sentenza di condanna, e purchè non in contrasto con il giudicato."

Per la Cassazione - in definitiva - nella specie, attraverso l'interpretazione del giudicato, il Giudice dell'esecuzione era tenuto a verificare se l'applicazione della pena fosse stata correlata al mero inserimento in contabilità delle fatture relative ad operazioni inesistenti ovvero alla trasfusione in una dichiarazione annuale dei costi fittizi ad esse relativi.

Conseguentemente, "l'ordinanza impugnata, con motivazione del tutto carente ed illogica, riferisce l'esito di tale indagine limitandosi ad affermare che "appare pacifico" che le fatture ("almeno quelle annotate nell'anno precedente l'accertamento tributario") siano state "utilizzate per elevare fittiziamente i costi dell'impresa in sede di dichiarazione dei redditi e di dichiarazione IVA", senza alcuna valutazione riguardante la correlazione tra contestazione e sentenza (ex art. 521 del codice di procedura penale) e senza indicare da quale atto ciò sia stato dedotto, considerato che dal testo della sentenza di applicazione della pena "patteggiata" nulla si evince in proposito.

Si impone, conseguentemente, l'annullamento dell'ordinanza medesima, con rinvio allo stesso Giudice dell'esecuzione, il quale - in sede di nuova delibazione - si atterrà ai principi di diritto dianzi enunciati."

Conclusione - questa - di certo condivisibile e non poco innovativa quanto all'uso (concreto) del potere del Giudice in sede di revoca delle sentenze di condanna (nel caso di specie, per le ipotesi di reato contemplate dalla "vecchia" normativa penale tributaria ex L. 516/1982, abrogata ex D.Lgs. 74/2000).

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	Tributario
SENTENZA	13 ottobre 2000 - 17 gennaio 2001, n. 634
PRESIDENTE	Cantillo
CONSIGLIERE REL.	Altieri

Prima della riforma del 1997, non era necessaria l'attestazione del pubblico ufficiale o del collegio sindacale in ipotesi di contestazione della presunzione di cessione dei beni acquistati o prodotti, ma non rinvenuti nel luogo dell'esercizio dell'attività.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Come noto, a mente dell'art. 53 D.P.R. 633/1972 opera una presunzione di cessione per quei beni che - acquistati o prodotti - non siano rinvenuti nel luogo di esercizio dell'attività, salva la prova contraria - da parte del contribuente - della loro distruzione.

Al riguardo, il decreto IVA del 1972 rimandava ad un apposito d.m. quanto alla disciplina delle specifiche modalità della suddetta distruzione.

Orbene, il d.m. "de quo" non è mai stato adottato, nel mentre il Ministero ha - soltanto - diramato alcune circolari, recanti scarse istruzioni operative.

Più precisamente, si era stabilito che il contribuente doveva - per la distruzione dei beni in magazzino - provvedere ad inviare apposita comunicazione scritta all'Ufficio Imposte Dirette ed all'Ufficio IVA.

Orbene - nel caso "de quo" - già i Giudici di merito avevano ritenuto fondata la prova della distruzione dei beni.

Ma - ancor di più - per il Supremo Collegio, occorre evidenziare che "nessuna norma o principio giuridico imponeva che la prova della distruzione fosse fornita attraverso un'attestazione di un pubblico ufficiale o del collegio sindacale della società".

Ed invero - si è puntualizzato nella sentenza in commento - diversamente opinando, si finirebbe con "introdurre un regime di prova legale, incompatibile con la previsione normativa .. (che) consentiva qualsiasi mezzo di prova per superare la presunzione di cessione".

Tutto ciò - mette conto evidenziare - con riferimento a fatti antecedenti alla riforma ex D.P.R. 441/1997: che, emanato in base alla delega ex L. 662/1996, ha - come noto - (art. 2, comma 4) previsto, come obbligatoria, la comunicazione scritta agli Uffici Finanziari ed alla Guardia di Finanza e la redazione di apposito processo verbale da parte del pubblico ufficiale (funzionario, ufficiale del Corpo, ovvero notaio) che ha assistito all'operazione di distruzione (peraltro, per i beni di valore inferiore a lire 10 milioni, è sufficiente una dichiarazione sostitutiva di atto notorio).

Ad ogni modo - occorre concludere - nessun obbligo siffatto vi era, invece, prima del 1997.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	Tributaria
SENTENZA	24 gennaio - 19 aprile 2001, n. 5796
PRESIDENTE	Finocchiaro
CONSIGLIERE REL.	Graziadei

La somma erogata per il pagamento di tangenti, documentata ai fini contabili e fiscali mediante una fattura falsa, è indeducibile, in quanto è inesistente l'operazione commerciale indicata in fattura.

Ordinanza

Il caso sottoposto al giudizio della Sezione Tributaria del Supremo Collegio è - in effetti - un "classico" nell'era di "Tangentopoli": si pone - cioè - il problema della deducibilità fiscale (o meno) delle tangenti, trasfuse in fatture - ovviamente - false (ora, pure nel passaggio dalla L. 516/1982 al D.Lgs. 74/2000). Orbene - per il Supremo Collegio - quanto alla (propalata) deducibilità delle "tangenti", occorre rimarcare che *"i pagamenti in discorso sono derivati da subita concussione, non da corruzione (come acclaratosi in esito a procedimento penale); si assume, sotto il profilo della violazione dell'art. 112 del codice di procedura civile, che tale circostanza non consentiva di riconoscere validità ad accertamento basato sulla pretesa illiceità della condotta della contribuente; si aggiunge che i pagamenti medesimi configurano costi inerenti all'impresa, tali dovendosi ritenere, ai sensi dell'art. 75 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, anche quelli rivolti ad evitare un indebito congelamento o ritardo delle attività produttive"*.

Al riguardo - si è osservato - che si impone una soluzione - di certo - negativa. Ovviamente, in linea con una concezione giuridico-normativa secondo la quale il reddito è un concetto tecnico (sicchè, dovrebbero trovare piena applicazione le norme della legislazione tributaria e, in particolare, del T.U.I.R.; del resto, tutta la vigente legislazione penale tributaria opera un rinvio, costante ed immanente, alla legislazione tributaria), dovrebbe concludersi - atteso che in virtù della della disciplina ex art. 75, comma 4, T.U.I.R. i costi, anche se effettivamente sostenuti ed inerenti, non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza; nel mentre, ex art. 75, comma 3, T.U.I.R. i ricavi e gli altri proventi concorrono a formare il reddito anche se non imputati al conto economico - per la irrilevanza, ai fini *"de quibus"*, di tali componenti reddituali.

Ad ogni modo, poiché la punibilità è svincolata da ogni riferimento all'entità del risultato raggiunto dal soggetto agente, soltanto rilevando la realizzazione della condotta incriminata, è evidente che qualsiasi divergenza tra somme dichiarate e somme effettive è sufficiente, purchè in presenza di una condotta fraudolenta, ad integrare il delitto di frode fiscale.

In altre parole, anche il soggetto che indichi costi maggiori e ricavi maggiori, ovvero costi minori e ricavi minori, risponderà ex art. 4, comma 1, lettera f), L. 516/1982 (quanto alla previgente legislazione) e ex art. 2 D.Lgs. 74/2000 (quanto alla nuova normativa).

Quanto alla - vera e propria - questione della deducibilità dei costi relativi alle "tangenti", il citato art 75, commi 4 e 5, T.U.I.R. prevede che sono deducibili i costi se sono inerenti, certi nella loro esistenza e determinati, o determinabili nel loro ammontare.

Di talchè - come nel caso *"de quo"* - il problema non è soltanto quello dell'inerenza (intesa come base dell'acquisizione di un fattore produttivo) ma - soprattutto - quello della esistenza/certezza dei costi.

Non solo.

Quanto - poi - alla questione *"dell'imponibile IRPEG e dell'ILOR riguardante lo stesso periodo d'imposta, si addebita alla sentenza impugnata di avere violato l'art. 64 del D.P.R. n. 917 del 1986, il quale, ad avviso della società, consentirebbe*

di detrarre pure l'ILOR non ancora pagata e contabilizzata, ove evidenziata dall'accertamento dell'ufficio", il Supremo Collegio ha - parimenti - osservato che "la detrazione in questione, ai sensi e nel vigore dell'art. 101 del D.P.R. n. 917 del 1986 (abrogato con effetto dal 1° gennaio 1992 dell'art. 10, comma 3, del D.L. 19 settembre 1992, n. 384, convertito con modificazioni in L. 14 novembre 1992, n. 438), è prevista nei limiti contemplati dall'art. 64, comma 3, dello stesso D.P.R. n. 917 del 1986, il quale riguarda gli "accantonamenti per imposta non ancora definitivamente accertata".

In sede di accertamento dell'IRPEG inerente ad un determinato periodo, è quindi reclamabile la deduzione dell'ILOR attinente a pregressi periodi, nei limiti in cui siano stati per essa operati accantonamenti in attesa della definitività del relativo rapporto, non anche dell'ILOR contestualmente evidenziata per la medesima annualità, salva restando l'eventuale detraibilità negli anni successivi degli stanziamenti effettuati in collegamento con l'accertamento stesso".

Nella sentenza non si affronta - invece, se non in modo affatto incidentale - il problema della qualificazione tributaria per i soggetti percipienti dei relativi "redditi" ("rectius", "proventi") illeciti.

Ed invero - mette conto, seppur assai sinteticamente - osservare come la dottrina e la giurisprudenza possono - tradizionalmente - dirsi attestate su due, fondamentali posizioni: l'una, per così dire, a carattere "giuridico", contraria alla imponibilità dei proventi "de quibus"; l'altra, per così dire, a carattere "economico", tendente - invece - ad ammetterla.

A sostegno della tesi della imponibilità militerebbe - più precisamente - la considerazione che presupposto dell'imposizione sia solo ed esclusivamente il possesso di un "reddito", indipendentemente dalla sua provenienza.

Provenienza che acquisterebbe rilevanza solo al fine di stabilire la categoria di appartenenza del reddito medesimo.

Ne discende che i "redditi" derivanti da fatti illeciti non sarebbero affatto esclusi dalla tassazione, ma - una volta accertati e ricondotti in una delle categorie, legislativamente previste - dovrebbero sottostare alla disciplina impositiva in tal senso rilevante.

Ciò che avrebbe importanza ai fini di cui è discorso sarebbe - in altre parole - solo la considerazione del dato economico, e non già giuridico, dal quale - empiricamente - risulta che un reddito comunque si è formato.

Alla soluzione della intassabilità dei proventi illeciti - invece - condurrebbero - ad avviso della "magna pars" sia della dottrina che della giurisprudenza - le considerazioni che qui appresso, brevemente, schematizziamo:

- la norma "strictu sensu" tributaria può certo occuparsi di un reddito qualificabile come illecito, perché conseguente alla violazione di norme fiscali, "ma non anche di un illecito arricchimento, nel quale ultimo caso è la norma penale a prevederne il recupero, con gli strumenti propri della confisca, del risarcimento del danno, delle restituzioni";
- i redditi derivanti da attività illecite, giacché contraria alla legge penale, all'ordine pubblico, a norme imperative non sono - poi - suscettibili di imposizione tributaria, "dato che l'attività illecita non può essere considerata presupposto d'imposta, costituendo il risultato ottenuto, "pretium sceleris", e non reddito, tecnicamente e giuridicamente inteso".

Diversamente - è stato pure evidenziato - si potrebbe, addirittura, finire con il ritenere l'Erario "coinvolto nell'attività criminosa (art. 379 c.p., sotto il profilo omissivo) o, peggio, ritenere che l'Erario lucri (art. 648 c.p.) sull'attività illecita, circostanza questa istituzionalmente impensabile". Del resto, "l'attività illecita non può essere fonte di reddito e, quindi, presupposto d'imposta, anche perché regolata e sanzionata, anche a titolo risarcitoria, da altra e diversa disciplina normativa".

Opinando altrimenti - si è, inoltre rimarcato - si perverrebbe alla assurda conseguenza di chiedere all'autore dell'illecito di dichiarare al Fisco i relativi proventi, con ciò finendo - in realtà - con l'autodenunciarsi.

Non solo: in questo modo, lo Stato verrebbe - comunque - ad instaurare un rapporto, impostato in termini di dare-avere, con quegli stessi soggetti che - invece - dovrebbe, per i loro illeciti, perseguire, e - soprattutto - verrebbe a conferire - di fatto - una sorta di "patente di legittimità" ad attività ed a "redditi" che legittimi non sono: giova ribadirlo.

Veniamo a concludere, con riferimento alle relative implicazioni penali tributarie, che - ora - si impongono.

Come esattamente osservato quanto al passaggio dalla previgente legislazione (L. 516/1982) alla nuova normativa (D.Lgs. 74/2000), occorre - infatti - considerare che nel mentre in virtù dell'art. 4, comma 1, lettera d), della L. 516 si puniva la condotta prodromica all'evasione di utilizzo di fatture false, il citato delitto di cui all'art. 2 del D.Lgs. 74/2000 punisce una condotta di vero ed effettivo danno all'Erario: tale differenza strutturale dovrebbe consentire di negare rilevanza alla configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta, ex art. 2, in presenza del mero dolo di evasione eventuale: il soggetto agente - consapevole di aver presentato una dichiarazione il cui reddito o la cui base imponibile sia stata determinata con il concorso del costo fittizio - non può avere agito accettando il rischio di evasione, ma con la certezza di evadere.

Diversamente, si perverrebbe a situazioni, pericolosamente, erronee ed inique.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	9 febbraio 2001, n. 1821
PRESIDENTE	Carbone
CONSIGLIERE REL.	Merone

In presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, o che giustifichi in maniera non convincente, è legittimo l'accertamento induttivo del reddito di impresa ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 600 del 1973. E, comunque, i Giudici di merito, per poter annullare l'accertamento, devono specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritengono che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie. Né è di ostacolo il fatto che non sia stata acquisita la prova evidente della alterazione delle bolle di accompagnamento.

Ordinanza

L'assenza di una valida ragione economica (c.d. "business purpose") e - di contro - la realizzazione di scelte anti-economiche da parte dell'imprenditore rappresentano - per la Sezione Tributaria del Supremo Collegio - un elemento sintomatico (pure) di evasione fiscale.

Conseguentemente, ed in base a tale principio, la Cassazione ha annullato con rinvio la sentenza della Commissione Tributaria che aveva escluso la sussistenza di un'alterazione di bolle di accompagnamento, e annullato il conseguente accertamento presuntivo, sulla base dell'aspetto esteriore delle bolle e non ritenendo sintomatica di falsificazione l'antieconomica effettuazione di più trasporti per modesti quantitativi a distanza di pochissimi giorni.

Come noto - infatti - a mente della richiamata disposizione ex art. 39, comma 1 lett. d), D.P.R. 600/1973, l'Ufficio delle Imposte procede d'ufficio, alla rettifica dei redditi nella seguente evenienza:

“d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e delle altre verifiche di cui all'art. 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi alla impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'art. 32. L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti”.

Orbene - per la sentenza in commento - si legittima l'accertamento analitico presuntivo (pure) a fronte di comportamenti dell'imprenditore privi di una valida ragione economica: soprattutto ove - come nel caso affrontato - si sia in presenza di alterazione di scritture o documenti contabili.

A maggior ragione - cioè, sempre per la sentenza in commento - l'imprenditore che abbia realizzato un comportamento (che pare) antieconomico ha l'onere di provare la “razionalità” delle proprie scelte.

Più precisamente - nel caso affrontato - l'Ufficio delle Imposte aveva proceduto alla rettifica del reddito del titolare di un laboratorio artigianale per la produzione di scarpe, sulla scorta di accertamenti svolti ad opera della Guardia di Finanza, dai quali era emersa l'alterazione delle bolle di accompagnamento in funzione della vendita “in nero” di un certo quantitativo di scarpe.

In particolare, a insospettare la Guardia di Finanza, era stata la scelta, da parte del commerciante, di inviare frequenti e modesti quantitativi di merce piuttosto che grosse consegne a intervalli più ampi, con notevole dispendio di tempo e carburante. Una simile condotta antieconomica - per gli organi accertatori - si poteva spiegare solo con la manomissione delle bolle, agevolata dal tipo di merce consegnata. La tesi dell'Ufficio era che, a trasporto avvenuto, le bolle fossero state alterate in maniera tale da far risultare un numero di scarpe inferiore rispetto a quelle realmente trasportate, con conseguente ridotta fatturazione. Ad avviso dei Giudici di primo e secondo grado, dall'esame delle fotocopie delle fatture, non era - però - emersa alcuna alterazione.

Per il Supremo Collegio - invece - occorre, diversamente opinando, considerare che *“la regola sulla quale si ispira chiunque svolga un'attività economica è quella di ridurre i costi, a parità di tutte le altre condizioni. Pertanto in presenza di un comportamento che sfugga a questo parametro di buon senso e in assenza di una sua diversa giustificazione razionale, è legittimo e fondato il sospetto che l'incongruenza sia soltanto apparente e che dietro si celi una diversa realtà”.*

Ora la Commissione Regionale dovrà rivalutare i fatti tendendo presente il principio in base al quale: “i Giudici di merito per annullare l'accertamento devono specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritengono che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie”, anche se manca la prova dell'evidente alterazione delle bolle di accompagnamento.

Nel solco tracciato dalla Sezione Tributaria del Supremo Collegio, la parola passa - pertanto - ai Giudici di rinvio.

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE	III penale
SENTENZA	14 marzo - 23 maggio 2001, n. 20914
PRESIDENTE	Toriello
CONSIGLIERE REL.	Savignano

Anche dopo il D.Lgs. 74/2000, i fatti di contrabbando e di violazione all'IVA all'importazione costituiscono reato.

(Massima non ufficiale)

Ordinanza

Sul ricorso proposto avverso una sentenza del Tribunale di Bari (di cui è stato disposto l'annullamento), il Supremo Collegio ha ribadito che la riforma penale tributaria ex D.Lgs. 74/2000 non ha comportato alcuna abrogazione dei reati di contrabbando e di violazione all'IVA all'importazione.

Di contro - in primo grado - il Tribunale di Bari, accogliendo le tesi difensive, aveva mandato assolto un imputato del reato di contrabbando di tabacchi lavorati esteri e di connessa violazione all'IVA rispettivamente previsti dagli articoli 292 e seguenti del Testo Unico delle Leggi Doganali e 67 e 70 del D.P.R. 633/1972, evidenziando che tali disposizioni sarebbero state tacitamente abrogate dall'art. 25 del D.Lgs. 74/2000.

Nella sentenza in commento, il Supremo Collegio ha - ben diversamente opinando - evidenziato che la penale rilevanza (anche) della violazione dell'IVA connessa al contrabbando di tabacchi persiste in quanto l'abrogazione di ogni altra disposizione sancita dal Decreto 74 deve essere intesa con riferimento a ipotesi di inconciliabilità tra norme preesistenti e norme specificamente individuate nel decreto. Ne consegue, innanzitutto, che l'incompatibilità dovrebbe riguardare i principi ispiratori della L. 205/1999, che si riferiva alla depenalizzazione delle violazioni con natura meramente prodromica e non connotate dal dolo specifico di evasione. Pertanto, la violazione all'IVA all'importazione, sarebbe esclusa. In tal caso, infatti, la violazione all'IVA è effettiva ed è estranea all'ambito della depenalizzazione.

Non solo: per la III Sezione, non è possibile neanche individuare una situazione di conflitto tra le norme del decreto di riforma dei reati tributari e quelle relative all'evasione dell'IVA in connessione con fatti di contrabbando.

Il regime giuridico dell'IVA all'importazione non è, peraltro, analogo a quello dell'IVA interna in quanto la prima colpisce il fatto in sé dell'ingresso dei beni nel territorio dello Stato e non la cessione interna dei medesimi beni: ne consegue che l'imposta deve intendersi evasa nelle operazioni di importazione, se non pagata in riferimento al compimento dell'introduzione dei beni. La sentenza (che non fa alcun riferimento alle nuove norme di contrasto al contrabbando di tabacchi previste dalla L. 92/2001 in quanto entrate in vigore nel mese di aprile 2001) segnala la scelta chiara compiuta dal legislatore nella Legge Delega 205/1999 laddove, pur procedendo alla depenalizzazione di alcuni fatti di contrabbando, ha espressamente escluso quelli aventi ad oggetto i tabacchi lavorati esteri.

Donde - in definitiva - il permanere di un "doppio binario": e - cioè a dire - applicazione sia della sanzione in materia di IVA all'importazione che della sanzione per il reato di contrabbando.

Laddove, giova, seppur assai sinteticamente, rammentare, a mente dell'art. 282 T.U.L.D., è punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti di confine dovuti chiunque:

- introduce merci estere attraverso il confine di terra in violazione delle prescrizioni, divieti e limitazioni stabiliti a norma dell'art. 16;
- scarica o deposita merci estere nello spazio intermedio fra la frontiera e la più vicina dogana;

- c) è sorpreso con merci estere nascoste sulla persona o nei bagagli o nei colli e nelle suppellettili o fra merci di altro genere od in qualunque altro mezzo di trasporto, per sottrarle alla visita doganale;
- d) asporta merci dagli spazi doganali senza aver pagato i diritti dovuti o senza averne garantito il pagamento, salvo quanto previsto nell'art. 90;
- e) porta fuori del territorio doganale, nelle condizioni prevedute nelle letterature precedenti, merci nazionali o nazionalizzate soggette a diritti di confine;
- f) detiene merci estere, quando ricorrano le circostanze prevedute nel comma 2 dell'art. 25 per il delitto di contrabbando.

Orbene, e come osservato, le ipotesi di contrabbando previste nella legge doganale si possono raggruppare in due grandi categorie:

- i delitti che ledono o mettono in pericolo il diritto soggettivo patrimoniale della CEE, creditrice dei diritti di confine (risorse proprie);
- i delitti che mettono in pericolo l'interesse dello Stato (non della CEE) alla osservanza delle norme di polizia fiscale.

È in pratica la distinzione che in diritto tributario si fa tra obbligazione ed obblighi (e divieti).

In effetti, la legge doganale non considera come contrabbando solo quello "reale", che si commette allorché si sottrae effettivamente la merce al pagamento dei diritti di confine, ma considera come contrabbando ("formale o presuntivo") anche tutti quei fatti che, commessi nella zona di vigilanza interna o anche nella particolare zona di vigilanza marittima, sono considerati idonei a far ritenere che la merce sia stata già sottratta alla visita doganale o che si tenti di sottrarla.

Ad ogni modo - e con riferimento alla fattispecie di contrabbando - permane, in linea con il regime del "doppio binario", pure l'applicazione della sanzione in materia di IVA all'importazione, atteso che - ha evidenziato il Supremo Collegio - anche dopo la riforma penale tributaria ex D.Lgs. 74/2000, deve considerarsi *"ferma la rilevanza penale dell'evasione dell'IVA connessa al contrabbando ... pure (poiché) l'art. 25 del D.Lgs. n. 507/1999 ... esclude l'applicazione di detta, pur limitata, depenalizzazione per quel che attiene ai fatti di contrabbando relativi a tabacchi lavorati esteri"*.