SENATO DELLA REPUBBLICA

VII LEGISLATURA

(N. 1374)

DISEGNO DI LEGGE

presentato dal Ministro delle Finanze

(MALFATTI)

di concerto col Ministro di Grazia e Giustizia

(BONIFACIO)

e col Ministro del Tesoro

(PANDOLFI)

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 15 SETTEMBRE 1978

Norme per la repressione dei reati previsti dalle leggi relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto

ONOREVOLI SENATORI. — Una più incisiva lotta all'evasione comporta anche l'esigenza di una riforma del contenzioso penale tributario, in modo che l'accertamento della responsabilità penale avvenga in tempi ragionevoli rispetto al momento della violazione delle norme tributarie.

Di ciò è ben consapevole il Governo, tant'è che nelle dichiarazioni programmatiche del Presidente del Consiglio fatte al Parlamento il 16 marzo 1978 si è posto, tra gli obiettivi immediati dell'azione governativa, quello della « lotta all'evasione » anche mediante la riforma del contenzioso penale tributario.

L'attuale sistema normativo è caratterizzato, da un lato, dalla regola enunciata nel primo comma dell'articolo 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, secondo cui « qualora la esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il tribunale a cui spetta la cognizione del reato decide altresì della controversia relativa al tributo, osservate le forme stabilite dal codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale definisce il giudizio penale »; e, dall'altro, dalla contraria previsione, contenuta nella stessa legge all'articolo 21, ultimo comma, secondo cui « per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia ».

È a tutti noto che tale sistema, subordinando la repressione penale delle evasioni dei tributi diretti al preventivo accertamento definitivo — al quale si giunge, di regola, attraverso i molteplici gradi in cui è arti-

TIPOGRAFIA DEL SENATO (2000) — 2/3/4

colato il contenzioso tributario — allontana nel tempo l'applicazione delle sanzioni penali, la quale invece è tanto più efficace, anche sul piano della prevenzione, quanto più tempestiva ne sia l'irrogazione.

Si è perciò tentato, nel passato, di porre rimedio a tale situazione, rendendo inapplicabile l'ultimo comma dell'articolo 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, ad alcune specifiche ipotesi criminose (art. 35 della legge 5 gennaio 1956, n. 1). Ma subito dopo, nel testo unico sulle imposte dirette emanato con decreto del Presidente della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645, in virtù della delega contenuta nell'articolo 63 della stessa legge n. 1 del 1956, riproducendosi, all'articolo 252, gran parte del contenuto dell'articolo 35 della legge n. 1 del 1956, si omise la riproduzione dell'ultimo comma di tale articolo, che aveva appunto sancito l'inapplicabilità dell'articolo 21, ultimo comma, della legge del 1929.

Successivamente, nel primo testo della delega legislativa al Governo per la riforma tributaria (presentato alla Camera il 24 luglio 1967, atto n. 4280), fu enunciata (all'articolo 11, n. 13) la regola secondo cui occorre procedere all'« applicazione dell'articolo 22 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, ai reati dolosi relativi a tutti i nuovi tributi » e si previde di attribuire i « giudizi anche penali in materia tributaria alla competenza di sezioni specializzate della magistratura ordinaria » (abolendo in sostanza la regola della cosiddetta pregiudizialità dell'accertamento tributario rispetto al giudizio penale).

Lo stesso concetto fu formulato nell'articolo 11 (nn. 14 e 15) del nuovo testo della delega presentato alla Camera il 1° luglio 1969 (atto n. 1639).

Durante l'*iter* parlamentare, tuttavia, un emendamento sostituì l'articolo 11 (nn. 14 e 15), non riproducendo la formula (nè il testo) della regola dianzi citata. Ne è derivato che il sistema della legge del 1929 non è stato modificato dalla legge n. 825 del 1971 e dalla conseguente attuazione della riforma tributaria.

Una innovazione della normativa esistente può comportare due diverse ipotesi:

a) modificare il diritto tributario sostanziale procedendo ad una diversa configurazione delle varie ipotesi criminose, nel senso di prevedere una serie di fattispecie penali consistenti in fatti semplici e quindi tali da non comportare, per la verifica della loro sussistenza, l'accertamento tributario in senso stretto (estimazione semplice, ecc.). Soluzione, questa, che lascia sopravvivere la già indicata regola della pregiudizialità tributaria, così come è oggi intesa;

b) modificare il diritto processuale, in modo da sopprimere la regola della cosiddetta pregiudizialità dell'accertamento tributario rispetto al giudizio penale e concentrare in quest'ultimo sia la decisione sul reato sia quella sulla controversia tributaria.

Delle due esposte soluzioni, il Governo ha ritenuto di dover far propria la seconda, sulla base di alcune essenziali considerazioni. Essa, innanzitutto, appare, di massima, in linea con una tendenza che già in passato il legislatore ha mostrato di voler seguire. Assicura, inoltre, entro i limiti del sistema, la concentrazione nello stesso processo del giudizio penale e della controversia tributaria. Consente, infine, una più rapida ed efficace azione repressiva nei confronti degli evasori effettivi ed una conseguente azione di dissuasione nei confronti degli evasori potenziali.

In conclusione, la scelta attuata s'inquadra in un'azione legislativa diretta a colpire con tempestività coloro che deliberatamente si sottraggono all'assolvimento del dovere tributario. Il che, del resto, risponde ad una essenziale esigenza, etica ancor prima che giuridica, di concreta attuazione dei princìpi della giustizia tributaria, che si fonda appunto sull'adempimento del proprio dovere tributario da parte di tutti i cittadini, in ragione della capacità contributiva di ciascuno, e sulla necessità che tutte le categorie di contribuenti siano chiamate a concorrere alla spesa pubblica in misura realmente perequata.

In tale complessiva visione si colloca la opportunità di una revisione legislativa, da esercitare nell'ambito della delega di cui all'articolo 17 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, tendente ad escludere la punibilità dell'imputato nei casi in cui la violazione

della norma tributaria sia giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma stessa.

Il disegno di legge contiene le seguenti disposizioni.

Articolo 1. — Abrogazione delle regole vigenti in materia di pregiudizialità dell'accertamento tributario rispetto al giudizio penale.

Articoli 2 e 3. — Nuova disciplina dei rapporti tra l'azione penale ed il contenzioso tributario.

Articoli da 4 a 8. — Regole di procedura.

Articoli da 9 a 13. — Regole relative alla organizzazione degli uffici giudiziari ed alla specializzazione di magistrati in materia tributaria.

Secondo l'articolo 2 del disegno di legge l'azione penale, non più condizionata all'accertamento tributario definitivo, resta tuttavia subordinata alla notificazione al contribuente ed eventualmente al sostituto di imposta dell'avviso di accertamento dell'ufficio finanziario, nei soli casi, s'intende, nei quali l'accertamento del reato dipende dalla determinazione dell'imponibile o dell'imposta o delle somme non dichiarate.

Si introduce così una mera condizione di procedibilità: il procuratore della Repubblica, posto di fronte ad una denuncia non proveniente dal competente ufficio finanziario, ha l'obbligo, prima di promuovere l'azione penale, di invitare l'ufficio predetto ad esercitare i suoi normali poteri di controllo, di verifica o di accertamento.

Al fine, poi, di consentire al contribuente di fornire all'ufficio, secondo un elementare principio di difesa, chiarimenti e giustificazioni su dati ed elementi rilevanti ai fini dell'accertamento, si è istituita una forma, sia pure semplice, di contraddittorio, prima della notifica dell'avviso, utilizzando convenientemente, e con le opportune modifiche, l'istituto del « questionario », di cui all'articolo 32, n. 4), del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e ammettendo il contribuente a formulare in quella sede eventuali deduzioni, delle quali ovviamente l'ufficio terrà conto.

La disposizione in esame tende altresì ad agevolare il compito del giudice penale, al quale debbono essere sottoposti, con l'atto di accertamento debitamente redatto e motivato, tutti gli elementi utili, acquisiti e verificati dall'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 3 attribuisce al giudice penale il potere di definire la controversia relativa all'imponibile e all'imposta, quando di questa deve conoscere ai fini della definizione del processo penale.

Tale potere è subordinato, s'intende, alla esistenza di un'effettiva controversia: perchè questa esista occorre che, contro l'accertamento dell'ufficio, il contribuente abbia proposto ricorso alla competente commissione tributaria.

In ogni caso il giudice penale, quando definisce il giudizio penale, determina la pena pecuniaria e le altre somme dovute dall'imputato, se già non è intervenuto, nella sede amministrativa, un provvedimento definitivo in materia.

Il potere del giudice penale di definire la controversia tributaria e di determinare le pene pecuniarie e le altre somme dovute dall'imputato è previsto, in via di massima, anche per il caso di assoluzione. Si è infatti considerato che non sempre l'esclusione del reato comporta anche l'esclusione di ogni violazione delle leggi finanziarie. Ed essendo, poi, molto spesso l'indagine, che il giudice penale deve compiere per assolvere l'imputato, decisiva anche per la determinazione dell'imposta, delle pene pecuniarie e delle altre somme, è apparso inopportuno rinviare alle commissioni tributarie il relativo giudizio e preferibile evitare eccessivi ritardi nella definizione dei rapporti tra contribuente e fisco.

Si è tuttavia ritenuto di dover disporre che il giudice penale, nel definire la controversia tributaria, non potrà determinare l'ammontare del reddito o del tributo o delle somme non dichiarate in misura superiore a quella indicata nell'avviso di accertamento, poichè, diversamente operando, egli si sostituirebbe all'Amministrazione — che ne è l'esclusiva titolare — nell'esercizio della pretesa tributaria.

Si è pure ritenuto necessario, in deroga al principio fissato dal secondo comma dell'articolo 3, statuire che il contribuente prosegua il giudizio innanzi alle commissioni

tributarie o al giudice civile, nell'ipotesi di assoluzione — passata in giudicato — dipendente dalla determinazione del reddito o dell'imposta o delle somme non dichiarate in misura inferiore a quella prevista per la sussistenza del reato per cui si procede.

Questa soluzione risponde all'esigenza — una volta definito il giudizio penale — di riportare la cognizione della controversia tributaria nella sua sede naturale, essendo venuta meno la ragione giustificatrice del *simultaneus processus*.

Essa, inoltre, consente di ristabilire la parità di condizione processuale fra il contribuente-imputato e gli altri contribuenti, una volta che lo stesso giudice abbia escluso la responsabilità penale. La soluzione accolta, infine, elimina le gravi preoccupazioni, prospettate anche dal Consiglio superiore della magistratura, circa l'aggravio di lavoro che residuerebbe al magistrato penale, pur nell'avvenuta definizione, per effetto dell'assoluzione, del giudizio sul reato, in controversie che proseguono su impugnazione del contribuente e che verosimilmente possono presentare un notevole grado di complessità.

È apparso necessario, infine, indicare espressamente, fra le ipotesi in cui il giudice penale deve dichiarare di non doversi procedere, anche quella della nullità dell'avviso di accertamento; con l'ulteriore precisazione che la sola nullità della notifica di questo ne impone, invece, la rinnovazione, la quale impedisce ogni decadenza.

L'articolo 5 disciplina la partecipazione al giudizio dell'Amministrazione finanziaria e il potere del pubblico ministero e dell'Amministrazione, se costituita parte civile, nonchè dell'imputato, di proporre appello anche contro le sole disposizioni della sentenza penale concernente il rapporto tributario. Naturalmente l'imputato potrà proporre tale impugnazione — per il necessario coordinamento con la norma contenuta nell'articolo 3, quarto comma — semprechè anche il pubblico ministero o l'Amministrazione abbiano impugnato la decisione su punti concernenti il rapporto tributario. Ove, invece, la sentenza di assoluzione non sia stata impugnata da dette parti, nemmeno limitatamente alla controversia tributaria, su quest'ultima la cognizione, su richiesta del contribuente, sarà portata agli organi ordinari del contenzioso.

L'articolo 6 disciplina la connessione di reati, mentre il successivo articolo 7 regola l'esecuzione delle sentenze con la connessa iscrizione provvisoria a ruolo dei tributi ed accessori accertati; l'articolo 8 detta la disciplina transitoria dei procedimenti in corso.

Fra le altre disposizioni contenute nel disegno di legge meritano di essere sottolineate quelle che organizzano nei maggiori tribunali e nelle corti d'appello sezioni esclusivamente destinate alla trattazione dei reati in materia finanziaria e valutaria (art. 9). La specializzazione dei giudici è apparsa opportuna soprattutto in considerazione della complessità del nuovo ordinamento tributario, quale risulta da un gran numero di leggi speciali, e della tecnicità delle materie, che tali leggi disciplinano.

Conseguente è la disciplina della competenza per territorio attribuita, per i reati previsti dalle leggi relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, al tribunale presso il quale è costituita la speciale sezione (art. 4).

L'articolo 10 introduce il diritto tributario fra le prove orali del concorso per la nomina ad uditore giudiziario. Gli articoli 11 e 12 dettano le necessarie disposizioni per l'aumento dell'organico della magistratura e per provvedere, ove occorra, alle sedi delle sezioni incaricate della trattazione dei reati in materia tributaria e valutaria.

Infatti la modificazione delle regole relative alla cosiddetta pregiudizialità tributaria si traduce nell'attribuzione ai tribunali di compiti in parte nuovi, in quanto non solo l'inizio dell'azione penale è anticipato al momento della notifica dell'avviso di accertamento, ma altresì è attribuita al giudice penale la cognizione piena delle relative controversie tributarie; ciò che inevitabilmente comporterà un aumento del carico di lavoro, anche se, per il principio generale dell'obbligatorietà della motivazione e per il carattere analitico e documentale dell'accertamento, il giudice stesso troverà agevolato il suo compito nella cognizione dei reati.

DISEGNO DI LEGGE

TITOLO I

DISPOSIZIONI CONCERNENTI IL PROCEDIMENTO PENALE

Art. 1.

Le disposizioni del presente titolo si osservano dal 1° gennaio 1979 per la repressione dei reati previsti dalle leggi relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Con effetto dalla data indicata nel comma precedente sono abrogati:

a) il secondo comma dell'articolo 1, l'ultimo comma dell'articolo 21 e l'articolo 23 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, contenente norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie;

b) l'ultimo comma dell'articolo 58 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto;

c) l'ultimo comma dell'articolo 56 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, contenente disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Art. 2.

Quando l'accertamento del reato dipende dalla determinazione del reddito, del volume d'affari, dell'imposta ovvero dei compensi ed altre somme non dichiarate dai sostituti d'imposta, l'azione penale non può essere esercitata se al contribuente non è stato notificato l'avviso di accertamento a cura dell'ufficio finanziario. In questo caso l'ufficio, prima di notificare l'avviso di accertamento, invia al contribuente mediante no-

tificazione un questionario relativo ai dati ed elementi essenziali sui quali intende fondare l'accertamento.

Il questionario deve essere restituito all'ufficio, con eventuali deduzioni, nel termine non prorogabile di trenta giorni dalla notifica.

Il termine di prescrizione del reato decorre dalla notificazione dell'avviso di accertamento.

Art. 3.

Il ricorso del contribuente alla commissione tributaria avverso l'accertamento o altro atto dell'ufficio finanziario non sospende il procedimento penale. L'esercizio dell'azione penale sospende il procedimento in corso innanzi alle commissioni tributarie o al giudice civile.

Con la sentenza di condanna o di assoluzione il giudice penale definisce la controversia concernente l'obbligo dell'imposta, nonchè l'ammontare del reddito, del volume d'affari, dell'imposta o delle somme non dichiarate, non oltre i limiti di cui all'avviso di accertamento; determina, occorrendo, le pene pecuniarie e le altre somme dovute dall'imputato.

Il passaggio della sentenza in cosa giudicata estingue il giudizio davanti alle commissioni tributarie o al giudice civile.

Nel caso di assoluzione dipendente dalla determinazione del reddito, del volume di affari, dell'imposta o delle somme non dichiarate, in misura inferiore a quella prevista per la configurazione del reato per cui si procede, la controversia tributaria prosegue, su richiesta del contribuente, davanti alla commissione tributaria o al giudice civile già aditi.

L'atto di riassunzione del relativo giudizio deve essere notificato dal contribuente all'ufficio finanziario entro un mese dalla sentenza di assoluzione.

Se il giudice penale dichiara non doversi procedere per estinzione del reato, per nullità dell'avviso di accertamento o per altra causa, la sentenza è comunicata a cura del cancelliere entro quindici giorni dal passaggio in cosa giudicata alla commissione

tributaria o al giudice civile e all'ufficio finanziario competente.

Il giudice penale, se rileva il vizio di cui all'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, sospende il giudizio e assegna all'ufficio finanziario un termine non superiore a tre mesi per la rinnovazione della notificazione di cui è stata accertata la nullità. La rinnovazione impedisce ogni decadenza.

Art. 4.

La competenza a giudicare in primo grado spetta al tribunale della sede di corte d'appello o di sezione di corte d'appello. Detto tribunale ha giurisdizione su tutto il territorio della corte d'appello o della sezione di corte d'appello.

L'azione penale è esercitata dal procuratore della Repubblica presso il tribunale indicato nel comma precedente.

Art. 5.

L'Amministrazione finanziaria deve sempre essere citata per il dibattimento con atto notificato presso l'ufficio distrettuale delle imposte dirette o presso l'ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto, nonchè presso l'Avvocatura dello Stato competente.

Essa può in ogni caso costituirsi parte civile nei termini e con le formalità prescritti dal codice di procedura penale.

Il pubblico ministero, l'Amministrazione finanziaria, quando si è costituita parte civile e l'imputato possono proporre appello e ricorso per cassazione anche limitatamente alle disposizioni della sentenza di condanna o di assoluzione che definiscono la controversia tributaria o determinano le pene pecuniarie e le altre somme dovute dal contribuente.

Art. 6.

Se vi è connessione tra uno dei reati previsti dalle leggi relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto e un altro reato,

si osservano per quest'ultimo le ordinarie regole sulla competenza per materia e per territorio e non si fa luogo a riunione dei procedimenti.

Il procedimento per uno dei reati previsti dalle leggi relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto non può essere sospeso a motivo della connessione.

Art. 7.

Alle disposizioni della sentenza concernenti l'imposta, le pene pecuniarie e le altre somme dovute dall'imputato a norma delle leggi tributarie è data esecuzione a cura dell'Amministrazione finanziaria; a questa deve essere comunicata la sentenza a cura della cancelleria entro quindici giorni dal passaggio in cosa giudicata.

Le sentenze del tribunale e della corte d'appello sono equiparate rispettivamente alle decisioni della commissione tributaria di secondo grado e della commissione tributaria centrale, agli effetti delle norme di cui agli articoli 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e 60 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Art. 8.

I procedimenti penali in corso alla data del 1° gennaio 1979 continuano a svolgersi secondo le disposizioni anteriormente vigenti.

TITOLO II

DISPOSIZIONI CONCERNENTI GLI UFFICI GIUDIZIARI

Art. 9.

Nei tribunali delle sedi di corte d'appello o di sezione di corte d'appello e nelle corti d'appello costituite in sezioni sono designate annualmente una o più sezioni incaricate

esclusivamente della trattazione dei reati in materia tributaria e valutaria.

Art. 10.

Nelle prove orali del concorso per la nomina a uditore giudiziario, previsto dall'articolo 123 dell'ordinamento giudiziario approvato con regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12, è incluso il diritto tributario.

Il penultimo comma dell'articolo 123 del regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12, e successive modificazioni, è sostituito dal seguente:

« Conseguono l'idoneità coloro che ottengono una votazione complessiva non inferiore a 105 punti e non meno di sei decimi in ciascuna prova orale ».

Art. 11.

Il ruolo organico della magistratura è aumentato di 300 unità, con una maggiore spesa complessiva di lire 2.280 milioni in ragione d'anno.

La tabella allegata alla legge 17 marzo 1969, n. 84, già modificata con la legge 11 agosto 1973, n. 533, è sostituita dalla seguente:

Ruolo organico della magistratura

Primo presidente della corte di cassazione	1
Procuratore generale presso la corte di cassazione; presidente aggiunto della corte di cassazione; presidente del Tribunale superiore delle acque pubbliche	3
Presidente di sezione della corte di cassazione ed equiparati	102
Consiglieri della corte di cassazione ed equiparati	505
Magistrati di corte di appello, magistrati di tribunali e aggiunti giudiziari	6.531
Uditori giudiziari	350
	7.492

Art. 12.

I comuni sono autorizzati a prendere in locazione gli immobili eventualmente occorrenti per il funzionamento delle sezioni incaricate della trattazione dei reati in materia tributaria e valutaria. All'onere derivante dalla locazione e dal servizio dei locali si provvede con l'aumento del contributo di cui all'articolo 2 della legge 24 aprile 1941, n. 392, nelle forme previste dall'ultimo comma della stessa disposizione, modificata dall'articolo 28 del decreto-legge 14 aprile 1978, n. 111, convertito in legge 10 giugno 1978, n. 271.

Per provvedere alle maggiori spese derivanti dall'applicazione del precedente comma, lo stanziamento del capitolo 1701 dello stato di previsione della spesa del Ministero di grazia e giustizia per l'anno finanziario 1979 è aumentato della somma di lire 780 milioni.

Art. 13.

All'onere finanziario derivante dalla presente legge, valutato per l'anno finanziario 1979 in complessive lire 3.060 milioni, si provvede con corrispondente riduzione dello stanziamento iscritto al capitolo 6856 dello stato di previsione della spesa del Ministero del tesoro per l'anno finanziario medesimo.

Il Ministro del tesoro è autorizzato ad apportare, con propri decreti, le occorrenti variazioni di bilancio.