

DISEGNO DI LEGGE

presentato dal Ministro delle finanze

(VISCO)

e dal Ministro di grazia e giustizia

(FLICK)

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 24 DICEMBRE 1997

—————

Delega al Governo per la nuova disciplina dei reati in materia
di imposta sui redditi e sul valore aggiunto

—————

ONOREVOLI SENATORI. - Nell'ambito della vasta riforma in materia fiscale che il Governo sta operando trova collocazione di pieno diritto, come ineludibile misura a salvaguardia della stessa, la revisione della disciplina dei reati tributari. Plurime ragioni rendono infatti necessario e non più procrastinabile un intervento normativo di ampio respiro nel settore.

Vi è, innanzi tutto, ed alla base, una esigenza, profondamente avvertita, di riesame critico e di superamento della strategia cui si ispira la disciplina vigente, racchiusa nel titolo I del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, e successive modificazioni ed integrazioni: quella strategia, cioè, che ponendo prioritariamente l'accento sull'opportunità di emancipare il giudice penale dall'accertamento del reddito imponibile o dell'imposta evasa, affida l'intervento repressivo al modello dei cosiddetti «reati prodromici», ossia a fattispecie criminose volte a colpire, indipendentemente da un'effettiva lesione degli interessi dell'erario, comportamenti ritenuti astrattamente idonei a «preparare il terreno» ad una successiva evasione.

Come è ben noto, i risultati pratici di siffatto approccio normativo alla materia sono stati largamente insoddisfacenti. Frantumando il comparto punitivo in un pletorico complesso di figure criminose dall'impronta marcatamente «casistica», che si prestano a qualificare penalmente anche condotte concretamente prive di collegamento oggettivo e soggettivo con l'evasione di imposta, esso ha determinato una proliferazione incontrollata dei procedimenti per reati tributari, gran parte dei quali relativi a fatti di scarsa rilevanza per gli interessi del fisco, con conseguente abnorme sovraccarico degli uf-

fici giudiziari, le cui energie sono state così distolte dal perseguimento di vicende criminose degne di maggiore attenzione. Al tempo stesso, poi, proprio la rimarcata prospettiva di forte anticipazione della tutela penale ha «costretto» il legislatore del 1982 a comminare per larga parte delle ipotesi criminose pene particolarmente lievi, spesso tali da consentire l'oblazione, e dunque inidonee - ancorchè irrogate all'esito di processi lunghi e costosi, quali normalmente sono quelli tributari (che richiedono non di rado consulenze tecniche, perizie o indagini bancarie) - a rappresentare un serio deterrente per l'evasione. Di qui, in ultima analisi, anche una sostanziale svalutazione della gravità dell'illecito tributario nella coscienza sociale, con la diffusa convinzione che in campo fiscale lo Stato intenda perseguire soprattutto, se non esclusivamente, violazioni di natura formale.

Sotto diverso profilo, poi, va osservato come sia ormai prossima l'emanazione di tre decreti legislativi volti, in attuazione della delega conferita dall'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, alla riscrittura della disciplina sanzionatoria amministrativa delle violazioni tributarie, che viene conformata ai principi «para-penalistici» enunciati dalla legge 24 novembre 1981, n. 689, recante le norme generali in materia di sanzioni amministrative. Si prospetta, dunque, l'opportunità di ridefinire nel suo complesso il sistema repressivo tributario, adeguando e coordinando anche il livello della tutela penale accordata agli interessi del fisco, in modo da assicurare una regolamentazione armonica del sistema stesso nelle sue due articolazioni (penale e amministrativa).

Da ultimo, deve essere ricordato come sia in corso di approvazione un disegno di

legge delega di iniziativa parlamentare (originario atto Camera n. 1850) per la depenalizzazione dei cosiddetti reati minori, il quale investe anche gli illeciti tributari. L'esigenza di evitare che l'eventuale depenalizzazione in materia si risolva in un mero abbattimento del numero delle fattispecie penali contemplate dal citato decreto-legge n. 429 del 1982, senza alcun reale miglioramento della politica di repressione penale - ed anzi col rischio di allarmanti cadute di tutela - accresce evidentemente l'urgenza di una rivisitazione strutturale del comparto.

Alla luce delle esposte considerazioni, il Governo reputa dunque non più differibile la riforma dei reati tributari, ed a tale scopo intende chiedere al Parlamento una delega legislativa della quale si illustrano, di seguito, i punti qualificanti.

Il presente disegno di legge consta di un solo articolo, ripartito in tre commi.

Nel comma 1 è definito l'ambito oggettivo della delega. Ragioni di ordine storico e di ordine pratico hanno suggerito di limitare l'intervento alla materia delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, trattandosi delle imposte che garantiscono il maggior gettito per l'erario e la cui disciplina penale rappresenta l'asse portante della costellazione normativa.

Nel comma 2, ripartito in più lettere, sono fissati i principi e criteri direttivi cui si atterrà il legislatore delegato.

La lettera *a*) traccia anzitutto le coordinate generali del nuovo sistema, espressive dell'obiettivo di fondo di circoscrivere la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul piano oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi del fisco. Un sistema, dunque, fondato su un ristretto numero di tipologie criminose connotate da rilevante offensività, cui dovranno restare conseguentemente estranee le violazioni meramente «preparatorie» e «formali», equivoche nella loro effettiva direzione all'evasione; un sistema che, al tempo stesso, conterà di figure di natura esclusivamente delittuosa caratterizzate dalla finalità di evasione o di conseguimento di inde-

biti rimborsi di imposta, con abbandono del modello punitivo contravvenzionale, suscettivo di abbracciare anche inosservanze «bagatellari» ascrivibili a mera trascuratezza.

Vengono quindi individuate, più nel dettaglio, le fattispecie criminose che, nel rispetto degli indirizzi ora accennati, dovranno essere introdotte dal legislatore delegato. Al riguardo, la scelta di ancorare la sanzione penale all'offesa degli interessi dell'amministrazione finanziaria porta, di necessità, a concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte dirette o sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e «definitivo» dell'evasione di imposta: sì che le violazioni tributarie «a monte» della dichiarazione stessa - quali, ad esempio, le omesse fatturazioni o annotazioni in contabilità di corrispettivi, e a maggior ragione le irregolarità nella tenuta delle scritture contabili, oggi autonomamente incriminate (articolo 1 del decreto-legge n. 429 del 1982) - resteranno prive, *ex se*, di rilievo penale.

Inglobando, in tale nuova prospettiva, anche talune fattispecie attualmente punite a titolo di frode fiscale (articolo 4 del decreto-legge n. 429 del 1982), il numero 1) della citata lettera *a*) contempla, così, anzitutto, l'ipotesi criminosa della dichiarazione annuale fraudolenta, individuata segnatamente in quella che si fonda su documentazione falsa, su violazione di obblighi contabili o su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile (*scilicet*, della situazione reddituale del contribuente o delle operazioni imponibili): in sostanza, quindi, una dichiarazione non solo infedele, ma anche «insidiosa», in quanto supportata da un «impianto» contabile, o più genericamente documentale, atto a sviare o ad ostacolare l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria, o comunque ad avvalorare artificialmente l'inveritiera prospettazione di dati in essa racchiusa.

È prevista, per converso, nel numero 2), l'autonoma incriminazione dell'emissione di

documenti falsi diretti a consentire a terzi la commissione del fatto appena sopra lumeggiato; e ciò al fine di evitare la creazione di pericolose aree di impunità, a colmare le quali non basterebbe la sola applicazione della disciplina del concorso di persone nel reato.

Alla fattispecie della dichiarazione fraudolenta viene contrapposta, dal numero 3), quella della dichiarazione omessa o «semplicemente» infedele: fattispecie che, sebbene non rappresenti, di per sè, una novità rispetto alla legislazione vigente, viene colorata di diversa luce dalla prevista configurazione come delitto a dolo specifico, piuttosto che come contravvenzione, rimanendone esclusa la rilevanza penalistica dei fatti concretamente «inoffensivi» (così, ad esempio, non costituirà reato l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi da parte di un contribuente «in perdita», dato che in relazione ad essa non sarà comunque configurabile una finalità di evasione dell'imposta).

Particolare attenzione merita la disposizione del numero 4), che prevede l'incriminazione della condotta di sottrazione al pagamento o alla riscossione coattiva delle imposte mediante compimento di atti fraudolenti sui propri beni, o altre condotte fraudolente. Attualmente, infatti, il decreto-legge n. 429 del 1982, e successive modificazioni, punisce l'omesso versamento di somme dovute al fisco solo in rapporto al sostituto di imposta (articolo 2, commi 2 e 3), prescindendo peraltro dalla circostanza che esso sia accompagnato da particolari manovre volte a frustrare la realizzazione della pretesa dell'amministrazione finanziaria. Si tratta, peraltro, di soluzione normativa che appare decisamente inadeguata. Da un lato, infatti, essa porta a colpire il mancato versamento delle ritenute anche in casi nei quali il disvalore del fatto, sul piano delle modalità della condotta e della volontà «colpevole», risulta assai limitato (l'inadempimento può dipendere, ad esempio - ed è ipotesi ricorrente - da una crisi di liquidità o dal dissesto dell'obbligato, il

quale, pressato da altre esigenze, non si cura di «accantonare» le somme da versare al fisco); dall'altro, ed in senso opposto, essa trascura la circostanza che l'erario viene danneggiato non soltanto dal mancato versamento delle ritenute, ma anche, e talvolta più gravemente, dall'omesso versamento delle imposte dirette e, soprattutto, dell'imposta sul valore aggiunto, segnatamente quando si connetta a callide operazioni dirette a paralizzare il soddisfacimento del credito tributario (fattispecie, questa, che la recente esperienza ha dimostrato particolarmente frequente). Con opportuna correzione di rotta, si prevede pertanto l'introduzione di una figura «generale» di reato - non limitata, cioè, al solo sostituto di imposta, ma estesa ad ogni obbligato - volta a reprimere, non già il puro e semplice inadempimento del debito tributario, ma solo quell'inadempimento che sia preceduto o seguito da «atti fraudolenti» diretti ad ostacolare la riscossione dell'imposta da parte dell'amministrazione finanziaria: atti che potranno concretarsi, *in primis*, nella sottrazione, apparente o reale, della garanzia patrimoniale generica offerta dai beni del debitore d'imposta (tipico il caso delle alienazioni simulate che rendano il debitore stesso apparentemente impossidente), ma che potranno anche consistere in artifici di diverso genere (e così, ad esempio, nell'interposizione fittizia di soggetti insolubili nel compimento delle operazioni commerciali dalle quali scaturisce il debito di imposta). In tale prospettiva, la norma incriminatrice dovrà essere quindi strutturata in modo da perfezionare - inglobandola *in parte qua* - la previsione punitiva, troppo circoscritta, attualmente contenuta nell'articolo 97, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, la quale si è rivelata inidonea a recitare un ruolo significativo nella pratica applicativa.

Il numero 5) impone, da ultimo, l'incriminazione delle condotte di occultamento e di distruzione di documenti contabili. Si tratta di fattispecie già contemplate come

delitto dalla legislazione vigente (articolo 4, comma 1, lettera *b*), del decreto-legge n. 429 del 1982) ed il cui mantenimento quali ipotesi criminose autonome è giustificato dalla loro particolare offensività, in termini di impedimento dell'attività di ricostruzione della posizione fiscale del contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria.

Nell'ottica di contenimento dell'impiego della sanzione penale *in subiecta materia*, la lettera *b*) prevede l'introduzione di soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi e a deflazionare il numero dei procedimenti penali. Il legislatore delegato dovrà dunque stabilire un «livello di innesco» della sanzione criminale che sia contemporaneamente rapportato al danno o al pericolo recato agli interessi del fisco e alla esigenza di non sovraccaricare nuovamente gli uffici giudiziari con procedimenti privi di apprezzabile valenza in rapporto alla realtà economica del Paese. In tal senso, le nuove soglie dovranno tendenzialmente disporsi su livelli più elevati di quelli stabiliti dalle norme vigenti per fattispecie omologhe: le soluzioni concrete, al riguardo, dovranno comunque basarsi su rilevazioni oggettive, quali, in particolare, quelle fornite dalle cosiddette classi di recupero degli accertamenti svolti dall'amministrazione finanziaria. Va rilevato, per altro verso, che l'istruzione impartita dalla lettera *b*) ha carattere generale: essa si riferisce, cioè, a tutte le figure criminose che verranno introdotte, fatta eccezione soltanto per quelle concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa (rispetto alle quali la previsione di soglie di punibilità, ignote alla normativa vigente, sarebbe risultata disfunzionale all'obiettivo di una efficace repressione penale, segnatamente in rapporto al fenomeno delle cosiddette «cartiere») e per quelle di occultamento o distruzione di documenti contabili (in quest'ultimo caso, invero, la verifica del superamento della «soglia» sarebbe reso impossibile dalla stessa condotta incriminata).

La lettera *c*) impone di stabilire per le introducendo fattispecie sanzioni adeguate e proporzionate alla loro diversa gravità, desumibile segnatamente dalle caratteristiche della condotta e dalla sua offensività per gli interessi dell'erario. In tale prospettiva, risulta così evidente, ad esempio, che l'omessa o infedele dichiarazione dovrà essere punita con pena minore rispetto alla dichiarazione fraudolenta, ontologicamente più grave per le modalità oggettivamente decettive con cui ha luogo la comunicazione inveritiera. Per questa via, il legislatore delegato potrà altresì prevedere eventuali circostanze attenuanti o aggravanti volte a meglio graduare la risposta punitiva ai parametri normativamente indicati (e così, ad esempio, attenuanti legate alle lievi entità del fatto per le ipotesi criminose che non risultino delimitate da una soglia di punibilità, sulla falsariga del vigente articolo 4, secondo comma, del decreto-legge n. 429 del 1982, e successive modificazioni).

Nella lettera *d*) è stabilito che la legge delegata debba prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno. In ossequio a tale istruzione, il legislatore delegato dovrà in particolare raccordare le nuove incriminazioni con la procedura di risarcimento del danno cagionato all'erario, di cui all'articolo 6 del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30, nonchè con gli istituti dell'accertamento con adesione del contribuente, disciplinato dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e della conciliazione giudiziale, regolata dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come sostituito, da ultimo, dall'articolo 14 del citato decreto legislativo n. 218 del 1997.

Nella lettera *e*) si prevede, in collegamento alla rilevanza che dovrà essere attribuita all'effettiva intenzione del soggetto agente di evadere le imposte, l'introduzione di una specifica causa di non punibilità per

chi si sia uniformato al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, seguendo la procedura descritta nell'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

La lettera *f*) mira a riportare tendenzialmente la disciplina della prescrizione dei reati tributari - allo stato fortemente (e non sempre razionalmente) «atipica» - nell'alveo di quella generale dettata dal codice penale. Si lascia peraltro aperta la via ad eventuali deroghe che risultassero oggettivamente giustificate dalle particolarità della materia.

Nella lettera *g*) è fissato il criterio per la determinazione della competenza territoriale sulla base del luogo di accertamento del reato, confermando per tal rispetto la scelta già operata dall'articolo 11, secondo comma, del decreto-legge n. 429 del 1982.

La lettera *h*) nell'ottica della già rimarcata esigenza di razionalizzazione globale della risposta punitiva dell'ordinamento alla violazione delle leggi tributarie, stabilisce che le disposizioni della legge delegata dovranno essere coordinate con quelle riguardanti il sistema sanzionatorio amministrativo, in guisa da garantire risposte coerenti e concretamente dissuasive.

Il comma 3 prevede, infine, che lo schema di decreto legislativo sia trasmesso al Senato della Repubblica e alla Camera dei deputati, affinché venga espresso dalle competenti Commissioni permanenti un motivato parere entro il termine di trenta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto è emanato anche in mancanza del parere.

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

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

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

a) previsione di un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta, aventi ad oggetto:

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

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

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

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

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

b) previsione, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o

la distruzione di documenti contabili, di soglie di punibilità idonee, sulla base di dati oggettivi, a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi e a deflazionare il numero dei procedimenti;

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

d) previsione di meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno;

e) previsione della non punibilità di chi, avvalendosi della procedura di cui all'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si sia uniformato al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive;

f) disciplina della prescrizione dei reati in conformità di quella generale, salva le deroghe rese opportune dalle particolarità della materia penale tributaria;

g) individuazione della competenza territoriale sulla base del luogo di accertamento del reato;

h) coordinamento delle nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive.

3. Lo schema di decreto legislativo è trasmesso al Senato della Repubblica e alla Camera dei deputati, perchè sia espresso dalle competenti Commissioni permanenti un motivato parere entro il termine di trenta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto è emanato anche in mancanza del parere.