



Fondazione Luca Pacioli®

LA DISCIPLINA DEI REATI IN MATERIA TRIBUTARIA.  
L'ANNOTAZIONE IN CONTABILITÀ DI FATTURE RELATIVE  
AD OPERAZIONI INESISTENTI

*Studio n. 1/2003*

*Documento n. 2 del 27 gennaio 2003*

Via G. Paisiello, 24 - 00198 Roma  
tel.: 06/85236387 (fax 06/85236384) - c.f.: 80459660587

[www.fondazioneluca Pacioli.it](http://www.fondazioneluca Pacioli.it) - [fondazioneluca Pacioli@consrag.it](mailto:fondazioneluca Pacioli@consrag.it)

1. Premessa. Questioni di legittimità costituzionale	Pag	1
2. La sentenza della Corte Costituzionale 15 marzo 2002 (27 febbraio 2002), n. 49	“	5
3. Il punto centrale della disciplina dei reati in materia tributaria: le scelte di politica criminale effettuate con il D.Lgs. 74/2000	“	6
3.1 <i>Evoluzione del diritto penale tributario italiano</i>	“	6
3.2 <i>La nuova disciplina introdotta con la riforma del 2000</i>	“	8
3.3 <i>Le nuove disposizioni sul tentativo e sul concorso di persone nel reato</i>	“	10
4. Le conclusioni della Corte	“	12
 <b>Appendice 1</b> Corte cost. 15-03-2002 (27-02-2002), n. 49 - Pres. Ruperto - Rel. Flick	“	13
 <b>Appendice 2</b> D.L. 10-07-1982, n. 429 (convertito)	“	17
 <b>Appendice 3</b> D.Lgs. 10-03-2000, n. 74 <i>Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205</i> (G.U. 31-03-2000, n. 76, Serie Generale)	“	33

## LA DISCIPLINA DEI REATI IN MATERIA TRIBUTARIA. L'ANNOTAZIONE IN CONTABILITÀ DI FATTURE RELATIVE AD OPERAZIONI INESISTENTI

### 1. Premessa. Questioni di legittimità costituzionale

Nel corso di un processo penale per reati tributari previsti e puniti dalla previgente disciplina<sup>1</sup>, contenuta come noto nel D.L. 10 Luglio 1982, n. 429 (di seguito D.L. 429/1982), nel corso della udienza preliminare di rito tenutasi davanti al G.U.P. del Tribunale di Brescia, competente a conoscere i fatti *de quibus*, il giudice ebbe modo di rilevare come i fatti contestati dovessero, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 10 Marzo 2000, n. 74 – rubricato *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto* - (di seguito D.Lgs. 74/2000), essere divenuti penalmente irrilevanti. Vediamo perché.

Tale conclusione raggiunta dal giudice di merito trova fondamento nella circostanza che l'art. 2 del citato D. Lgs. 74/2000<sup>2</sup> (a differenza di quanto non faceva l'art 4 lett d) D.L. 429/1982 che disciplinava il vecchio reato di emissione/annotazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti) richiede, per la configurabilità del reato in parola, che all'annotazione delle false fatture in contabilità debba poi necessariamente fare seguito la presentazione di una dichiarazione - per l'appunto - *infedele* proprio a seguito dei costi fittizi annotati.

E non risulta, allo stato degli atti, - prosegue il giudice - che gli imputati abbiano presentato dichiarazioni alterate per avervi successivamente fatto confluire i costi fittizi di cui alle fatture false ricevute.

---

<sup>1</sup> In particolare, nei confronti degli imputati veniva contestato il reato previsto e punito dall'art. 4, comma 1, lett. d) del D.L. 10 Luglio 1982 n. 429, convertito con modificazioni nella L. 7 Agosto 1982, n. 516, in relazione, tra altri fatti, all'avvenuta annotazione nelle scritture contabili di un'impresa commerciale, di fatture relative ad operazioni in tutto o in parte inesistenti.

<sup>2</sup> Art. 2: “*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*”

1. *E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.*

2. *Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*

3. *Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecento milioni (L. 154937,07), si applica la pena della reclusione da sei mesi a due anni.*”

Si noti fin d'ora la collocazione sistematica della norma la quale si trova inserita in apertura del Capo I del Titolo II che raggruppa i delitti in materia di **dichiarazione**, vero nucleo centrale della riforma. Inoltre, se si analizza la seconda parte della condotta si rileverà come la fattispecie ivi descritta sia punibile solo a condizione che sia stata preceduta dalla attività preparatoria di utilizzazione di documenti falsi; in caso contrario, e cioè qualora la dichiarazione contenga dati non veritieri **non** attinti dalle scritture contabili, si sarebbe in presenza non già di una dichiarazione fraudolenta, bensì di una dichiarazione semplicemente “infedele”, fattispecie questa autonomamente prevista come reato, e punita dall'art. 4 D.Lgs. 74/2000, ma soltanto nel caso in cui vengano superate le (consistenti) soglie di punibilità richieste dalla norma stessa (sul punto cfr. A. Traversi, *Diritto penale tributario d'impresa*, in L. Conti, *Il Diritto penale dell'impresa*, pp.764 e ss., Cedam, 2001).

*Sic stantibus rebus*, tale insolita situazione di non punibilità potrebbe essere superata solo avvalendosi dei principi generali del diritto penale e, in particolare, delle disposizioni in tema di “delitto tentato” (art. 56 cod. pen.<sup>3</sup>); si potrebbe, cioè, ben sostenere che l’annotazione dei documenti relativi ad operazioni inesistenti nelle scritture contabili della società costituisca atto idoneo diretto in modo non equivoco alla (successiva) presentazione di una dichiarazione fraudolenta (e dunque all’evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto).

Tale strada è però preclusa ostandovi l’espresso disposto dell’art. 6 del D.Lgs. 74/2000<sup>4</sup>.

Un’ulteriore possibilità di non mandare impunita la condotta tenuta dagli imputati potrebbe allora essere offerta dalla loro “*chiamata a concorso*”, ai sensi dell’art. 110 del codice penale, nel reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, reato previsto e punito in forma autonoma dall’art. 8 del D.Lgs. 74/2000<sup>5</sup>. Il ragionamento che si vuole svolgere è più o meno il seguente: il beneficiario delle fatture è quasi sempre anche il committente, dunque colui che ha commissionato, istigato o comunque determinato l’emittente a commettere l’azione criminosa; orbene, secondo i principi generali del diritto penale, quelle appena descritte sono tutte condotte punibili a titolo di concorso nel reato *ex art. 110 c.p.*.

---

**3** Codice Penale, Art. 56. Delitto tentato.

*“1. Chi compie atti idonei, diretti in modo non equivoco a commettere un delitto, risponde di delitto tentato, se l’azione non si compie o l’evento non si verifica.*

*2. Il colpevole di delitto tentato è punito: con la reclusione da ventiquattro a trenta anni, se dalla legge è stabilita per il delitto la pena di morte (1); con la reclusione non inferiore a dodici anni, se la pena stabilita è l’ergastolo; e negli altri casi, con la pena stabilita per il delitto, diminuita da un terzo a due terzi.*

*3. Se il colpevole volontariamente desiste dall’azione, soggiace soltanto alla pena per gli atti compiuti, qualora questi costituiscano per sè un reato diverso.*

*4. Se volontariamente impedisce l’evento, soggiace alla pena stabilita per il delitto tentato, diminuita da un terzo alla metà.*

*(1) La pena di morte è stata soppressa e sostituita con l’ergastolo.”*

**4** Art. 6. Tentativo.

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

**5** Art.8. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

*“1. E’ punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.*

*2. Ai fini dell’applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l’emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d’imposta si considera come un solo reato.*

*3. Se l’importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a lire trecento milioni (€ 154937,07) per periodo d’imposta si applica la reclusione da sei mesi a due anni.”*

**6** Art. 9. Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

*“1. **In deroga** all’art. 110 del codice penale:*

*a. l’emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo **non è punibile a titolo di concorso** nel reato previsto dall’art.2;*

*b. chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo **non è punibile a titolo di concorso** nel reato previsto dall’art. 8.”*

Malgrado ciò, anche tale ipotesi dovrà essere subito abbandonata a causa dello sbarramento costituito dall'art. 9, comma 1 lett. b) del D.Lgs. 74/2000<sup>6</sup>, norma espressamente derogatoria della ordinaria disciplina del concorso di persone nel reato *ex art.110 del codice penale*<sup>7</sup>.

Di fronte a tale situazione, praticamente “senza uscita”, il G.U.P., ha quindi sollevato questione di legittimità costituzionale, con riferimento all'art. 3 della Costituzione, degli artt. 6 e 9, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 10 Marzo 2000, n. 74, nella parte in cui dette norme escludono:

1. la punibilità a titolo di tentativo del delitto di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/2000, e contemporaneamente
2. la punibilità del soggetto che si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, a titolo di concorso nel reato di emissione di tali fatture o altri documenti previsto dall'art. 8 del decreto stesso.

Tale situazione, infatti, determinerebbe, sempre a parere del giudice *a quo*, una irragionevole disparità di trattamento (con conseguente violazione del principio di uguaglianza) tra la condotta di emissione di fatture false (punita dall'art. 8 come reato consumato) e quella speculare di annotazione delle medesime in contabilità da parte del soggetto ricevente; quest'ultima condotta, in particolare, non trova risposta penale se non è seguita dalla presentazione di una dichiarazione (dei redditi o IVA) contenente i dati mendaci delle fatture false annotate, e in tutti i casi in cui ciò non accade, viene ad essere di fatto “scriminata” dall'art. 6 che, come visto più sopra, non ne consente la punibilità neanche a titolo di tentativo<sup>8</sup>.

Il giudice rimettente aggiunge poi un'ulteriore - e senza dubbio ineccepibile - osservazione, che non farebbe altro che acuire l'irragionevolezza di tale assetto sul piano logico-giuridico. L'argomento utilizzato è più o meno il seguente: se consideriamo schematicamente le fattispecie di emissione/utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti forniteci dall'esperienza concreta, resta piuttosto agevole notare come l'accordo criminoso di cui ci si sta occupando (perché è di “accordo

---

<sup>7</sup> In ordine all'art.9 può essere opportuno svolgere qualche ulteriore considerazione. L'esigenza si comprenderà ancor di più laddove si consideri che è la prima volta che il legislatore sente il bisogno di derogare alla disciplina del concorso di persone nel reato *ex art. 110*. L'obiettivo sembra abbastanza chiaro, ovvero chiarire una volta per tutte che le condotte di emissione e di annotazione di fatture per operazioni inesistenti danno vita a due figure criminose distinte e separate.

In effetti, già l'inserimento della condotta di “*..chi emette...*” e quella di “*..chi si avvale..*” in due distinte norme incriminatrici (rispettivamente l'art. 8 e l'art. 2), poteva far comprendere l'inversione di tendenza realizzata dal legislatore rispetto alla previgente disciplina di cui all'art. 4 lett. d) del D.L. 429/1982, che puniva indifferentemente “*..chi emette o utilizza..*”.

<sup>8</sup> Nell'ordinanza di rimessione alla Consulta si legge “*...tale disparità di trattamento sarebbe priva di giustificazione, trattandosi di condotte entrambe propedeutiche alla presentazione di una 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*”. In effetti deve riconoscersi come, sul piano logico, sia difficile dar torto al giudice *a quo*.

criminoso” che si tratta) si presenti sempre secondo uno schema abbastanza costante e consolidato: tale schema vede l'utilizzatore/beneficiario quasi sempre svolgere un ruolo attivo, di “*committente*” della falsa fatturazione, laddove, di contro, l'emittente – almeno di norma - si trova ad eseguire pedissequamente le istruzioni impartitegli dal primo, non essendo egli altro che un prestanome o una testa di legno (in caso di persona fisica), o una c.d. “cartiera” (in caso di società).

Orbene, nel quadro di tali rapporti di forze, peraltro ben noti agli addetti ai lavori, la reazione penale colpirebbe senza indugio – e oltretutto a **titolo di reato consumato**<sup>9</sup> – il soggetto emittente (cioè il prestanome, l'esecutore materiale di ordini altrui), mentre il committente della falsa fatturazione, colui che dopo averla commissionata si presume intenda anche trarne beneficio<sup>10</sup>, e che ha proceduto ad annotare i documenti falsi in tal modo ricevuti nelle proprie scritture contabili obbligatorie, e si è dunque preparato ad inserire i relativi dati nelle dichiarazioni che è obbligato a presentare, costui andrebbe invece esente da pena, anche a titolo di tentativo.

Conseguenza aberrante di tutto ciò – sempre secondo il giudice rimettente – sarebbe che, essendo l'art. 2 D.Lgs. 74/2000 un reato c.d. “*a formazione progressiva*”, in un qualunque momento l'*iter criminis* dovesse venire interrotto, ad esempio perché la Guardia di Finanza intercetta le false fatture (ma resta evidente che il momento “critico” è quello **successivo** alla loro annotazione in contabilità, ma **antecedente** alla presentazione della dichiarazione dei redditi), si verrebbe a creare una situazione piuttosto paradossale: in un simile caso, infatti, il prestanome, la testa di legno, il mero esecutore di più ampi disegni criminosi altrui, andrà incontro ad un'incriminazione per frode fiscale consumata ex art. 8 D.Lgs. 74/2000; al contrario, il committente delle fatture, colui che si apprestava a trarre beneficio dall'espedito architettato, resterà immune da pena, anche a solo titolo di “tentativo” ovvero di concorso nel reato dell'emittente, e ciò non sembrandoci ragionevole supporre (per utilizzare l'esempio fatto più sopra) che questi possa essere così sprovvisto da procedere comunque a trasferire nelle proprie dichiarazioni gli elementi falsi contenuti nelle fatture che egli aveva precedentemente commissionato, ricevuto e quindi annotato in contabilità, ma che ora sono in mano (magari anche sotto il vincolo del sequestro probatorio) agli organi della Polizia Tributaria<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Dunque con una pena edittale di maggiore gravità.

<sup>10</sup> E non si vede quale altro beneficio possa perseguire un soggetto che ha dapprima commissionato un certo numero di fatture per operazioni mai effettuate, e che le ha, dipoi, annotate nelle proprie scritture contabili, possa mai perseguire se non quello di realizzare un fraudolento abbattimento dell'imponibile, o della (altrettanto fraudolenta) costituzione di un credito IVA non spettante, nelle rispettive dichiarazioni.

<sup>11</sup> Tale comportamento, in effetti, non pare possa essere *seriamente* inquadrato nell'ambito della resipiscenza, del recesso attivo, né della desistenza volontaria cui il soggetto attivo dovesse decidersi a seguito di un'improvvisa coscienza del disvalore delle proprie azioni!

## 2. La pronuncia della Corte Costituzionale: la sentenza 15 marzo 2002 (27 febbraio 2002), n. 49

Si dirà subito, sgombrando il campo da ogni dubbio in proposito, che la Consulta con sentenza 15 marzo 2002 nr. 49 ha dichiarato **inammissibile** la questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Brescia. Ma - come sempre accade - sono le argomentazioni alla base della sentenza di rigetto a costituire la parte più interessante e ricca di spunti di riflessione, ed è pertanto su di essa che sarà opportuno ora soffermare la nostra attenzione.

Il primo argomento contestato dalla Corte attiene la disparità di trattamento - rilevata dal giudice rimettente - tra le due condotte di emissione ed annotazione di fatture per operazioni inesistenti riscontrabile nella disciplina penale tributaria attualmente in vigore. L'unico mezzo per eliminare detta disparità di trattamento penale sarebbe costituita unicamente dalla abrogazione delle disposizioni di cui agli artt. 6 e 9, comma 1, lett. b) D.Lgs. 74/2000: tale intervento aprirebbe la strada alla possibilità di sanzionare penalmente la mera annotazione di fatture false (anche se non seguita dalla presentazione della dichiarazione contenente il mendacio), svuotando oltretutto di contenuto ogni discussione sulla valenza da attribuire al tentativo.

Ma la Corte non poteva non rilevare che attraverso una tale manovra si sarebbero violati contemporaneamente due principi, uno, oltretutto di ordine costituzionale, afferente i limiti del suo sindacato e conseguentemente del suo potere di intervento, ed un secondo fondato essenzialmente sul principio della tripartizione dei poteri e della precisa delimitazione delle sfere di competenza degli organi dello Stato; nel caso cui stiamo dedicando la nostra attenzione, ben si potrà, seppure in via preliminare, rilevare una palese incompetenza della Corte a sindacare e - *a fortiori* - a modificare precise scelte di politica criminale effettuate dal potere legislativo.

Si analizzino ora in sequenza tali due ordini di problemi: in relazione alla prima delle argomentazioni svolte si potrà subito osservare che un intervento ablativo sugli artt. 6 e 9, lett. b), D.Lgs. 74/2000 sortirebbe l'immediato effetto di ampliare l'ambito applicativo delle norme incriminatrici (costituite dagli artt. 2 e 8 del medesimo decreto), aprendo al giudice la possibilità di procedere per i delitti *de quibus* anche a titolo di tentativo ovvero con chiamate in correità nel reato altrui. Ma questo, atteso il disposto dell'art. 25, 2° comma, della Costituzione<sup>42</sup>, nel quale - come noto - è normativamente tradotto il principio della **riserva assoluta di legge in**

---

<sup>42</sup> Art. 25 Costituzione: “(1) Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge.

(2) Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.

(3) Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge.”

**materia penale**, è un effetto che non può in alcun modo dipendere da un intervento della Corte, bensì soltanto ed unicamente da una modifica legislativa<sup>13</sup>.

Secondariamente, e con riferimento al secondo ordine di motivi sopra tratteggiato, la Corte ha preso spunto dalla questione sollevata per svolgere talune interessanti precisazioni che investono le scelte di campo effettuate dal legislatore della riforma penale tributaria realizzata due anni or sono.

Per comprenderle appieno, non sarà inutile ripercorrere sinteticamente le principali tappe che hanno portato all'attuale assetto.

### 3. Il punto centrale della disciplina dei reati in materia tributaria: le scelte di politica criminale effettuate con il D.Lgs. 74/2000

#### 3.1 *Evoluzione del diritto penale tributario italiano*

Disposizione fondamentale del sistema penale tributario italiano è la L. 7 gennaio 1929 n.4, una legge straordinaria in tutti i sensi, e non solo per longevità, che nonostante i molteplici interventi modificativi e le mutilazioni subite ad opera del legislatore e della Corte Costituzionale, è ancora oggi in vigore.

Il principio cui si ispirava tutto l'impianto normativo della legge era costituito da una argomentazione molto semplice e fondata soprattutto sul buon senso – come spesso accade sono le cose più semplici che spesso si rivelano quelle di maggior successo - : i reati tributari - riteneva il legislatore del 1929 - non sono uguali ai reati comuni; con quelli hanno in comune, certo, la struttura; in essi sono chiaramente individuabili gli elementi essenziali (elemento psicologico, condotta, evento, nesso di causalità) caratteristici di tutte le norme incriminatrici, ma ciò che li distingue e li rende del tutto particolari (e meritevoli di una disciplina processuale particolare) è il fatto che la loro esistenza dipende necessariamente dalla dimostrazione di un'avvenuta evasione d'imposta, nonché dalla quantificazione dell'imposta evasa.

In virtù di quanto sopra, e atteso altresì il complesso tecnicismo insito in tali accertamenti, la legge del 1929 aveva introdotto un istituto del tutto particolare, ma - deve riconoscersi - fondato su argomentazioni logiche ineccepibili.

---

<sup>13</sup> L'eliminazione degli artt. 6 e 9, ritenuti in dottrina cause di esclusione del reato tributario di natura oggettiva (vgs. A. Traversi S. Gennai, I nuovi delitti tributari, 2000) attraverso una sentenza di illegittimità costituzionale avrebbe realizzato una estensione del campo di applicazione (dunque *in malam partem*) di una figura di reato, violando in tal modo il principio di riserva di legge in materia penale, ai sensi del quale una simile facoltà, cui è equiparata l'introduzione di una nuova figura di reato, è riservata soltanto al legislatore.

L'art. 21, ultimo comma, della L.7 gennaio 1929 nr. 4 disciplinava l'istituto della “**pregiudiziale tributaria**”, in base al quale per i reati tributari in materia di imposte dirette, l'azione penale poteva avere corso soltanto dopo che fosse divenuto definitivo l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta<sup>14</sup>.

Per contro, però, così come osservato da autorevole dottrina, abbastanza presto si ebbe la netta sensazione - nonostante il principio avesse e conservasse una sua validissima giustificazione logica - che gli effetti della sua applicazione fossero più negativi che positivi, avendo di fatto reso inoperante l'efficacia deterrente delle sanzioni penali; attesa la lungaggine del processo tributario, infatti, l'azione penale poteva aver inizio solo a distanza di molto tempo dalla commissione del fatto illecito<sup>15</sup>.

Questo, per sommi capi, l'impianto complessivo del diritto penale tributario italiano quando, in un quadro di generale fermento a causa della presa di coscienza della paralisi dell'accertamento e del contenzioso, il 12 Maggio 1982 due sentenze della Corte Costituzionale dichiararono l'illegittimità del vecchio istituto della pregiudiziale tributaria.

Il radicale sconvolgimento che ne seguì costrinse il legislatore ad affrettare i tempi per un radicale riassetto dell'intera materia, riassetto che fu attuato con il D.L. 429/1982, convertito, con modificazioni, nella ormai famosa legge 7 agosto 1982 n. 516, altrimenti nota come la legge “*manette agli evasori*”.

Questa, entrata in vigore a decorrere dal 1° gennaio 1983, condusse un'organica revisione dell'intera materia penale tributaria, e ciò fece attuando un mutamento radicale di prospettiva.

Ciò che aveva condotto al collasso del sistema - riteneva il legislatore del 1982 - non era stato tanto l'istituto della “pregiudiziale” in sé considerato<sup>16</sup>, il problema era invece a monte: ciò che occorreva era affrancare il giudice penale dai “numeri”, prescindere dalla quantificazione dell'evasione, e ciò poteva essere fatto solo mediante un arretramento della soglia di rilevanza penale fino a giungere alla sanzione di fatti indicativi anche solo di un **pericolo** di evasione<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> Resta evidente come il legislatore del 1929 volesse svincolare il giudice penale - forse non sempre adeguatamente “attrezzato” in materia fiscale in modo tale da poter condurre egli stesso un'operazione di accertamento tributario e relativa quantificazione dell'imposta evasa - da complesse e macchinose operazioni di calcolo: egli avrebbe sospeso il processo pendente in attesa che in sedi più competenti di quella penale, un altro giudice (quello tributario) potesse accertare con sentenza l'evasione perpetrata. A tale sentenza egli avrebbe poi attinto a piene mani per fondarvi e costruirvi la reazione penale dell'ordinamento.

<sup>15</sup> F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, UTET 2001, I, p.248.

<sup>16</sup> Anche se, in effetti, sette gradi di giudizio - quattro di processo tributario e tre di processo penale - non erano decisamente pochi.

<sup>17</sup> Nella relazione Ministeriale al disegno di legge nr. 507 del 13 Marzo 1980, presentato dall'On. Reviglio, si legge “...*Sul piano della ratio legis si ha una equiparazione sotto il profilo della punibilità e della pericolosità soggettiva tra coloro che hanno commesso un fatto prodromico e strumentale necessario al comportamento evasivo, e coloro che avendo posto in essere questo fatto hanno evaso...*”. e ancora lo stesso progetto Reviglio, in un altro passo “...*Del resto, specie l'esperienza dei primi anni di applicazione dell'IVA ha insegnato che soprattutto dalla violazione degli obblighi strumentali di fatturazione e registrazione prendono l'avvio le pratiche evasive: l'omessa o parziale registrazione danno luogo inevitabilmente alla omessa, infedele od incompleta dichiarazione...*”.

E potrà allora osservarsi che, mentre fino alla riforma del 1982, l’offesa si identificava e si concretizzava in una lesione **effettiva** degli interessi erariali (ovverossia in una evasione d’imposta che doveva essere pertanto “calcolata”), la riforma del 1982 andava invece in una direzione totalmente opposta: proprio al fine di evitare quei complessi e macchinosi accertamenti, attraverso una generalizzata anticipazione della tutela penale realizzata attraverso la creazione di reati di pericolo (anche presunto), l’offesa viene ora identificata nella mera **possibilità** di una tale lesione.

### 3.2 *La nuova disciplina introdotta con la riforma del 2000*

In attuazione della legge delega n. 205/1999 è stato emanato il più volte citato D.Lgs. 10 Marzo 2000, n. 74 contenente la “*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*”.

Ben dice la Relazione di accompagnamento al decreto quando afferma che le scelte di politica criminale che hanno ispirato il provvedimento hanno comportato una vera e propria inversione di rotta rispetto al passato: l’assunto di base consiste ora nel ritenere la tutela penale come meritevole di essere estesa alle sole fattispecie contraddistinte da una certa gravità; e di una “*certa gravità*”, in campo tributario, possono dirsi solo quelle che direttamente cagionano una lesione “effettiva” agli interessi fiscali dell’Erario.

Conformemente alle direttive contenute nella delega ricevuta (art. 9 L. 205/1999) il Governo ha iniziato quindi a progettare un sistema repressivo incentrato, da un lato, su un ristretto numero di fattispecie criminose, ancorate, sotto il profilo dell’elemento psicologico, al **dolo specifico** (di evadere le imposte), e sotto il profilo dell’evento del reato, al **danno**<sup>18</sup>, e dall’altro, caratterizzato dalla esplicita rinuncia alla criminalizzazione di violazioni formali, strumentali o meramente preparatorie<sup>19</sup>.

Da tale premessa ha preso le mosse la costruzione di un sistema con il quale viene:

- **superata** la strategia fondata sul modello dei c.d. reati *prodromici* (cfr. *supra*) costituito da fattispecie criminose volte a colpire non già l’effettiva lesione degli interessi erariali, bensì i comportamenti tenuti “a monte”, astrattamente idonei a realizzare una successiva evasione;
- **introdotto** un sistema formato da un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, tutte caratterizzate da dolo specifico finalizzato ad

---

<sup>18</sup> Vale a dire alla “evasione”.

<sup>19</sup> E ciò – come si è già rilevato - rappresenta esattamente l’opposto rispetto all’ottica repressiva fatta propria dalla L.516/1982.

evadere le imposte, che limitano la repressione penale ai soli comportamenti direttamente correlati ad un effettivo danno agli interessi dell'erario.

In linea con tale nuova impostazione la rilevanza penale dell'illecito tributario è stata ancorata alla non veritiera rappresentazione della situazione reddituale e delle basi imponibili nelle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Le figure di reato cui può dare luogo tale “*non veritiera rappresentazione*”, costituiscono oggi il fulcro del nuovo impianto; esse sono la “dichiarazione fraudolenta” (ex artt. 2 e 3), la “dichiarazione infedele” (ex art.4); a queste deve aggiungersi la fattispecie omissiva propria dell’ “omessa dichiarazione” (ex art.5)<sup>20</sup>, la quale fonda la propria ragion d'essere al di là ed indipendentemente dal modello repressivo prescelto in concreto.

Per completare il quadro così come tratteggiato, residuano ulteriori tre condotte collaterali in materia di documenti e pagamento d'imposte, ritenute meritevoli di risposta penale in considerazione dell'elevato grado di esposizione al pericolo dell'interesse protetto (la “ragion fiscale”) che tali condotte realizzano.

Allo scopo di limitare l'applicazione della sanzione penale ai soli illeciti “economicamente significativi” e di deflazionare i procedimenti penali<sup>21</sup>, la configurabilità dei nuovi delitti è stata subordinata - ad esclusione della dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.2), dell'emissione di tali documenti (art. 8) e dell'occultamento o distruzione di scritture (art. 10) - al superamento di determinate, e peraltro consistenti, soglie quantitative di punibilità.

Si tengano bene a mente tali principi ispiratori della riforma perché è essenzialmente su di essi che si baserà il ragionamento seguito dalla Corte nella sentenza di rigetto.

---

**20** In tale quadro la dichiarazione annuale da presentare ai fini delle imposte sui redditi ed IVA è il momento in cui si realizza il presupposto dell'evasione, pertanto l'attenzione del legislatore si è concentrata sul rispetto - formale e sostanziale - di tale obbligo fondamentale.

Conseguentemente si è rinunciato alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie le quali, rimanendo “a monte”, non riverberano riflessi sulla dichiarazione, come ad esempio le omesse fatturazioni o le annotazioni in contabilità di operazioni attive o le irregolarità nella tenuta delle scritture contabili.

**21** Sul punto in questione, nella Relazione di accompagnamento, a proposito della previgente disciplina, si legge: “...Frantumando il comparto punitivo in un pleorico complesso di figure criminose dall'impronta marcata-mente casistica, che si prestano a qualificare penalmente anche condotte concretamente prive di collegamento oggettivo e soggettivo con l'evasione d'imposta, esso ha determinato una eccessiva proliferazione dei procedimenti per reati tributari, gran parte dei quali relativa a fatti di scarsa rilevanza per gli interessi del fisco, con conseguente **sovraccarico** degli uffici giudiziari, le cui energie sono state così distolte dal perseguimento di vicende criminose degne di maggiore attenzione...”

### 3.3 Le nuove disposizioni sul tentativo e sul concorso di persone nel reato

Al fine di garantire coerenza alla scelta compiuta di eliminare la punibilità di fatti prodromici all'evasione, per incentrare invece la risposta penale sulla **dichiarazione**, il legislatore ha dovuto necessariamente introdurre una norma che limitasse le disposizioni della parte generale del codice penale in tema di tentativo (art. 56). Ed è in tale ottica che deve essere vista la disposizione di cui all'art.6 che esclude la punibilità a titolo di tentativo per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, e dichiarazione infedele<sup>22</sup>.

A questo punto la *ratio* della norma in esame è evidente: in primo luogo il legislatore vuole impedire che, attraverso le disposizioni in tema di tentativo, possano “rientrare dalla finestra” quelle incriminazioni per fatti prodromici o strumentali all'evasione, con tanta fatica espulse - dalla “porta principale” - dai principi ispiratori della riforma penale tributaria.

In secondo luogo, la nuova prospettiva - è stato detto - favorisce il ravvedimento del contribuente; questi infatti potrebbe sempre “pentirsi” e decidere, in sede di redazione della dichiarazione, di non avvalersi della falsa documentazione annotata nel corso del periodo d'imposta. In buona sostanza, si vuole garantire a chi, pur dopo aver tenuto la condotta, desista e non presenti la dichiarazione fraudolenta (*rectius*, presenti la dichiarazione senza tener conto dei dati mendaci), che non sarà perseguito per il solo fatto di aver approntato le condizioni necessarie per realizzare una frode fiscale, incoraggiandolo così, per via indiretta, ad un ripensamento<sup>23</sup>.

Strettamente connessa con la disposizione appena passata in rassegna, è poi il successivo art. 9 D.Lgs. 74/2000, sul quale, peraltro, si è già avuto modo di soffermarsi più sopra.

<sup>22</sup> Come si può agevolmente desumere dal testo della norma, è stata esclusa la possibilità di essere commessa nella forma tentata anche l'ipotesi di dichiarazione infedele, nonché quella di omessa dichiarazione; particolarmente evidente la *ratio* sottesa, in particolare, a quest'ultima ipotesi che, attesa la sua natura di reato omissivo proprio unisussistente, non consente *ontologicamente* il tentativo. In altre parole, non si vede come si possa solo tentare di non presentare la dichiarazione...

<sup>23</sup> Per completezza di trattazione si segnala, sul punto, un orientamento, sostenuto da una parte della dottrina, in base al quale l'esclusione della punibilità a titolo di tentativo del reato di dichiarazione fraudolenta, costituirebbe, in realtà, una norma ultronea, non necessaria, in quanto alla medesima conclusione (della non punibilità) si sarebbe giunti semplicemente applicando la normativa vigente. L'argomento utilizzato è più o meno il seguente: con il semplice tenere a propria disposizione false fatture o altra documentazione ovvero con la mera predisposizione di altri artifici contabili, il contribuente non ha ancora iniziato il compimento dell'attività esecutiva tipica del reato. Posto ciò, e consumandosi il reato di dichiarazione fraudolenta (ma anche quello di dichiarazione infedele) con la **presentazione** della dichiarazione (a mezzo posta o banca, ovvero per via telematica), l'attività di chi si procura false fatture o predisporre falsa documentazione costituirebbe solamente esecuzione dei c.d. “atti preparatori” alla commissione di un futuro eventuale reato, e gli atti meramente preparatori restano - per unanime riconoscimento della dottrina - al di fuori dell'ambito del tentativo punibile (G. Bellagamba - G. Cariti, *I nuovi reati tributari*, pp.85 e ss., Giuffrè 2001).

In aggiunta, può osservarsi che con tale norma - lo ricordiamo - derogatoria della disciplina sul concorso di persone nel reato, il legislatore ha inteso escludere, rispettivamente:

- il concorso di colui che ha emesso le fatture false nel reato di dichiarazione fraudolenta commesso dall'utilizzatore delle fatture stesse, e
- il concorso dell'utilizzatore delle fatture false nel reato commesso dall'emittente (reato, per l'appunto, di emissione di fatture per operazioni inesistenti).

Gli aspetti conseguenti al collegamento di tale norma con l'art. 6 sono già stati esaminati, residuano invece talune considerazioni in ordine all'esclusione del concorso dell'emittente nel reato dell'utilizzatore.

Più sopra si è avuto modo di accennare come sotto la vigenza del D.L.429/1982 le due figure dell'emissione e dell'utilizzazione erano equiparate ai fini penali (o, come si dice, *quoad poenam*); testimonianza di ciò ne era la loro compresenza nella medesima disposizione di legge (art. 4, comma 1, lett. d) la quale puniva indifferentemente chi “*..emette o utilizza..*”.

In tale quadro, e grazie anche all'interpretazione costante della giurisprudenza in tal senso, si era raggiunta la conclusione di essere di fronte a due distinte ed autonome fattispecie di reato.

Sulla base delle considerazioni in parte svolte più sopra, laddove si è fatto cenno al piuttosto costante schema dell'accordo preventivo tra emittente e utilizzatore, ci si è domandati se, sulla base delle disposizioni generali in tema di concorso eventuale di persone nel reato (art.110 e ss. del codice penale), proprio a cagione di tale accordo preventivo, l'utilizzatore potesse essere chiamato a concorso nel reato dell'emittente, e viceversa<sup>24</sup>.

Ancorché la giurisprudenza di merito - peraltro minoritaria - si sia talvolta schierata per la soluzione positiva del quesito, e dunque per la configurabilità del concorso, la conclusione cui maggioritaria dottrina e la giurisprudenza di legittimità sono pervenute è stata piuttosto quella della esclusione, parendo eccessivo ritenere taluno responsabile del reato di emissione del documento falso e allo stesso tempo concorrente nell'utilizzazione del medesimo.

Di tali posizioni della dottrina e della giurisprudenza, raggiunte nella vigenza della L. 516/82, è stato tenuto conto nella formulazione della norma in esame (art. 9 D.Lgs. 74/2000).

---

<sup>24</sup> Veggasi sul punto Tribunale di Pescara, 17 gennaio 1986.

#### 4. Le conclusioni della Corte Costituzionale

E' evidente a questo punto come la risposta della Consulta non avrebbe potuto essere diversa da quella che in effetti è stata.

L'intervento richiesto dal giudice rimettente – ossia la reintroduzione, realizzata attraverso l'abrogazione dell'art. 6 , della punibilità del reato prodromico – oltre ad essere impedito sul piano costituzionale dalla vigenza del principio della riserva di legge (v. *supra*), verrebbe evidentemente ad alterare gli equilibri complessivi di tutto il sistema disegnato dalla riforma penale tributaria realizzata due anni or sono.

I motivi di inammissibilità del ricorso proposto, anche per l'art. 9, comma 1 lett. b), non potrebbero – a questo punto - essere resi più chiari di quanto non faccia la stessa Corte:

*“...A sua volta, la dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 9 comma 1 lett. b) svuoterebbe di significato pratico la norma incriminatrice del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art.2 del D.Lgs. 74/2000: per effetto dell'istituto del concorso di persone nel reato, infatti, la linea di intervento penale risulterebbe in concreto spostata, riguardo al destinatario delle fatture, dal momento della dichiarazione a quello dell'emissione della falsa documentazione (“prodromici” non solo alla dichiarazione, ma alla stessa utilizzazione).*

*Ne discende dunque l'inammissibilità del quesito di costituzionalità proposto.*

*P.Q.M.*

*La Corte Costituzionale dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9 comma 1 lett. b) del D.Lgs. 10 Marzo 2000, n.74 sollevata con riferimento all'art. 3 della Costituzione, dal giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Brescia con l'ordinanza in epigrafe<sup>25</sup>”.*

---

**25** Corte Costituzionale, sentenza 15 Marzo 2002 (27 febbraio 2002), n. 49, Pres. Ruperto, Rel. Flick.

Corte cost. 15-03-2002 (27-02-2002), n. 49  
- Pres. Ruperto - Rel. Flick

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), promosso con ordinanza emessa il 17 gennaio 2001 dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Brescia nel procedimento penale a carico di M.P. L. ed altro, iscritta al n. 297 del registro ordinanze 2001 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 17, prima serie speciale, dell'anno 2001.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;  
udito nella camera di consiglio del 21 novembre 2001 il Giudice relatore Giovanni Maria Flick.

*Ritenuto in fatto*

1. - Con ordinanza emessa il 17 gennaio 2001 il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Brescia ha sollevato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), nella parte in cui escludono, rispettivamente, la punibilità a titolo di tentativo del delitto di cui all'art. 2 del medesimo decreto legislativo, e la punibilità di chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti a titolo di concorso nel reato di emissione di tali fatture o documenti, previsto dall'art. 8 del decreto stesso.

L'ordinanza di rimessione - pronunciata a conclusione dell'udienza preliminare - premette, in punto di fatto, che nei confronti degli imputati era stata promossa azione penale per il delitto di cui all'art. 4, comma 1, lettera d), del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516, in relazione, tra l'altro, all'avvenuta annotazione di fatture relative ad operazioni inesistenti nelle scritture contabili di un'impresa commerciale.

I fatti contestati - prosegue l'ordinanza - dovrebbero peraltro considerarsi, per tale parte, ormai penalmente irrilevanti a fronte dell'entrata in vigore del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte dirette e sul valore aggiunto. Nella specie non risulta, infatti, che di seguito all'annotazione delle false fatture in contabilità gli imputati abbiano presentato dichiarazioni dei redditi infedeli, con conseguente mancanza di uno degli elementi costitutivi del delitto di cui all'art. 2 del citato decreto legislativo (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti); né, d'altro canto, le condotte di annotazione potrebbero considerarsi punibili a titolo di tentativo del predetto delitto, ostandovi l'espresso disposto dell'art. 6 del d.lgs. n. 74 del 2000. Gli autori dell'annotazione non potrebbero essere puniti, infine, neppure quali concorrenti nel reato di emissione delle false fatture - autonomamente contemplato dall'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 - rimanendo una simile ipotesi parimenti esclusa dall'art. 9, comma 1, lettera b), del medesimo decreto legislativo.

Ad avviso del giudice a quo, peraltro, l'assetto prefigurato dalle disposizioni impugnate risulterebbe del tutto irragionevole: la disparità di trattamento tra la condotta di emissione delle false fatture (sanzionata dal citato art. 8 come delitto consumato) e quella di annotazione delle medesime nella contabilità del percettore (viceversa “scriminata” dall'art. 6, con l'esclusione della sua punibilità anche solo a titolo di tentativo) sarebbe difatti priva di giustificazione, trattandosi di condotte “entrambe propedeutiche alla presentazione di una 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”.

L'irragionevolezza denunciata risulterebbe, d'altra parte, ancor più evidente ove si consideri che l'utilizzatore rappresenta il “beneficiario” e, per ciò stesso, il “committente” della falsa fatturazione, la

quale viene di solito affidata a meri prestanome: apparirebbe dunque “aberrante” che - allorché l’iter criminis venga interrotto in un momento intermedio tra l’annotazione delle false fatture e la presentazione della dichiarazione infedele - l’esecutore materiale della condotta preparatoria sia punito a titolo di “frode fiscale” consumata, mentre chi ne ha commissionato, determinato o istigato l’attività resti immune da pena, anche solo a titolo di tentativo o di concorso.

Quanto, poi, alla rilevanza della questione, il rimettente sottolinea come, in caso di rimozione delle norme censurate, i fatti ascritti agli imputati - rispetto ai quali si imporrebbe, allo stato, la dichiarazione di non luogo a procedere - risulterebbero viceversa punibili, in base ai principi generali, per l’appunto a titolo di concorso nell’attività dell’emittente “e/o” di “tentativo di dichiarazione infedele”.

2. - Nel giudizio di costituzionalità è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall’Avvocatura generale dello Stato, il quale ha chiesto, in via principale, che la questione sia dichiarata inammissibile per difetto di rilevanza, in quanto l’intervento invocato dal rimettente implicherebbe l’introduzione di una norma incriminatrice che non potrebbe comunque operare nel giudizio a quo.

Nel merito, la questione sarebbe - ad avviso della difesa erariale - comunque infondata, in quanto le norme impugnate si inserirebbero armonicamente nelle linee della riforma del sistema penale tributario operata dal d.lgs. n. 74 del 2000, e particolarmente in quella dell’abrogazione delle norme incriminatrici, già contemplate dalla legge n. 516 del 1982, che colpivano violazioni solo potenzialmente dirette all’evasione fiscale, al fine di concentrare la risposta punitiva su poche fattispecie delittuose, connotate da una rilevante capacità di offesa degli interessi erariali.

#### *Considerato in diritto*

1. - Il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Brescia dubita della legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), nella parte in cui escludono, rispettivamente, la punibilità a titolo di tentativo del delitto di cui all’art. 2 del medesimo decreto legislativo, e la punibilità di chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti a titolo di concorso nel reato di emissione di tali fatture o documenti, previsto dall’art. 8 del decreto stesso.

Ad avviso del giudice rimettente, la disparità di trattamento riscontrabile - in conseguenza delle norme impugnate - tra la condotta di emissione delle false fatture (sanzionata dal citato art. 8 come delitto consumato) e quella di annotazione delle medesime nella contabilità del percettore (destinata per contro a rimanere del tutto priva di risposta punitiva, anche solo a titolo di tentativo o di concorso, ove non seguita dalla presentazione di una dichiarazione inveritiera) risulterebbe sfornita di ogni razionale giustificazione, e come tale lesiva dell’art. 3 Cost. Per un verso, infatti, si sarebbe al cospetto di condotte entrambe oggettivamente dirette ed idonee alla successiva presentazione di una dichiarazione mendace, le quali si distinguerebbero soltanto per la maggiore o minore distanza temporale da tale evento; per altro verso, l’utilizzatore (mandato esente da pena) rappresenterebbe il beneficiario e, perciò stesso, il committente della falsa fatturazione, mentre l’emittente (viceversa punito a titolo di delitto consumato) si identificerebbe, di solito, in un mero prestanome, che esegue pedissequamente le direttive del primo.

2. - La questione è inammissibile.

Nel denunciare come lesiva dell’art. 3 Cost. la disparità di trattamento fra l’emittente e l’utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti riscontrabile nella vigente disciplina penale tributaria, quale delineata dal d.lgs. n. 74 del 2000, il giudice rimettente chiede infatti a questa Corte di rimuoverla tramite un riequilibrio in malam partem del rispettivo regime sanzionatorio. Tale riequilibrio si dovrebbe realizzare segnatamente a mezzo di un intervento ablativo delle disposizioni degli artt. 6 e 9, comma 1, lettera b), del citato decreto legislativo: così da permettere, nella sostanza - contrariamente a quanto il legislatore ha inteso stabilire - di riconoscere rilievo penale alla condotta di utilizzazione delle false fatture (in primis, nella forma della loro registrazione nelle scritture contabili), ancorché non seguita dalla presenta-

zione di una dichiarazione annuale dei redditi o sul valore aggiunto, recettiva delle risultanze delle fatture stesse.

Un simile intervento non soltanto determinerebbe l'ampliamento (sia pure attraverso la combinazione con le disposizioni generali in tema di tentativo e concorso di persone nel reato) dell'ambito applicativo delle norme incriminatrici di cui agli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 74 del 2000: con un effetto che non può in linea di principio conseguire ad una pronuncia della Corte, a fronte della riserva di legge sancita dall'art. 25, secondo comma, Cost. (cfr., ex plurimis, sentenze n. 508 del 2000 e n. 411 del 1995; ordinanze n. 580 del 2000 e n. 392 del 1998). Esso implicherebbe anche un riassetto del sistema penale tributario, secondo una linea di politica criminale autonoma e contrapposta rispetto a quella adottata dal legislatore, nell'ambito della sua discrezionalità, in occasione della recente riforma.

Tale opzione politico-criminale consiste infatti, fondamentalmente, nell'abbandono del modello del c.d. “reato prodromico”, caratteristico della precedente disciplina di cui al d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516 - modello che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente “preparatoria” dell'evasione d'imposta - a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario. Questa strategia - come si legge nella relazione ministeriale - ha portato a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che “realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e “definitivo” dell'evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni “a monte” della dichiarazione stessa.

La disposizione dell'art. 6 del d.lgs. n. 74 del 2000, oggi denunciata, si colloca nel solco di detta strategia. Escludendo la punibilità a titolo di tentativo dei delitti in materia di dichiarazione di tipo commissivo di cui agli artt. 2, 3 e 4 dello stesso decreto legislativo, essa mira infatti - oltre che a stimolare, nell'interesse dell'erario, la respiscenza del contribuente scoperto nel corso del periodo d'imposta - ad evitare che violazioni “preparatorie”, già autonomamente represses nel vecchio sistema (registrazione in contabilità di fatture per operazioni inesistenti, omesse fatturazioni, sottofatturazioni, ecc.), possano essere ritenute tuttora penalmente rilevanti ex se, quali atti idonei, preordinati in modo non equivoco ad una falsa dichiarazione.

Nondimeno - per ragioni che non interessa scrutinare in questa sede, collegate dalla relazione ministeriale ad una valutazione marcatamente negativa del ruolo svolto dagli autori “tipici” del fatto incriminato, “nel quadro delle fenomeniche dell'evasione” - il legislatore ha perpetuato, in via d'eccezione, il vecchio modello punitivo in rapporto all'emissione di fatture (o altri documenti) per operazioni inesistenti, finalizzata a consentire l'evasione altrui: condotta che l'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 continua a reprimere penalmente in sé e per sé - al pari dell'art. 4, comma 1, lettera d), della legge n. 516 del 1982 - ancorché meramente preparatoria dell'evasione stessa.

Proprio a conferma, però, del carattere eccezionale di tale deviazione dalla linea guida della riforma, il legislatore ha inteso comunque assicurare che dal lato dell'utilizzatore la punibilità resti ancorata alla falsa dichiarazione, escludendo, con l'art. 9, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 74 del 2000, la configurabilità del concorso dell'utilizzatore stesso nel fatto dell'emittente: concorso altrimenti ravvisabile nella generalità dei casi, a fronte dell'accordo tra i due soggetti normalmente sottostante all'emissione delle false fatture.

Ciò posto, l'intervento richiesto dal giudice a quo - nel senso della dilatazione della deroga alla strategia di abbandono del “reato prodromico” - verrebbe evidentemente ad alterare gli equilibri complessivi del sistema.

La rimozione dell'art. 6 del d.lgs. n. 74 del 2000 - la quale, tra l'altro, non varrebbe ad eliminare la disparità di trattamento denunciata, ma solo ad attenuarla: posta l'identità delle pene edittali comminate dagli artt. 2 e 8, l'emittente sarebbe infatti punito a titolo di delitto consumato, l'utilizzatore invece a titolo di semplice tentativo - rischierebbe, in particolare, di avere effetti di ricaduta in rapporto agli altri delitti di falso in dichiarazione di cui agli artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 74 del 2000. Non vi sarebbe, infatti, ragione per differenziare, sotto il profilo considerato, l'annotazione in contabilità di fatture passive per operazioni inesistenti rispetto, ad esempio, all'annotazione in contabilità di fatture attive che indichino i corrispettivi in misura inferiore a quella reale, la quale potrebbe essere considerata, allo stesso modo, atto idoneo diretto in modo non equivoco a realizzare il delitto di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000. In una simile prospettiva, peraltro, violazioni - quali quelle in materia di fatturazione e di annotazione nelle scritture contabili - già configurate dall'art. 1 della legge n. 516 del 1982 come semplici contravvenzioni, rischierebbero di trasformarsi in delitti, sia pure tentati.

A sua volta, la dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 9, comma 1, lettera b), svuoterebbe di significato pratico la norma incriminatrice del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000: per effetto dell'applicazione dell'istituto del concorso di persone nel reato, la linea di intervento penale risulterebbe in concreto spostata, riguardo al destinatario delle fatture, dal momento della dichiarazione a quello dell'emissione della falsa documentazione (“prodromico” non solo alla dichiarazione, ma alla stessa utilizzazione).

Ne discende, dunque, l'inammissibilità del quesito di costituzionalità proposto.

*Per questi motivi*

*LA CORTE COSTITUZIONALE*

dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 9, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), sollevata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Brescia con l'ordinanza in epigrafe.

## D.L. 10-07-1982, n. 429 (convertito)<sup>1</sup>

Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria.

(G.U. 13-07-1982, n. 190, Serie Generale)

### *Preambolo*

#### *IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA*

Visti gli articoli 77 e 87 della Costituzione;

Ritenuta la necessità e l'urgenza di disporre norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, e conseguentemente di prevedere disposizioni per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 30 giugno 1982;

Sulla proposta del Presidente del Consiglio dei ministri e del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri di grazia e giustizia, del tesoro e del bilancio e la programmazione economica;

Emana

il seguente decreto:

#### TITOLO I

### *Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto<sup>1</sup>*

#### **Art. 1<sup>2</sup>**

---

**Note:**

1 Titolo abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

2 Articolo sostituito dall'art. 1, D.L. 16 marzo 1991, n. 83 modificato dall'art. 8, comma 3, L. 30 dicembre 1991, n. 413, dall'art. 7-bis, comma 8, D.L. 10 giugno 1994, n. 357 e, successivamente, abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

#### **Art. 2<sup>1</sup>**

---

**Note:**

1 Articolo sostituito dall'art. 3, D.L. 16 marzo 1991, n. 83 e, successivamente, abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

#### **Art. 3<sup>1</sup>**

---

**Note:**

1 Articolo abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

#### **Art. 4<sup>1</sup>**

---

**Note:**

1 Articolo sostituito dall'art. 6, D.L. 16 marzo 1991, n. 83 e, successivamente, abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

## **Art. 5 <sup>1</sup>**

---

**Note:**

1 Articolo soppresso in sede di conversione.

## **Art. 6 <sup>1</sup>**

---

**Note:**

1 Articolo modificato dalla legge di conversione e, successivamente, abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

## **Art. 7 [1]**

---

**Note:**

1 Articolo modificato dalla legge di conversione e, successivamente, abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

## **Art. 8 [1]**

---

**Note:**

1 Articolo abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

## **Art. 9 [1]**

---

**Note:**

1 Articolo sostituito dalla legge di conversione e, successivamente, abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

## **Art. 10 [1]**

---

**Note:**

1 Articolo abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

## **Art. 11 [1]**

---

**Note:**

1 Articolo abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

## **Art. 12 [1]**

---

**Note:**

1 Articolo modificato dalla legge di conversione e, successivamente, abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

## **Art. 13 [1]**

---

**Note:**

1 Articolo modificato dalla legge di conversione, sostituito dall'art. 2, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916 e, successivamente, abrogato dall'art. 25, comma 1, lett. d), D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ha abrogato tutto il Titolo I.

*TITOLO II*  
*Disposizioni per agevolare la definizione delle pendenze tributarie* <sup>1</sup>

*Capo I*  
*Imposte sui redditi*

**Art. 14**

Agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi nonché delle relative addizionali, dovute per i periodi di imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione annuale è scaduto anteriormente al 1° agosto 1982 i contribuenti, sempreché non sia intervenuto accertamento definitivo, sono ammessi a presentare dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate ancorché con ritardo superiore a un mese. Per periodo d'imposta si intende l'anno solare o il diverso periodo di tempo in relazione al quale è stata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione.<sup>2</sup>

Gli interessati, tra il 10 e il 30 novembre 1982 <sup>3</sup>, devono spedire per raccomandata le dichiarazioni integrative, relativamente alle imposte e ai periodi di imposta per i quali intendono avvalersi della facoltà prevista nel primo comma. Nei casi di fusione le dichiarazioni integrative sono presentate dalla società risultante dalla fusione o incorporazione, ferma restando l'autonomia delle singole società fuse o incorporate ai fini delle norme contenute nel presente capo. Le stesse disposizioni si applicano nei casi di trasformazione di cui all'art. 73, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e all'art. 15, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598; negli altri casi di trasformazione deve essere presentata un'unica dichiarazione integrativa e, per i periodi di imposta anteriori e posteriori alla trasformazione, debbono essere adottate modalità di integrazione tra loro compatibili. Gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo dal 31 luglio 1982 al 15 marzo 1983 possono presentare la dichiarazione integrativa, relativamente alle imposte dovute dal loro dante causa, entro il 15 settembre 1983<sup>4</sup>.

Le dichiarazioni integrative, a pena di nullità, devono essere redatte su stampati conformi ai modelli approvati entro e non oltre il 30 settembre 1982 con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale. Con lo stesso decreto sono stabilite le modalità per l'attuazione delle relative norme e le istruzioni per la compilazione dei modelli. <sup>2</sup>

Si applicano, salvo quanto previsto nei successivi articoli, le disposizioni dell'articolo 8 e del secondo, terzo e quarto comma dell'art. 12 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. <sup>5</sup>

---

**Note:**

1 I termini previsti dalle disposizioni del presente titolo, scadenti il 30 novembre 1982 sono prorogati al 15 dicembre 1982 dall'art. 1, D.L. 30 novembre 1982, n. 878 e, successivamente, differiti al 15 marzo 1983 dall'art. 1, comma 1, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

2 Comma modificato dalla legge di conversione

3 Il termine del 30 novembre 1982 è prorogato al 15 dicembre 1982 dall'art. 1, D.L. 30 novembre 1982, n. 878 e, successivamente, differito al 15 marzo 1983 dall'art. 1, comma 1, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

4 Comma modificato dalla legge di conversione e successivamente dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

5 Comma sostituito dalla legge di conversione

**Art. 15**

La dichiarazione integrativa delle persone fisiche deve essere presentata ai centri di servizio delle imposte dirette di Roma o di Milano secondo criteri e modalità stabiliti con il decreto previsto nel penultimo comma dell'articolo precedente. La dichiarazione integrativa degli eredi del contribuente deve essere presentata al centro di servizio nella cui circoscrizione, a norma dello stesso decreto, è ricompreso il comune nel quale il contribuente aveva l'ultimo domicilio fiscale. La dichiarazione integrativa dei soggetti diversi dalle persone fisiche deve essere presentata all'ufficio delle imposte dirette nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del soggetto dichiarante al momento della presentazione della dichiarazione<sup>4</sup>.

Nella dichiarazione integrativa il contribuente deve indicare, distintamente per ciascun periodo d'imposta per il quale si avvale della facoltà prevista nell'articolo 14, l'importo dell'imponibile, del maggior imponibile, della imposta, della maggiore imposta, della perdita, della minore perdita, nonché altri dati ed elementi in conformità del modello di cui al terzo comma dello stesso articolo. A tali fini si considerano dichiarati i redditi risultanti dai certificati di cui alla lettera d) del quarto comma dell'art. 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, presentati, in assenza delle condizioni richieste da questa disposizione, in luogo della dichiarazione. La dichiarazione integrativa non costituisce titolo per rimborso di ritenute, acconti di imposta e crediti di imposta precedentemente non dichiarati nè per il riconoscimento di detrazioni di imposta diverse o maggiori di quelle originariamente dichiarate<sup>2</sup>.

Relativamente alle dichiarazioni presentate dai coniugi cumulativamente per gli anni 1974 e 1975 e congiuntamente per gli anni 1976 e successivi, le dichiarazioni integrative devono essere presentate separatamente da ciascun coniuge con l'indicazione degli elementi indicati nel comma precedente a lui riferibili. La dichiarazione integrativa presentata da uno solo dei coniugi non ha effetto nei confronti dell'altro.

I soggetti ai quali sono imputati “pro quota” i redditi delle società o associazioni di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, delle imprese familiari e delle aziende gestite in comunione tra coniugi possono presentare le dichiarazioni integrative indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione integrativa da parte della società o associazione, del titolare dell'impresa familiare o dell'altro coniuge. La dichiarazione della società o associazione, del titolare dell'impresa o del coniuge esplica efficacia nei soli confronti del soggetto dichiarante.<sup>2</sup>

La determinazione dell'imponibile e il calcolo delle imposte dovute devono essere effettuati in conformità alle disposizioni relative a ciascun periodo di imposta con i criteri e le modalità stabiliti nel modello di cui al terzo comma dell'articolo precedente. Relativamente all'imposta locale sui redditi il calcolo deve essere effettuato applicando l'aliquota unica del quindici per cento. Sul maggior gettito di tale imposta per gli anni 1974, 1975 e 1976 è attribuita, con modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, alle regioni a statuto ordinario una compartecipazione pari alla aliquota del 13,60 per cento; la stessa compartecipazione spetta alla regione Sicilia, ferme restando le disposizioni relative agli anni successivi. I soggetti che esercitano l'attività di allevamento del bestiame possono optare per la determinazione del relativo reddito in base ai criteri di cui al decreto del Ministro delle finanze 22 settembre 1978, e successive modificazioni.<sup>2</sup>

Salvo che ricorrano le ipotesi di definizione automatica previste nell'articolo 16 e nell'articolo 19, le società di capitali e gli enti equiparati, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate, nonché le persone fisiche e gli enti non commerciali, relativamente ai redditi di impresa posseduti, possono specificare nelle dichiarazioni integrative o in appositi allegati i nuovi elementi attivi e passivi o le variazioni di elementi attivi e passivi, da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite indicati nelle dichiarazioni stesse. Le quantità ed i valori così evidenziati si considerano riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi relative ai periodi di imposta successivi con esclusione di quelli definibili ai sensi del presente decreto per i quali non sia stata presentata la dichiarazione integrativa, ove non formino oggetto di accertamento o rettifica d'ufficio<sup>4</sup>.

Con riguardo agli imponibili, ai maggiori imponibili e alle minori perdite indicati nelle dichiarazioni integrative non si applicano le disposizioni del terzo e quarto comma dell'articolo 74 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e del terzo comma dell'art. 61 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>4</sup>.

Sulla base delle quantità e valori evidenziati ai sensi del sesto comma e dell'articolo 16, i soggetti ivi indicati possono procedere ad ogni effetto alla regolarizzazione delle scritture contabili apportando le conseguenti variazioni del bilancio chiuso al 31 dicembre 1982 ovvero in quello del periodo d'imposta in corso a tale data<sup>3</sup>.

I soggetti indicati nel sesto comma che hanno presentato dichiarazioni integrative, anche per definizione automatica, possono procedere alla regolarizzazione delle scritture contabili nel bilancio chiuso al 31 dicembre 1982 o in quello del periodo di imposta in corso a tale data eliminando le attività o le passività fittizie, inesistenti o indicate per valori superiori a quelli effettivi. L'iscrizione di dette variazioni non comporta emergenza di componenti attivi o passivi ai fini della determinazione del reddito d'impresa nè la deducibilità di quote di ammortamento o accantonamento corrispondenti alla riduzione dei relativi fondi<sup>3</sup>.

Per i soggetti che si sono avvalsi delle disposizioni di cui agli articoli 16 e 19, le disposizioni del precedente comma si applicano altresì per l'iscrizione in bilancio di attività in precedenza omesse, ma in tal

caso il valore iscritto concorre alla formazione del reddito d'impresa nella misura del venti per cento. Il residuo valore deve essere accantonato in apposito fondo e concorre alla formazione del reddito nel periodo d'imposta e nella misura in cui il fondo sia comunque utilizzato<sup>3</sup>.

Per le imprese minori le variazioni sono consentite solo relativamente alle quantità o ai valori delle rimanenze di cui all'articolo 62 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597. I relativi importi sono fiscalmente riconosciuti nei limiti dei valori normali, diminuiti del 30 per cento ove tratti di merci o prodotti destinati alla vendita, al 1° gennaio 1982 e concorrono, per un quinto del loro ammontare, alla formazione del reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui le variazioni sono apportate. Il residuo importo concorre alla formazione del reddito in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi. Qualora l'attività di impresa cessi prima del quinto periodo di imposta l'importo residuo concorre alla formazione del reddito di impresa nell'ultimo periodo di imposta. Le nuove quantità e valori devono risultare in apposito prospetto da allegare alla dichiarazione dei redditi del periodo di imposta nel quale le variazioni sono state effettuate<sup>3</sup>.

---

**Note:**

1 Comma sostituito dalla legge di conversione e successivamente modificato dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

2 Comma sostituito dalla legge di conversione

3 Comma aggiunto dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

### **Art. 16<sup>1-2</sup>**

Per i periodi d'imposta relativamente ai quali anteriormente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa è stato notificato accertamento in rettifica o d'ufficio, la controversia si estingue se la dichiarazione integrativa reca un imponibile non inferiore alla somma del sessanta per cento dell'imponibile accertato dall'ufficio e del quindici per cento dell'imponibile dichiarato dal contribuente. Se nella dichiarazione originaria, ancorché tardiva oltre il mese, non sono stati indicati redditi imponibili relativamente ad una o più imposte cui la dichiarazione si riferiva, la controversia si estingue se la dichiarazione integrativa reca imponibili non inferiori al 60 per cento di quello accertato dall'ufficio relativamente alle medesime imposte. Se ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche i soggetti, nei cui confronti rilevano le perdite ai sensi degli articoli 17 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, nella dichiarazione originaria hanno esposto una perdita, la controversia si estingue se nella dichiarazione integrativa è indicata una variazione della perdita dichiarata per un importo pari al 60 per cento dell'ammontare complessivo della riduzione della perdita accertata e dell'eventuale imponibile accertato<sup>3</sup>.

Le disposizioni del comma precedente non danno in nessun caso diritto alla riduzione dell'imposta ad un ammontare inferiore al venti per cento della differenza tra l'imposta corrispondente all'imponibile accertato e quella corrispondente all'imponibile dichiarato. Nei casi di omessa dichiarazione, la controversia si estingue se la imposta risultante dalla dichiarazione integrativa non è inferiore a quella determinata riducendo l'imponibile accertato dall'ufficio di un importo pari al trenta per cento.

Le rettifiche al reddito d'impresa, oggetto di contestazione, idonee ad esplicare effetti sui periodi d'imposta successivi, si considerano riconosciute ai fini delle imposte sul reddito per la quota a loro imputabile del maggior reddito imponibile determinato ai sensi del presente articolo a condizione che risultino esplicitamente indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 1982 o in corso a tale data<sup>4</sup>.

---

**Note:**

1 La Corte costituzionale, con sentenza 7 luglio 1986 n. 175 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del presente articolo, nella parte in cui consente la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anziché sino alla data di entrata in vigore del presente decreto.

2 Articolo sostituito dalla legge di conversione.

3 Comma modificato dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

4 Comma aggiunto dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

### Art. 17<sup>1</sup>

Per i periodi d'imposta relativamente ai quali anteriormente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa è stato notificato accertamento in rettifica o di ufficio, la controversia, se non risulta estinta ai sensi del precedente articolo, prosegue limitatamente alla differenza fra l'imponibile accertato e quello risultante dalla dichiarazione integrativa.

Le disposizioni di cui al sesto, settimo e ottavo comma dell'articolo 15 si applicano, nell'ambito delle rettifiche analiticamente effettuate dall'ufficio per il reddito di impresa<sup>2</sup>.

---

**Note:**

1 Articolo sostituito dalla legge di conversione

2 Comma aggiunto dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

### Art. 18

Per i periodi d'imposta per i quali il contribuente si è avvalso della facoltà di cui all'articolo 14 gli uffici, nell'ambito dei programmi annuali di accertamento, procedono ai controlli e gli accertamenti secondo le regole ordinarie anche per quanto concerne la competenza; l'accertamento in rettifica è ammesso, per ciascuna imposta e per ciascun periodo d'imposta, a condizione che il maggior importo dei redditi imponibili accertabili, rispetto a quello risultante cumulativamente dalla dichiarazione originaria e da quella integrativa, superi l'ammontare risultante dalla somma del dieci per cento del reddito imponibile originariamente dichiarato e della metà di quello aggiunto in sede di integrazione. Se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa non è inferiore al dieci per cento di quella corrispondente alla dichiarazione originaria, la maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento è comunque limitata all'eccedenza rispetto all'imposta corrispondente alla somma degli imponibili dichiarati aumentata della relativa franchigia. Per gli accertamenti ammessi ai sensi del presente articolo non si applicano le disposizioni di cui al primo comma dell'articolo 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.<sup>4</sup>

---

**Note:**

1 Comma modificato dalla legge di conversione.

### Art. 19<sup>1</sup>

Per ciascuno dei periodi di imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto anteriormente al 1° agosto 1982, il contribuente con la dichiarazione integrativa può richiedere, se non è stato notificato avviso di accertamento, che l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi siano definite per definizione automatica a norma dei seguenti commi.<sup>2</sup>

La dichiarazione integrativa per definizione automatica deve contenere a pena di nullità la richiesta di definizione per tutti i periodi di imposta di cui al primo comma e per tutte le relative imposte sul reddito. Ciascuna imposta è determinata aumentando del venticinque per cento l'imposta lorda e le addizionali quali risultano dalla dichiarazione originaria. Le detrazioni di imposta, le ritenute e i crediti di imposta non possono essere riconosciuti in misura superiore a quella risultante dalla dichiarazione originaria.<sup>2</sup>

Salvo quanto disposto nei commi seguenti, i contribuenti sono ammessi ad avvalersi della definizione automatica a condizione che per ciascun periodo di imposta sia riconosciuta nella dichiarazione integrativa una maggiore imposta per un importo di almeno 50.000 lire, per le persone fisiche, elevato a 500 mila lire per le persone fisiche titolari di reddito d'impresa, di lavoro autonomo e di capitale e per i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Tali importi minimi si intendono solutori ai fini di tutte le imposte di cui al primo comma<sup>3</sup>.

Per la definizione automatica dei periodi d'imposta chiusi in perdita, rilevante agli effetti degli articoli 17 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, la dichiarazione integrativa deve recare la diminuzione del trenta per cento della perdita dichiarata e deve recare l'impegno a versa-

re un importo pari al dieci per cento della differenza tra la perdita originariamente dichiarata e quella ridotta ai sensi del presente comma. Per la definizione automatica dei periodi d'imposta chiusi in pareggio la dichiarazione deve recare l'impegno a versare un importo pari a L. 600.000 per ciascuno dei periodi stessi. Al fine di stabilire se un periodo di imposta è chiuso in perdita o in pareggio, non si tiene conto delle compensazioni previste dagli articoli 17 e 24 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 598, e l'aumento di cui al secondo comma è applicato sull'imposta, comprese le relative addizionali, corrispondente al reddito non ridotto per effetto di tale compensazione. Per le perdite dei periodi di imposta definiti ai sensi del presente articolo, con esclusione dell'ultimo periodo così definito, non si applicano le disposizioni dei predetti articoli 17 e 24, fermo restando, per i periodi medesimi, l'effetto della compensazione effettuata in sede di dichiarazione originaria ai fini della corresponsione delle imposte in base ad essa dovute.<sup>3</sup>

Per la definizione automatica dei periodi d'imposta per i quali le persone fisiche hanno omesso di presentare la dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa deve recare l'impegno a versare L. 500.000 per ciascuno dei periodi stessi.

Se la definizione automatica dei periodi d'imposta di cui al primo comma viene attuata dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che abbiano omesso di presentare alcune dichiarazioni annuali, la dichiarazione integrativa deve recare l'impegno a versare un importo minimo di lire 1.000.000<sup>4</sup>.

Le società e le associazioni di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e successive modificazioni, sono ammesse ad avvalersi della definizione automatica a condizione che l'imposta lorda originariamente dichiarata sia aumentata del 25 per cento. Nel caso in cui dalla dichiarazione originaria non emerga alcuna imposta lorda, il periodo di imposta è definito automaticamente se nella dichiarazione integrativa è riconosciuta una maggiore imposta di lire 500 mila. Per la definizione automatica dei periodi di imposta per i quali è stata omessa la presentazione della dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa deve recare l'impegno a versare l'importo di lire un milione<sup>5</sup>.

Non può essere definita per definizione automatica l'imposta sui redditi soggetti a tassazione separata.

Ai fini del presente articolo non si considerano omesse le dichiarazioni presentate anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto anche se tardive oltre il mese.

Agli effetti delle disposizioni recate dai precedenti commi la presentazione, avvenuta anche se non ne sussistevano le condizioni, del certificato di cui alla lettera d) del quarto comma dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è considerata presentazione della dichiarazione dei redditi. Se la presentazione del certificato è avvenuta in presenza delle predette condizioni, per la definizione automatica del reddito relativo al periodo di imposta cui si riferisce il certificato stesso non si applicano le maggiorazioni di cui al secondo o terzo comma.<sup>6</sup>

Se le maggiorazioni indicate nel secondo comma riguardano l'imposta locale sui redditi e una delle imposte personali sui redditi, l'eventuale differenza, dovuta sino a concorrenza degli importi minimi di cui al terzo comma, deve essere versata a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche o di quella sul reddito delle persone giuridiche. Alle medesime imposte si imputano i versamenti per gli importi di cui al quarto e quinto comma.<sup>6</sup>

**Note:**

1 La Corte costituzionale, con sentenza 7 luglio 1986, n. 175 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del presente articolo, nella parte in cui consente la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anziché sino alla data di entrata in vigore del presente decreto.

2 Comma modificato dalla legge di conversione.

3 Comma modificato dalla legge di conversione e successivamente dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

4 Comma sostituito dalla legge di conversione e successivamente modificato dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

5 Comma aggiunto dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

6 Comma aggiunto dalla legge di conversione.

**Art. 20<sup>1</sup>**

Le imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative, ad esclusione di quelle di cui agli articoli 16 e 17, nonché di quelle relative ai redditi soggetti a tassazione separata sono riscosse mediante versamento

diretto con le modalità di cui al successivo articolo <sup>2</sup>.

I versamenti delle imposte devono essere effettuati in ragione del quaranta per cento entro il termine di presentazione della dichiarazione integrativa e, per la differenza, in due rate uguali, rispettivamente, nei mesi di febbraio e giugno 1983. Gli eredi del contribuente devono effettuare i versamenti delle imposte in ragione del 40 per cento entro il termine del 15 settembre 1983 e, per la differenza, in due rate uguali, rispettivamente, nei mesi di novembre 1983 e febbraio 1984; ovvero in unica soluzione entro il 15 settembre 1983 con la riduzione del 5 per cento dell'importo delle imposte dovute <sup>2</sup>.

Alla liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative provvedono gli uffici delle imposte ed i centri di servizio con le modalità di cui all'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, entro il termine di cui al primo comma dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolato con decorrenza dall'anno 1983.

Entro lo stesso termine sono riscosse, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, le maggiori somme dovute e quelle non versate, mediante iscrizione in ruolo speciale secondo le modalità ed i criteri stabiliti con decreto del Ministro delle finanze e gli eventuali rimborsi sono eseguiti ai sensi delle disposizioni dello stesso decreto. Non si fa luogo alla iscrizione nei ruoli e al rimborso di somme il cui ammontare non supera lire cinquemila.

Sulle somme dovute e non versate ai sensi del primo e secondo comma si applicano gli interessi di cui all'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e la soprattassa del quaranta per cento di cui al primo comma dell'articolo 92 del medesimo decreto.

L'imposta locale sui redditi e l'imposta sul valore aggiunto, dovute a seguito delle dichiarazioni integrative di cui al presente titolo, non sono deducibili ai fini del reddito complessivo soggetto alla imposta sul reddito delle persone fisiche o all'imposta sul reddito delle persone giuridiche<sup>2</sup>.

Con il decreto di cui al terzo comma dell'articolo 14 ed al terzo comma dell'articolo 25 sono stabilite le modalità per effettuare il pagamento dilazionato fino a 18 mesi con un saggio di interesse pari al saggio ufficiale di sconto maggiorato dell'interesse legale. Se l'importo delle imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative è interamente versato entro il termine stabilito per la loro presentazione può essere ridotto di una somma pari al cinque per cento dell'importo delle imposte dovute.

**Note:**

1 Articolo sostituito dalla legge di conversione.

2 Comma modificato dall'art. 2 bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

**Art. 20-bis <sup>4</sup>**

La liquidazione di cui al precedente articolo è eseguita, per tutte le annualità di imposta incluse nella dichiarazione integrativa, dall'ufficio delle imposte o dal centro di servizio cui detta dichiarazione è stata presentata ai sensi del primo comma dell'articolo 15, avvalendosi di procedure automatizzate sulla base dei dati memorizzati negli archivi del sistema informativo del Ministero delle finanze e di quelli certificati dagli uffici presso i quali sono state o dovevano essere presentate le dichiarazioni annuali per i periodi di imposta inclusi nelle dichiarazioni integrative.

I centri di servizio procedono alla iscrizione a ruolo o alla esecuzione dei rimborsi emergenti dalla liquidazione delle dichiarazioni integrative a norma delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 novembre 1980, n. 787. Gli uffici distrettuali delle imposte procedono a norma del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni. A tal fine la circoscrizione territoriale di ciascun centro di servizio comprende le regioni indicate nell'articolo 2 del decreto ministeriale 28 settembre 1982, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 270 del 30 settembre 1982.

Alle iscrizioni ed ai rimborsi relativi ad annualità di imposta per le quali è stata presentata dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 18 e 19 si provvede mediante determinazione di un unico importo per ciascun tributo tenendo conto dei risultati della liquidazione effettuata con riferimento a ciascuna di dette annualità.

Alle iscrizioni, ai rimborsi od agli sgravi relativi alle annualità di imposta per le quali è stata presentata dichiarazione integrativa ai sensi degli articoli 16 e 17 provvedono, per ciascuna annualità, sulla base

delle comunicazioni degli uffici che hanno effettuato la liquidazione, gli uffici delle imposte che hanno eseguito l'accertamento. A tal fine la comunicazione, datata e sottoscritta dal titolare dell'ufficio che ha provveduto alla liquidazione stessa o da un suo rappresentante, deve contenere gli estremi della liquidazione effettuata.

---

**Note:**

1 Articolo aggiunto dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

### **Art. 21 <sup>1</sup>**

Gli importi di cui al primo comma dell'articolo 20 sono riscossi mediante versamento diretto con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, da eseguirsi mediante stampati conformi al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale.

Per i versamenti diretti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta locale sui redditi da eseguirsi mediante delega alle aziende di credito, le caratteristiche e le modalità di rilascio delle attestazioni da parte delle aziende delegate nonché le modalità per l'esecuzione dei versamenti in tesoreria e la trasmissione dei relativi dati e documenti all'amministrazione finanziaria e per i relativi controlli sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro.

---

**Note:**

1 Articolo sostituito dalla legge di conversione.

### **Art. 22**

Le sanzioni amministrative per omissione, infedeltà o incompletezza delle dichiarazioni annuali dei redditi, compresa quella prevista nell'articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, numero 600, non si applicano se la imposta resta definita per l'importo corrispondente alle dichiarazioni integrative; in caso contrario si applicano le sanzioni per incompleta e infedele dichiarazione commisurate alla maggiore imposta definitivamente accertata. Non si applicano altresì le sanzioni amministrative per la tardività delle dichiarazioni e per le altre violazioni anche formali relative alle imposte sui redditi commesse dai contribuenti nei periodi di imposta per i quali sia stata presentata la dichiarazione integrativa.

Per le imposte dovute in applicazione delle disposizioni del presente capo non sono dovuti interessi e soprattasse.

### **Art. 23**

Le sanzioni amministrative previste nell'articolo 92 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, non si applicano ai contribuenti ed ai sostituti d'imposta che hanno provveduto entro il 30 settembre 1982 al pagamento delle imposte o delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto per le quali il termine di versamento è scaduto anteriormente a questa data.

Su istanza degli interessati gli uffici delle imposte provvedono allo sgravio delle soprattasse iscritte a ruolo non ancora pagate alla data di entrata in vigore del presente decreto o al rimborso di quelle pagate a partire dalla data medesima.

Se le imposte e le ritenute non versate sono state iscritte in ruoli già emessi la soprattassa non è dovuta limitatamente alle rate non ancora scadute alla data di entrata in vigore del presente decreto a condizione che le imposte e le ritenute non versate iscritte a ruolo siano state pagate o vengano pagate alle relative scadenze del ruolo.

## Art. 24

Le controversie relative alle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria, pendenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, sono definite, su richiesta del contribuente o del sostituto di imposta, per un imponibile pari ai due terzi del maggiore imponibile accertato dall'Ufficio. La richiesta comporta l'abbandono dell'eventuale controversia concernente l'applicabilità della definizione automatica degli imponibili ai sensi del decreto-legge 5 novembre 1973, n. 660, convertito, con modificazioni, nella legge 19 dicembre 1973, n. 823 <sup>1</sup>.

Alla definizione delle controversie a norma del comma precedente conseguono l'estinzione del procedimento, l'abbuono delle maggiorazioni d'imposta e degli interessi e la non applicazione delle sanzioni amministrative previste per l'omissione, l'incompletezza, la infedeltà e la tardività della dichiarazione, salvo il disposto del successivo sesto comma.

I contribuenti devono spedire per raccomandata ai competenti uffici delle imposte dirette, entro il mese di novembre 1982, apposita istanza recante, per ciascun periodo di imposta, l'indicazione della controversia o delle controversie delle quali si chiede la definizione e delle somme già versate a titolo di imposta, di maggiorazioni di imposta e di interessi.

L'ammontare delle imposte, delle maggiori imposte, delle sovrimeposte e delle addizionali corrispondenti agli imponibili definiti al netto di quanto già iscritto a ruolo o versato, è riscosso mediante iscrizione a ruolo a norma dell'articolo 20.

Se le controversie di cui al primo comma riguardano la classificazione del reddito di ricchezza mobile nella categoria B o nella categoria C/1 l'imposta corrispondente all'imponibile definito è determinata in base alla media delle aliquote delle due categorie. Ogni altra controversia concernente la qualificazione o classificazione del reddito o l'aliquota applicabile si intende definita in conformità all'accertamento dell'ufficio.

Restano fermi, fino alla concorrenza dell'importo corrispondente agli imponibili definiti, le maggiorazioni d'imposta, gli interessi e le soprattasse riscossi anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

---

### Note:

1 Comma modificato dalla legge di conversione e successivamente dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

## Capo II Imposte indirette

### Art. 25

Agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per i periodi di imposta relativamente ai quali il termine per la dichiarazione è scaduto entro il 5 marzo 1982, i contribuenti, semprechè non sia intervenuto accertamento divenuto definitivo alla data di entrata in vigore del presente decreto, sono ammessi a presentare le dichiarazioni annuali omesse, indicando l'imposta dovuta, o a rettificare, indicando la maggiore imposta dovuta ovvero il minor credito spettante, le dichiarazioni presentate ancorché con ritardo superiore ad un mese. Per periodo di imposta si intende l'anno solare o il minor periodo di tempo, in caso di cessazione di attività, in relazione al quale è stata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione.

Gli interessati, tra il 10 e il 30 novembre 1982 <sup>1</sup>, devono spedire per raccomandata, relativamente ai periodi d'imposta per i quali intendono avvalersi della facoltà prevista nel primo comma, la dichiarazione integrativa. Nei casi di fusione, la dichiarazione integrativa deve essere presentata dal soggetto risultante dalla fusione o incorporazione. <sup>2</sup>

Le dichiarazioni integrative, a pena di nullità, devono essere redatte in conformità ai modelli approvati con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica entro e non oltre il 30 settembre 1982. Si applicano le disposizioni dell'articolo 37, primo e quarto comma, e dell'articolo 40, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Con lo stesso decreto sono stabilite le modalità di attuazione e le istruzioni per la compilazione dei modelli. <sup>3</sup>

**Note:**

- 1 Il termine del 30 novembre 1982 è prorogato al 15 dicembre 1982 dall' art. 1, D.L. 30 novembre 1982, n. 878 e, successivamente, differito al 15 marzo 1983 dall'art. 1, comma 1, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.
- 2 Comma modificato dalla legge di conversione.
- 3 Comma sostituito dalla legge di conversione.

### **Art. 26**

Per i periodi di imposta relativamente ai quali, anteriormente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, è stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, la controversia si estingue se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa non sia inferiore ad un ammontare costituito dal 60 per cento della maggiore imposta accertata dall'ufficio, diminuito del 25 per cento dell'imposta dovuta in base alla originaria dichiarazione, e, in ogni caso, al 20 per cento della maggiore imposta accertata. Nei casi di omessa dichiarazione la controversia si estingue se l'imposta risultante dalla dichiarazione non è inferiore al 70 per cento dell'imposta accertata dall'ufficio. <sup>4</sup>

Qualora la dichiarazione integrativa di cui al precedente comma non comporti la estinzione della controversia, questa prosegue limitatamente alla differenza fra l'imposta accertata e quella risultante dalla dichiarazione integrativa.

---

**Note:**

- 1 Comma sostituito dalla legge di conversione.

### **Art. 27**

Qualora il contribuente si avvalga della facoltà di cui all'articolo 25, per i periodi di imposta, per i quali non sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, nell'ambito dei programmi annuali d'accertamento, procedono ai controlli e agli accertamenti secondo le regole ordinarie anche per quanto concerne la competenza; l'accertamento in rettifica è ammesso nei casi di dichiarazione a debito, per ciascun periodo di imposta, a condizione che il maggiore ammontare dell'imposta accertabile rispetto a quello risultante dalla dichiarazione originaria e da quella integrativa, superi l'ammontare risultante dalla somma del dieci per cento dell'imposta indicata nella originaria dichiarazione e della metà di quella risultante dalla dichiarazione integrativa; se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa supera di almeno il dieci per cento quella indicata nell'originaria dichiarazione, la maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento è comunque limitata all'eccedenza rispetto agli importi cumulativamente dichiarati aumentati della relativa franchigia. Se trattasi di dichiarazione a credito, l'accertamento dell'ufficio è ammesso e la franchigia del cinquanta per cento opera limitatamente all'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa. Per gli accertamenti ammessi ai sensi del presente comma non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 60, secondo comma, n. 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

### **Art. 28**

L'imposta sul valore aggiunto può essere definita, su richiesta del contribuente, a norma dei seguenti commi relativamente ai periodi di imposta per i quali non siano stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica ovvero siano stati notificati avvisi di rettifica con esplicita indicazione del loro contenuto parziale <sup>1</sup>.

Per ciascuno dei periodi di imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto entro il 5 marzo 1982, l'imposta è determinata aumentando quella risultante dovuta in base alla dichiarazione originaria di un importo pari alla somma del 2 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili effettuate nel periodo di imposta e del 2 per cento dell'imposta detraibile nel medesimo periodo. Per i periodi di imposta in cui, in considerazione dell'ammontare del volume di affari realizzato nell'anno precedente, sono state applicate le disposizioni relative ai contribuenti minori, le percentuali sono stabilite nella misura del 4 per cento. <sup>2</sup>

La dichiarazione integrativa deve contenere, a pena di nullità, la richiesta di definizione automatica per

tutti i periodi di imposta di cui al secondo comma per i quali sia stata presentata la relativa dichiarazione. In deroga al comma precedente, se i contribuenti hanno presentato per l'anno 1981 la dichiarazione annuale a credito con richiesta di computazione dell'intera eccedenza di imposta in detrazione nell'anno successivo, non si applica la definizione automatica nè per l'anno 1981 nè, ove sussistano, per i periodi di imposta immediatamente precedenti per i quali è stata analogamente presentata la dichiarazione annuale a credito con richiesta di computazione dell'intera eccedenza. E', comunque, ammessa la definizione automatica qualora in sede di dichiarazione integrativa si rinunci all'eventuale residuo credito risultante dall'applicazione del secondo comma, credito che, in ogni caso deve superare lire duecentomila per il periodo di imposta e, se inferiore, deve essere integrato fino alla predetta somma. In tal caso l'ammontare dell'eccedenza di credito relativa all'anno 1981, computato in detrazione nelle liquidazioni periodiche dell'anno 1982, deve essere versato entro il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale, senza applicazione di penalità nè di interessi di mora <sup>3</sup>.

I contribuenti sono ammessi ad avvalersi della definizione automatica a condizione che per ciascun periodo d'imposta sia riconosciuta nelle dichiarazioni integrative una maggiore imposta per un ammontare di almeno L. 200.000.

Ai fini del presente articolo non si considerano omesse le dichiarazioni presentate anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto anche se tardive oltre il mese.

---

**Note:**

1 Comma sostituito dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

2 Comma sostituito dalla legge di conversione

3 Comma sostituito dalla legge di conversione e successivamente modificato dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

### **Art. 29**

Le sanzioni amministrative previste dal titolo terzo del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle previste per le violazioni delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, e della legge 10 maggio 1976, n. 249, nonché gli interessi di mora non si applicano nei casi in cui l'imposta resti definita ai sensi dei precedenti articoli per l'ammontare indicato nella dichiarazione integrativa.

Nelle ipotesi previste dagli articoli 26, secondo comma, e 27 le sanzioni e gli interessi di mora, di cui al precedente comma, non si applicano quando nella dichiarazione integrativa sia indicata rispettivamente una imposta non inferiore al 10 per cento di quella accertata ovvero di quella risultante dalla dichiarazione originaria. Tuttavia rimangono ferme le sanzioni e gli interessi di mora relativi alla dichiarazione e al versamento limitatamente alla differenza, nell'ipotesi dell'articolo 26, secondo comma, tra l'imposta accertata e quella risultante dalla dichiarazione integrativa e, nell'ipotesi di cui all'articolo 27, alla eccedenza dell'imposta accertata rispetto a quella cumulativamente dichiarata, aumentata della franchigia.

### **Art. 30**

La dichiarazione integrativa concernente l'imposta sul valore aggiunto, unica per tutti i periodi di imposta per i quali il contribuente si avvale della facoltà prevista negli articoli 25, 26, 27 e 28, deve essere presentata all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione è l'attuale domicilio fiscale del contribuente.

Nella dichiarazione integrativa il contribuente deve indicare:

- 1) l'ufficio o gli uffici ai quali ha presentato o avrebbe dovuto presentare le dichiarazioni annuali relative ai detti periodi;
- 2) l'ammontare della maggiore imposta che riconosce dovuta, o della minore eccedenza detraibile per ciascuno dei periodi d'imposta compresi nella dichiarazione integrativa;
- 3) l'ammontare dell'imposta che riconosce dovuta per ciascuno dei periodi di imposta, compresi nella dichiarazione integrativa, relativamente ai quali ha ommesso di presentare la dichiarazione;
- 4) l'importo complessivo di cui ai precedenti numeri 2) e 3);
- 5) gli altri dati ed elementi richiesti nel modello.

L'ammontare di cui al n. 4) del comma precedente, se superiore a lire cinquecentomila, deve essere versato, senza applicazione di interessi, in tre rate quadrimestrali di uguale importo, di cui la prima dal 10 al 30 novembre 1982<sup>1</sup>, la seconda dal 10 al 31 marzo 1983, la terza dal 10 al 31 luglio 1983; se non è superiore a lire cinquecentomila, in unica soluzione dal 10 al 30 novembre 1982<sup>1, 2</sup>.

I versamenti devono essere eseguiti a norma dell'articolo 12 della legge 12 novembre 1976, n. 751, secondo modalità stabilite e utilizzando apposito stampato conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro. In caso di mancato o insufficiente versamento, l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto che ha ricevuto la dichiarazione integrativa procede alla riscossione delle somme non versate applicando gli interessi di mora in ragione del 18 per cento annuo e la soprattassa di cui al primo comma dell'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

I contribuenti che non abbiano mai presentato la dichiarazione annuale, prima di spedire la dichiarazione integrativa, devono presentare la dichiarazione di inizio di attività di cui all'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai fini dell'attribuzione del numero di partita.

Gli ammontari di cui ai numeri 2) e 3) del secondo comma e quelli dei versamenti eseguiti devono essere annotati a norma del primo comma dell'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con l'indicazione degli estremi della dichiarazione integrativa e delle attestazioni di versamento.

La registrazione su supporto magnetico dei dati risultanti dalle dichiarazioni integrative è affidata al consorzio nazionale obbligatorio tra gli esattori in carica per la meccanizzazione dei ruoli. Per la stipula della relativa convenzione e di quelle riguardanti la registrazione dei dati risultanti dalle dichiarazioni, e relativi allegati, presentate dai contribuenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nonché per la stipula delle convenzioni relative alla registrazione dei dati risultanti da atti, dichiarazioni e documenti presentati dai contribuenti agli uffici del registro, il Ministro delle finanze è autorizzato a procedere, in deroga alle norme sulla contabilità generale dello Stato e all'articolo 14 della legge 28 settembre 1942, n. 1140, con esclusione di ogni forma di gestione fuori bilancio.<sup>3</sup>

---

**Note:**

1 Il termine del 30 novembre 1982 è prorogato al 15 dicembre 1982 dall'art. 1, D.L. 30 novembre 1982, n. 878 e, successivamente, differito al 15 marzo 1983 dall'art. 1, comma 1, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

2 Comma sostituito dalla legge di conversione.

3 Comma modificato dalla legge di conversione.

### Art. 31

Le controversie di valutazione relative all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni nonché all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, pendenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, sono definite, su richiesta del contribuente, mediante il pagamento dell'imposta corrispondente alla metà del valore accertato o dell'incremento imponibile determinato dall'ufficio del registro senza applicazione di soprattasse e pene pecuniarie non ancora corrisposte. In nessun caso il valore o l'incremento possono essere ridotti a cifra inferiore a quella dichiarata nell'atto o nella denuncia o risultante da pronuncia non più impugnabile dal contribuente.

Per gli atti pubblici formati e per le scritture private autenticate entro il 31 dicembre 1981, per le scritture private non autenticate formate entro la stessa data, purché tutti registrati entro il 20 gennaio 1982, e per le denunce e dichiarazioni il cui presupposto d'imposta si sia verificato entro il 31 dicembre 1981 e la cui presentazione sia stata effettuata nei termini di legge, e comunque non oltre il 30 giugno 1982 ai fini delle imposte indicate nel primo comma qualora alla data di entrata in vigore del presente decreto non sia stato notificato avviso di accertamento, il contribuente può chiedere che l'imposta sia liquidata sulla base del valore o dell'incremento imponibile dichiarato, aumentato del 20 per cento senza applicazione di soprattasse e pene pecuniarie. L'incremento imponibile complessivamente assoggettato ad imposta non può comunque essere inferiore al 20 per cento del valore finale dichiarato.<sup>1</sup>

Nell'ipotesi di cui ai precedenti commi si assume come valore iniziale per le successive applicazioni dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili quello accertato dall'ufficio agli effetti delle imposte di registro e sulle successioni e donazioni ridotto della metà o quello dichiarato dal contribuente aumentato del venti per cento.<sup>2</sup>

Per le altre controversie pendenti e le altre violazioni commesse fino alla data del 31 dicembre 1981 relative alle imposte indicate nel primo comma e alle altre tasse e imposte indirette sugli affari, comprese quelle abolite per effetto della riforma tributaria ed esclusa l'imposta sul valore aggiunto, le soprattasse e le pene pecuniarie non ancora corrisposte e le altre sanzioni non penali non si applicano a condizione che il contribuente provveda o abbia provveduto al versamento del tributo dovuto ed all'adempimento delle formalità omesse..

Ai fini dei precedenti commi deve essere presentata o spedita per raccomandata con avviso di ricevimento all'ufficio del registro apposita domanda entro il 30 novembre 1982 [3] con indicazione delle generalità e domicilio del contribuente, degli estremi dell'atto, denuncia o dichiarazione e del codice fiscale. Per i tributi che devono essere liquidati direttamente dal contribuente la prova dell'avvenuto versamento deve essere allegata alla domanda; per gli altri tributi le somme dovute debbono essere pagate all'ufficio competente entro sessanta giorni dalla notificazione dell'avvenuta liquidazione ovvero dalla richiesta dell'ufficio notificata a mezzo posta, mediante raccomandata con avviso di ricevimento, al domicilio indicato nella domanda stessa. La presente disposizione si applica anche alla tassa regionale di circolazione <sup>4</sup>.

Per le imposte e le tasse dovute in applicazione del presente articolo non si applicano gli interessi di mora di cui alla legge 26 gennaio 1961, n. 29, e successive modificazioni. Tuttavia in caso di mancato o insufficiente versamento delle imposte e tasse dovute a seguito della presentazione della istanza di definizione si applica la soprattassa nella misura del 20 per cento prevista dalle norme vigenti e gli interessi di mora, di cui alla stessa legge 26 gennaio 1961, n. 29, si applicano in misura raddoppiata <sup>4</sup>.

Le controversie in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto si estinguono per effetto del pagamento dei tributi dovuti, restando compensate le spese.

---

**Note:**

1 Comma modificato dalla legge di conversione.

2 Comma aggiunto dalla legge di conversione.

3 Il termine del 30 novembre 1982 è prorogato al 15 dicembre 1982 dall' art. 1, D.L. 30 novembre 1982, n. 878 e, successivamente, differito al 15 marzo 1983 dall'art. 1, comma 1, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

4 Comma modificato dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

### *Capo III Disposizioni comuni*

#### **Art. 32**

Le disposizioni integrative e le istanze di definizione di cui al presente decreto, da redigersi in carta semplice, sono irrevocabili. Le imposte e le maggiori imposte che ne risultano sono acquisite a titolo definitivo e le definizioni intervenute sulla base di dette dichiarazioni e istanze non possono essere modificate dagli uffici nè contestate dai contribuenti se non per errore materiale o per violazione delle norme degli articoli precedenti. Sono salvi gli effetti della liquidazione delle imposte in base alla dichiarazione originaria a norma dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ma le variazioni dei dati dichiarati non esplicano efficacia ai fini del computo dei maggiori imponibili e delle maggiori imposte da indicare nelle dichiarazioni integrative o nelle istanze di definizione. Tuttavia le maggiori imposte derivanti dalla liquidazione della dichiarazione originaria, in caso di accertamento o di prosecuzione della controversia, si considerano dichiarate ai soli fini dell'applicazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 22. <sup>1, 2</sup>.

I giudizi in corso e i termini per ricorrere o di impugnativa, pendenti alla data di entrata in vigore del presente decreto o che iniziano a decorrere dopo tale data, sono sospesi fino al 30 novembre 1982<sup>3</sup>; successivamente a tale data i giudizi restano sospesi subordinatamente all'esibizione, da parte del contribuente, di copia anche fotostatica della dichiarazione integrativa e istanza presentate e della ricevuta o di altro documento dell'amministrazione postale comprovante la consegna all'ufficio postale della raccomandata di trasmissione. I giudizi sospesi si estinguono a seguito della comunicazione dell'intervenuta liquidazione definitiva<sup>4</sup>.

In caso di dichiarazione integrativa senza definizione automatica la sospensione di cui al precedente

comma opera limitatamente ai maggiori imponibili dichiarati.

Nel periodo e nei limiti in cui opera la sospensione, di cui al secondo e al terzo comma, è altresì sospesa l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602<sup>5,6</sup>.

I termini per l'accertamento scadenti tra la data di entrata in vigore del presente decreto ed il 31 dicembre 1983 sono prorogati al 31 dicembre 1984. Relativamente ai tributi di cui al primo comma dell'articolo 31 sono altresì sospesi, sino al 31 dicembre 1984, i termini di prescrizione e di decadenza riguardanti la riscossione delle imposte complementari e suppletive<sup>7,8</sup>.

Le disposizioni di cui all'articolo 43, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ed all'articolo 57, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non operano relativamente ai periodi di imposta per i quali siano state presentate le dichiarazioni integrative di cui agli articoli 16, 17 e 26 nè per i periodi di imposta con accertamenti già definiti quando siano state presentate dichiarazioni integrative con definizione automatica per tutti i periodi di imposta per i quali non sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica<sup>9</sup>.

Agli effetti degli articoli 14, 19, 25 e 28 non si considerano omesse le dichiarazioni originarie presentate con ritardo superiore ad un mese anche ad un ufficio incompetente. Sono considerate valide le dichiarazioni integrative presentate, nei termini, ad uffici territorialmente incompetenti<sup>9</sup>.

I contribuenti che hanno presentato dichiarazioni integrative o istanze di definizione possono ottenere la proroga della sospensione della riscossione prevista dal quarto comma. A tal fine debbono presentare, alla competente intendenza di finanza, entro il 25 marzo 1983, domanda, in carta libera, con allegata copia, anche fotostatica, della dichiarazione integrativa o istanza di definizione presentata e della ricevuta o di altro documento dell'amministrazione postale comprovante la consegna all'ufficio postale della raccomandata di trasmissione. Nei confronti dei contribuenti che non hanno presentato la predetta domanda, la riscossione rateale delle somme iscritte a titolo provvisorio nei ruoli resi esecutivi a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto riprende con la scadenza di aprile 1983. A seguito della liquidazione delle dichiarazioni integrative o delle istanze di definizione, presentate ai sensi degli articoli 16, 17 e 24, gli uffici emettono i provvedimenti di sgravio per le iscrizioni di cui sopra relative ai periodi di imposta cui le dichiarazioni o istanze si riferiscono. Per i periodi di imposta per i quali è stata presentata dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 17, l'iscrizione provvisoria a ruolo da effettuare ai sensi dell'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602<sup>5</sup>, è commisurata alle somme di imposta per le quali la contestazione prosegua. Per i contribuenti che, pur avendo presentato dichiarazione integrativa o istanza di definizione, hanno effettuato il pagamento delle somme iscritte provvisoriamente a ruolo, dette somme sono conguagliate in sede di liquidazione delle imposte risultanti da dette dichiarazioni o istanze<sup>9</sup>.

**Note:**

- 1 Comma sostituito dalla legge di conversione.
- 2 Comma aggiunto dalla legge di conversione e successivamente abrogato dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.
- 3 Il termine del 30 novembre 1982 è prorogato al 15 dicembre 1982 dall'art. 1, D.L. 30 novembre 1982, n. 878 e, successivamente, differito al 15 marzo 1983 dall'art. 1, comma 1, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.
- 4 Comma modificato dalla legge di conversione e successivamente dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.
- 5 A norma dell'art. 38, comma 1, lett. a), D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 che, a decorrere dal 1° luglio 1999, ha abrogato l'articoli 13, 15, secondo comma, 18, 23, 27, 29, secondo comma, 40 e 42, comma 7 del D.P.R. n. 602/1973, il presente rinvio si intende riferito alla corrispondente disposizione dello stesso D.Lgs. n. 46/1999.
- 6 Comma aggiunto dalla legge di conversione.
- 7 Comma modificato dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.
- 8 Per la decorrenza, vedi l'art. 4, L.12 febbraio 1983, n. 27.
- 9 Comma aggiunto dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

**Art. 32-bis<sup>4</sup>**

Al fine di agevolare l'attuazione delle norme contenute nel presente decreto, l'intendente di finanza, accertate le esigenze dei dipendenti uffici finanziari, può disporre, fino al termine indicato nel terzo comma dell'articolo 20, per la liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative, il temporaneo distacco di personale da lui amministrato da uno ad altro degli uffici finanziari medesimi, anche se di settore diverso da quello di appartenenza.

**Note:**

- 1 Articolo aggiunto dall'art. 2-bis, D.L. 15 dicembre 1982, n. 916.

### **Art. 33<sup>1</sup>**

Il curatore del fallimento, sentito il parere del comitato dei creditori e con l'autorizzazione del giudice delegato, il commissario liquidatore e il commissario dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, sentito il parere del comitato di sorveglianza e con l'autorizzazione dell'autorità di vigilanza, possono presentare le dichiarazioni integrative e le istanze di definizione previste dalle disposizioni del presente titolo.

Il pagamento delle somme dovute a seguito delle dichiarazioni e delle istanze di cui al comma precedente deve avvenire entro i termini previsti dalle dette disposizioni. I relativi debiti sono equiparati a quelli previsti dall'articolo 111, primo comma, numero 1, delle disposizioni sulla disciplina del fallimento, approvate con regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

---

**Note:**

1 Articolo sostituito dalla legge di conversione.

### **Art. 34**

Nello stato di previsione dell'entrata sono istituiti appositi capitoli cui affluiscono le riscossioni di cui al presente decreto-legge relative alle singole imposte.

Sugli stessi capitoli affluiscono le riscossioni degli interessi e delle soprattasse per omesso, insufficiente o ritardato versamento.

### **Art. 35**

Le disposizioni recate dal titolo I hanno effetto dal 1° gennaio 1983.

Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale delle leggi e dei decreti della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

---

**Note:**

1 Convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 7 agosto 1982, n. 516.

**D.Lgs. 10-03-2000, n. 74**  
**Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205**  
**(G.U. 31-03-2000, n. 76, Serie Generale)**

*Preambolo*

**IL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA**

Visti gli articoli 76 e 87 della Costituzione;

Visto l'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205, che delega il Governo ad emanare, entro otto mesi dall'entrata in vigore della stessa legge, un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto in conformità dei principi e dei criteri direttivi stabiliti dal medesimo articolo, 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;

Vista la preliminare deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 5 gennaio 2000; Acquisito il parere delle competenti commissioni permanenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica, previsto dall'articolo 17 della predetta legge n. 205 del 1999;

Vista la deliberazione del Consiglio dei Ministri, adottata nella riunione del 3 marzo 2000;

Sulla proposta del Ministro delle finanze e del Ministro della giustizia;

Emana

il seguente decreto legislativo:

**TITOLO I**  
**DEFINIZIONI**

**Art. 1 - Definizioni**

1. Ai fini del presente decreto legislativo:

- a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;
- b) per "elementi attivi o passivi" si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;
- c) per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche;
- d) il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;
- e) riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce;
- f) per "imposta evasa" si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella

dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine;

g) le soglie di punibilità riferite all'imposta evasa si intendono estese anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito di imposta esposto nella dichiarazione.

## *TITOLO II* *DELITTI*

### *CAPO I* *Delitti in materia di dichiarazione*

#### **Art. 2. - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi passivi fittizi.
2. Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.
3. Se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a lire trecento milioni, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

#### **Art. 3. - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**

1. Fuori dei casi previsti dall'articolo 2, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:
  - a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire centocinquanta milioni;
  - b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire tre miliardi.

#### **Art. 4. - Dichiarazione infedele**

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente:
  - a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire duecento milioni;
  - b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a lire quattro miliardi.

#### **Art. 5. - Omessa dichiarazione**

1. E' punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette

imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a lire centocinquanta milioni.

2. 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.

#### **Art. 6. - Tentativo**

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

#### **Art. 7. - Rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio**

1. Non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base di metodi costanti di impostazione contabile, nonché le rilevazioni e le valutazioni estimative rispetto alle quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio.
2. In ogni caso, non danno luogo a fatti punibili a norma degli articoli 3 e 4 le valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste nel comma 1, lettere a) e b), dei medesimi articoli.

### *CAPO II*

#### *Delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*

#### **Art. 8. - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.
2. Ai fini dell'applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l'emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.
3. Se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore a lire trecento milioni per periodo di imposta, si applica la reclusione da sei mesi a due anni.

#### **Art. 9. - Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti**

1. In deroga all'articolo 110 del codice penale:
  - a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 2;
  - b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'articolo 8.

#### **Art. 10. - Occultamento o distruzione di documenti contabili**

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

### **Art. 11. - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte**

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore a lire cento milioni, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

### *TITOLO III DISPOSIZIONI COMUNI*

### **Art. 12. - Pene accessorie**

1. La condanna per taluno dei delitti previsti dal presente decreto importa:
  - a) l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni;
  - b) l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni;
  - c) l'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni;
  - d) l'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria;
  - e) la pubblicazione della sentenza a norma dell'articolo 36 del codice penale.
2. La condanna per taluno dei delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 8 importa altresì l'interdizione dai pubblici uffici per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a tre anni, salvo che ricorrano le circostanze previste dagli articoli 2, comma 3, e 8, comma 3.

### **Art. 13. - Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario**

1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.
2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1.
3. Della diminuzione di pena prevista dal comma 1 non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'articolo 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689.

### **Art. 14. - Circostanza attenuante. Riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario**

1. Se i debiti indicati nell'articolo 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.
2. La somma, commisurata alla gravità dell'offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguaglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato.
3. Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene congrua la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento.
4. Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12. Si osserva la disposizione prevista dal comma 3 dell'articolo 13.
5. Nel caso di assoluzione o di proscioglimento la somma pagata è restituita.

#### **Art. 15. - Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie**

1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione.

#### **Art. 16. - Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive**

1. Non dà luogo a fatto punibile a norma del presente decreto la condotta di chi, avvalendosi della procedura stabilita dall'articolo 21, commi 9 e 10, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, si è uniformato ai pareri del Ministero delle finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive previsti dalle medesime disposizioni, ovvero ha compiuto le operazioni esposte nell'istanza sulla quale si è formato il silenzio-assenso.

#### **Art. 17. - Interruzione della prescrizione**

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

#### **Art. 18. - Competenza per territorio**

1. Salvo quanto previsto dai commi 2 e 3, se la competenza per territorio per i delitti previsti dal presente decreto non può essere determinata a norma dell'articolo 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.
2. Per i delitti previsti dal capo I del titolo II il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale. Se il domicilio fiscale è all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.
3. Nel caso previsto dal comma 2 dell'articolo 8, se le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti sono stati emessi o rilasciati in luoghi rientranti in diversi circondari, è competente il giudice di uno di tali luoghi in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel registro previsto dall'articolo 335 del codice di procedura penale.

### *TITOLO IV*

#### *RAPPORTI CON IL SISTEMA SANZIONATORIO AMMINISTRATIVO E FRA PROCEDIMENTI*

#### **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'articolo 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'articolo 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 fra loro, a norma dell'articolo 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.

## **TITOLO V**

### **DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO E FINALI**

#### **Art. 22. - Modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari**

1. Con decreto del Ministero delle finanze, emanato entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, sono stabilite le modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari indicati nell'articolo 13 e di versamento delle somme indicate nell'articolo 14, comma 3<sup>1</sup>.

---

**Note:**

- 1 Per le modalità di documentazione dell'avvenuta estinzione dei debiti tributari, vedi il Decreto 13 giugno 2000.

#### **Art. 23. - Modifiche in tema di utilizzazione di documenti da parte della Guardia di finanza**

1. Nell'articolo 63, primo comma, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e nell'articolo 33, terzo comma, 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'articolo 329 del codice di procedura penale".

#### **Art. 24. - Modifica dell'articolo 2 della legge 26 gennaio 1983, n. 18**

1. L'ottavo comma dell'articolo 2 della legge 26 gennaio 1983, n. 18, è sostituito dal seguente:  
"Salvo che il fatto costituisca reato, chiunque manomette o comunque altera gli apparecchi misuratori previsti nell'articolo 1 o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati o consente che altri ne faccia uso al fine di eludere le disposizioni della presente legge è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da lire due milioni a lire quindici milioni. Con la stessa sanzione è punito, salvo che il fatto costituisca reato, chiunque, allo stesso fine, forma in tutto o in parte stampati, documenti o registri prescritti dai decreti indicati nell'articolo 1 o li altera e ne fa uso o consente che altri ne faccia uso; nonché chiunque, senza avere concorso nella falsificazione, fa uso degli stessi stampati, documenti o registri".

#### **Art. 25. - Abrogazioni**

1. Sono abrogati:
  - a) l'articolo 97, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
  - b) l'articolo 8, undicesimo comma, della legge 10 maggio 1976, n. 249;
  - c) l'articolo 7, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627;
  - d) il titolo I del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516;

- e) l'articolo 3, quarto comma, della legge 25 novembre 1983, n. 649;
- f) l'articolo 2, quarto comma, del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, nella legge 27 gennaio 1984, n. 17;
- g) l'articolo 1, quarto comma, secondo periodo, del decreto-legge 28 novembre 1984, n. 791, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 gennaio 1985, n. 60;
- h) l'articolo 2, commi 27 e 28, e l'articolo 3, comma 14, del decreto-legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17;
- i) l'articolo 12, comma 13, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- l) l'articolo 54, comma 8, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;
- m) l'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30.

2. E' abrogata ogni altra disposizione incompatibile con il presente decreto.