

# Capitolo I

## *Principi generali*

**Sommario:** 1. L'evoluzione del sistema sanzionatorio penal-tributario. – 2. Definizioni. – 3. I soggetti penalmente responsabili nel diritto penale tributario. – 4. Le dichiarazioni rilevanti. – 5. Le soglie di punibilità e il bene giuridico tutelato. – 6. Il concetto di imposta evasa nel diritto penale tributario.

### **1. L'evoluzione del sistema sanzionatorio penal-tributario**

L'esigenza di arginare il fenomeno dell'evasione fiscale, anche attraverso lo strumento repressivo penale, ha, in Italia, origini piuttosto antiche. Andando a ritroso si torna al 1861 quando, con l'adozione del Regolamento doganale, il Governo adottò il primo provvedimento di sintesi delle disposizioni vigenti nei singoli ordinamenti preunitari che tutelasse quella che, al tempo, rappresentava una delle più significative voci di entrata, ossia il **dazio doganale**.

In materia di tributi diretti invece, al di là della l. n. 844/1873 da taluni ritenuta addirittura colpita da desuetudine penale, l'antecedente più prossimo è costituito dalla l. n. 2834/1928 intitolata «*penalità in materia di imposte*», in cui erano previste sanzioni penali finalizzate alla tutela della sola fase della riscossione (e non anche a quella antecedente dell'accertamento).

Ed invero, l'omessa denuncia dei redditi e il compimento di atti strumentali alla sottrazione di risorse all'imposizione fiscale costituivano illecito civile punito con l'applicazione di una sovrattassa crescente al crescere dell'imposta dovuta e non dichiarata, mentre la sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposta accertata era sanzionata con la misura più afflittiva della detenzione.

La l. n. 2834/1928 è stata poi sostituita dalla **l. 7 gennaio 1929, n. 4**, recante «*Norme generali per la repressione della violazione delle leggi finanziarie*», cui convenzionalmente si riconduce la nascita del **diritto penale tributario**. La l. n. 4/1929 ha introdotto alcuni importanti ed innovativi principi, derogatori agli istituti di diritto penale sostanziale e processuale comune, tanto da costituire una sorta di legge quadro delle disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie relative ai tributi dello Stato<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Zanichelli, Bologna, 2013, p. 2.

Il testo normativo risente fortemente dell'influenza del cd. «**particolarismo tributario**», ovvero di quel fenomeno consistente nell'attribuzione al diritto tributario di una peculiare e marcata autonomia rispetto agli altri settori dell'ordinamento, giustificata da esigenze di tutela dell'erario che legittimerebbero un trattamento differenziato rispetto ai canoni del diritto comune<sup>2</sup>. La l. n. 4/1929 introdusse principi del tutto peculiari costituenti un sottosistema che prevedeva un apparato sanzionatorio e regolamentare decisamente più articolato rispetto al passato.

Fra questi, vale la pena di ricordare il **principio di fissità**, sancito dall'art. 1, co. 2, l. n. 4/1929 e caducato solo con l'entrata in vigore della l. n. 516/1982, in forza del quale «*le disposizioni della presente legge [...] non possono essere abrogate o modificate da leggi posteriori concernenti i singoli tributi, se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate*»; il principio di fissità serviva sostanzialmente ad evitare che frequenti interventi del legislatore in materia fiscale potessero creare incertezza o vuoti di tutela rispetto all'esigenza di presidiare gli interessi finanziari dello Stato<sup>3</sup>.

Ancora, l'art. 8 in tema di **concorso di reati e continuazione tributaria** secondo cui, diversamente dalla disciplina generale, «*per ogni violazione della stessa disposizione di legge si applica la relativa sanzione. Non di meno, nel caso di più violazioni commesse anche in tempi diversi in esecuzione della medesima risoluzione, la sanzione può essere applicata una sola volta, tenuto conto delle circostanze dei fatti e della personalità dell'autore delle violazioni. In tal caso la sanzione è applicata in misura superiore a quella stabilita dalla legge per una sola violazione, purché non si superi la metà dell'ammontare complessivo delle pene, delle pene pecuniarie e delle soprattasse che si sarebbero dovute applicare calcolando le singole violazioni*».

In tema di **oblazione** l'art. 13 stabiliva che «*per le contravvenzioni punibili con la sola pena dell'ammenda non superiore nel massimo a lire centomila il colpevole è ammesso a pagare [...] una somma a favore dello Stato pari complessivamente all'ammontare del tributo e della soprattassa e del sesto del massimo dell'ammenda stabilita dalla legge. [...]*»; l'art. 14 dettava invece una regola generale per l'oblazione nelle contravvenzioni punite con la sola pena dell'ammenda, disciplina che tuttavia il giudice poteva ritenere non applicabile avuto riguardo alla particolare gravità del fatto ovvero alla personalità del colpevole. Altra disposizione di in-

<sup>2</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, X ed., Utet, Torino, 2009, p. 80.

<sup>3</sup> Secondo G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Cedam, Padova, 1932, p. 17 il principio di fissità, lungi dal cristallizzare l'ordinamento giuridico tributario o impedirne il razionale sviluppo, costituiva semplicemente un richiamo al legislatore affinché considerasse attentamente se l'innovazione da introdurre fosse realmente necessaria o, invece, non fosse il frutto di una inadeguata o non ponderata valutazione nel merito ovvero un'incomprensione sulla portata delle norme generali. In buona sostanza, secondo l'autore, il principio di fissità rappresentava un baluardo utile ad arginare interventi non adeguatamente soppesati in una materia assai delicata e complessa in cui ad un maggior grado di stabilità e certezza corrisponde una migliore tutela del gettito erariale.

dubbia rilevanza era l'art. 20, l. n. 4/1929 che consacrava in tutta la sua pienezza – attraverso il **principio di ultrattività** – il particolarismo tributario, di cui tutto il tessuto normativo dell'epoca era permeato. In forza dell'istituto in parola, sopravvissuto sino al 1999 (con l'entrata in vigore del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472), «*le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione*». Si trattava di una deroga al principio di retroattività della legge penale più favorevole (art. 2 c.p.) che estendeva la regola, tipicamente processuale, del *tempus regit actum* anche alle norme di natura sostanziale. In dottrina si è discusso attorno alla *ratio* del principio di ultrattività e, fra le varie interpretazioni offerte, sembra preferibile quella ancorata alla particolare struttura delle norme penali tributarie dell'epoca. Ed invero, la normativa di settore era, al tempo, strettamente connessa a quella fiscale, soggetta, salvo espresse deroghe, al regime processuale, tanto è vero che per i tributi diretti era prevista la pregiudiziale e, per tutti gli altri, il giudizio congiunto; in un simile contesto pareva pertanto giustificabile l'estensione ad esso del canone del *tempus regit actum* valido per la norma tributaria e, nel contempo, l'esclusione di una identica soluzione in ogni altra ipotesi di norma penale connessa con quella extrapenale<sup>4</sup>.

La norma è stata più volte oggetto di esame da parte della Consulta, chiamata a pronunciarsi sulla sua asserita incompatibilità con gli artt. 3 e 25 della Costituzione. Tuttavia, la questione non ha mai trovato il favore della Corte per cui:

«[...] l'ultrattività delle leggi penali tributarie, «come complemento dell'ultrattività delle leggi tributarie stesse, tende a meglio garantire il puntuale assolvimento degli obblighi tributari, ai quali i cittadini sono tenuti in adempimento di uno dei doveri inderogabili di solidarietà nazionale che ad essi competono e dai quali dipende, in misura crescente, l'operatività e l'esistenza stessa dello Stato moderno [...]»<sup>5</sup>.

E ancora,

---

<sup>4</sup> Così E. MUSCO-F. ARDITO, *op. cit.*, p. 7.

Altri autori hanno individuato la *ratio* dell'istituto nell'interesse patrimoniale dello Stato come bene meritevole di tutela rafforzata rispetto agli altri interessi protetti dal diritto penale comune (A. MALINVERNI, *Principi di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 1962, p. 130); nella tutela della certezza delle norme penali tributarie (A. PAGLIARO, voce *La legge penale nel tempo*, in *Enc. dir.*, XXIII, Giuffrè, Milano, 1973, p. 1074); nella necessità di assoggettare le violazioni delle leggi penali tributarie ad un trattamento di minor favore rispetto a quello previsto per ogni altro reato, quasi che si volesse impedire all'evasore anche solo di beneficiare accidentalmente di un trattamento di minor rigore dovuto a modifiche normative successive alla commissione del fatto (C. CARBONE-T. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Utet, Torino, 1959, p. 27; A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Giuffrè, Milano, 1957, p. 332) e infine nel carattere essenzialmente eccezionale e temporaneo delle leggi tributarie (M. DI LORENZO, *Il contrabbando e gli altri reati doganali*, Cedam, Padova, 1956, p. 39).

<sup>5</sup> Corte Cost. 16 gennaio 1978, n. 6, in *www.cortecostituzionale.it*.

«[...] la norma impugnata, diretta a garantire che la spinta psicologica all'osservanza della legge fiscale non sia sminuita nemmeno dalla speranza di mutamenti di legislazione, appare ispirata alla tutela dell'interesse primario alla riscossione dei tributi (art. 53 Cost.), che, come riconosciuto più volte da questa Corte, è costituzionalmente differenziato (sentenze n. 45 del 1963, n. 91 del 1964, n. 50 del 1965) ed esige una tutela particolare. Non si ha pertanto violazione dell'art. 3 della Costituzione. Né esiste alcun ostacolo di carattere costituzionale, giacché l'art. 25 della Costituzione vieta la retroattività della legge penale, ma non concerne l'ultrattività che è disciplinata dall'art. 2 del codice penale [...]»<sup>6</sup>.

Da ultimo ricordiamo l'istituto della **pregiudiziale tributaria**, contemplato all'art. 21, co. 4, l. n. 4/1929 in forza del quale «*per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia*»<sup>7</sup>.

Si trattava di una deroga – limitata ai tributi diretti – alla disciplina dettata dal successivo art. 22 che stabiliva per l'appunto, in caso di controversia sull'imposta, la competenza del giudice penale anche relativamente a quest'ultimo accertamento<sup>8</sup>.

La Relazione di accompagnamento al disegno di legge dell'epoca precisava come l'introduzione di questa peculiare previsione normativa rispondesse all'esigenza di salvaguardare la natura speciale dei tributi diretti, caratterizzati da elevato tecnicismo, facendo sì che il loro accertamento fosse demandato alla cognizione di organi specializzati in materia e non affidato al giudice penale, tradizionalmente meno preparato rispetto a questioni così specifiche. Come osservato in dottrina, peraltro, il meccanismo era perfettamente coerente giacché riservava l'accertamento delle controversie a più elevato coefficiente tecnico (quelle sui tributi diretti) agli organi della giurisdizione tributaria, demandando invece al giudice penale la risoluzione delle questioni concernenti le fattispecie di contrabbando, tipicamente legate ad elementi di carattere fattuale piuttosto che tecnico contabile<sup>9</sup>.

Ciononostante, sul lato pratico, l'istituto della pregiudiziale tributaria non diede i frutti sperati. La lentezza degli organi della giustizia tributaria nella definizione del procedimento amministrativo ha, di fatto, vanificato l'intervento della magistra-

<sup>6</sup> Corte Cost. 6 giugno 1974, n. 164, in [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it). La manifesta infondatezza della questione è stata successivamente ribadita da Corte Cost. 11 novembre 1985, n. 256, in [www.corte costituzionale.it](http://www.corte costituzionale.it).

<sup>7</sup> Il principio è stato successivamente recepito, sostanzialmente negli stessi termini, dall'art. 56, co. 6, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (per quanto concerne le imposte dirette, norma abrogata nel 1982) e dall'art. 58, co. 5, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (per quanto concerne l'IVA, norma abrogata nel 1997).

<sup>8</sup> Art. 22, co. 1, l. n. 4/1929: «*qualora l'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia concernente il tributo, il tribunale, a cui spetta la cognizione del reato, decide altresì della controversia relativa al tributo, osservate le forme stabilite dal codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale definisce il giudizio penale*».

<sup>9</sup> A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2003, p. 675.

tura penale che, nonostante la sospensione dei termini di prescrizione, perdeva via via interesse a perseguire fattispecie di reato consumate in tempi ormai remoti.

Solamente sul finire degli anni cinquanta, con l'approvazione del d.p.r. n. 645/1958, si è operato il primo intervento di razionalizzazione della materia, senza ancora prevedere sanzioni penali particolarmente severe gli illeciti fiscali; cosa che è invece avvenuta, per la prima volta, con il d.p.r. n. 600/1973 che ha incrementato sia le pene detentive che le sanzioni pecuniarie, senza tuttavia stabilire un sistema organico e capillare.

Il primo grande intervento di riassetto del sistema sanzionatorio penal-tributario si fa attendere sino ai primi anni ottanta, con la conversione del d.l. n. 429/1982 ad opera della **l. n. 516/1982**, la legge cd. **manette agli evasori**, approvata per contrastare un problema che per numeri e dimensioni si presentava come una vera e propria emergenza, o almeno tale è stata al tempo ritenuta<sup>10</sup>.

La scelta del legislatore era chiara: assegnare alla sanzione penale una **funzione marcatamente preventiva**. Si legge nella Relazione governativa di accompagnamento al disegno di l. n. 3551/1982 che *«l'efficienza del sistema di accertamento non può consistere nella capacità di reprimere, ma in quella di prevenire e di dissuadere: essendo impossibile generalizzare accertamenti e sanzioni, occorre generalizzare gli effetti preventivi e dissuasivi, evidenziando preventivamente i termini di convenienza all'evasione»*<sup>11</sup>.

Con l'inserimento di fattispecie criminose per lo più strutturate come reati di pericolo astratto, l'accertamento degli illeciti tributari veniva del tutto svincolato da quello dell'evasione e venivano sanzionati tutti i comportamenti ad essa antecedenti e prodromici, nonché le mere violazioni formali. Sono stati poi abrogati alcuni istituti ritenuti obsoleti, come il principio di fissità, o, addirittura, ritenuti dannosi, come la pregiudiziale tributaria, considerata uno dei principali ostacoli sul cammino della repressione del fenomeno criminale. Il sistema processuale amministrativo si era infatti dimostrato lento e farraginoso, e l'istruzione del procedimento, necessariamente successivo, avanti il giudice penale era divenuta, di fatto, assai difficoltosa.

La scelta era sostanzialmente fra due opzioni: sveltire i tempi del contenzioso tributario, in modo che l'accertamento divenisse quanto prima definitivo, oppure abolire la pregiudiziale tributaria, consentendo la perseguibilità dei reati tributari a prescindere dalla procedura amministrativa in cui si controverteva intorno al tributo dovuto. La soluzione più rapida e maggiormente sicura è apparsa fin da subito quella di abrogare l'art. 21, come in effetti avvenuto<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Sul punto: E. MUSCO, *La riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. g.d.f.*, 1999, p. 2463. Osserva l'autore: *«che vi fosse all'epoca una situazione perfettamente riconducibile ai parametri entro i quali è costituzionalmente garantita la legislazione d'urgenza è quantomeno dubbio. Ma all'epoca, per ragioni che appare inutile ricordare, il decreto legge costituiva il modo normale di legiferare in materia penale»* e senza contare che l'entrata in vigore della legge fu rimandata di quasi sei mesi.

<sup>11</sup> Così la Relazione governativa accompagnatoria del d.d.l. n. 3551/1982.

<sup>12</sup> A. LANZI, *Lezioni di diritto penale tributario*, Casanova, Parma, 1985, p. 13.

L'impostazione della nuova legge, nonostante inizialmente si fosse pensato di configurare i reati tributari come fattispecie incentrate prevalentemente sull'evasione, si è, invece, caratterizzata per lo spostamento del baricentro verso la violazione di regole formali funzionali a garantire il regolare svolgimento delle attività di accertamento (insigni studiosi ritenevano indispensabile «*spostare l'attenzione dalle imposte dovute – ed evase – ai ricavi. Ricavo lordo vuol dire fatto, non stima; e come fatto può essere oggetto di una fattispecie di diritto penale sostanziale*»; ecco come esonerare il giudice penale da valutazioni squisitamente tecniche, aprendo la strada all'impostazione di fondo della «*manette agli evasori*») <sup>13</sup>.

Il prodotto dell'auspicata riforma si è, purtroppo, rivelato decisamente difforme dal progetto, e si è concretizzato in un coacervo di fattispecie punitive congegnate come reati di pericolo, del tutto svincolate dall'evasione, attraverso cui si anticipava sensibilmente il momento della tutela penale portando, in ultima analisi, alla criminalizzazione di violazioni meramente formali e scarsamente offensive.

Apprestare tutela in via principale alla mera trasparenza fiscale ha fatto sì che si finisse per sanzionare condotte inidonee ad esprimere in concreto la benché minima offensività, situazione cui peraltro la giurisprudenza ha cercato di porre rimedio pur negli angusti (e sostanzialmente impenetrabili) limiti di una formulazione letterale che lasciava ben pochi spazi all'interprete. Basti pensare alle pronunce in tema di omessa bollatura delle scritture contabili che, nel tentativo di adeguare il dettato normativo al principio di offensività, avevano sottolineato come

«[...] un minimo ritardo nella bollatura iniziale, quando non risulti collegato a fatti prodromici all'evasione, non costituisce reato per concreta inoffensività della condotta [...]» <sup>14</sup>.

Questa soluzione, per quanto assolutamente pregevole ed apprezzabile, non è tuttavia parsa accettabile poiché, all'evidenza, antitetica alla lettera della legge, che non lasciava margini valutativi. Il legislatore ha infatti scelto di selezionare a monte una serie di condotte giudicate in via preventiva ed astratta pericolose in quanto generalmente prodromiche all'evasione fiscale e che, come tali, non riservavano spazio alcuno a stime circa l'insussistenza, in concreto, del pericolo <sup>15</sup>.

Ad un simile eccesso (come detto punitivo in massima parte di condotte prive di effettivo disvalore) facevano da contraltare pochezza e inconsistenza delle pene: molte erano, infatti, le fattispecie di matrice contravvenzionale punite in via alternativa e, quindi, estinguibili con l'accesso all'oblazione facoltativa (art. 162 *bis* c.p.) con evidenti ricadute in punto di prevenzione generale <sup>16</sup>.

<sup>13</sup> E. CAPACCIOLI, *Principi in tema di sanzioni amministrative: considerazioni introduttive*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Giuffrè, Milano, 1979, p. 147; sul punto anche G. TREMONTI, *La parabola della l. 516/1982: da modello a problema*, in R. BETTIOL, *La riforma del diritto penale tributario: vecchia e nuova legge 516*, Cedam, Padova, 1993, p. 28.

<sup>14</sup> Cass. pen., Sez. III, 29 maggio 1995, in *CED Cass. pen.*, 1995.

<sup>15</sup> Cass. pen., S.U., 8 aprile 1998, n. 12, in *Riv. pen.*, 1998, p. 327.

<sup>16</sup> Cfr. Cass. pen., S.U., 21 maggio 1998, n. 10, in *Foro it.*, 1998, II, c. 421.

Era ormai sempre più evidente il totale fallimento della riforma del 1982, che non aveva dato i frutti sperati e che, anzi, si era rivelata per certi versi dannosa. Sin dalla sua entrata in vigore, e nonostante le modifiche apportate dalla l. n. 154/1991, la legge sulle manette agli evasori presentava molti più difetti che pregi. L'abolizione della pregiudiziale aveva colto il giudice penale di sorpresa, onerandolo delle funzioni tipiche della magistratura tributaria, così inducendolo al diffuso ricorso allo strumento della perizia; le troppe fattispecie punite, l'eccessiva genericità e, talvolta, esiguità delle sanzioni ed il ricorso ad una tecnica redazionale equivoca e farraginoso avevano reso lo strumento repressivo, di fatto, assolutamente inefficace ed inefficiente visto il gran numero di procedimenti destinati a prescrizione sicura. Una disciplina che, anche per queste ragioni, non ha contribuito a combattere il fenomeno dell'evasione fiscale, e che ha progressivamente incrementato il divario fra contribuente e amministrazione finanziaria.

Autorevole dottrina ha avuto modo di sottolineare come «con la l. n. 516/1982, il legislatore, preoccupato di far fronte alle “emergenze” del momento – emergenze di bilancio, elevato livello dell'evasione, scarsa funzionalità dei meccanismi preventivi di carattere amministrativo, impasse del sistema sanzionatorio penale –, abolita la pregiudiziale tributaria, ha costruito un sistema (teoricamente) altamente repressivo, disancorato però dai principi di una razionale politica criminale, in particolare nella prospettiva del principio di offensività, recependo modelli che erano (e sono) propri del diritto tributario (nel quale domina l'aspetto procedimentale), con il risultato di generare insanabili contraddizioni interne allo stesso apparato repressivo penale, che – riproponendo, ancora una volta, la logica delle “grida manzoniane”, ha minacciato sanzioni penali “a pioggia”, anche in relazione a mere irregolarità formali, nei confronti di tutti i consociati, senza poi riuscire, in concreto, a colpire con pene adeguate i comportamenti realmente offensivi degli interessi finali che si volevano tutelare»<sup>17</sup>. Qualche tiepido intervento correttivo si riconduce al d.l. 16 marzo 1991, n. 83, convertito con l. 15 maggio 1991, n. 154, che tuttavia non ha inciso in misura significativa sui problemi congeniti al testo, tipici di un plesso normativo nato male.

Era fin troppo chiara la necessità di un intervento serio, che passasse attraverso una riforma in grado di ribaltare le precedenti opzioni politico criminali, lungo un crinale che riconducesse il diritto penale tributario alla casa comune del diritto penale, valorizzando fino in fondo la funzione di difesa dei valori consolidati, con un'attenta selezione dei comportamenti effettivamente lesivi e, come tali, meritevoli della massima sanzione<sup>18</sup>. In buona sostanza, l'intervento del giudice penale doveva tornare ad essere la soluzione ultima, l'*extrema ratio*, cui far ricorso solo e soltanto in presenza di serie violazioni degli interessi finanziari dello Stato, lasciando all'autorità amministrativa il compito di intervenire a reprimere le condotte meno gravi.

In questo contesto ha visto la luce la seconda grande riforma della materia: con

---

<sup>17</sup> A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, Padova, 2011, p. 54.

<sup>18</sup> In questo senso E. MUSCO-F. ARDITO, *op. cit.*, p. 17.

la l. n. 205/1999 il Governo è stato delegato ad emanare un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, con abrogazione del Titolo I della l. n. 516/1982 nonché di tutte le altre fattispecie incompatibili con la nuova disciplina <sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> Art. 9, l. n. 205/1999 (legge delega):

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

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

*a) prevedere un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, punite con pena detentiva compresa tra sei mesi e sei anni con esclusione del ricorso a circostanze aggravanti ad effetto speciale, caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta, aventi ad oggetto:*

*1) le dichiarazioni annuali fraudolente fondate su documentazione falsa ovvero su altri artifici idonei a fornire una falsa rappresentazione contabile;*

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

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

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

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

*b) prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi;*

*c) prevedere che le soglie di cui alla lettera b) siano articolate in modo da:*

*1) escludere l'intervento penale al di sotto di una determinata entità di evasione, indipendentemente dai valori dichiarati;*

*2) comportare l'intervento penale soltanto quando il rapporto tra l'entità dei componenti reddituali o del volume di affari evasi e l'entità dei componenti reddituali o del volume d'affari dichiarati sia superiore ad un determinato valore;*

*3) comportare, in ogni caso, l'intervento penale quando l'entità dei componenti reddituali o del volume di affari evasi raggiunga, indipendentemente dal superamento della soglia proporzionale, un determinato ammontare in termini assoluti;*

*4) prevedere nelle ipotesi di omessa dichiarazione una soglia minima di punibilità inferiore a quella prevista per i casi di infedeltà;*

*d) prevedere sanzioni accessorie adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie, desunte in particolare dalle caratteristiche della condotta e della sua offensività per gli interessi dell'erario;*

*e) prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno;*

*f) prevedere la non punibilità di chi si sia uniformato al parere del comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, istituito ai sensi dell'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413;*

*g) uniformare la disciplina della prescrizione dei reati a quella generale, salvo le deroghe rese opportune dalla particolarità della materia penale tributaria;*

*h) individuare la competenza territoriale sulla base del luogo in cui il reato è stato commesso, ovvero, ove ciò non fosse possibile, del luogo in cui il reato è stato accertato;*

*i) prevedere l'applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa;*

Le scelte di fondo della riforma si rinvenivano essenzialmente:

- a) nel superamento del modello del reato prodromico;
- b) nella riduzione del numero delle fattispecie penalmente rilevanti;
- c) nella limitazione della sanzione penale alle sole violazioni concernenti le imposte che generano il maggior gettito, ovvero quelle sui redditi e sul valore aggiunto;
- d) nell'assegnare rilevanza alla sola dichiarazione annuale;
- e) nel contenimento dell'intervento del giudice penale ai soli fatti di evasione connotati da particolare gravità in ragione del superamento di precisi limiti soglia;
- f) nell'incentivazione al risarcimento del danno erariale mediante specifiche circostanze attenuanti;
- g) nella rinnovata disciplina dei rapporti fra sistema sanzionatorio penale e sistema sanzionatorio amministrativo, con l'esclusione del cumulo tra le due misure punitive (principio di specialità).

Attraverso l'introduzione delle **soglie di punibilità**, dell'**esclusione del tentativo** e della **modulazione delle fattispecie criminose** in ottica esclusivamente dolosa, il legislatore della riforma ha così optato in modo netto per la criminalizzazione delle violazioni più gravi, senza più considerare le fasi preliminari o prodromiche all'illecito.

Sulla scorta di tali indicazioni è stato perciò approvato il **d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74** recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9, l. 25 giugno 1999, n. 205, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* 31 marzo 2000, n. 76.

Duplici l'obiettivo perseguito: da un lato, approntare un adeguato sistema di tutela diretta all'interesse dello Stato alla corretta percezione dei tributi superando, allo stesso tempo, i limiti e le lacune proprie dell'impostazione previgente e, dall'altro, lasciarsi alle spalle la logica del particolarismo, ricollocando il diritto penale tributario nell'alveo dei principi generali del diritto penale. Direttrice, quest'ultima, da cui il testo di legge non sembrava affatto distaccarsi, nonostante la previsione di alcune norme di carattere generale in tema di **tentativo** (art. 6, d.lgs. n. 74/2000); di **concorso di persone** (art. 9, d.lgs. n. 74/2000); di **errore di diritto** (art. 15, d.lgs. n. 74/2000); di **prescrizione** (art. 17, d.lgs. n. 74/2000) e di **specialità** (art. 19, d.lgs. n. 74/2000).

Il fulcro del rinnovato sistema sanzionatorio va individuato nei **delitti in materia di dichiarazione** (artt. 2, 3, 4 e 5, d.lgs. n. 74/2000), a tutela del **bene giuridico** rappresentato dall'interesse dello Stato alla percezione dei tributi (e non più alla mera trasparenza fiscale), tutti convergenti sulla fase dichiarativa (momento in cui si sintetizza il rapporto tra il contribuente e l'erario e nel quale l'evasione di imposta diventa definitiva) e su un numero ridottissimo di imposte presidiate (esclusivamente quelle sui redditi e sul valore aggiunto).

---

*l) coordinare le nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive».*

Oltre alle fattispecie in tema di dichiarazione, il legislatore ha inizialmente previsto ulteriori tre figure criminose in materia di **documenti e pagamento di imposte**, e cioè a dire: (i) il delitto di **emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** (art. 8, d.lgs. n. 74/2000, fattispecie cardine per la repressione delle frodi IVA); (ii) quello di **occultamento o distruzione di documenti contabili** (art. 10, d.lgs. n. 74/2000) e (iii) quello di **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** (art. 11, d.lgs. n. 74/2000)<sup>20</sup>.

Dal punto di vista strutturale il d.lgs. n. 74/2000 si articola in **cinque titoli**.

Il **primo** dedicato alle **definizioni** che racchiude l'interpretazione per così dire "autentica" offerta dal legislatore rispetto al testo normativo.

Il **secondo**, a sua volta suddiviso in due capi, disciplina i **delitti in materia di dichiarazione** (Capo I) e i **delitti in materia di pagamento di imposte** (Capo II).

Il **terzo** è invece dedicato alle **disposizioni comuni**.

Il **quarto** a quella dei **rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti**.

Chiude il testo il **quinto** titolo contenente le **disposizioni di coordinamento e finali**.

Nei venticinque anni dalla sua introduzione, il d.lgs. n. 74/2000 è stato oggetto di numerosi (e forse troppi) interventi e correttivi, in una logica oggi sempre più orientata al recupero dell'imposta, compito che – ci sia permesso di osservare – non è, almeno in prima istanza, proprio della fattispecie punitiva.

Insomma, pare irresistibile il canto delle sirene della legislazione emergenziale, formidabile (quanto pericoloso) strumento di propaganda che si incarna plasticamente nel fenomeno del populismo pan-penalistico, che oggi trasversalmente domina il più delicato settore dell'ordinamento<sup>21</sup>.

In ordine di tempo, il **primo intervento** si registra con la Finanziaria del 2005 (l. n. 311/2004) che ha integrato il Titolo II del Capo II con l'aggiunta dell'art. 10 *bis* recante la disciplina del reato di **omesso versamento di ritenute certificate**, cui ha fatto seguito un **secondo intervento**, attuato con il d.l. n. 223/2006 che ha introdotto, sempre nel medesimo contesto, gli artt. 10 *ter*, **omesso versamento di IVA**, e 10 *quater*, **indebita compensazione**, entrambe con un rinvio, in quanto applicabili, alle disposizioni dell'art. 10 *bis*.

Salvo che per il delitto di indebita compensazione, si tratta di fattispecie piuttosto problematiche e spesso oggetto di critiche da parte della dottrina nonché di una infinita sequela di correttivi e che colpiscono il mero inadempimento all'obbligo di versamento del tributo correttamente dichiarato: il contribuente, infatti, dopo aver

---

<sup>20</sup> Nonostante siano stati oggetto di critiche, motivate essenzialmente dall'essere costruiti come reati di pericolo (concreto e, quindi, comunque lontani dallo schema del reato prodromico), l'art. 8 e l'art. 10 del d.lgs. n. 74/2000 paiono inserirsi correttamente nello schema voluto con la riforma, andando a spezzare un importante anello della catena dell'evasione, pur nel rispetto del principio di necessaria offensività del fatto.

<sup>21</sup> Si rimanda alle considerazioni di F. Sgubbi, *Il diritto penale totale*, il Mulino, Bologna, 2019.