

## Introduzione

Tra gli scopi del sistema sanzionatorio tributario vi è certamente quello di voler stimolare la risposta positiva del contribuente rispetto alle imposizioni erariali<sup>1</sup>. È in questo senso che si colloca il dovere fiscale come sinonimo di una grande coscienza pubblica che riconosce l'importanza della riscossione ai fini redistribuivi della ricchezza; da qui deriva l'ampia eco della fiscalità a livello sociale e normativo.

La capacità contributiva, che include in sé i “nuovi” criteri di progressività e proporzionalità, pone le sue radici già nelle primissime riforme fiscali effettuate dai domini asburgici nella seconda metà del Settecento<sup>2</sup>. È negli stessi anni che, proprio dall'applicazione (poco gradita) di talune prescrizioni fiscali, si verificarono le grandi rivoluzioni: quella americana e quella francese. Si è trattato di un lungo percorso, sociale ed economico, che ha consacrato lo scorso millennio come terreno fertile, per dirla con Giacomo Matteotti, per lo “sviluppo di

---

<sup>1</sup> Incontestabilmente recita l'art. 23 Cost.: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"

<sup>2</sup> Enfatizza la fiscalità (termine prematuro per quell'epoca) come onda in tempesta per le rivoluzioni del Settecento, Padoa Schioppa A., *Storia del diritto in Europa - Dal medioevo all'età contemporanea*, Il Mulino, Bologna, 2016, pag. 437.

un sistema fiscale equo e trasparente”, che fosse concepibile e concepito dai cittadini.

Nella generalità dei rapporti giuridici, per svariati motivi, accade che il contribuente, che sia persona fisica o persona giuridica, non si mostri ligio al dovere fiscale e venga meno agli adempimenti previsti.

Al mancato incasso da parte del Fisco di somme evase dal contribuente risponde il sistema sanzionatorio tributario nella sua generalità. Laddove invece, vengano superate le predeterminate soglie di punibilità, tenta di dare una risposta il sottosistema del “diritto penale tributario”.

L’ordinamento ha visto l’avvicendarsi prima di un sistema “iper punitivo”, in cui si tendeva a sanzionare il cattivo contribuente a livello amministrativo e penale, accanto al recupero di ciò che era stato evaso, e dopo di un sistema “iper riscossivo” che si pone come unico obiettivo quello di incassare (*rectius*: riscuotere), seppur in parte, le somme evase, prevedendo sistemi di esenzione dalla punibilità per il contribuente che scelga di ravvedersi.

Nel corso di questo lavoro si proverà a delineare il percorso, di non facile praticabilità, nel quale si è cimentato e continua a cimentarsi il sistema punitivo fiscale italiano, avendo come stella polare l’ormai imprescindibile *European Tax Law*.

Accanto al contribuente persona fisica sarà doveroso annoverare la rilevante categoria degli enti, in quanto sono essi stessi a registrare il più alto tasso di evasione fiscale.

In particolare, in un'ottica di adempimento collaborativo tra Fisco e contribuente verranno in rilievo i numerosissimi istituti di origine internazionale (provenienti dalle fonti europee ed, in particolare, dalle raccomandazioni OCSE), recepiti poi dal legislatore italiano: in questo senso, si vedrà il valore che acquisisce la *Tax Corporate Governance* quale approccio culturale alla gestione del rischio fiscale.

Questo approfondimento si inserisce nella più ampia analisi trasversale attinente all'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti da reato.

Le novità apportate in attuazione della Legge Delega di Riforma Fiscale n. 111 del 9 agosto 2023 saranno appassionato *file rouge* di questa trattazione.

## **Capitolo I**

### **Il sistema penale tributario: fase patologica del rapporto fisco - contribuente. Un giovane apparato tra fluttuanti scelte politiche**

#### *1. Illeciti tributari alla rinfusa: la fecondazione di un sistema sanzionatorio*

I primi interventi legislativi, caratterizzati dal ricorso alla sanzione penale, nella sua veste di tutela degli interessi erariali, sono collocabili all'indomani dell'Unità d'Italia. In questo periodo storico, la voce più rilevante delle entrate statali era costituita dai tributi doganali, infatti, fu presto concepito il “*Regolamento doganale*” del 21 ottobre 1861, cui fece seguito il d.lgs. 28 giugno 1866, n. 3020 intitolato “*Del reato di contrabbando e delle pene cui saranno puniti coloro che lo commettono*”.

Ad aprire le danze nel macro-sistema delle imposte dirette fu, invece, la Legge n. 844/1873, “*Legge relativa alla applicazione delle multe per omesse o inesatte dichiarazioni delle imposte dirette*”. Tuttavia, tale schema normativo presentava un sistema punitivo ancora

“disorganico e non particolarmente robusto”<sup>3</sup> poiché, da un lato, disciplinava solo circostanziate tipologie di illecito tributario e, dall’altro, prevedeva un apparato sanzionatorio esclusivamente pecuniario, perciò, scarsamente efficace sul piano general-preventivo. Tale legge restò sostanzialmente inapplicata, al punto da rappresentare uno dei rarissimi casi di “desuetudine di una legge penale”<sup>4</sup>.

A seguito della Prima Guerra Mondiale, la crescita del debito pubblico e del fabbisogno finanziario resero necessaria la *Legge n. 2834/1928* “*Penalità in materia di imposte dirette*” iniziò l’opera edificatoria dell’apparato sanzionatorio tributario: oltre ad una sovrimposta proporzionale alla imposta evasa e ad una eventuale sanzione pecuniaria, venne introdotta la cd. *pena detentiva*. Infatti, fu prevista la detenzione da dieci giorni a tre mesi – ai sensi dell’art. 6 co. 6 – per l’ipotesi di sottrazione fraudolenta al pagamento della somma accertata e dovuta a titolo di imposta. Nonostante ciò, tale previsione restò “scarsamente incisiva per via del circoscritto ambito di operatività delle disposizioni in essa contenute (limitato alle imposte dirette) e per la

---

<sup>3</sup> Così F. CINGARI, L’evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali, in R. BRICCHETTI - P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, Giappichelli Editore, Torino, 2017, p. 2., riferendosi alle prime previsioni sanzionatorie per violazioni penal tributarie.

<sup>4</sup> Così si esprime G. SPAGNOLO, Diritto penale tributario, in AA.VV., *Manuale di diritto penale dell’impresa*, Bologna, 1999.

“eccezionalità” dell’applicazione della pena detentiva”<sup>5</sup> limitata alla sola ipotesi del comma 6 sovraesposta.

Da una prima analisi di questo impianto si desume che già il legislatore dell’epoca considerasse più grave l’evasione in sede di riscossione rispetto all’evasione compiuta in sede di accertamento<sup>6</sup>, tant’è che ai professionisti dolosamente inadempienti all’obbligo di versamento delle imposte, l’art. 6 comminava anche la sanzione accessoria della sospensione dall’albo<sup>7</sup>.

### *1.1 Un embrionale diritto penale tributario: la L. 4/1929*

La prima disciplina organica riguardante le violazioni penali tributarie fu la *Legge 7 gennaio 1929, n. 4 “Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”*, alla quale, d’altronde, si riconduce la nascita di un primo ed organico sistema penale tributario.

---

<sup>5</sup> F. CAGNOLA, L. SALVINI, *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, aprile 2022, pag. 3.

<sup>6</sup> In questo senso MUSCO E.-ARDITO F., in *Diritto penale tributario*, Zanichelli, 2021.

<sup>7</sup> Così la Relazione ministeriale di accompagnamento del disegno di legge spiegava tale scelta normativa: “non è più possibile permettere, sotto l’egida della protezione giuridica dello Stato, l’esercizio di una professione a chi neghi la sua quotati contributo alla grande Società nazionale”.

Stando alle intenzioni del legislatore dell'epoca, tale Legge fu emanata per “formulare un complesso di disposizioni generali, che regolasse in modo uniforme “la parte comune” delle singole leggi finanziarie nella materia concernente i reati da esse contemplati”<sup>8</sup>.

La legge del '29 definiva il proprio *ambito di operatività* circoscrivendolo - ai sensi dell'art. 1 comma 1 - al reato finanziario, ove per reato finanziario si doveva intendere la violazione delle leggi finanziarie relative ai tributi dello Stato. Il capoverso dello stesso articolo esprimeva il *cd. principio di fissità* secondo cui le disposizioni della *legge n. 4/1929* non potevano essere modificate da leggi posteriori “se non per dichiarazione espressa del legislatore con specifico riferimento alle singole disposizioni abrogate o modificate”<sup>9</sup>. Tale principio era volto ad evitare ulteriori incertezze e disordini in un sistema già instabile; tuttavia, l'intenzione non era quella di cristallizzare l'ordinamento giuridico o impedirne un razionale sviluppo<sup>10</sup>. Anzi, con questa scelta si

---

<sup>8</sup> V. Relazione del Ministro per le finanze sul disegno di legge in “Legge Doganale”, a cura del Ministero delle finanze, IV ed., 1959, pag. 339.

<sup>9</sup> Così recita l'art. 1 co. 2, L. 4/1929.

<sup>10</sup> In questo senso, per tutti LAMPIS G., *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Cedam, Padova, 1932, pag. 17.

volle “ipotecare il futuro”<sup>11</sup>, a riprova di una sfiducia da parte del legislatore nei confronti di quelli che sarebbero stati i propri successori.

Oggi, *rebus sic stantibus*, possiamo effettivamente intendere l’introduzione di tale dispositivo come un’accurata preoccupazione nei confronti del legislatore futuro affinché andasse a ponderare eventuali e successivi interventi circa fattispecie penali-tributarie già normate e applicate.

Tratto saliente dell’allora novella del ’29 è senz’altro l’art. 20 che diede alla luce il cd. *meccanismo di ultrattattività* della legge penale tributaria<sup>12</sup>, sopravvissuto sino al 1999 (con l’entrata in vigore del *d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*). Da detta norma scaturiva l’applicazione delle disposizioni sanzionatorie ,di cui alla L. n. 4/1929, ai fatti commessi quando le stesse erano in vigore anche se successivamente abrogate o modificate *in melius*. Ciò, legittimato da varie sentenze della Corte Costituzionale<sup>13</sup>, era disposto palesemente in deroga con il cd. *principio*

---

<sup>11</sup> Così, MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, Giuffrè, Milano, 2010, pag. 16.

<sup>12</sup> Art. 20 L. 4/1929: “Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni entrano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione”.

<sup>13</sup> Tra le altre si veda Corte Cost., 6 giugno 1964, n. 164, in Foro italiano, 1965, I , pag. 28 ss., con nota di PADOVANI, La cd. “ultrattattività” delle leggi penali finanziarie e il principio di egualanza. La Corte ritenne il principio di ultrattattività compatibile con il principio di egualanza sancito dall’art. 3 Cost.

*di retroattività* di cui all'art. 2 c.p. secondo cui “nessuno può essere punito per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce reato”. Nel corso degli anni si è cercato di giustificare questo impianto reputando l’interesse patrimoniale dello Stato come un bene meritevole di una tutela più rigorosa e della necessità di assoggettare le violazioni delle leggi penali tributarie a un trattamento di minor favore per evitare un vantaggio per gli evasori più scaltri<sup>14</sup>. Qualunque ne fosse la *ratio*, il risultato fu una esasperazione del principio di certezza del diritto a danno dei generali principi di legalità e retroattività delle norme penali più favorevoli.

Un’altra peculiarità risiedeva nel c.d. *principio di alternatività tra illecito penale e illecito amministrativo*, volto ad evitare una duplicazione sanzionatoria per gli illeciti tributari costituenti reato. Tale principio appariva coerente con la logica di fondo che ispirava il sistema punitivo tributario dell’epoca, “imperniato su sanzioni a carattere pecuniario in cui la pena detentiva rappresentava una misura autenticamente eccezionale”<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Osservano in questo senso, E. MUSCO e F. ARDITO, in Manuale di Diritto Penale Tributario, pag. 3.

<sup>15</sup> F. CINGARI, *L’evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, cit., pag. 3.

Oltre alle succitate innovazioni di tipo sostanziale, una significativa introduzione di carattere processuale fu l'art. 21 L. 4/1929, il cui comma 4 recitava: “per i reati previsti dalla legge sui tributi diretti, l’azione penale ha corso dopo che l’accertamento dell’imposta e della relativa sovrapposta è divenuto definitivo [...]. È questo l’istituto della famigerata *pregiudiziale tributaria*, sopravvissuto per più di mezzo secolo, secondo cui, il procedimento penale era subordinato alla definitività dell’avviso di accertamento e (quindi) al giudicato formatosi all’esito del giudizio tributario. Pertanto, il pubblico ministero, prima di esercitare l’azione penale, doveva attendere la conclusione del procedimento amministrativo di accertamento e dell’eventuale processo tributario avviato, ma soprattutto, il giudice penale nell’emettere la propria sentenza doveva attenersi alle risultanze di quest’ultimo. Si trattava di una deroga – prevista per i soli tributi diretti – alla disciplina dettata dal successivo art. 22 che in caso di controversia sul tributo, prevedeva la competenza dello stesso giudice penale anche con riferimento alla nuova (ed eventuale) controversia tributaria<sup>16</sup>.

---

<sup>16</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*”.