

Capitolo I

Il sistema penale tributario

1.1 Osservazioni introduttive

L'evoluzione del diritto penale tributario ha conosciuto due fasi. La prima, che va dall'Unità d'Italia alla fine degli anni '50, nella quale l'illecito penale ricopre una posizione decisamente residuale, dovuta sia alle peculiarità della disciplina tributaria, strutturalmente lontana dal diritto penale sostanziale e processuale, sia alla scarsa percezione della gravità del fenomeno evasivo. La seconda fase, dalla fine degli anni '50 ad oggi, l'evoluzione del sistema penale tributario appare caratterizzata da un lento ma progressivo processo di rafforzamento, diretto ad attribuire al diritto penale un ruolo di primo piano nell'azione di contrasto all'evasione fiscale, che si è rivelato problematico sotto il profilo dei principi di garanzia e poco appagante sul versante politico criminale.

Sotto il profilo politico, i vari tentativi di rafforzamento dell'apparato repressivo, che hanno segnato l'evoluzione del diritto penale tributario, non solo non sono risultati appaganti, ma talvolta sono addirittura risultati

controproducenti. Il quadro evolutivo del diritto penale tributario ha messo in evidenza la tendenza del legislatore, per un verso, a sopravvalutare le capacità del diritto penale e a sottovalutarne i limiti nell'azione di contrasto ai macro fenomeni criminosi come l'evasione fiscale, e per un altro verso, all'utilizzo dello strumento penalistico come secondario rispetto ad altri strumenti in grado di prevenire con maggior efficacia il fenomeno evasivo ed elusivo. Tale tendenza, che emerge in modo particolarmente evidente non solo nella superata riforma del sistema penale tributario realizzata con il d.l. 10.07.1982 (c.d. manette agli evasori), ma anche nei successivi interventi legislativi, hanno spostato l'attenzione della tutela penale dal momento dichiarativo a quello riscossivo.

All'indiscutibile importanza teorica dell'evasione fiscale, si è aggiunta anche la centralità di tali argomenti nel dibattito politico e nelle sedi istituzionali, in considerazione delle preoccupanti dimensioni che ha raggiunto. È possibile constatare sempre di più un'evasione di particolare rilevanza, i cui effetti si sono amplificati se considerata unitamente al debito pubblico, alla crisi economica e alla recente crisi pandemica.

La necessità di fornire soluzioni tempestive e la centralità di tali argomenti nei dibattiti politici, hanno delineato un sistema ove lo studio e la

definizione del fenomeno hanno viaggiato in parallelo rispetto alle risposte normative che sono state fornite, senza trovare un adeguato punto di incontro. Sono stati compiuti complessi ed articolati studi teorici che sono rimasti in seno all'accademia, senza trovare un'adeguata valorizzazione in sede legislativa. È di tutta evidenza la necessità di recuperare la saldatura tra lo studio del fenomeno e le conseguenti risposte normative, consapevoli della circostanza che nessuna disciplina può essere realmente efficace se non è supportata da adeguati studi ed aggiornate analisi che la colleghino alla realtà in essere. In tal senso, si ritiene che tale saldatura debba essere rinvenuta sul terreno del principio di effettività, canone fondamentale dei sistemi giuridici attuali, che in questo contesto diviene imprescindibile per un corretto inquadramento del fenomeno.

L'evasione fiscale costituisce un problema di effettività del sistema giuridico in generale, e della materia fiscale, in particolare. In entrambi i livelli si è registrato negli anni un tendenziale disallineamento tra la disciplina giuridica e la realtà materiale, qualificando contesti normativi non rispondenti ai problemi ed alle esigenze della collettività.

Con evasione fiscale si definisce, in via generale, il fenomeno di volontaria sottrazione al dovere di concorso alle spese pubbliche riferibile agli appartenenti alla comunità statale. Una lieve evasione fiscale è fisiologica

in ogni sistema giuridico al pari di tutti i comportamenti contra legem; differentemente, un'evasione importante assume connotati pericolosi in relazione all'equilibrio economico finanziario del medesimo sistema e, al contempo, sintomatici di un evidente disagio sociale. Le cause e gli effetti della evasione fiscale sono, infatti, temi molto delicati che impattano sugli equilibri socio-economici di ogni Stato. Ad una riduzione più o meno ingente delle risorse disponibili, che definisce il primo pesante effetto dell'evasione, seguono ulteriori conseguenze che si traducono in una sostanziale inefficienza ed iniquità del sistema giuridico. L'evasione impone la necessaria attuazione di azioni volte a ripristinare l'equilibrio economico, determinando evidenti distorsioni allocative delle risorse e l'alterazione della concorrenza tra gli operatori del mercato. Tra importanti cause e pesanti effetti dell'evasione, lo Stato italiano tenta di approntare politiche adeguate ad un contenimento del fenomeno.

Il dovere di concorso alle spese pubbliche, attraverso il pagamento dei tributi, costituisce una delle prerogative più importanti dello Stato moderno; quest'ultimo fonda la sua legittimazione sulla condivisione di programmi di sviluppo economico-sociali, destinati ad essere attuati attraverso il gettito tributario acquisito con l'esercizio della potestà impositiva. Per quanto riguarda lo Stato italiano i programmi economico-

sociali sono fondamentali nell'assetto generale della Costituzione, basata su un piano di stato sociale che mira all'uguaglianza sostanziale dei consociati. A tal fine, il dovere di concorrere alle spese pubbliche è regolato nell'art. 53 della Costituzione; quest'ultima disposizione qualifica il più importante obbligo sociale cui è tenuto ogni consociato in ossequio all'art. 2 della Costituzione medesima, in base al quale lo Stato riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. Il binomio obblighi sociali / diritti sociali costituisce l'essenza del patto sociale sotteso al nostro Stato, i cui obiettivi si esplicitano nel suddetto programma di eguaglianza sostanziale basato sulla politica del welfare state.

Senza voler entrare nell'interminabile dibattito se sia opportuno estendere o restringere l'ambito della rilevanza penale delle violazioni fiscali ai fini di una concreta lotta all'evasione fiscale e di una efficace attività preventiva di deterrenza, si è potuto constatare che gran parte degli interventi legislativi che si sono susseguiti negli ultimi anni sono stati dettati da emozioni di periodo. Tale modalità di gestazione degli apparati normativi, volti a contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, non sono stati emanati a conclusione di un meditato approfondimento e di un proficuo confronto con gli addetti ai lavori e gli studiosi della materia, anche alla luce del fatto

che il provvedimento normativo maggiormente utilizzato è stato quello del Decreto legge, che, a norma dell'art. 77 della Costituzione si caratterizza per casi straordinari di necessità e di urgenza.

Occorrerebbe chiedersi come sia possibile ipotizzare una decretazione d'urgenza rispetto a reati che, nella maggior parte dei casi, si consumano a mesi di distanza dall'entrata in vigore della norma, essendo collegati alla presentazione della dichiarazione dei redditi e/o dell'IVA.

Esaminando le varie modifiche al regime penale tributario, si può riscontrare una circostanza ricorrente: si alternano prima aggravandolo e poi mitigandolo. Ma entrambe le tipologie di modifiche, ancorché di segno diametralmente opposto, sono sempre ben motivate: quando si intende inasprire il regime vigente, si fa riferimento alla necessità di contrastare più efficacemente l'evasione fiscale; la volta successiva, quando si intende mitigare lo stesso regime, la motivazione consiste nell'opportunità di ridurre l'intervento penale alle fattispecie evasive più gravi, onde evitare intasamenti degli Uffici giudiziari, posto che le violazioni tributarie sono già pesantemente sanzionate ai fini amministrativi.

Occorre aggiungere anche il fatto che, in relazione ai numerosi procedimenti penali e cautelari aventi ad oggetto delitti tributari, le sezioni

penali della Corte di Cassazione depositano, ogni anno, oltre mille sentenze e ordinanze. È un'imponente produzione giurisprudenziale di legittimità cui occorre necessariamente far riferimento per orientarsi concretamente in presenza di questi reati, sia nell'attività preventiva, sia in quella più strettamente difensiva. Appare così inevitabile che la normativa penale tributaria venga, sempre più, approfondita e seguita non solo, a posteriori, dai legali chiamati a difendere il contribuente indagato, ma anche da chi svolge quotidianamente attività di consulenza fiscale. Sono questi professionisti che, spesso, offrono spunti e suggerimenti tecnici a chi è chiamato a difendere il contribuente in sede penale, ancor più in futuro con l'estensione della responsabilità amministrativa delle società e con la previsione della nuova causa di non punibilità anche per i gravi delitti di dichiarazione fraudolenta che presuppone il ravvedimento, per tempo, della violazione tributaria.

1.2 L'illecito fiscale

Per scandagliare qualsivoglia tipo di indagine circa la disciplina dell'illecito fiscale, è indispensabile offrire una puntuale definizione del concetto di reato tributario. Tale definizione rinviene la propria scaturigine nella differenza rispetto ad entità giuridiche adiacenti: l'illecito amministrativo e i reati diversi da quelli tributari.

Il primo problema presenta due aspetti: quello astratto, *de jure condendo*, concernente l'individuazione dei limiti entro i quali una condotta offensiva degli interessi fiscali dev'essere qualificata illecito amministrativo ed oltre i quali dev'essere costruita come reato e quello, *de jure condito*, riguardante la qualificazione come illecito amministrativo o, invece, come reato di una violazione tributaria positivamente prevista. La prima problematica avviluppa sia il tema generale dell'individuazione dei criteri in forza dei quali operare tali scelte¹, sia quello, più specifico, riguardante l'annosa questione della depenalizzazione dei reati tributari minori, di cui si parlerà in seguito.

Di soluzione assai più semplice il problema della distinzione tra illeciti tributari penali e amministrativi posti normativamente: in particolare, la

¹ In tal senso E. Dolcini, Sui rapporti tra tecnica sanzionatoria penale e amministrativa, Riv. it. dir. proc. pen., 1987, 777.

legge n. 4 del 1929 lo ha arginato, adottando l'unico parametro che, in tale prospettiva, risultasse funzionale, ovvero quello formale costituito dal *nomen juris* della sanzione prevista: in special modo, le condotte per le quali è stabilita una delle pene sancite dal codice penale per i delitti o per le contravvenzioni (artt. 17 ss., 39 c.p.) sono reati, quelle cui è ricollegata una pena pecuniaria o soprattassa sono illeciti amministrativi (artt. 2, 3, 5 l. n. 4 del 1929; r.d. n. 1473 del 1931).

Una differente risposta si dipana per quanto attiene alla questione dell'identificazione, rispetto al generico insieme dei reati, di quelli «tributari». Senza ombra di dubbio, non trova più riscontro quell'opinione, di natura formale, secondo cui i reati tributari sarebbero di mera disobbedienza²: ciò si evince anche dalla particolare formulazione di alcune delle norme della legge n. 4 del 1929³, secondo le quali si eleverebbero a reati finanziari tutti, e non solo quelli previsti in leggi finanziarie. Ben si comprende, dunque, come quasi tutte le scuole di pensiero condividano l'impostazione della natura c.d. "sostanziale" dei reati tributari: ciò, dal momento che la loro qualificazione come tali dipende unicamente dall'oggetto giuridico cui si riferiscono⁴, che, una volta individuato, è altresì

² In tal senso T. Delogu, *L'oggetto giuridico dei reati tributari*, in St. Antolisei, Milano, 1965, 403.

³ Si veda artt. 1, 1° co., 2, l. n. 4 del 1929.

⁴ Cfr. F. Gallo, *Tecnica legislativa ed interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in Giur. comm., 1984, 279.

chiamato a svolgere quelle imprescindibili funzioni, oltre che classificatorie, dogmatiche ed ermeneutiche che gli vengono ordinariamente riconosciute⁵.

Innanzitutto, bisogna partire dal rilievo in ordine al quale il diritto penale tributario, in virtù dell'autonomia e della pari ordinazione di principio di cui godono tutte le branche dell'ordinamento nel perseguire i comuni interessi della collettività⁶, non potrà perseguire scopo diverso da quello assunto come proprio dal diritto tributario stesso⁷: vale a dire quello di dare attuazione al potere sovrano dello Stato di imporre tributi⁸. Va, tuttavia, immediatamente aggiunto che, vigendo altresì i principi di sussidiarietà e di necessità dell'intervento penale⁹, l'apporto che il diritto penale tributario può dare alla costruzione diretta del sistema tributario non può che essere assai contenuto, rimanendo il medesimo in sostanza circoscritto alla sanzione o di comportamenti già tributariamente illeciti o di comportamenti speciali rispetto a quelli, o anche – ma raramente – di comportamenti non sanzionati dalla normazione tributaria, ma dotati di

⁵ Così F. Antolisei, *Manuale, Leggi compl.*, Milano, 1990, 772.

⁶ *Ibidem*.

⁷ In tal senso A. Malinverni, *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962, 64 ss.

⁸ Così V. Micheli, «Diritto tributario e diritto finanziario», in *Enc. dir.*, XII, Milano, 1964, 1119.

⁹ Si veda Corte Cost., 24 marzo 1988, n. 364, FI, 1988, 1406.

una carica di disvalore tale o di caratteristiche morfologiche tali da poter legittimamente sopportare l'intervento penale in via esclusiva¹⁰.

Quanto sopra riportato è foriero di talune conseguenze: in primo luogo, secondo autorevole dottrina, il diritto penale tributario può costituirsi solo in un momento successivo a quello della compiuta formazione dell'ordinamento tributario¹¹, cosicché i suoi spazi di autonomia risultano, in concreto, piuttosto ridotti, anche se non nulli¹². Ancor di più, l'oggetto giuridico di categoria dei reati tributari si identifica con «l'esatto funzionamento del sistema fiscale unitariamente considerato» e si specifica in relazione ai vari tipi di tributo al cui funzionamento una o più norme incriminatrici contribuiscono¹³. Tale concezione consente già una distinzione importante, ovvero quella tra reati tributari e reati finanziari, operata ormai univocamente sulla scorta di quella tra diritto finanziario e diritto tributario¹⁴: il primo attiene alla regolamentazione di tutte le entrate dell'ente pubblico, alla gestione del denaro così raccolto nonché alla disciplina delle spese dell'ente stesso¹⁵, il secondo riguarda solo «le entrate cosiddette tributarie, che si riportano in vario modo al prelievo coattivo di

¹⁰ Cfr. F. Gallo, *Tecnica legislativa ed interesse protetto nei nuovi reati tributari*, cit., 284.

¹¹ Così G. Fiandaca, E. Musco, *Diritto penale*, pt. gen., Bologna, 1989, 46.

¹² In tal senso G. Cerquetti, *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, XXXVIII, 1987, 1041 ss.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ In tal senso T. Delogu, *L'oggetto*, cit., 433.

¹⁵ Così V. Micheli, «Diritto tributario e diritto finanziario», cit., 1120.