

La funzione general-preventiva negativa della pena nei reati tributari: tra legittime pretese di lotta all'evasione e irragionevoli inasprimenti sanzionatori.

di **Giuseppe Dell'Anna** e **Livio Gucciardo**

Sommario. **1.** Premessa. - **2.** Il proposito dissuasivo dell'innalzamento delle cornici edittali nella riforma dei reati tributari. - **3.** Inasprimento e mitigazione della risposta sanzionatoria nei reati tributari: breve storia delle modifiche apportate al d. lgs. 74/00. - **4.** Gli effetti delle riforme al d.lgs. 74/00 sull'ammontare delle entrate tributarie sottratte al bilancio pubblico. - **5.** Osservazioni conclusive.

1. Premessa.

Il d.l. 124/19 (Decreto fiscale), convertito con l. 157/19, ha inasprito l'apparato sanzionatorio penale tributario disciplinato dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74¹. L'intervento del legislatore mira a rafforzare la lotta all'evasione fiscale mediante l'effetto disincentivante che discenderebbe dalla minaccia di pene apprezzabilmente più severe per le fattispecie penali tributarie, allo scopo, dunque, di generare un maggiore gettito fiscale.

L'intervento riformatore così concepito lascia tuttavia perplessi e costituisce l'occasione per interrogarsi sulla funzione della pena².

Si dubita infatti che l'intervento riformatore – come vuole intendersi nei propositi del legislatore – possa sortire gli effetti sperati. Lo scetticismo maggiore è posto nei riguardi della funzione general-preventiva negativa della pena, dato che il legislatore riserva ogni effetto della riforma alla forza concretamente disincentivante generata dall'innalzamento delle cornici edittali per l'integrazione dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

La disciplina di cui al d.lgs. 74/00, dall'entrata in vigore ad oggi, è stata oggetto di diversi interventi modificativi, diretti al rafforzamento e alla mitigazione della risposta sanzionatoria. L'obiettivo del presente studio è di verificare se tali interventi abbiano effettivamente inciso sulla stima

¹ DI MARTINO, La sussidiarietà del sistema sanzionatorio penale: il significato delle soglie di punibilità, in *Diritto penale e processuale*, a cura di AA.VV., Milano, 2016, 5.

² MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, 16; VENEZIANI, *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato*, in *Trattato di diritto penale. Parte generale*, a cura di AA.VV., Milano, 2014, 279.

dell'ammontare delle entrate tributarie sottratte al bilancio pubblico o se, al contrario, questa non ne abbia subito alcuna significativa variazione.

L'approfondimento intende così misurare la capacità dissuasiva della pena: acclarare se, in concreto, la scelta di elevare le cornici edittali dei delitti tributari possa disincentivare la commissione di condotte criminose e, infine, se la scelta compiuta col d.l. 124/19 possa determinare un gettito positivo per l'erario.

Per fornire a siffatti interrogativi delle risposte sono stati posti in relazione gli interventi riformatori al d.lgs. 74/00, diretti al rafforzamento o all'attenuazione della risposta sanzionatoria, e i dati concernenti la stima ufficiale dell'ammontare delle entrate tributarie sottratte al bilancio pubblico pubblicati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

2. Il proposito dissuasivo dell'innalzamento delle cornici edittali nella riforma dei reati tributari.

La pena – superata la visione iconica del boia e del supplizio, tipica di ancien régime³ – è oggi ispirata ai principi di legalità e retributività, cui fa da corollario la proporzionalità. La pena può essere definita, in sintesi, la sanzione giuridica di un reato⁴.

Ciononostante, l'idea della funzione meramente retributiva, cioè l'idea che la pena rappresenti il corrispettivo ritratto dal reo per il disvalore a lui imputabile, può dirsi superata per via della visione democratica della pena, come desunto dalla Carta costituzionale. Se è certo che il colpevole debba pagare, è pure vero che lo Stato ritiene indispensabile il raggiungimento di ulteriori scopi, che sul piano etico sono anch'essi assunti come essenziali⁵.

Nell'ordinamento italiano lo scopo della pena è proiettato sul piano della prevenzione, avente come fine ultimo la difesa sociale⁶; a tal proposito la dottrina oggi ritiene prevalente il perseguimento degli scopi positivi della prevenzione generale e speciale⁷, intesi rispettivamente come effetto criminal-pedagogico – consistente nell'affermazione simbolica dei valori negati dal reato – e rieducativo – diretto quindi alla risocializzazione del condannato⁸. Il senso della pena – attesa la valenza polifunzionale che

³ FOUCAULT, Sorvegliare e punire, Torino, 1976, 79

⁴ Per un excursus storico sulla funzione della pena vgs. FERRAJOLI, Diritto e ragione, Bari, 2011, 233 ss.; ID., Il paradigma garantista, Napoli, 2014, 171 ss..

⁵ GAROFOLI, Manuale di diritto penale, Roma, 2015, 1480.

⁶ PAVARINI, Lo scopo della pena, in Introduzione al sistema penale, a cura di Insolera, Mazzacuva, Pavarini, Zanotti, Torino, 2012, 441.

⁷ TRAVAGLIA CICIRELLO, La funzione rieducativa della pena, le rigidità dell'ergastolo e l'opera correttiva della giurisprudenza costituzionale, in Diritto Penale e Processo, 2019, 3, 363 ss..

⁸ MOCCIA, Funzione della pena ed implicazioni sistematiche: tra fonti europee e Costituzione italiana, in Diritto Penale e Processo, 2012, 8, 926.

tradizionalmente la Corte costituzionale ha inteso attribuirle⁹ – trova quindi la sua massima espressione in quest'ultima funzione, che è decisamente l'unica esplicitamente consacrata nella Costituzione¹⁰.

La funzione negativa della prevenzione generale, invece, sebbene anch'essa trovi cittadinanza nella norma costituzionale, esprime un valore minimo e che non può che esistere in stretta correlazione agli altri scopi. Tale funzione fa leva sull'affermazione dell'effetto deterrente che eserciterebbe la minaccia della sanzione sull'autore del reato, che dalla commissione ne ricaverebbe una sostanziale disutilità¹¹. A tal proposito è opportuno rilevare che dalla lettura delle fonti europee è possibile intuire una tendenza ad attribuire alla pena una sostanziale funzione retributiva e deterrente, volta ad imporre agli Stati membri l'applicazione di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive per determinate condotte¹². Tale tendenza pare quindi sovvertire – o quantomeno deprimere – la funzione costituzionale attribuita alla pena e sembra sospingere verso una rinnovata attenzione alla prevenzione generale soprattutto negativa, diretta – come visto – alla deterrenza data dalla minaccia dell'infrazione della pena¹³.

Tuttavia, come rilevato dalla dottrina¹⁴, la minaccia dell'irrogazione di una pena eccessivamente severa, in raffronto al disvalore contestato, può sortire insofferenze tra i consociati, tali da alterare la percezione della corretta scala di valori che dovrebbe riflettersi nel rapporto tra i singoli reati e le sanzioni corrispondenti. Occorrerebbe altresì valutare attentamente quanto in concreto risulti dissuasiva la minaccia di una pena ritenuta severa. Più precisamente, risulterebbe opportuno indagare la risibile efficacia empirica di una sanzione rigida, contrariamente a quanto può dirsi di una pronta risposta sanzionatoria, cioè di una rapida reazione da parte della giustizia alla condotta criminosa¹⁵.

Ebbene, può asserirsi che l'odierna propensione verso l'esaltazione della repressione, tramite l'esemplarità della pena, è «tanto irrazionale sul piano degli effetti, quanto deleteria sul piano del diritto» e non trova alcun benefico riscontro sul fronte della dissuasione, ma risponde semmai ad una sterile

⁹ NAPPI, *Manuale di diritto penale*, Varese, 2010, 112.

¹⁰ PUGIOTTO, *Il volto costituzionale della pena (e i suoi sfregi)*, in www.penalecontemporaneo.it, 10 giugno 2014, 3.

¹¹ GAROFOLI, *Manuale di diritto penale*, op. cit., 1481.

¹² *Ivi*, p. 923.

¹³ MASARONE, *Tutela della vittima e funzione della pena*, in *Diritto penale e processo*, 2018, 3, 404.

¹⁴ FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2019, 746.

¹⁵ I reati economici nella relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2013 del Presidente della Suprema Corte di Cassazione dott. Giorgio Santacroce, in *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*, 2014, 1, 153.

simbolicità della giustizia come espiazione¹⁶. Tale progressivo allontanamento dalla lettura costituzionale della funzione penale trova così consacrazione in una tendenza che raccoglie le sollecitazioni delle fonti europee e abbraccia sentimenti giustizialisti, finendo per accentuare una funzione della pena – quella general-preventiva negativa – che, seppur geneticamente presente nell'ordinamento, non risponde agli scopi che preminentemente sono attribuiti ad essa.

Poste queste considerazioni di ordine generale, ci sembra di potere quindi sostenere che il d.l. 124/19 (convertito con l. 157/19) si inserisca in tale solco. Il citato decreto si prefigge lo scopo, tra gli altri, di rafforzare la lotta all'evasione fiscale ricorrendo all'inasprimento delle pene già presenti nell'ordinamento. Difatti, la relazione illustrativa del d.l. 124/19, datata 26 ottobre 2019, limitatamente all'art. 39, chiarisce che il proposito del legislatore è di introdurre strumenti volti a rafforzare e a razionalizzare la risposta sanzionatoria che l'ordinamento prefigura in rapporto ai reati tributari. La scelta operata dal legislatore pare dunque volta a fronteggiare l'evasione fiscale, affidandosi, almeno in parte, agli effetti deterrenti in potenza generati dalla minaccia di pene sensibilmente più alte e dalla contestuale riduzione delle soglie di rilevanza penale dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti a tassazione. L'obiettivo di incrementare le entrate erariali tramite l'aumento di pena che «funge da monito e deterrente ad un comportamento illecito, diffuso in alcune categorie del commercio», è esternato nella nota di lettura predisposta dal servizio del bilancio del Senato del dicembre 2019, n. 102, in cui è pure precisato che le modifiche al d.lgs. 74/00 possono «essere in grado di realizzare un gettito positivo di risorse finanziarie per l'erario».

Sicché il d.l. 124/19 ha ritoccato le cornici edittali delle fattispecie del d.lgs. 74/00, apportando modifiche agli artt. 2, 3, 4, 5, 8 e 10.

In ordine all'art. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), per la cui configurazione non è prevista alcuna soglia di punibilità, sono stati aumentati il minimo e il massimo edittale con pene da quattro a otto anni, in luogo della previgente cornice da un anno e sei mesi a sei anni; per l'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), per la cui configurazione è prevista una soglia di punibilità, sono stati aumentati il minimo e il massimo edittale con pene da tre a otto anni, modificative della previgente cornice che puniva l'illecito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni; l'intervento sull'art. 4 (dichiarazione infedele) ha innalzato le precedenti pene da uno a tre anni, all'attuale forbice che va da due a quattro anni e sei mesi e ha infine abbassato le soglie di punibilità (la soglia dell'imposta evasa è ora stabilita in

¹⁶ MOCCIA, Per una riforma del sistema sanzionatorio. Qualche considerazione, in Studi in onore di Mauro Ronco, a cura di Ambrosetti, Torino, 2017, 416.

euro centomila e gli elementi attivi sottratti a tassazione in euro 2 milioni); aumentati minimo e massimo edittale anche dell'art. 5 (omessa dichiarazione), che ora punisce l'illecito, ivi compreso del sostituto d'imposta (comma 1 bis), con la reclusione da due a cinque anni (le pene previgenti andavano a un minimo di un anno e sei mesi ad un massimo di quattro anni); per l'art. 8 (emissione di fatture per operazioni inesistenti) è stata innalzata la cornice edittale, con pene da quattro a otto anni, ma solamente laddove l'importo delle fatture non vere sia superiore ad euro centomila, rimanendo di contro immutata la sanzione penale previgente (da un anno e sei mesi a sei anni) per importi inferiori (comma 2 bis); il delitto di cui all'art. 10 (occultamento o distruzione di documenti contabili), prima punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, è oggi punito da un minimo di tre ad un massimo di sette anni.

Se da una parte il legislatore dimostra così di avere recepito la portata offensiva delle condotte antiggiuridiche punite dal d.lgs. 74/00, dall'altra, tuttavia, pare non prendere affatto in considerazione la possibilità che la forza deterrente data dalla minaccia di una pena più severa potrebbe in effetti sortire esigui risultati¹⁷.

Il d.lgs. 74/00, nel corso del ventennio trascorso dalla sua approvazione, è stato oggetto di plurimi interventi, che – sia prevedendo il rafforzamento della risposta sanzionatoria mediante l'abbassamento delle soglie di punibilità, sia ponendo in essere l'attenuazione della risposta sanzionatoria con l'innalzamento delle soglie di punibilità – hanno riflettuto le scelte di politica criminale dei legislatori succedutisi nel tempo.

Orbene, per verificare se la scelta operata col d.l. 124/19 (convertito con l. 157/19) – cioè ridurre l'evasione fiscale tramite la minaccia di pene severe – possa prognosticamente sortire effetti positivi, può fornire un'utile indicazione la comparazione dei dati sull'evasione degli anni passati con le riforme del corpus normativo oggetto della trattazione. Occorre sicché accertare se all'aumento della risposta sanzionatoria (abbassamento delle soglie di punibilità) sia corrisposta una riduzione dell'evasione fiscale e, viceversa, se all'abbassamento della risposta sanzionatoria (innalzamento delle soglie di punibilità) sia corrisposto un aumento dell'evasione fiscale. Le relazioni sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale, predisposte annualmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze¹⁸, consentono di appurare l'ammontare delle entrate tributarie sottratte al bilancio pubblico e

¹⁷ D'ALESSANDRO, Pericolo astratto e limiti-soglia. Le promesse non mantenute del diritto penale, Milano, 2012, 286; VENTURATI, Le soglie di rilevanza nei reati tributari, in Studi in onore di Giorgio Marinucci, Milano, 2006, 2675.

¹⁸ Cfr. Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale anno 2016; Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale anno 2017; Relazioni sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale anno 2018; Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale anno 2019.

così orientano l'interprete nel comprendere se la scelta del legislatore di aggravare la risposta sanzionatoria possa in effetti sortire effetti benefici alle entrate erariali.

Tuttavia, al fine di appurare meglio i predetti benefici, è necessario offrire un sintetico resoconto degli interventi modificativi del d.lgs. 74/00, dall'entrata in vigore ad oggi.

3. Inasprimento e mitigazione della risposta sanzionatoria nei reati tributari: breve storia delle modifiche apportate al d.lgs. 74/00.

L'exkursus delle modifiche operate al d.lgs. 74/00, come già osservato, consente di tracciare, dall'approvazione del corpus normativo ad oggi, la cronistoria delle politiche di contrasto all'evasione fiscale intraprese nel tempo dal legislatore, di volta in volta tese ad inasprire o ad attenuare l'apparato sanzionatorio penale tributario¹⁹. Dalla prima disciplina del 2000 – con cui è stata operata una netta semplificazione delle fattispecie rispetto al previgente sistema²⁰ – sino all'entrata in vigore del d.l. 124/19, si individuano almeno quattro interventi che riguardano gli aspetti strettamente legati all'applicazione della pena in ambito tributario: la riforma del 2004, con l'approvazione della l. 311/04; quella del 2006, con l'approvazione del d.l. 223/06; quella del 2011, conseguita all'entrata in vigore del d.l. 138/11; la riforma del 2015 con l'approvazione del d.lgs. 158/15²¹.

Per comprendere gli effetti delle modificazioni intervenute nel tempo e per procedere alla comparazione prospettata nel precedente paragrafo, diretta ad individuare gli effetti delle modifiche al d.lgs. 74/00 sull'evasione fiscale in Italia, occorre procedere ad una preliminare disamina della primissima disciplina penale tributaria del 2000, fornendo una rassegna delle sole condotte penali tributarie di cui agli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. 74/00, per la cui commissione è necessario il superamento di determinate soglie e che, come anticipato, dall'approvazione della disciplina ad oggi sono state modificate

¹⁹ MANNA, Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario, in *Rivista Trimestrale Diritto Penale dell'Economia*, 2000, 119.

²⁰ In attuazione della delega data con la L. 205/99, volta a depenalizzare i reati minori e a modificare il sistema penale e tributario, il Governo ha approvato il D.Lgs. 74/00, recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. In particolare, la disciplina penale tributaria, ai sensi dell'art. 9 della citata legge, è stata informata alla semplificazione del sistema sanzionatorio, mediante la predisposizione di un testo che colpisce un numero ristretto di fattispecie di natura esclusivamente delittuosa, caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'Erario, in sostituzione del vetusto impianto contenuto al D.L. 429/82 (convertito con L. 516/82).

²¹ Per una ricostruzione sistematica della materia si rinvia a: AMBROSETTI, *I reati tributari*, in *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti, Mezzetti, Ronco, Bologna, 2008, 373; LANZI, ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 35; TOPPAN, TOSI, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2017, 160.

in più occasioni (determinando, quindi, un inasprimento o un'attenuazione della risposta sanzionatoria)²².

Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del d.lgs. 74/00, nella prima formulazione poteva ritenersi integrato quando l'autore indicava in una delle dichiarazioni fiscali annuali elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, purché, congiuntamente: a) l'imposta evasa fosse 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, fosse superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, fosse superiore a lire tre miliardi²³.

Il delitto di dichiarazione infedele (art. 4) prevedeva, quali elementi costitutivi del reato, la duplice e congiunta condizione che l'agente indicasse in una delle dichiarazioni fiscali annuali elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi che determinasse l'evasione d'imposta superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a lire duecento milioni e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, fosse superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, fosse superiore a lire quattro miliardi²⁴.

La soglia di punibilità del delitto di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette ovvero dell'IVA, sanzionato dall'art. 5, era fissato in lire centocinquanta milioni²⁵.

Il primo intervento al d.lgs. 74/00 è stato operato – come testé anticipato – mediante l'introduzione – con l'art. 1, comma 414, della l. 311/04 – dell'art. 10-bis, rubricato «Omesso versamento di ritenute certificate», col quale è stata prevista la fattispecie delittuosa per le omissioni aventi importi «per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta»²⁶.

²² Viene escluso dall'analisi il delitto previsto e punito dall'art. 11 (Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte), anch'esso munito di soglia, poiché la stessa non ha mai subito alcuna modifica.

²³ DI VETTA, I reati di dichiarazione fraudolenta, in *Diritto penale e processuale*, a cura di AA.VV., Milano, 2016, 494.

²⁴ GIANONCELLI, La dichiarazione mendace, in *Diritto penale e processuale*, a cura di AA.VV., Milano, 2016, 687.

²⁵ FONDAROLI, Commento art. 5, in *Commentario breve alle leggi penali complementari*, a cura di AA.VV., Padova, 2007, 1414.

²⁶ CORSO, Costituisce nuovamente delitto l'omesso versamento di ritenute, in *Il Fisco*, 2005, 264.

L'art. 35, comma 7, del d.l. 223/06, con un secondo intervento, ha disposto l'introduzione nel d.lgs. 74/00 degli artt. 10-ter e 10-quater, rispettivamente rubricati «Omesso versamento di Iva» e «Indebita compensazione», che nella prima disciplina punivano le condotte aventi importi superiori a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta²⁷.

Un terzo importante intervento al d.lgs. 74/00 è conseguito all'approvazione del d.l. 138/11, recante «Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo», che con l'art. 2 ha ritoccato le soglie di punibilità penale degli artt. 3, 4 e 5, abbassandole apprezzabilmente. Tale riforma, diretta ad inasprire la risposta sanzionatoria dell'ordinamento, avrebbe dovuto includere nelle fattispecie delittuose ora citate, per effetto di detto abbassamento delle soglie, un numero maggiore di condotte evasive. Nello specifico, l'art. 2, comma 36-vicies semel, del citato d.l. 138/11 ha apportato le seguenti modifiche alla disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto: all'articolo 3, comma 1, lettera a), le parole «a lire centocinquanta milioni» sono state sostituite dalle parole «a euro trentamila»; all'articolo 3, comma 1, lettera b), le parole «a lire tre miliardi» sono state sostituite dalle parole «a euro un milione»; all'articolo 4, comma 1, lettera a), le parole «a lire duecento milioni» sono state sostituite dalle parole «a euro cinquantamila»; all'articolo 4, comma 1, lettera b), le parole «a lire quattro miliardi» sono state sostituite dalle parole «a euro due milioni»; f) all'articolo 5, comma 1, le parole «a lire centocinquanta milioni» sono state sostituite dalle parole «a euro trentamila».

La quarta riforma al d.lgs. 74/00 è stata introdotta col d.lgs. 158/15, che ha considerevolmente revisionato il sistema sanzionatorio penale tributario. Sono dunque stati oggetto di modificazione le soglie di punibilità delle fattispecie delittuose previste e punite dagli artt. 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter del d.lgs. 74/00, per le quali è intervenuto l'innalzamento, introducendosi così un affievolimento della risposta sanzionatoria²⁸.

L'art. 3 del d.lgs. 158/15 ha riscritto l'art. 3 del d.lgs. 74/00, ridefinendone i caratteri della fattispecie penalmente perseguita; per ciò che concerne le sole soglie di punibilità si rileva che all'art. 3, comma 1, lettera b), del d.lgs. 74/00 le parole «a euro un milione» sono state sostituite con le parole «a euro un milione cinquecentomila».

L'art. 4 del d.lgs. 158/15 ha sostituito all'art. 4, comma 1, lettera a), del d.lgs. 74/00 la parola «cinquantamila» con la parola «centocinquantamila»; al comma 1, lettera b), del medesimo articolo le parole «euro due milioni» sono

²⁷ CARACCIOLI, Omesso versamento IVA, “frodi caroselli” e concorso di persone, in *Il Fisco*, 2006, 1405.

²⁸ Il delitto di cui all'art. 10 del d.lgs. 74/00 con l'intervenuta riforma, di contro, ha subito l'inasprimento della cornice edittale, da quel momento punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, in luogo dei sei mesi a cinque anni precedentemente stabiliti.

state sostituite dalle parole «euro tre milioni»; è stato inoltre introdotto al citato art. 4 del d.lgs. 74/00 il comma 1-bis, con cui è stato stabilito che per la commissione del delitto di dichiarazione infedele non si deve tenere conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

La soglia di punibilità penale per l'omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del d.lgs. 74/00 è stata innalzata dall'art. 5 del d.lgs. 158/15: la precedente soglia di euro trentamila è quindi stata elevata ad euro cinquantamila.

La fattispecie punita dall'art. 10-bis del d.lgs. 74/00, concernente l'omesso versamento di ritenute, oggetto di importanti modificazioni, ha subito, per effetto dell'art. 7, comma 1, lettera b), del d.lgs. 158/15, l'elevazione della soglia di punibilità da euro cinquantamila ad euro centocinquantamila.

L'art. 8, comma 1, del d.lgs. 158/15 ha riscritto l'art. 10-ter del d.lgs. 74/00²⁹, la cui soglia di punibilità, originariamente fissata in euro cinquantamila, è stata innalzata ad euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

È stato infine riscritto l'art. 10-quater del d.lgs. 74/00 per effetto dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. 158/15, la cui soglia di punibilità è tuttavia rimasta immutata rispetto alla previgente versione.

In estrema sintesi, rispetto all'originaria formulazione del d.lgs. 74/00, nel 2004 è stata introdotta la fattispecie delittuosa di cui all'art. 10-bis; nel 2006 sono stati introdotte le fattispecie delittuose di cui agli artt. 10-ter e 10-quater; nel 2011 sono state abbassate le soglie di punibilità penale dei delitti di cui agli artt. 3, 4 e 5 (che hanno quindi determinato l'inasprimento della risposta sanzionatoria); nel 2015 sono state elevate le soglie di punibilità penale delle fattispecie previste dagli artt. 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter (determinando l'affievolimento della risposta sanzionatoria)³⁰.

4. Gli effetti delle riforme al d.lgs. 74/00 sull'ammontare delle entrate tributarie sottratte al bilancio pubblico.

Le riforme appena illustrate consentono di delineare i dati quantitativi concernenti l'evasione fiscale in Italia, che sono stati ricavati dalle relazioni sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale, predisposte dal Ministero

²⁹ Dichiarato incostituzionale dalla Corte cost., sent., 7 aprile 2014, n. 80.

³⁰ SOANA, Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di Iva (artt. 10-bis e 10-ter d.lgs. 74/2000), in www.penalecontemporaneo.it, 7 ottobre 2013.

dell'Economia e delle Finanze e pubblicate negli anni 2016, 2017, 2018 e 2019³¹.

Per quanto concerne la stima ufficiale dell'ammontare delle entrate tributarie sottratte al bilancio pubblico, occorre precisare che le relazioni considerano il tax gap come il divario (gap) tra le imposte effettivamente versate e le imposte che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento agli obblighi tributari previsti a legislazione vigente³².

Ai fini del presente studio sono presi in considerazione i soli dati concernenti IRPEF, IRES e IVA per gli anni dal 2010 al 2017, in quanto tributi oggetto di tutela della disciplina del d.lgs. 74/0033.

La relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale pubblicata nel 2016, nella sezione concernente la stima e l'ammontare complessivo delle entrate sottratte al bilancio pubblico, evidenzia il seguente gap di IRPEF, IRES e IVA, espresso in milioni di euro, per gli anni 2010-2014³⁴:

<i>TABELLA 1: GAP NELL'IMPOSTA (IN MILIONI DI €)</i>						
Tipologia di imposta	2010	2011	2012	2013	2014	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	20.149	25.548	26.276	28.039	30.730	26.148
IRES totale	14.670	17.280	13.891	14.274	10.040	14.031
IVA	37.407	40.058	40.451	39.263	40.168	39.469

La relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale pubblicata del 2017 evidenzia il seguente gap di IRPEF, IRES e IVA, espresso in milioni di euro, per gli anni 2010-2015³⁵:

³¹ «Il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, recante disposizioni in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ha inserito l'articolo 10-bis.1 nella legge 31 dicembre 2009, n. 196, prevedendo che, contestualmente alla Nota di aggiornamento di cui al comma 1 dell'articolo 10-bis (Nota di aggiornamento del DEF), sia presentato un Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva. Per la redazione di tale Rapporto il Governo, anche con il contributo delle Regioni in relazione ai loro tributi e a quelli degli Enti locali del proprio territorio, si avvale della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva» predisposta da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze»: così a pag. 3 della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2016.

³² Ivi, p. 4.

³³ Il tax gap dei cinque anni antecedenti all'ultimo dato disponibile viene annualmente rivalutato e pubblicato aggiornato nelle successive relazioni predisposte dalla Commissione preposta alla sua redazione.

³⁴ Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale anno 2016, 51.

³⁵ Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale anno 2017, 73.

TABELLA 2: GAP NELL'IMPOSTA (IN MILIONI DI €)

Tipologia di imposta	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	29.292	31.470	29.453	30.894	31.659	31.611	30.730
IRES totale	8.784	10.396	9.958	10.956	10.375	10.299	10.128
IVA	33.658	36.339	36.193	34.944	36.238	34.771	35.357

La relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale pubblicata del 2018 evidenzia il seguente gap di IRPEF, IRES e IVA, espresso in milioni di euro, per gli anni 2011-201636:

TABELLA 3: GAP NELL'IMPOSTA (IN MILIONI DI €)

Tipologia di imposta	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	32.517	32.539	32.195	33.408	33.026	33.944	32.938
IRES totale	9.046	8.407	8.392	8.909	6.818	7.685	8.210
IVA	36.709	36.145	34.770	36.475	34.827	34.895	35.637

La relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale pubblicata del 2019 evidenzia il seguente gap di IRPEF, IRES e IVA, espresso in milioni di euro, per gli anni 2012-201737:

L'esame dei dati sintetizzati nelle quattro tabelle permette di osservare che il tax gap negli anni presi in considerazione è sostanzialmente in costante leggera crescita.

Si ravvisa una leggera flessione, secondo le stime fornite nella relazione del 2017, nel 2012, nel quale IRPEF, IRES e IVA evidenziano un gap in controtendenza rispetto all'anno precedente.

TABELLA 4: GAP NELL'IMPOSTA (IN MILIONI DI €)

Tipologia di imposta	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Media
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	32.551	32.215	33.396	32.661	33.936	32.062	32.803
IRES totale	8.401	8.399	8.875	7.424	8.584	8.162	8.308
IVA	36.312	35.038	36.591	34.961	36.051	37.176	36.021

È tuttavia da evidenziare che nella medesima stima il tax gap dell'anno successivo, relativo al 2013, torna a crescere sino a raggiungere valori corrispondenti a quelli del 2010 e 2011 e nel caso IRES è addirittura superiore. È altresì possibile individuare nelle relazioni del 2017, 2018 e 2019 una contrazione del gap nell'anno 2015 per i tre tributi presi in esame; ma, anche il tale caso, secondo le relazioni del 2018 e 2019 vi è una ripresa del tax gap nell'anno successivo, cioè nel 2016.

³⁶ Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale anno 2018, 90.

³⁷ Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale anno 2019, 107.

In buona sostanza, né la riforma del 2011, con cui vi è stato un inasprimento della risposta sanzionatoria della disciplina penale tributaria, né la riforma del 2015, con cui, di converso, vi è stato l'affievolimento della risposta sanzionatoria della disciplina penale tributaria, sembrano avere significativamente inciso sul dato concernente l'evasione fiscale nazionale. Il confronto tra il tax gap e le riforme del d.lgs. 74/00, pertanto, non pare possa indurre a ipotizzare che il rafforzamento o l'attenuazione dell'apparato punitivo implichi variazioni in termini di dissuasione o incentivazione alla commissione dei delitti previsti e puniti dalla disciplina penale tributaria.

5. Osservazioni conclusive.

Il proposito di rafforzare la lotta all'evasione fiscale mediante l'inasprimento dell'apparato sanzionatorio penale tributario parrebbe negato dal confronto tra le modificazioni al d.lgs. 74/00 e i dati sull'ammontare delle entrate tributarie sottratte al bilancio pubblico negli anni 2010-2017. La scelta di fronteggiare l'evasione fiscale affidando agli effetti deterrenti determinati da pene più severe non sembrerebbe dunque trovare conferma nell'analisi storica degli interventi riformatori della disciplina in commento, poiché alcun effetto benefico ovvero deteriore può dedursi dal confronto tra riforme e tax gap degli anni presi a riferimento. Infatti, né la riforma del 2011, con cui si è inteso inasprire la risposta sanzionatoria, né la riforma del 2015, con cui si è operata una ponderata mitigazione della risposta sanzionatoria, hanno sortito effetti sul dato quantitativo dell'evasione fiscale in Italia³⁸.

I risultati ottenuti dall'analisi posta in essere col presente studio sembrano così confortare quella letteratura che considera inefficace l'esaltazione della repressione e improvvida la tendenza all'elogio della funzione general-preventiva negativa della pena³⁹.

L'innalzamento delle cornici edittali dei delitti tributari, in definitiva, non sembrerebbe trovare alcun giovevole riscontro sul fronte della dissuasione, ma – come osservato nel corso della trattazione – potrebbe semmai comportare l'alterazione della corretta scala di valori che dovrebbe riflettersi nel rapporto tra i singoli reati e le sanzioni corrispondenti.

Posti i risultati dell'analisi, inoltre, non può quindi neppure attendersi un aumento del gettito di risorse finanziarie per l'erario, che, secondo i propositi

³⁸ BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 11; MANES, *Il principio di offensività nel diritto penale*, Torino, 2006, passim; PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2014, 697.

³⁹ COPPA, SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in *Enciclopedia del diritto*, 1989, 421; GALLO, *Tecnica legislativa e interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in *Giurisprudenza Commentata*, 1984, 301; SAMMARTINO, *In tema di interpretazione delle norme penali tributarie*, in *Rivista Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1985, 416.



del legislatore, avrebbe dovuto generare la riforma dell'apparato sanzionatorio penale tributario⁴⁰.

Può sicché conclusivamente ipotizzarsi che l'efficacia della funzione penale debba essere ricercata non tanto nell'inasprimento delle cornici edittali delle fattispecie, quanto piuttosto nella necessità di imprimere una più pronta risposta sanzionatoria, ossia una più rapida reazione da parte della giustizia alla condotta criminosa che si intende reprimere.

⁴⁰ GIOVANNINI, Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma, in *Rassegna Tributaria*, 2013, 509; NAPOLEONI, I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, Milano, 2000, passim; NOCERINO, PUTINATI, La riforma dei reati tributari, Torino, 2015, passim.