

Cattedra di Tributario
Prof. Nicolò Pollari

Teoria Generale

*Appunti essenziali tratti dalle lezioni del professore schematizzati a cura
dell'Avv. Tina Fortunata Faenza*

L'illecito è quel comportamento antiggiuridico, che prende forma nella violazione di una norma: rappresenta la trasgressione di una regola giuridica che viene assoggettata a sanzione.

“Per il giurista l'illecito è una condizione determinante e specifica del diritto, volta all'applicazione della sanzione e, soltanto così, oggetto della conoscenza giuridica” (Kelsen, La dottrina pura del diritto).

Dunque, il presupposto imprescindibile della sanzione è la commissione di un fatto considerato illecito dall'ordinamento giuridico.

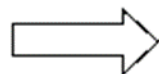
La sanzione consiste in una misura repressiva-punitiva diretta non soltanto a ripristinare l'ordine giuridico violato, ma anche a punire l'autore per la condotta antigiuridica colpevolmente posta in essere, infatti essa risulta (in linea di massima) applicabile all'autore del comportamento ritenuto non conforme alle prescrizioni.

Il nostro ordinamento attribuisce alla sanzione la funzione di rafforzare l'osservanza e prevenire l'inosservanza delle disposizioni.

Pertanto, le finalità delle sanzioni possono essere ricondotte a tre funzioni generali:

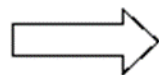
- a) quella repressiva/punitiva**, punendo la violazione con un onere più incisivo rispetto a quello sancito dalla norma violata;
- b) quella intimidatrice**, volta a prevenire le violazioni stesse e che può essere: **generale** (esercitata nei confronti di tutti i consociati) e **speciale** (nei confronti del singolo soggetto);
- c) risarcitoria**, cioè finalizzata a reintegrare il danno subito da un altro soggetto in conseguenza dell'illecito.

SANZIONE



Misura repressiva-punitiva diretta non solo a ripristinare l'ordine giuridico violato, ma anche a punire l'autore per la condotta anti-giuridica colpevolmente posta in essere.

ILLECITO



È il presupposto della sanzione; è un comportamento antiggiuridico consistente nella violazione di una norma e, pertanto, oggetto di un giudizio di riprovazione ed assoggettato a sanzione.

L'ILLECITO TRIBUTARIO

Il cosiddetto "*illecito tributario*" viene inquadrato all'interno della più ampia *categoria* degli illeciti finanziari, ossia, tutti quegli illeciti consistenti in condotte che si pongono in un rapporto di contraddizione con l'attività finanziaria dello Stato, ovvero con quella parte dell'attività pubblica che consente il procacciamento delle entrate. **Gli illeciti "tributari"**, interessano il solo rapporto giuridico tributario e, pertanto, costituiscono solo una frangia di quelli finanziari, essendo le entrate dello Stato costituite solo in parte da tributi.

Disciplinando le conseguenze degli illeciti tributari, il legislatore intende preservare il corretto svolgimento del rapporto di imposta, incentrato sul diritto dell'erario ad esigere l'imposta e sul dovere, gravante in capo al contribuente, di versare la corrispondente somma in danaro. Occorre, comunque, precisare che oltre all'obbligo fondamentale di adempiere il tributo, la norma giuridica tributaria prevede numerosi altri obblighi (tenuta delle scritture contabili, obbligo di richiesta del codice fiscale, ecc.) per la cui violazione sono comunque stabilite delle sanzioni.

L'illecito tributario può definirsi come la inosservanza degli obblighi, principali e/o secondari, che discendono dal rapporto tributario per cui sia stabilita una sanzione.

Esistono nel nostro ordinamento due tipologie di illecito tributario, **l'illecito amministrativo e l'illecito penale**, e , conseguentemente due tipologie di sanzioni, **sanzioni amministrative e sanzioni penali**.

Il criterio utilizzato per distinguere illeciti e sanzioni amministrative da illeciti e sanzioni penali è il criterio "nominalistico".

In base a tale criterio dal *nomen* della sanzione si deduce se l'illecito è di natura penale o amministrativa:

- Sanzione della reclusione → illecito penale
- Sanzione pecuniaria → illecito amministrativo

Il criterio distintivo tra le due categorie di illeciti si fonda proprio sul tipo di sanzione prevista per il comportamento.

Ogni tipo di illecito tributario, è caratterizzato dalla presenza di elementi fondamentali per l'esistenza dell'illecito e per l'insorgenza della responsabilità del soggetto passivo, i c.d. **"elementi costitutivi"**.

In relazione agli elementi costitutivi dell'illecito tributario vi sono tre correnti di pensiero:

- **Teoria bipartita**

1. elemento oggettivo (fatto materiale)
2. elemento soggettivo (volontà colpevole)

- **Teoria tripartita**

1. elemento materiale (fatto)
2. elemento giuridico (antigiuridicità)
3. elemento psicologico (colpevolezza)

- **Teoria quadripartita**

1. elemento materiale (fatto)
2. elemento giuridico (antigiuridicità)
3. elemento psicologico (colpevolezza)
4. la punibilità.

Aderiamo alla teoria tripartita.

Il fatto: Comportamento rilevante per l'ordinamento che può consistere in una condotta commissiva o omissiva. Deve essere tipico e la fattispecie concreta deve corrispondere alla fattispecie astratta.

L'antigiuridicità: Rapporto di contraddizione tra fatto e norma. L'antigiuridicità non sussiste quando sono presenti cause di giustificazione.

Colpevolezza: Rimprovero personale del fatto antigiuridico che muove da una condotta dolosa o quantomeno colposa.

Condotta dolosa: Coscienza e volontà dell'azione o dell'omissione (art . 5, D. Lgs. n. 472/1997; art. 43, comma 1, c. p.). Nel diritto tributario, è presente il dolo diretto e specifico: l'autore della violazione deve avere agito al fine di pregiudicare la determinazione dell'imponibile per ostacolare l'attività di accertamento.

Condotta colposa: Non volizione dell'azione o dell'omissione. Condotta posta in essere per imprudenza, negligenza , imperizia o con inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline.

*L'ILLECITO
TRIBUTARIO E I SUOI "ELEMENTI
COSTITUTIVI".*

Ogni tipo di illecito tributario, è caratterizzato dalla presenza di elementi fondamentali per l'esistenza dell'illecito e per l'insorgenza della responsabilità del soggetto passivo, i c.d. **"elementi costitutivi"**.

In relazione agli elementi costitutivi dell'illecito tributario vi sono tre correnti di pensiero:

- **Teoria bipartita**

1. elemento oggettivo (fatto materiale)
2. elemento soggettivo (volontà colpevole)

- **Teoria tripartita**

1. elemento materiale (fatto)
2. elemento giuridico (antigiuridicità)
3. elemento psicologico (colpevolezza)

- **Teoria quadripartita**

1. elemento materiale (fatto)
2. elemento giuridico (antigiuridicità)
3. elemento psicologico (colpevolezza)
4. la punibilità.

Aderiamo alla teoria tripartita.

Il fatto: Comportamento rilevante per l'ordinamento che può consistere in una condotta commissiva o omissiva. Deve essere tipico e la fattispecie concreta deve corrispondere alla fattispecie astratta.

L'antigiuridicità: Rapporto di contraddizione tra fatto e norma. L'antigiuridicità non sussiste quando sono presenti cause di giustificazione.

Colpevolezza: Rimprovero personale del fatto antigiuridico che muove da una condotta dolosa o quantomeno colposa.

Condotta dolosa: Coscienza e volontà dell'azione o dell'omissione (art . 5, D. Lgs. n. 472/1997; art. 43, comma 1, c. p.). Nel diritto tributario, è presente il dolo diretto e specifico: l'autore della violazione deve avere agito al fine di pregiudicare la determinazione dell'imponibile per ostacolare l'attività di accertamento.

Condotta colposa: Non volizione dell'azione o dell'omissione. Condotta posta in essere per imprudenza, negligenza , imperizia o con inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline.

Esistono forme graduate di dolo (dal **dolo premeditato** -il più grave- al **dolo eventuale** e a quello **alternativo**) così come esistono forme graduate di colpa (dalla **colpa cosciente** alla **colpa incosciente** - caso ordinario di colpa).

Per la sussistenza del dolo si richiede un duplice coefficiente psicologico:

- rappresentazione, inteso come conoscenza effettiva di tutti gli elementi del fatto concreto;
- volizione della realizzazione del fatto antiggiuridico rappresentato.

- Il dolo eventuale si configura quando l'agente ha la precisa coscienza e volontà di attuare un evento lesivo e, pur di raggiungere tale scopo accetta anche che le conseguenze della sua condotta possano essere più gravi di quanto non sia necessario per ottenere lo scopo primario;
- dolo alternativo per cui l'agente prevede, come conseguenza certa (dolo diretto) o possibile (dolo eventuale) della sua condotta il verificarsi di due eventi, ma non sa quale si realizzerà in concreto.

La linea di confine tra il dolo e la colpa è rappresentata dalla differenza tra il dolo eventuale e la colpa cosciente: il primo si produce quando l'agente ha previsto la possibilità del verificarsi dell'evento e ha accettato il rischio del suo verificarsi, mentre la seconda sussiste quando l'agente ha previsto la possibilità del verificarsi dell'evento ma ha agito con la convinzione che l'evento medesimo non si sarebbe prodotto.

Nel diritto penale tributario, il fine ulteriore è inquadrabile nell'evasione fiscale, dunque si parla, di regola, di dolo specifico di evasione. È il D. Lgs. n. 74/2000 che abbandona il legame tra l'illecito penale e il dolo generico, presente nella L. n. 516/1982, **per individuare quale elemento soggettivo il dolo specifico**. L'art.19 del predetto D.lgs. introduce il principio di specialità: "*Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II o da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale*" (*lex specialis derogat generali*)

Circolare del Ministero delle Finanze n. 154/2000 → si applica la disposizione che, contenendo tutti gli elementi dell'altra, presenti uno o più elementi particolari aggiuntivi, ovvero "specializzanti".

In concreto, la norma speciale risulta speciale in considerazione degli elementi specifici da essa richiesti, primo tra tutti il dolo specifico.

L'illecito tributario e Le soglie di punibilità.

Le Soglie di punibilità sono fattori condizionanti, al cui verificarsi il legislatore subordina la punibilità o meno del reato e delle quali analizziamo due aspetti:

1. la natura giuridica
2. l'ammontare quantitativo.

Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità esistono due orientamenti :

- **Il primo** colloca le soglie di punibilità tra gli elementi costitutivi del reato:
 - ✓ l'evasione d'imposta oltre le soglie costituirebbe l'evento del reato stesso;
 - ✓ il bene giuridico tutelato andrebbe individuato nell'interesse patrimoniale alla corretta percezione dell'Erario.

- **Il secondo** colloca le soglie di punibilità tra le condizioni obiettive di punibilità:
 - ✓ l'evasione non costituirebbe l'evento del reato;
 - ✓ soglie di punibilità esterne alla struttura oggettiva del reato; comporterebbero solo un aggravamento dell'offesa;
 - ✓ il bene giuridico tutelato è da individuare nella c.d. "funzione di accertamento".

Sembra più convincente il primo orientamento.

Sull' ammontare quantitativo.

Il legislatore ha voluto limitare l'intervento penale ai soli illeciti «economicamente significativi», caratterizzati da effettiva e rilevante offensività per gli interessi dell'Erario.

- Per alcuni reati è previsto il superamento di una sola soglia;
- Per altri reati, la legge richiede, invece, il superamento congiunto di due diverse soglie di punibilità.

La prima in funzione della misura dell'imposta evasa (ad esempio, nella dichiarazione infedele, l'imposta evasa deve essere superiore a centocinquantamila euro) e la seconda in funzione dell'incidenza percentuale degli elementi che falsificano la dichiarazione (ad esempio, nel reato di dichiarazione infedele, si richiede che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione sia superiore al 10% dell'ammontare degli elementi attivi indicati nella dichiarazione o comunque superiore a tre milioni di euro).

I vari interventi legislativi si sono mossi verso l'innalzamento delle soglie di punibilità nei reati tributari con l'intento di contrastare le "grandi" evasioni, quelle, cioè, che arrecano ingenti danni al patrimonio dello Stato, lasciando invece al sistema sanzionatorio amministrativo tutte le evasioni al di sotto delle soglie previste. Il meccanismo è chiaro: fare rientrare nel penalmente rilevante le sole condotte dotate di maggiore offensività per il bene giuridico leso, e depenalizzare le condotte caratterizzate da minore offensività, facendole rientrare nel campo dell'illecito amministrativo.

L'evoluzione storica del sistema sanzionatorio
tributario
dal 1929 al 2000

L'evoluzione storica del sistema sanzionatorio tributario
Percorso evolutivo-normativo del sistema sanzionatorio può essere suddiviso principalmente in tre fasi:

1. nascita del sistema sanzionatorio tributario: legge n. 4/1924
2. rivisitazione dell'impianto normativo previgente: legge n. 516/1982
3. duplice intervento normativo:
 - D.Lgs. n. 472/1997: Disciplina generale sulle sanzioni amministrative in materia tributaria
 - D.Lgs. n. 74/2000: Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sul reddito e sul valore aggiunto.
4. Successivi interventi normativi dal 2003 al 2022.

I Fase

La legge 7 gennaio 1929, nr. 4 (*recante "norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie"*), ha delineato un ben distinto e peculiare sistema di principi e regole fondato:

- sulla "**pregiudiziale tributaria**", ex art. 21, ultimo comma che testualmente disponeva: "per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia";

- principio ***del tempus regit actum*** (art. 20), secondo il quale “le disposizioni penali delle leggi finanziarie si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione”;
- pene piuttosto miti, previste dalle singole leggi d'imposta.

Tale norma introduce la distinzione fondamentale tra violazioni amministrative e violazioni penali, determinate sulla base della sanzione, amministrativa o penale, prevista dalla legge.

Suddivisione delle **sanzioni pecuniarie** in:

- **Pena pecuniaria** : natura afflittiva-risarcitoria- non cumulabile con la sanzione penale- "quantum" di pena entro una certa cornice edittale.
- **Soprattassa**: natura risarcitoria- cumulabile con la pena pecuniaria- "quantum" di pena in percentuale fissa.

Sistema sanzionatorio basato su un "**modello patrimonialistico**": sanzione vista come strumento per assicurare maggiori entrate allo Stato, in ragione del danno provocato all'Erario.

L'azione penale non poteva essere iniziata o proseguita prima che l'accertamento fosse divenuto definitivo. L'esame condotto in sede processualpenalistica doveva limitarsi alla verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo e alla quantificazione della pena.

L'estrema ed endemica lentezza della giustizia amministrativa tributaria finiva, però, per elidere in maniera grave l'efficacia deterrente ed intimidatoria della sanzione penale e un simile meccanismo determinava una reale quanto censurabile "impunità all'evasore".

II FASE: Rivisitazione dell'impianto normativo previgente: Legge n. 689/1981 e L. 7 agosto 516/1982

La ratio di tale normativa è stata quella di ripristinare la perdita della centralità del sistema sanzionatorio causata dallo sviluppo di microsistemi sanzionatori all'interno delle leggi che regolavano i singoli tributi, nonché combattere il fenomeno evasivo, che negli anni '80 ha assunto dimensioni importanti. La principale novità è l'introduzione dei principi di stampo penalistico in campo sanzionatorio amministrativo: principio di legalità e i suoi corollari (principio di irretroattività e divieto di applicazione analogica); personalità della responsabilità e imputabilità; intrasmissibilità agli eredi della sanzione attribuibile al de cuius e Principio di specialità.

Il D.L. 10 luglio 1982, nr. 429, **convertito dalla L. 7 agosto 1982, nr. 516** (c.d. legge "manette agli evasori") assurse a "nucleo centrale del sistema penale fiscale". I suoi aspetti qualificanti sono:

- opzione a favore di un intervento penale a carattere capillare, realizzato attraverso una "tecnica casistica" e la criminalizzazione di condotte soltanto preparatorie;
- abbandono dell' istituto della pregiudiziale tributaria e costruzione di un sistema basato sull' autonomia dei due procedimenti.

La riforma degli anni '80 subì aspre e numerose critiche in dottrina e giurisprudenza, in quanto aveva provocato soltanto un ingolfamento degli organi giurisdizionali e il conseguente ricorso a ripetute sanatorie ed amnistie, imponendo quindi il riordino sia delle sanzioni penali che amministrative, previsto nella legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 e attuato con **il D.lgs. 18 dicembre 1997**, nn. 471, 472 e 473 (sanzioni amministrative) e nella legge delega 25 giugno 1999, n. 205, attuato con **il D.lgs. 10 marzo 2000**, n. 74 (sanzioni penali).

III Fase: duplice intervento normativo.

La ratio del D.Lgs. n. 472/1997 - Disciplina generale sulle sanzioni amministrative in materia tributaria è quella di applicare i principi già accolti dalla L. n. 689/1981 anche alle sanzioni amministrative tributarie, prevedendo:

- **Unificazione delle sanzioni pecuniarie** (art. 26). Unica sanzione amministrativa principale è la sanzione pecuniaria, che può variare tra un minimo e massimo, essere pari ad una frazione o ad un multiplo del tributo ovvero può essere stabilita in misura fissa.

- **Affiancamento alla sanzione principale di sanzioni accessorie** (art. 21):
 - interdizione dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore;
 - interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di appalti pubblici e forniture;
 - interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni per l'esercizio di impresa o di attività di lavoro autonomo, e la loro sospensione;
 - sospensione dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo per una durata massima di sei mesi.

- Introduzione dei principi di stampo penalistico in materia di sanzioni amministrative fiscali:
 - Principio di legalità, principio di irretroattività e divieto di applicazione analogica,
 - Personalità della responsabilità, imputabilità e intrasmissibilità della sanzione al de cuius,
 - Principio del "favor rei"
 - Principio di specialità,
 - Modello personalistico della sanzione e funzione marcatamente afflittiva e non risarcitoria della sanzione.

La ratio del D.Lgs. n. 74/2000-Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sul reddito e sul valore aggiunto è quella di riformare il sistema previsto dalla L. n. 516/1982, ancorato alla tutela di interessi prodromici e non rivolta alla tutela dell'interesse erariale. Viene rivisto l'elemento psicologico dell'illecito penale; acquista rilevanza fondamentale l'elemento soggettivo del **dolo specifico di evasione**, che consiste nella coscienza e volontà di porre in essere il comportamento lesivo dell'interesse tutelato dalla norma incriminatrice, ovvero di voler procurare un danno all'Erario, accompagnato da un arricchimento personale.

| <p style="text-align: center;">Sistema sanzionatorio penale previsto dalla L. n. 516/1982.</p> | <p style="text-align: center;">Sistema sanzionatorio penale previsto dalla L. n. 74/2000.</p> |
|---|--|
| <p>Tutela di interessi prodromici: sanzionare i c.d. "fatti prodromici", posti in essere per preparare e rendere possibile l'evasione.</p> | <p>Tutela dell'interesse all'Erario, inteso, principalmente, come interesse alla tutela della corretta percezione dell'erario.</p> |
| <p>Le sanzioni penali previste sono di natura contravvenzionale (arresto - ammenda) e di natura delittuosa (reclusione - multa). Le prime sono state ampiamente criticate, perché non assolverebbero la funzione deterrente voluta dal legislatore.</p> | <p>Recependo la critica della dottrina, l'unica sanzione prevista è quella della reclusione (mai la multa), e viene escluso sia l'arresto che l'ammenda.</p> |
| <p>Previsione di un eccessivo numero di illeciti di modesto disvalore sociale che sovraccaricavano il lavoro dei tribunali.</p> | <p>Riduzione del numero dei reati e abbandono delle figure di reati di tipo contravvenzionale e previsione di reati esclusivamente di natura delittuosa.</p> |

Il principio del doppio binario- Art. 20 D. L.gs. n. 74/2000

Il procedimento di accertamento e il processo tributario non si sospendono per la pendenza del processo penale sui medesimi fatti. Viene meno il principio della pregiudizialità tributaria. Tuttavia, è inevitabile che i due procedimenti possano avere momenti di raccordo:

L'art. 14 del D. Lgs. n. 74/2000 introduce una circostanza attenuante, la riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario. L'imputato, sottoposto al procedimento penale, ha il diritto di chiedere di essere ammesso al pagamento di una somma di denaro, che viene da lui stesso quantificata e che ha la finalità di fornire una equa riparazione dell'offesa all'interesse pubblico tutelato dalla norma.

Il *quantum* dovrà comunque essere rispettoso della gravità dell'offesa e, dunque, proporzionale ad essa e sarà il giudice a effettuare questa valutazione di congruità.

L'art. 21 del D. Lgs. n. 74/2000 sancisce che le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato sono applicate dagli Uffici. Resta sospesa l'eseguibilità fino a quando non venga pronunciata in sede penale sentenza. In ipotesi di condanna, le sanzioni amministrative non troveranno applicazione, mentre l'assoluzione, ovvero l'archiviazione della *notitia criminis*, avrà l'effetto di far cessare la sospensione con decorrenza dal momento in cui tali provvedimenti verranno portati a conoscenza dell'ufficio finanziario a cura della cancelleria del giudice che li ha emessi.

L'evoluzione storica del sistema sanzionatorio
tributario
dal 2003 al 2022

Introduzione di un sistema dualistico: L. n.269/2003

Il principio di personalità, previsto dal D.Lgs. n. 472/1997, stabiliva che la sanzione è riferibile solo alla persona fisica, autore materiale, della violazione.

Il fatto che la sanzione ricadesse sul soggetto, l'autore materiale, che di norma non trae alcun vantaggio diretto dalla violazione, non rispondeva a criteri di giustizia e, pertanto, il legislatore interviene con la **L. n. 269/2003**, che all'art 7. co.1, statuiva: «Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica».

La Legge n. 269/2003 introduce un sistema dualistico, caratterizzato dalla presenza di due modelli applicabili a soggetti diversi:

1. Modello che si applica alle società e enti dotati di personalità giuridica e che prevede la responsabilità diretta ed esclusiva della persona giuridica per fatti illeciti altrui;
2. Modello che si applica ai soggetti residuali (persone fisiche, società di persone ed altri enti non personificati) che prevede la responsabilità dell'autore materiale della violazione.

La Legge Delega n. 23/2014 amplia la riforma del sistema fiscale al fine di:

- contrastare l'evasione, l'elusione e l'erosione;
- gettare le basi per un rapporto fiduciario con i cittadini ;
- adottare entro 12 mesi dall'entrata in vigore della legge (entro il 27/03/2015) di decreti legislativi di attuazione.

Con la L. n. 34/2015 si è ottenuta una ulteriore proroga di 3 mesi per l'adozione dei decreti attuativi della Legge Delega.

Il D. Lgs. n. 158/2015 avvia una rivisitazione del sistema sanzionatorio penale tributario, componendosi di tre titoli:

1. il primo dedicato alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario;
2. il secondo concernente la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo;
3. il terzo relativo a decorrenza degli effetti, abrogazioni e disposizioni finanziarie.

Nello specifico, la recente riforma ha rivisitato la disciplina dei reati tributari di cui al d.lgs. n. 74/2000, rimodellandone completamente l'impianto sanzionatorio, principalmente, attraverso la depenalizzazione di alcune condotte illecite e l'introduzione di nuove cause di non punibilità del reato.

Il legislatore delegato ha notevolmente ridotto le pene e/o sostituito le sanzioni amministrative a quelle penali per le condotte più lievi, differenziandole nettamente dalle fattispecie di reato ritenute fraudolente – le cui conseguenze sanzionatorie sono state, in alcuni casi, anche aggravate .

Tra le numerose novità introdotte dal decreto, vi è altresì l'innesto nell'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 – di una causa di non punibilità (per il contribuente responsabile dei reati di omesso versamento e/o di indebita compensazione per crediti non spettanti) in caso di integrale pagamento del proprio debito tributario, comprensivo di sanzioni amministrative e relativi interessi.

Il decreto legge n. 124/2019, recante “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*”, noto alle cronache come “decreto fiscale**” ha apportato importanti **novità** direttamente incidenti sul **sistema penale** che sono contenute nel **Capo IV** del decreto, composto da un unico articolo – l’**art. 39** – strutturato in **tre commi**.**

Il *primo* modifica la disciplina di cui al **d.lgs. n. 74/2000 sui reati tributari** ;il *secondo* novella il d.lgs. n. 231/2001 sulla responsabilità da reato degli enti; il *terzo* precisa che tutte le novità contenute nei due precedenti commi avranno efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del decreto.

Le modifiche in materia di reati tributari di cui al d.lgs. n. 74/2000 si muovono lungo **due principali linee direttrici**, entrambe convergenti nel senso di un inasprimento della politica criminale in questa materia e compendiate nel noto *slogan* “manette agli evasori”.

Da un lato **si intensifica il trattamento sanzionatorio** per molti di questi reati; dall'altro **si abbassano le soglie di punibilità** ivi previste, in senso ampliativo dell'area di rilevanza penale dell'evasione fiscale e dunque – come si metterà in luce – in controtendenza rispetto alla precedente riforma del 2015.

Il d.lgs. 75/2020 è volto ad adeguare la disciplina penale italiana alla direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 luglio 2017, in tema di **lotta contro la frode che leda gli interessi finanziari dell'Unione** (c.d. "**direttiva PIF**" – direttiva per la protezione interessi finanziari).

La direttiva sostituisce e aggiorna la precedente **Convenzione PIF**, già recepita nel nostro ordinamento con l. 300/2000.

Per conformarsi alle disposizioni innovative contenute nella direttiva, il decreto presenta tra le **principali novità l'intervento sul d.lgs. 74/2000**, in relazione ai delitti dichiarativi di cui agli artt. 2, 3 e 4 è prevista la punibilità a titolo **tentativo** (precedentemente esclusa dall'art. 6, cui è ora aggiunto un comma 1-*bis*) nell'ipotesi di atti compiuti anche nel territorio di un altro Stato membro all'interno dell'Unione Europea e finalizzati all'evasione dell'IVA per un valore non inferiore ai dieci milioni di euro;

Il 22 ottobre 2022 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale **il d.lgs. 4 ottobre 2022, n. 156**, recante Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale.

Tale azione "correttiva" dell'originario intervento di attuazione della direttiva PIF si riscontra nelle modifiche che gli artt. 4 e 5 del decreto apportano, rispettivamente, all'art. 6 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che disciplina il tentativo nelle evasioni IVA su base dichiarativa, e all'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, in materia di responsabilità amministrativa degli enti per illeciti tributari.