

**Il Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” (DJSGE) è il primo dipartimento dell’Università degli Studi di Bari Aldo Moro con sede a Taranto. Esso nasce dall’aggregazione di docenti e ricercatori della II Facoltà di Giurisprudenza, della II Facoltà di Economia, dei corsi di laurea in Scienze della Formazione (Facoltà di Scienze della Formazione) e in Scienze Infermieristiche (Facoltà di Medicina) di Taranto intorno a tematiche di ricerca e di formazione rispondenti alla vocazione mediterranea dell’area ionica: ambiente, tutela della salute e del territorio, diritti ed economie del mare, valorizzazione dei saperi e delle culture dello spazio euro-mediterraneo.**

Il volume si propone di esporre, in modo chiaro ed esaustivo, la materia del diritto penale tributario sotto il profilo sostanziale e sin dalle sue origini.

Viene evidenziata la peculiarità dei principi generali alla luce delle rilevanti e significative modifiche introdotte dal decreto legge n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla legge n. 157/2019, che ha ridefinito l’intera disciplina prevista dal fondamentale d.lgs. n. 74/2000.

In particolare, viene affrontata la tematica dell’applicazione – in materia – di istituti quali il sequestro e la confisca cosiddetta allargata nei confronti di colui che è stato condannato per i più gravi delitti tributari; viene anche trattata la questione dell’applicazione della misura contestualmente alla declaratoria di estinzione del reato per prescrizione, previo l’accertamento della responsabilità dell’imputato. Viene poi affrontato il sistema (introdotto dal d.lgs. n. 231/2001) della responsabilità amministrativa degli enti da reato tributario, con la previsione di specifiche sanzioni e la tematica del conflitto col principio del ne bis in idem; viene analizzata l’applicazione della confisca diretta o della confisca per equivalente del patrimonio dell’ente.

Il testo analizza puntualmente e distintamente tutte le fattispecie delittuose previste dal d.lgs. n. 74/2000 (siccome aggiornato), che riconduce sostanzialmente a tre macro-categorie: • i delitti in materia di dichiarazione”; • i delitti in materia di documenti; • i delitti in materia di pagamento delle imposte”. Le singole fattispecie sono assistite dai chiarimenti forniti dalla più recente giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione.

Il volume si chiude con l’illustrazione di specifici casi concreti che delineano modelli di evasione fiscale che, oltre a costituire illeciti amministrativi, autonomamente sanzionati, costituiscono, altresì, distinte violazioni di carattere penal-tributario; la casistica costituisce il frutto dell’esperienza professionale e della formazione teorica maturata dall’autore in un confronto costante con le autorità e con il mondo accademico.



€ 38,00



Corrado Spriveri

Il sistema penale tributario in Italia. Dalla teoria alla prassi applicativa

42

DJSGE Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture”



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI DI BARI  
ALDO MORO

Corrado Spriveri

## Il sistema penale tributario in Italia Dalla teoria alla prassi applicativa

alla luce delle novità introdotte dal c.d. Decreto Fiscale  
(d.l. n. 124/2019 convertito con modificazioni dalla legge n. 157/2019)

Prefazione di  
*Antonio Felice Uricchio*



CACUCCI  
EDITORE

*Corrado Spriveri* è avvocato, esperto in diritto tributario, diritto penale tributario e diritto dei consumatori. Laureato in “Giurisprudenza”, “Scienze delle Pubbliche Amministrazioni”, “Comunicazione Internazionale” è in possesso del Master di I° Livello in “Customer Care e Tutela dei diritti dei Consumatori”. Ha maturato sul campo una considerevole esperienza e competenza in ambito tributario, penalistico e soprattutto penal-tributario occupandosi, per molti anni, alle dipendenze dell’Amministrazione finanziaria, dell’esecuzione di controlli e verifiche fiscali.

Corrado Spriveri

# **Il sistema penale tributario in Italia**

## **Dalla teoria alla prassi applicativa**

alla luce delle novità introdotte dal c.d. Decreto Fiscale  
(d.l. n. 124/2019 convertito con modificazioni dalla legge n. 157/2019)

Prefazione di  
*Antonio Felice Uricchio*



CACUCCI  
EDITORE  
2020

---

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

---

© 2020 Cacucci Editore - Bari

Via Nicolai, 39 - 70122 Bari - Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: [info@cacucci.it](mailto:info@cacucci.it)

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

*Questo libro è dedicato, oltreché alla mia famiglia,  
ai colleghi di studio  
che, con la loro competenza, esperienza e dedizione  
nella professione, in cui credono fermamente,  
hanno contribuito, fattivamente, alla realizzazione  
di questo lavoro, frutto indubbiamente della nutrita  
passione per la materia ma anche delle notevoli  
esperienze personali e professionali maturate sul campo.*

**Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici  
ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture”  
Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”**

**1. Francesco Mastroberti** (*a cura di*)

La “Testa di Medusa”. Storia e attualità degli usi civici

**2. Francesco Mastroberti, Stefano Vinci, Michele Pepe**

Il *Liber Belial* e il processo romano-canonico in Europa tra XV e XVI secolo

**3. Bruno Notarnicola, Antonio Felice Uricchio, Giuseppe Tassielli, Pietro Alexander Renzulli, Gianluca Selicato**

Elaborazione di un modello di applicazione dei principi e degli strumenti dell’ecologia industriale ad un’area vasta

**4. Fabio Caffio, Nicolò Carnimeo, Antonio Leandro**

Elementi di Diritto e Geopolitica degli spazi marittimi

**5. Aurelio Arnese**

Usura e *modus*. Il problema del sovraindebitamento dal mondo antico all’attualità

**6. Antonio Uricchio** (*a cura di*)

Azione di contrasto della pirateria: dal controllo dei mari a quello dei flussi finanziari

**7. Andrea Buccisano**

Assistenza amministrativa internazionale dall’accertamento alla riscossione dei tributi

**8. Stefano Vinci**

Regimento et governo. Amministrazione e finanza nei comuni di Terra d’Otranto tra antico e nuovo regime

**9. Francesco Mastroberti**

Costituzioni e costituzionalismo tra Francia e Regno di Napoli (1796-1815)

**10. Mario Angiulli**

I contributi consortili tra beneficio e capacità contributiva

**11. Salvatore Antonello Parente**

Criteri di deducibilità delle passività e limiti quantitativi del tributo successorio

**12. Antonio Felice Uricchio** (*a cura di*)

L’emergenza ambientale a Taranto: le risposte del mondo scientifico e le attività del polo “Magna Grecia”

**13. Paolo Pardolesi**

Profili comparatistici di analisi economica del diritto privato

**14. Danila Certosino**

Mediazione e giustizia penale

**15. Piergiuseppe Otranto**

Internet nell’organizzazione amministrativa. Reti di libertà

**16. Antonio Felice Uricchio, Mario Aulenta, Gianluca Selicato** (*a cura di*)

La dimensione promozionale del fisco

**17. Claudio Sciancalepore**

Cambiamenti climatici e *green taxes*

**18. M.T. Paola Caputi Iambrenghi**

La funzione amministrativa neutrale

**19. Francesco Scialpi**

REF canario e zone franche: la leva fiscale al servizio delle *environmental policy*

**20. Michele Indelicato**

Neuroscienze e scienze umane

**21. Federico Lacava, Piergiuseppe Otranto, Antonio Uricchio (a cura di)**

Funzione promozionale del diritto e sistemi di tutela multilivello

**22. Nicolò Carnimeo**

Fuoco a bordo. *Safety management*, ruoli e responsabilità nel trasporto marittimo passeggeri

**23. Aurelio Arnese**

La *similitudo* nelle *Institutiones* di Gaio

**24. Paola Marongiu**

La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria fra passato e presente

**25. Angelica Riccardi**

Disabili e lavoro

**26. Filippo Varazi**

Appunti sulla riferibilità soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie

**27. Laura Costantino**

La problematica degli sprechi nella filiera agroalimentare. Profili introduttivi

**28. Giovanna Mastrodonato**

Profili procedurali nella nuova amministrazione condivisa in Europa

**29. Laura Tafaro**

Dagli eroi alle celebrità. Icone e diritto civile

**30. Piergiuseppe Otranto**

Silenzio e interesse pubblico nell'attività amministrativa

**31. Ignazio Lagrotta**

La crisi dei partiti e la democrazia in Italia

**32. Giovanni Guzzardo**

Decostruzione amministrativa nel governo del territorio

**33. Mario Angiulli**

La disciplina dei fenomeni elusivi/evasivi: dalla collaborazione tra fisco e contribuente alla cooperazione internazionale

**35. Giulia Chironi**

La tassazione dei beni comuni

**36. Giovanna Petrillo**

L'abuso dello schermo societario nella disciplina fiscale delle società di comodo. Profili sistematici ed effetti distorsivi

**37. Giuseppina Pizzolante**

La lotta alle frodi finanziarie nel diritto penale europeo. Tra protezione degli interessi economici dell'Unione europea e nuove sfide poste da bitcoin e criptovalute

**38. Giuseppe Sanseverino**

Ordine pubblico e buon costume nel diritto della proprietà intellettuale

**39. Antonio Felice Uricchio, Maria Casola (a cura di)**

*Liber Amicorum* per Sebastiano Tafaro. L'uomo, la persona e il diritto

**40. Salvatore Antonello Parente**

Il catasto e gli estremi catastali. Regole di governo e funzione impositiva

**41. Guglielmo Fransoni (a cura di)**

L'analogia nel diritto tributario

**42. Corrado Spriveri**

Il sistema penale tributario in Italia. Dalla teoria alla prassi applicativa. Alla luce delle novità introdotte dal c.d. Decreto Fiscale (d.l. n. 124/2019 convertito con modificazioni dalla legge n. 157/2019)

**Collana della II Facoltà di Giurisprudenza  
Università degli Studi di Bari Aldo Moro  
Sede di Taranto**

**1. Antonio Incampo**

Metafisica del processo. Idee per una critica della ragione giuridica

**2. Antonio Uricchio**

Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali

**3. Paola Pierri**

L'ignoranza dell'età del minore nei delitti sessuali

**4. Concetta Maria Nanna (a cura di)**

Diritto vivente e sensibilità dell'interprete

**5. Marta Basile**

Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente

**6. Antonio Uricchio (a cura di)**

Nuove piraterie e ordinamenti giuridici interni e internazionali

**7. Paolo Pardolesi (a cura di)**

Seminari di diritto privato comparato

**8. Nicola Triggiani (a cura di)**

La messa alla prova dell'imputato minorenni tra passato, presente e futuro. L'esperienza del Tribunale di Taranto

**9. Salvatore Antonello Parente**

I modelli conciliativi delle liti tributarie

**10. Nicola d'Amati e Antonio Uricchio (a cura di)**

Giovanni Carano Donvito scritti scelti di scienza delle finanze e di diritto finanziario

**11. Antonio Uricchio**

Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo? Dalla legge delega 42/2009 ai decreti attuativi e alla manovra salva Italia

**12. Antonio Uricchio (a cura di)**

I percorsi del federalismo fiscale

**13. Francesco Fratini**

Gli interpelli tributari tra doveri di collaborazione dell'amministrazione finanziaria e tutela del contribuente. Contributo allo studio delle tutele nei confronti degli atti non autoritativi dell'amministrazione finanziaria nell'ambito di una prospettiva de iure condendo del sistema delle garanzie dei tax payers

**14. Paolo Pardolesi**

Contratto e nuove frontiere rimediali. *Disgorgement v. Punitive damages*

**15. Annamaria Bonomo**

Informazione e pubbliche amministrazioni dall'accesso ai documenti alla disponibilità delle informazioni

- 16. Gaetano Dammacco, Bronislaw Sitek, Antonio Uricchio** (*a cura di*)  
Integrazione e politiche di vicinato. Nuovi diritti e nuove economie  
Integration and neighbourhood policies. New rights and new economies.  
Integracja i polityki sąsiedztwa. Nowe prawo i nowa ekonomia
- 17. Slawomir Kursa**  
La diseredazione nel diritto giustiniano
- 18. Concetta Maria Nanna**  
Doveri professionali di status e protezione del cliente-consumatore. Contributo alla teoria dell'obbligazione senza prestazione
- 19. Umberto Violante**  
Profili giuridici del mercato dei crediti in sofferenza
- 20. Filippo Rau**  
La procura alle liti nel processo civile e nel processo tributario
- 21. Nicolò Carnimeo**  
La tutela del passeggero nell'era dei vettori low cost. Annotato con la giurisprudenza
- 22. Giuseppe Ingraio**  
La tutela della riscossione dei crediti tributari
- 23. Antonio Incampo**  
Filosofia del dovere giuridico
- 24. Nicolò Carnimeo**  
La pesca sostenibile nel mediterraneo. Strumenti normativi per una politica comune
- 25. Daniela Caterino**  
Poteri dei sindaci e governo dell'informazione nelle società quotate
- 26. Giuseppina Pizzolante**  
Diritto di asilo e nuove esigenze di protezione internazionale nell'Unione europea
- 27. Vincenzo Caputi Jambrenghi** (*a cura di*)  
Effetti economico sociali del federalismo demaniale in Puglia
- 28. Antonio Perrone**  
Fatto fiscale e fatto penale: parallelismi e convergenze
- 29. Maria Concetta Parlato**  
Le definizioni legislative nel sistema penale tributario
- 30. Antonio Uricchio** (*a cura di*)  
Federalismo fiscale: evoluzione e prospettive
- 31. Maria Rosaria Piccinni**  
Il tempo della festa tra religione e diritto
- 32. Gianluca Selicato**  
Il nuovo accertamento sintetico dei redditi

Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” - Università degli Studi di Bari Aldo Moro.

Direttore: Bruno Notarnicola

Comitato Direttivo: Bruno Notarnicola, Ferdinando Parente, Michele Indelicato, Giuseppe Losappio, Umberto Violante, Fabio Calefato, Carlo Cusatelli, Luigi Iacobellis (Resp. Redazione), Pietro Alexander Renzulli.

Comitato Scientifico: Domenico Garofalo, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Ferdinando Parente, Antonio Felice Uricchio, Massimo Bilancia, Annamaria Bonomo, Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Michele Indelicato, Ivan Ingravallo, Antonio Leandro, Tommaso Losacco, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco Mastroberti, Francesco Moliterni, Concetta Maria Nanna, Fabrizio Panza, Paolo Pardolesi, Giovanna Reali, Paolo Stefanì, Laura Tafaro, Giuseppe Tassielli, Nicola Triggiani, Umberto Violante.

Comitato di Redazione: Aurelio Arnese, Giovanni Bianco, Annamaria Bonomo, Mario Aulenta, Lucianna Cananà, Nicolò Giovanni Carnimeo, Maria Casola, Carlo Cusatelli, Annunziata de Felice, Gabriele Dell’Atti, Cira Grippa, Nicolaia Iaffaldano, Michele Indelicato, Antonio Leandro, Stella Lippolis, Pamela Martino, Pierluca Massaro, Patrizia Montefusco, Francesco Perchinunno, Armando Regina, Pietro Alexander Renzulli, Angelica Riccardi, Luigi Santacroce, Maria Laura Spada, Paolo Stefanì, Maurizio Sozio, Giuseppe Tassielli, Stefano Vinci, Umberto Violante.

Il presente volume è stato sottoposto ad una procedura di valutazione basata sul sistema di *Peer Review* a “doppio cieco”.

Gli atti della procedura di revisione sono consultabili presso la segreteria del Dipartimento Jonico.

## Indice

Prefazione di <i>Antonio Felice Uricchio</i> .....	19
Presentazione di <i>Emanuele La Rosa</i> .....	21
Introduzione .....	23

### CAPITOLO I

#### EVOLUZIONE DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO

1.1. Evoluzione della legislazione penale tributaria .....	27
1.2. La legge 7 gennaio 1929, n. 4 .....	34
1.2.1. <i>Il principio di ultrattività</i> .....	38
1.2.2. <i>La pregiudiziale tributaria</i> .....	39
1.3. La legge 7 agosto 1982, n. 516 cd. legge “ <i>manette agli evasori</i> ” .....	42

### CAPITOLO II

#### I PRINCIPI GENERALI IN MATERIA PENALE TRIBUTARIA STABILITI DAL DECRETO LEGISLATIVO N. 74/2000, ALLA LUCE DELLE NOVITÀ INTRODOTTE DAL DECRETO-LEGGE N. 124/2019 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE N. 157/2019

2.1. Il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 – riforma dei reati tributari. ....	47
2.1.1. <i>Le nuove norme definitorie e il concetto di “imposta evasa”</i> ...	86
2.1.2. <i>La disciplina sul tentativo nei reati tributari</i> .....	94
2.1.3. <i>Profili peculiari sul concorso di persone nei reati tributari</i> ...	97
2.1.4. <i>La disciplina dell’errore sull’interpretazione delle norme nei reati tributari</i> .....	99
2.1.5. <i>I nuovi istituti premiali nel sistema penal-tributario, alla luce delle novità introdotte dal decreto-legge n. 124/2019 convertito con modificazioni dalla legge n. 157/2019</i> .....	111

2.1.6. <i>La prescrizione dei reati tributari alla luce della legge 9 gennaio 2019, n. 3</i> . . . . .	131
2.1.7. <i>La competenza territoriale nei reati tributari</i> . . . . .	146
2.1.8. <i>Il principio di specialità in campo penal-tributario</i> . . . . .	150
2.1.9. <i>Il rapporto tra processo penale e processo tributario</i> . . . . .	167
2.1.10. <i>La confisca in materia penal-tributaria, ex art. 12-bis decreto legislativo n. 74/2000, e la possibilità di acquisire coattivamente i beni di origine delittuosa in caso di prescrizione del reato</i> . . . . .	184
2.1.11. <i>La confisca cd. allargata, ex art. 12-ter decreto legislativo n. 74/2000, introdotta dal decreto-legge n. 124/2019 convertito dalla legge n. 157/2019, e la possibilità di disporre tale misura in caso di prescrizione del reato</i> . . . . .	198
2.1.12. <i>L'estensione della responsabilità amministrativa degli enti (decreto legislativo n. 231/2001) nei reati tributari e il problema della possibile violazione del divieto del principio del "ne bis in idem"</i> . . . . .	208

### CAPITOLO III

#### IL DECRETO LEGISLATIVO 10 MARZO 2000, N. 74: DELITTI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE, ALLA LUCE DELLE NOVITÀ INTRODOTTE DAL DECRETO-LEGGE N. 124/2019 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE N. 157/2019

3.1. Reati in materia di dichiarazione . . . . .	219
3.1.1. <i>Oggetto materiale dei delitti: "la dichiarazione"</i> . . . . .	220
3.2. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti . . . . .	221
3.2.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla norma</i> . . . . .	221
3.2.2. <i>Elementi costitutivi del reato</i> . . . . .	231
3.2.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	237
3.2.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema Corte in merito al delitto di cui all'art. 2 del decreto legislativo n. 74/2000</i> . . . . .	238
3.3. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici . . . . .	244
3.3.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla norma</i> . . . . .	244
3.3.2. <i>Elementi costitutivi del reato</i> . . . . .	253
3.3.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	258
3.3.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema Corte in merito al delitto di cui all'art. 3 del decreto legislativo n. 74/2000</i> . . . . .	259

3.4. Dichiarazione infedele . . . . .	263
3.4.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla norma.</i> . . . . .	263
3.4.2. <i>Elementi costitutivi del reato.</i> . . . . .	273
3.4.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	277
3.4.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema Corte in merito al delitto di cui all’art. 4 del decreto legislativo n. 74/2000.</i> . . . . .	277
3.5. Omessa dichiarazione . . . . .	280
3.5.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla norma.</i> . . . . .	280
3.5.2. <i>Elementi costitutivi del reato.</i> . . . . .	286
3.5.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	288
3.5.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema Corte in merito al delitto di cui all’art. 5 del decreto legislativo n. 74/2000.</i> . . . . .	289

#### CAPITOLO IV

### IL DECRETO LEGISLATIVO 10 MARZO 2000, N. 74: DELITTI IN MATERIA DI DOCUMENTI, ALLA LUCE DELLE NOVITÀ INTRODOTTE DAL DECRETO-LEGGE N. 124/2019 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE N. 157/2019

4.1. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti . . . .	295
4.1.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla norma.</i> . . . . .	295
4.1.2. <i>Elementi costitutivi del reato.</i> . . . . .	306
4.1.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	309
4.1.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema Corte in merito al delitto di cui all’art. 8 del decreto legislativo n. 74/2000.</i> . . . . .	309
4.2. Occultamento o distruzione di documenti contabili . . . . .	316
4.2.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla norma.</i> . . . . .	316
4.2.2. <i>Elementi costitutivi del reato.</i> . . . . .	323
4.2.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	327
4.2.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema Corte in merito al delitto di cui all’art. 10 del decreto legislativo n. 74/2000.</i> . . . . .	328

## CAPITOLO V

### IL DECRETO LEGISLATIVO 10 MARZO 2000, N. 74: DELITTI IN MATERIA DI PAGAMENTO DELLE IMPOSTE, ALLA LUCE DELLE NOVITÀ INTRODOTTE DAL DECRETO LEGGE N. 124/2019 CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE N. 157/2019

5.1. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate . . . . .	335
5.1.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla           norma.</i> . . . . .	335
5.1.2. <i>Elementi costitutivi del reato.</i> . . . . .	341
5.1.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	343
5.1.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema           Corte in merito al delitto di cui all’art. 10-bis del decreto           legislativo n. 74/2000.</i> . . . . .	343
5.2. Omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto. . . . .	353
5.2.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla           norma.</i> . . . . .	353
5.2.2. <i>Elementi costitutivi del reato.</i> . . . . .	358
5.2.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	360
5.2.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema           Corte in merito al delitto di cui all’art. 10-ter del decreto           legislativo n. 74/2000.</i> . . . . .	361
5.3. Indebita compensazione. . . . .	375
5.3.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla           norma.</i> . . . . .	375
5.3.2. <i>Elementi costitutivi del reato.</i> . . . . .	379
5.3.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	381
5.3.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema           Corte in merito al delitto di cui all’art. 10-quater del decreto           legislativo n. 74/2000.</i> . . . . .	381
5.4. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte . . . . .	388
5.4.1. <i>La condotta incriminata e il bene giuridico tutelato dalla           norma.</i> . . . . .	388
5.4.2. <i>Elementi costitutivi del reato.</i> . . . . .	396
5.4.3. <i>I soggetti attivi del reato</i> . . . . .	399
5.4.4. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema           Corte in merito al delitto di cui all’art. 11 del decreto           legislativo n. 74/2000.</i> . . . . .	400

## CAPITOLO VI

IL DECRETO LEGISLATIVO 10 MARZO 2000, N. 74: MODELLI  
DI EVASIONE FISCALE – CASI PRATICI –

6.1. Delitti in materia di documenti e di dichiarazione – modelli di evasione fiscale . . . . .	415
6.1.1. <i>Modelli di evasione fiscale – false fatturazioni riferite alla commercializzazione di prodotti petroliferi – violazione ex artt. 2 e 8 decreto legislativo n. 74/2000 . . . . .</i>	415
6.1.2. <i>Modelli di evasione fiscale – false fatturazioni riferite alla commercializzazione di prodotti per l’edilizia – violazione ex artt. 2 e 8 decreto legislativo n. 74/2000 . . . . .</i>	419
6.1.3. <i>Modelli di evasione fiscale – false fatturazioni – cd. “frode carosello” – violazione ex art. 2 decreto legislativo n. 74/2000 – non punibilità per carenza dell’elemento soggettivo . . . . .</i>	421
6.1.4. <i>Modelli di evasione fiscale – proventi da penali contrattuali – violazione ex art. 4 decreto legislativo n. 74/2000 – non punibilità delle violazioni che scaturiscono da interpretazione di norme, ex art. 4, comma 1-bis . . . . .</i>	427
6.1.5. <i>Modelli di evasione fiscale – plusvalenze da cessioni di quote – violazione ex art. 4 decreto legislativo n. 74/2000 . . . . .</i>	434
6.2. Delitti in materia di pagamento delle imposte – modelli di evasione fiscale . . . . .	442
6.2.1. <i>Modelli di evasione fiscale – omesso versamento Iva – violazione ex art. 10-ter decreto legislativo n. 74/2000 . . . . .</i>	442
6.2.2. <i>Modelli di evasione fiscale – indebita compensazione – violazione ex art. 10-quater decreto legislativo n. 74/2000 . . . . .</i>	444
6.3. Il sequestro preventivo funzionale alla confisca nei reati tributari – modus operandi . . . . .	447
6.3.1. <i>Giurisprudenza di legittimità – chiarimenti della Suprema Corte in merito al sequestro preventivo funzionale alla confisca nei reati tributari . . . . .</i>	451
Indice analitico . . . . .	455
Appendice . . . . .	467
Bibliografia . . . . .	485

## Prefazione

di ANTONIO FELICE URICCHIO\*

L'introduzione di un saggio costituisce, allo stesso tempo, una presentazione breve, e, soprattutto se non curata dall'Autore, un'attestazione di stima e apprezzamento, offrendo al lettore, studioso o professionista, un motivo in più per avviare la lettura dello stesso. Nell'aderire con convinzione all'invito dell'editore e amico Dottor Nicola Cacucci, intendo in questa sede testimoniare impegno e qualità del ricco studio dell'Avvocato Spriveri. Invero, il volume, avente ad oggetto l'esame del sistema penale tributario, appare particolarmente interessante sia in considerazione della complessa disciplina di cui al d.gs n. 10 marzo 2000, n. 74, sia alla luce delle recenti modifiche disposte dal D.L. n. 124/2019 convertito con modificazioni dalla legge n.157/2019. Le traiettorie dei sei capitoli delineano un quadro completo della disciplina, arricchito dal costante riferimento alla giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione e della giurisprudenza di merito e alle esperienze applicative. L'analisi delle fattispecie di reato contemplate dal legislatore si innesta, peraltro, su un contesto dinamico in cui i recenti interventi legislativi hanno abbassato le soglie di punibilità e rafforzato la deterrenza delle misure sanzionatorie, contribuendo a rendere più efficace l'azione di contrasto dei fenomeni evasivi da parte della Guardia di finanza e dell'autorità giudiziaria anche dinanzi alla recrudescenza degli stessi, non di rado accompagnati da fenomeni criminali.

Nell'accogliere il volume nella prestigiosa collana del dipartimento ionico, mi fa piacere evidenziare la Sua rilevanza scientifica e l'interesse che riveste anche dal punto di vista pratico operativo. L'autore ha saputo, infatti, canalizzare in questo lavoro le tante esperienze professionali che lo hanno visto protagonista e soprattutto la robusta formazione teorica maturata anche con un costante confronto accademico.

---

\* Professore ordinario di diritto tributario, già Magnifico Rettore dell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro e presidente del Consiglio direttivo dell'ANVUR – Agenzia Nazionale di Valutazione del Sistema Universitario e della Ricerca.

## Presentazione

di EMANUELE LA ROSA\*

Attraverso questo volume, l'Autore si propone l'obiettivo di esporre – in vero piuttosto ambizioso – di illustrare, in modo il più possibile chiaro ed esaustivo, l'evoluzione del diritto penale tributario italiano, evidenziando la peculiarità dei principi generali in esso contenuti: dalle sue origini fino alle rilevanti e sostanziali modifiche introdotte dal legislatore con il decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 che hanno ridefinito l'intera disciplina prevista dal fondamentale decreto legislativo n. 74/2000.

Dal punto di vista contenutistico, il nucleo centrale dell'opera è dedicato all'analisi – anche alla luce degli ultimi interventi giurisprudenziali forniti dalla Suprema Corte – di tutte le fattispecie delittuose previste dal decreto legislativo n.74/2000. Queste ultime sono riconducibili a tre macro-categorie, ovverosia:

- a) “delitti in materia di dichiarazione”;
- b) “delitti in materia di documenti”;
- c) “delitti in materia di pagamento delle imposte”.

Il testo è arricchito dall'illustrazione di specifici casi concreti che delineano modelli di evasione fiscale che, oltre a costituire illeciti amministrativi sanzionati con un'autonoma sanzione amministrativa, costituiscono altresì distinte violazioni di carattere penal-tributario.

In questa parte dell'opera emerge con chiarezza l'esperienza professionale maturata dall'autore, svolta nella qualità di ufficiale di polizia tributaria.

Il lavoro si fa apprezzare particolarmente per la completezza e la sistematicità, caratteri questi che ne fanno un'opera di sicuro interesse nel panorama della dottrina e soprattutto della prassi applicativa in materia di diritto penale tributario.

---

\* Ricercatore di diritto penale presso il Dipartimento di Giurisprudenza, Economia e Scienze Umane dell'Università Mediterranea di Reggio Calabria.

La peculiarità dell'opera consente al lettore di verificare agevolmente, nel caso concreto, l'applicazione di talune fattispecie delittuose previste dalla normativa di settore, di talché può ben ricavarsi l'utilità per gli operatori del settore (magistrati, investigatori, avvocati, tutti interessati alla pratica applicazione degli istituti), ma anche per il lettore meno esperto che nutre tuttavia un particolare interesse verso la normativa penale tributaria.

L'evoluzione legislativa e quella giurisprudenziale in materia imporranno un costante aggiornamento dell'opera per la dovuta rielaborazione interpretativa dei principali istituti.

Con questo invito e incoraggiamento, non posso che complimentarmi con l'autore per aver colmato una lacuna nel panorama della letteratura teorica e soprattutto della prassi applicativa in materia di diritto penale tributario.

## Introduzione

Questo libro si propone l'ambizioso compito di esporre e analizzare le tappe fondamentali che hanno segnato l'evoluzione dell'intero sistema penale tributario italiano, dalle origini a oggi, ponendo in risalto la peculiarità dei suoi principi rispetto ai tradizionali istituti del diritto penale.

Il primo capitolo, a partire dalla fondamentale legge 7 gennaio 1929 n.4 rubricata "*norme generali per la repressione delle leggi finanziarie*" cui viene fatta convenzionalmente risalire la nascita del sistema penale tributario italiano, è dedicato alla nuova disciplina sostanziale, dal principio di "*ultrattività*" (secondo cui le leggi penali tributarie continuavano ad applicarsi ai fatti commessi nel periodo della loro vigenza, anche nel caso di successiva abrogazione o modificazione in senso più favorevole al reo) alla "*pregiudiziale tributaria*" (una sorta di "*autorizzazione a procedere che l'amministrazione finanziaria concedeva agli organi dell'accusa*", in base alla quale "*per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia*").

Il capitolo si conclude con il commento alla legge 7 agosto 1982 n.516, c.d. "*manette agli evasori*", caratterizzata da scelte innovative: una normazione penale analitica attraverso una "*tecnica casistica*"; l'incriminazione di condotte solo "*prodomiche*"; la soppressione dell'istituto della "*pregiudiziale tributaria*"; la tendenziale autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario.

Il secondo capitolo disciplina i principi e le regole generali fissate dal legislatore nel vigente sistema penale tributario costituendo, in buona sostanza, un quadro normativo assimilabile alla "*parte generale*" del suddetto sistema.

Invero, il decreto legislativo 10 marzo 2000, n.74, in conformità ai criteri direttivi fissati dalla delega conferita dal Parlamento, ha deter-

minato rispetto alla previgente normativa una significativa inversione di rotta.

In particolare, è stata superata la strategia fondata sul modello dei cd. “*reati prodromici*”, introducendo un sistema formato da un ristretto numero di fattispecie di natura esclusivamente “*delittuosa*”.

Difatti, sono state previste soglie minime di punibilità “*idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente significativi*” e introdotte sanzioni accessorie “*adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie*”.

È stata prevista, altresì, la formulazione di “*meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno*” mediante il pagamento del debito tributario.

È stato inoltre introdotto il cd. principio di “*specialità*”, in forza del quale è prevista l'applicazione della sola disposizione speciale allorché uno stesso fatto è punito sia da una disposizione penale che da una disposizione previsionale di una sanzione amministrativa. Risultano così coordinate le nuove disposizioni penali con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive.

Con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, il legislatore ha apportato ancora rilevanti e apprezzabili modificazioni nel sistema penal-tributario, introducendo nuove “*cause di non punibilità*”; riformando la parte dedicata alla riscossione delle imposte non versate dal contribuente e le modalità per aggredire il relativo patrimonio in capo alla persona fisica, legale rappresentate della persona giuridica, attraverso il sequestro preventivo funzionale alla “*confisca per equivalente*” e dell'ente per mezzo del sequestro preventivo funzionale alla “*confisca diretta*”.

Il capitolo si chiude con l'approfondita analisi delle problematiche afferenti le nuove disposizioni sul tentativo e sul concorso di persone, in deroga all'art. 110 del codice penale, e sul rapporto tra processo penale e processo tributario.

Il quadro normativo afferente i principi e le regole generali fissate dal legislatore nel vigente sistema penale tributario, ivi narrate, sono state oggetto di significativo approfondimento alla luce dell'ultimo provvedimento riformatore in materia penal-tributaria attuato con il decreto-legge 26 ottobre 2019, n.124 convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

Invero, l'art. 39, commi 1 e 1-*bis* del nominato decreto (modificato in sede di conversione in legge), ha inciso su quattro principali profili

del decreto legislativo n.74/2000, al fine di “rafforzare e razionalizzare la risposta sanzionatoria (...) in rapporto ai reati tributari”<sup>1</sup>.

Il legislatore è intervenuto, in primo luogo, sull’apparato sanzionatorio propriamente penale, con modifiche consistenti in un complessivo innalzamento delle cornici edittali delle principali fattispecie delittuose, unitamente alla previsione di alcune ipotesi circostanziali attenuate; l’abbassamento delle soglie di rilevanza penale riferite unicamente alla fattispecie delittuosa di “*dichiarazione infedele*” e nella modifica delle “*cause di non punibilità*”, ampliando così la platea dei delitti in “*materia di dichiarazione*” che possono ora disporre della causa di esclusione del reato afferente il pagamento del debito tributario.

La suddetta disposizione ha, altresì, espressamente modificato il comma 1-ter dell’articolo 4 del decreto legislativo n.74 del 2000 (modificato in sede di conversione in legge), riguardante una “*causa di non punibilità*” afferente le valutazioni che “*complessivamente*” (e non più “*singolarmente*” dopo le modifiche apportate) considerate differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette, limitandone la portata.

In secondo luogo, si estendono a tale settore specifico del diritto penale incisive misure e sanzioni di natura patrimoniale: in questo senso, si orientano le norme volte a rendere applicabile in materia istituti quali il sequestro e la confisca cd. allargata o per sproporzione nei confronti di colui che sia stato condannato per i più gravi delitti tributari, nonché la possibilità di disporre la misura contestualmente alla declaratoria di estinzione del reato per prescrizione, previo “*accertamento della responsabilità*” dell’imputato.

L’intervento sul decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, infine, introduce il sistema della responsabilità amministrativa degli enti da reato tributario, prevedendo specifiche sanzioni, suscettibili di porsi in conflitto con il principio del “*ne bis in idem*”, e misure interdittive per talune fattispecie delittuose considerate più insidiose commesse a vantaggio dell’ente, con la possibilità di procedere alla “*confisca diretta*” o alla “*confisca per equivalente*” del patrimonio del medesimo ente.

Nei successivi tre capitoli, assimilabili alla “*parte speciale*” del sistema penal-tributario, sono sistematicamente analizzate tutte le fattispecie delittuose previste dal decreto legislativo n.74 del 2000, alla

---

<sup>1</sup> Si veda in proposito la Relazione illustrativa al d.d.l. n 2220 di conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 26 ottobre 2019, n.124, in “<http://documenti.camera.it/leg18/pdl/pdf/leg.18.pdl.camera.2220.18PDL0080040.pdf>”, p. 35.

luce delle modifiche introdotte dal legislatore con il decreto-legge 26 ottobre 2019, n.124 convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n.157, riconducibili sostanzialmente a tre macro-categorie:

- a) “*delitti in materia di dichiarazione*”;
- b) “*delitti in materia di documenti*”;
- c) “*delitti in materia di pagamento delle imposte*”,

alla luce dei chiarimenti forniti dalla più recente giurisprudenza di legittimità.

L’ultimo capitolo è dedicato alla narrazione di peculiari casi concreti che delineano modelli di evasione fiscale, con risvolti di carattere penal-tributario, frutto dell’esperienza professionale maturata nello specifico settore.

Desidero esprimere la mia gratitudine all’editore, dott. Nicola Cacucci, che per primo ha creduto in questo lavoro; al Prof. Antonio Felice Uricchio per la fiducia accordatami nell’avermi onorato di introdurre e pubblicare il libro nella prestigiosa Collana del Dipartimento Jonico in “Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture” dell’Università degli Studi di Bari “Aldo Moro, ed al Prof. Emanuele La Rosa, per la sua disponibilità dimostrata e il continuo confronto dottrinario, proseguito anche dopo gli impegni universitari.

Grazie a tutti

*Corrado Spriveri*