

Dall'oblio alla ricodificazione: evoluzione e attualità delle disposizioni penali fiscali ex artt. 70, 71 e 72 del nuovo Testo unico delle sanzioni

GIULIA FIMIANI

Estratto: Il nuovo Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali (D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173 - TUS) pare avere risvegliato da un lungo torpore giuridico e applicativo le prime tre norme di carattere repressivo contenute nel D.Lgs. del Capo provvisorio dello Stato 7 novembre 1947, n. 1559, rubricato "Disposizioni penali in materia fiscale", recependole negli artt. 70, 71 e 72. Si tratta, in termini generali, di reati che puniscono la condotta di chi istiga a non pagare le imposte o di chi, sempre a tal fine, organizza o promuove accordi tra i contribuenti, e di chi, diversamente se in veste di mero contribuente o di pubblico ufficiale, cagiona una interruzione o turba la regolarità dei servizi d'accertamento o riscossione. L'analisi ricostruisce, in chiave storico-sistemica, il contesto politico e giuridico nel quale tali norme furono originariamente concepite e introdotte, evidenziando al contempo le criticità interpretative che la loro ricodificazione solleva rispetto ai principi fondamentali dell'ordinamento penale-tributario contemporaneo.

Abstract: The new Consolidated Act on Administrative and Criminal Tax Sanctions (TUS) appears to have awakened from a long juridical and practical slumber the first three repressive provisions contained in the Legislative Decree of the Provisional Head of State of 7 November 1947, No. 1559, entitled "Criminal Provisions in Tax Matters", by incorporating them into Articles 70, 71, and 72. In general terms, these are offences that punish the conduct of those who incite taxpayers not to pay taxes, of those who, with the same intent, organise or promote agreements among taxpayers, and of those who—whether acting as taxpayers or as public officials—cause an interruption of, or interfere with, the proper functioning of assessment or collection services. The analysis reconstructs, from a historical and systematic perspective, the political and legal context in which these provisions were originally conceived and enacted, while also highlighting the interpretative challenges that their recodification poses in relation to the fundamental principles of the contemporary criminal-tax system.

Sommario: **1.** *Premessa. Il D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 e il contesto storico di riferimento* - **2.** *La promozione di accordi o intese per omettere, ritardare o sospendere il pagamento delle imposte* - **2.1** *Le imposte in esazione* - **3.** *La pubblica istigazione ad omettere, ritardare o sospendere il pagamento delle imposte* - **4.** *Casistica. a) L'obiezione fiscale* - **4.1** *b) Altri casi* - **5.** *L'interruzione o turbativa della regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione delle imposte* - **6.** *L'interruzione o turbativa della regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione delle imposte effettuata dal pubblico ufficiale o incaricato di un pubblico servizio*

1. Premessa – Il D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 e il contesto storico di riferimento – «Si richiama l'attenzione dei dipendenti Comandi sul D.Lgs. C.P.S. 7 novembre 1947, n. 1559, inserito nella *Gazzetta Ufficiale* n. 14 del 19 gennaio 1948, col quale l'Amministrazione statale ha apprestato nuovi mezzi di difesa dei suoi interessi fiscali, attraverso la configurazione di particolari ipotesi delittuose in tutti i casi in cui, per azione od omissione di contribuenti e non, di pubblici ufficiali o di incaricati di pubblici esercizi, si abbiano a lamentare o solo si tentino di determinare ritardi, sospensioni, evasioni a carattere collettivo nel pagamento delle imposte», così la Circolare n. 59-13238, 18 febbraio 1948, del Comando Generale della Guardia di Finanza.

Il D.Lgs. 5 novembre 2024, n. 173 (“Testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali” - TUS) pare aver risvegliato da un lungo torpore giuridico e applicativo le prime tre norme di carattere repressivo contenute nel D.Lgs. C.P.S. 7 novembre 1947, n. 1559, rubricato “Disposizioni penali in materia fiscale”, recependole negli artt. 70, 71 e 72.

Il D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947, emanato cinquanta giorni prima dell'approvazione della Costituzione della Repubblica Italiana, si collocava in un momento di transizione, in cui la necessità di ricostruire le istituzioni e garantire l'ordine pubblico si intrecciava con il fermento politico e sociale che avrebbe dato forma al nuovo assetto costituzionale. In questo quadro, l'intervento normativo rispondeva non solo a esigenze pratiche e urgenti, ma anche al bisogno di consolidare la legittimità del potere pubblico in una fase in cui la democrazia italiana stava appena germogliando.

I reati previsti e disciplinati dagli artt. 1, 2 e 3 del citato D.Lgs. C.P.S. – trasfusi rispettivamente nei nuovi artt. 70, 71 e 72 del Testo Unico – incriminano le condotte di chi, detto qui in generale: (i) promuove e organizza accordi o intese tra contribuenti con l'intento di ritardare, sospendere o non effettuare il pagamento di imposte in esazione (art. 1, 1; art. 70, comma 1); (ii) con i medesimi fini, istiga i contribuenti in riunioni o pubblicamente (art. 1, comma 2; art. 70, comma 2); (iii) cagiona una interruzione o turba la regolarità dei servizi d'accertamento o riscossione (art. 2; art. 71); (iv) infine, allo stesso scopo, omette atti del proprio ufficio (art. 3; art. 72).

Gli obiettivi perseguiti erano essenzialmente due: da un lato, la vitale esigenza di assicurare la regolarità del gettito fiscale di fronte alle impellenti

necessità economiche dello Stato impegnato nella sua ricostruzione, dall'altro lato, impedire che il ricorso alla contestazione fiscale potesse diventare uno strumento di lotta politica¹.

È da questa prospettiva che si deve quindi analizzare la scelta del legislatore del tempo, scelta per la quale, come verrà analizzato *amplius infra*, dette disposizioni penali puniscono: (i) non già gli effetti della disobbedienza, ma il semplice pericolo di avveramento della stessa e (ii) non condotte di evasione fiscale individuali ma condotte di evasione di massa².

La scelta legislativa di apportare una risposta sanzionatoria di tipo penale a condotte che non hanno ancora prodotto un danno effettivo e concreto, unitamente alla scarsa applicazione di queste fattispecie nella prassi giurisprudenziale, rende già di primo acchito evidente la stretta dipendenza tra queste norme e il contesto storico nel quale sono state concepite. Inserirle in un contesto sociale, culturale e giuridico radicalmente diverso rispetto a quello che ne aveva motivato l'adozione, esse sembrano infatti fuori passo con le esigenze attuali del diritto penale, fondato su criteri di *extrema ratio*, determinatezza e proporzionalità. La distanza tra il fine originario e il presente assetto democratico e garantista rende evidente la necessità di un ripensamento critico, o quantomeno di un'interpretazione costituzionalmente orientata, che ne valuti attentamente la coerenza con i principi fondamentali dell'ordinamento.

Poiché tali norme sono state approvate da un organo esecutivo anteriormente all'entrata in vigore della Costituzione, è opportuno premettere una breve riflessione preliminare sulla possibile incompatibilità di tali disposizioni penali con le norme costituzionali di cui agli artt. 76 e 77 Cost.

Si tratta, infatti, di una questione di legittimità costituzionale delle norme *de qua* già sollevata innanzi al Tribunale di Sondrio nel corso di un giudizio conclusosi con sentenza del 18 novembre 1983³, in uno cioè dei rari casi riscontrabili di applicazione giurisprudenziale del D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947. Quel che qui rileva è che la difesa degli imputati, per contestare la perdurante vigenza del decreto del 1947, aveva sollevato una questione di costituzionalità sostenendo che, trattandosi di norme contenute in un decreto legislativo equiparabile al decreto-legge, esse avrebbero dovuto essere convertite secondo le regole costituzionali ovvero recepite mediante un

1. L. Trombella, "I reati di istigazione e inadempimento collettivo", in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, p. 817 ss.
2. A. Martini, "Reati in materia di finanze e tributi" in C.F. Grosso - T. Padovani - A. Pagliaro (a cura di), *Trattato di diritto penale*, Parte speciale, vol. XVIII, Milano, 2010. Secondo l'Autore, le norme del D.Lgs. C.P.S. in commento nascono per contrastare «quelle forme di disobbedienza diffusa, politicamente motivata e significativa, che attraverso il mancato rispetto ai doveri inerenti al pagamento delle imposte potevano porre in discussione un criterio di appartenenza politico sociale [...] la stessa oggettività giuridica dei delitti allora introdotti appare così complessa da un lato la tutela di un "ordine pubblico" da intendersi non tanto nella sua elementare accezione di tranquillità collettiva quanto piuttosto di insieme di condizioni che assicurano la pacifica convivenza, dall'altro l'interesse fiscale in senso stretto».
3. Tribunale di Sondrio, 18 novembre 1983, in *Foro It.*, 1985, vol. 108, n. 2, p. 74 ss.

espresso provvedimento legislativo⁴. Tali condizioni, secondo la difesa, non si erano verificate nel caso di specie in cui l'intervento legislativo si era invece limitato in un mero provvedimento di ratifica ritenuto insufficiente. Il Tribunale di Sondrio⁵, tuttavia, ritenne di escludere l'applicabilità della disposizione al caso di specie; pertanto, la questione non fu né esaminata né tantomeno rimessa alla Corte Costituzionale.

Sul punto, secondo parte della dottrina⁶, la vigenza di dette disposizioni non è sindacabile dal momento che le stesse non si pongono in contrasto con le citate norme della Costituzione perché, in forza del D.Lgs. 25 giugno 1944, n. 151, il governo provvisorio fu autorizzato all'emanazione di norme giuridiche di portata generale che avrebbero dovuto essere sottoposte alla ratifica del Parlamento entro un anno dalla sua entrata in vigore. Il D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 è stato infatti ratificato con la Legge 28 dicembre 1952, n. 4417, che, seppur intervenuta a cinque anni di distanza, è stata ritenuta efficace ai fini della ratifica poiché il termine annuale è stato interpretato come diretto al governo e non anche al Parlamento, libero nei tempi di provvedere alle singole conversioni⁷.

2. La promozione di accordi o intese per omettere, ritardare o sospendere il pagamento delle imposte - L'art. 70, comma 1, del D.Lgs. n. 173/2024 (già art. 1, comma 1, del D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947) stabilisce che «Chiunque con qualsiasi mezzo promuove ed organizza accordi o intese tra i contribuenti al fine di ritardare, sospendere o non effettuare il pagamento di imposte dirette o indirette, ordinarie e straordinarie in esazione è punito con la reclu-

4. Vale la pena ricordare, per ragioni di completezza, l'orientamento dottrinale, seppur minoritario, secondo il cui «il fondamento politico della riserva di legge in materia penale – e cioè l'esigenza che le scelte politico-criminale siano riservate all'unico potere dello Stato rappresentativo della volontà popolare – impone di interpretare la formula “legge” nell'art. 25 co. 2 Cost come legge formale, escludendo i decreti legislativi e i decreti-legge dalle fonti del diritto penale: solo il Parlamento, come espressione dell'intero popolo è in grado di compiere le scelte punitive nel rispetto della dialettica tra maggioranza e minoranza.», così A. Marinucci - E. Dolcini - G. L. Gatta in *Manuale di Diritto penale, parte generale*, Milano, 2024, p. 33 ss. Nello stesso senso G. Fiandaca - E. Musco, *Diritto penale, parte generale*, p. 54. In senso contrario, invece cfr. Corte cost., sent. n. 169/1963; Corte cost., sent. n. 360/1996.

5. In motivazione «Le questioni di legittimità costituzionale del d.l.c.p.s. 7 novembre 1947, sollevate dai difensori on. Mellini e avv. Zappa, dal primo per le modalità di ratifica del provvedimento emanato in periodo transitorio tra l'ordinamento temporaneo succedutosi al referendum istituzionale e l'ordinamento è regolato dalla costituzione repubblicana, dal secondo in relazione all'art. 21 Cost, risultano così, indipendentemente dalla loro fondatezza o meno, problema sul quale il collegio giudicante non si è soffermato, irrilevanti ai fini del decidere».

6. L.D. Cerqua, «Istigazione all'obiezione fiscale», in *Rassegna Tributaria*, 1988, pt. 02, p. 64.

7. L. Trombella, in *I reati di istigazione e inadempimento collettivo*, cit., secondo cui la questione di incostituzionalità rispetto al disposto degli artt. 76 e 77 Cost. è «frutto di una suggestione in quanto come affermato dallo stesso giudice delle leggi le stesse sono estranee sia alla struttura del citato sistema straordinario e provvisorio che ai provvedimenti in forza di esso emanati; la stessa carta costituzionale prevedendo espressamente nella XV disposizione transitoria che con la sua entrata in vigore doveva considerarsi convertito il citato D.Lgt. n. 151 del 1944, ha in buona sostanza reso impossibile ogni riferimento a disposizioni diverse da quelle di cui al detto decreto per quanto attiene al riscontro della validità dei provvedimenti in base ad esso emanati». Il riferimento è alla Corte Cost. 26 giugno 1969, sent. n. 104.

sione da sei mesi a cinque anni, salvo che il fatto non costituisca reato punibile con pena maggiore». Il citato comma 1 punisce due condotte attive: (i) la promozione e (ii) l'organizzazione.

La promozione si concretizza in un'attività volta a stimolare la nascita di una volontà comune tra più soggetti, attraverso un'azione di influenza che incide sul pensiero e sulle decisioni di altri individui. Ad integrare la condotta penalmente rilevante basta l'attività di promozione in sé, indipendentemente dai mezzi utilizzati per attuarla, ma soprattutto indipendentemente dal fatto che da detta promozione nascano poi accordi o intese definite. Se si guarda alla rilevanza di questa condotta rispetto alla tutela dell'interesse pubblico legato al corretto adempimento degli obblighi fiscali, emerge infatti un modello di reato che anticipa notevolmente la soglia di rilevanza penale. La norma, infatti, non richiede che gli accordi promossi producano effetti concreti, né che i soggetti coinvolti arrivino effettivamente a evadere le imposte: ciò che viene sanzionato è l'attività che crea le condizioni per cui tale esito possa diventare solamente plausibile. La dottrina⁸ ha efficacemente osservato come in tal caso ci troviamo di fronte a un reato di "pericolo di un pericolo".

Quanto all'organizzazione, invece, il significato letterale fornisce qualche connotato in più circa la condotta penalmente rilevante per il citato comma 1. Per organizzazione infatti si intende, nel contesto penalistico e più in generale, l'attività di predisposizione, strutturazione e coordinamento di mezzi, persone e risorse finalizzati al raggiungimento di un determinato scopo. Anche in questo caso, il fine è quello di produrre o determinare il mero pericolo di costituire una massa di contribuenti che violino gli obblighi tributari.

Per quanto riguarda il requisito della tipicità, dunque, esso può essere astrattamente soddisfatto attraverso qualsiasi mezzo che possa mettere in contatto almeno due persone, una delle quali necessariamente organizzatore o promotore.

Così stabiliti i contorni della condotta tipica, si impongono alcune considerazioni sul piano della teoria generale del reato.

Innanzitutto la fattispecie in commento costituisce una deroga al principio generale della non punibilità del mero accordo non seguito dalla commissione del reato di cui all'art. 115 C.p., secondo cui «Salvo che la legge disponga altrimenti qualora due o più persone si accordino allo scopo di commettere un reato, e questo non sia commesso, nessuna di esse è punibile per il solo fatto dell'accordo.»⁹. La disposizione di cui all'art. 115 C.p., pur modesta nelle applicazioni giurisprudenziali, è rilevante sul piano della teoria generale del reato poiché indica lo stadio minimo della condotta punibile. Trattasi infatti

8. A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit.

9. La norma si basa su un'esigenza di tipo garantistico, ovvero escludere la configurabilità del tentativo nei casi di mero accordo criminoso o della mera istigazione non seguiti dalla commissione del fatto di reato, senza però tralasciare l'eventuale pericolosità sociale, che tale accordo può significare, prevedendo così la possibilità di applicarvi una misura di sicurezza.

di una declinazione normativa del principio di offensività secondo il quale non vi può essere reato senza l'offesa a un bene giuridico (*nullum crimen sine iniuria*). Pur prevedendo una clausola di riserva («salvo che la legge disponga altrimenti»), il delitto in commento rappresenta una peculiare deroga al principio generale di cui all'art. 115 C.p. in quanto la condotta punibile vale solo per i promotori e organizzatori degli accordi, con esclusione della punibilità quindi dei contribuenti che semplicemente aderiscono a detti accordi, ma senza promuoverli e organizzarli. Ciò differenzia nettamente la fattispecie in esame da altre deroghe al principio di cui all'art. 115 C.p., come accade, ad esempio per il delitto di cospirazione politica mediante accordo disciplinato dall'art. 304 C.p., il quale, al comma 1, stabilisce che «coloro che partecipano all'accordo sono puniti se il delitto non è commesso» e al comma 2 stabilisce che «per i promotori la pena è aumentata». Diversamente, nel caso del delitto qui in commento, il successivo comma 3 prevede che «quando l'accordo o l'istigazione abbia conseguito il suo effetto, il minimo delle pene previste nei commi precedenti è portato ad un anno» e quindi sempre e solo nei confronti dei promotori ed organizzatori e non anche per i partecipanti all'accordo.

L'art. 70, comma 1, configura dunque un modello legislativo fondato su un'impostazione marcatamente psichica, in quanto la conclusione dell'accordo, pur costituendo un elemento essenziale della fattispecie, non richiede necessariamente manifestazioni esteriori tangibili. Anzi, la fattispecie punisce indipendentemente dalla realizzazione dell'accordo, risultando irrilevante al fine della sua integrazione che un certo numero di contribuenti esprima preventivamente la propria intenzione di sottrarsi ai doveri fiscali.

Quanto all'accordo penalmente rilevante, questo si perfeziona quindi con la semplice conclusione di un *pactum sceleris*, teleologicamente orientato¹⁰, un momentaneo incontro di volontà, avente come contenuto la finalità di omettere il pagamento di imposte. Trattasi pertanto di una convenzione che implica il reciproco impegno o la reciproca promessa di porre in essere quel determinato fatto. Inoltre, punendo solo i promotori e organizzatori di detti accordi, la disposizione nulla dice circa il numero di contribuenti che devono aderire per poter ritenere fondato il pericolo di ritardare, sospendere o non effettuare il pagamento delle imposte.

La fattispecie in commento si inserisce dunque a pieno titolo nella categoria dei reati di pericolo (presunto), categoria da sempre oggetto di valutazione di compatibilità con il principio costituzionale di offensività¹¹. Come

10. F. Bricola, "Cospirazione politica mediante accordo o associazione", in *Enc. Dir.*, XI, Milano, 1962;

11. La legittimità costituzionale di questa forma di anticipazione della tutela è condizionata però anche al rispetto sia del principio di proporzionalità, che implica un rapporto di stretta dipendenza tra tecniche di tutela e oggetto della tutela - più è elevato il valore del bene sulla tavola dei valori costituzionali, maggiormente giustificata è la progressiva anticipazione del grado di tutela[11] -, sia del principio di tassatività o sufficiente determinatezza della fattispecie, che riguarda la tipizzazione delle condotte pericolose. Cfr. in tal senso G. P. Demuro, "Il pericolo e la sua pena: tra proporzionalità e *ne bis in idem*", in *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, fasc. 3/2023, p. 90 e G. Forti, *L'immane concretezza. Metamorfosi del crimine e controllo penale*, Milano 2000, p. 143 ss.

anticipato, sul piano della struttura offensiva il delitto in esame rappresenta infatti una notevole anticipazione della tutela bene giuridico tutelato consistente nell'interesse dello Stato alla percezione regolare, completa e tempestiva dei tributi, bene protetto, come visto, allo stato della mera esposizione dello stesso ad un pericolo presunto. Peraltro, come s'è detto, a fronte della punibilità delle condotte prodromiche di organizzazione e di promozione degli accordi, il conseguimento dell'effetto costituisce, ai sensi del successivo comma 3, un mero aggravamento della pena.

Anche sotto il profilo della tipicità e determinatezza, la disposizione lascia non pochi dubbi di legittimità in quanto non è sufficientemente chiara con riguardo sia al numero di contribuenti che debbano aderire agli accordi, ancorché non punibili, sia al grado di segretezza degli stessi¹² dal momento che, a differenza di quanto previsto dalla diversa fattispecie di cui al successivo secondo comma (che richiede espressamente la pubblicità dell'istigazione e delle riunioni), la disposizione in commento nulla dice. In definitiva, la fattispecie incriminatrice sembra essere pensata non tanto con riferimento ad un fatto materiale e offensivo, quanto piuttosto in relazione a particolari tipologie d'autore, catalogabili nei "cospiratori" contro il fisco¹³ o disubbidienti fiscali o ancora, come vedremo nel successivo § 4, negli obiettori fiscali. L'autore – in questo caso il promotore o l'organizzatore – diventa quindi simbolo dall'abnormità di un comportamento e la sua punizione deve esprimere la restaurazione dei valori calpestati, l'ineluttabilità della pena e il messaggio morale della lotta contro essi¹⁴.

Alla luce di ciò, è possibile affacciare fondati dubbi di legittimità della norma proprio sotto l'aspetto della eccessiva anticipazione della tutela apprestata, il che rende quantomeno necessaria una rilettura costituzionalmente orientata della stessa sotto il profilo dell'offensività e della tipicità della condotta penalmente rilevante, ritenendo integrata tale fattispecie solo previo accertamento della concreta idoneità della condotta a determinare il pericolo di ritardare, sospendere o non effettuare il pagamento di imposte. Quanto invece all'interesse tutelato dalla norma incriminatrice, questo viene ravvisato nell'interesse dello Stato alla percezione regolare, completa e tempestiva dei tributi. Si tratta di un c.d. bene-prestazione, che, a giudizio del legislatore del 1947, può essere offeso mediante la condotta descritta precedentemente.

2.1 *Le imposte in esazione* – Come visto, la condotta penalmente rilevante

12. Si ritengono sovrapponibili al delitto in esame le posizioni della dottrina riguardo al requisito della segretezza degli accordi con riferimento al reato di cui all'art. 304 C.p. Parte della dottrina si è attestata su una posizione negativa reputando possibile, in un ordinamento pluralista e nonostante i tanti esempi storici di segno contrario, anche una macchinazione politica realizzata secondo forme di visibilità pubblica (così F. Bricola, *Cospirazione politica mediante accordo o associazione* cit.). Contro tale impostazione si è però evidenziato la limitata attitudine criminosa di una pattuizione cospirativa resa manifesta (così G. Fiandaca - E. Musco, *Diritto penale*, cit.).

13. M. Donini, *Teoria del reato, una introduzione*, Padova, 1996, p. 117 ss.

14. M. Donini - M. Papa, *Diritto penale del nemico. Un dibattito internazionale*, Milano, 2007.

ai sensi dell'art. 1, comma 1, richiede inoltre che la promozione e l'organizzazione di accordi e intese siano volti a ritardare, sospendere o non effettuare il pagamento di imposte dirette o indirette, ordinarie e straordinari, espressamente qualificate in esazione.

Sul concetto di imposta in esazione si riscontrano due opposte opinioni. La prima, supportata dalla seppur risalente giurisprudenza, ritiene che l'espressione letterale restringa la portata della norma incriminatrice in relazione alle sole imposte già iscritte nei ruoli esattoriali, con esclusione di quelle ancora oggetto di liquidazione. Nelle fattispecie concrete esaminate dai giudici gli imputati si erano limitati ad istigare i contribuenti ad eseguire, in sede di autoliquidazione dell'IRPEF, un pagamento solo parziale astenendosi a proseguire nell'omissione anche dopo la successiva iscrizione al ruolo¹⁵.

A giudizio di una seconda opinione, tra le imposte in esazione rientrebbero, in base a un'interpretazione estensiva ed evolutiva dell'ordinamento tributario, tutte le imposte il cui debito è in scadenza a prescindere dal metodo di riscossione, altrimenti la fattispecie non sarebbe quasi mai applicabile. A supporto di tale seconda interpretazione, la dottrina sottolineava il fatto che la norma in esame, con dizione volutamente ampia, menziona anche le imposte indirette che erano all'epoca riscuotibili tramite ruoli esattoriali¹⁶.

Ad oggi, la limitazione pare essere frutto del mancato aggiornamento della norma stessa all'evoluzione del sistema tributario italiano che al momento dell'entrata in vigore del D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 non conosceva ancora la dichiarazione come strumento generalizzato di innesco dei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria. E ciò è tanto più vero anche alla luce delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 139/2024 di riforma delle imposte indirette diverse dall'IVA, con il quale è stato introdotto, a partire dal 1° gennaio 2025, il principio di autoliquidazione come regola generale anche per dette imposte. La scelta di qualificare le imposte in esazione non pare quindi essere il frutto di una meditata scelta di politica criminale in quanto, alla luce delle concrete modalità di attuazione del rapporto giuridico di imposta vigenti *ratione temporis*, la disobbedienza fiscale poteva trovare applicazione generalizzata, valida quindi per le imposte dirette ed indirette, ordinarie e straordinarie, solo nella fase estrattiva. Se da un lato la possibilità di anticipare per il tramite di un'interpretazione analogica o comunque estensiva la tutela penale dell'art. 1 D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 alla fase della dichiarazione confligge con i principi in materia penalistica, dall'altro pare comunque necessaria – per preservarne l'astratta applicabilità – una interpretazione adeguatrice della norma *de qua* che la armonizzi coerentemente con le disposizioni attuali dell'attuale sistema tributario italiano¹⁷.

15. Corte d'Appello di Milano, 8 novembre 1984; Tribunale di Verona, 24 ottobre 1984.

16. Così Cerqua, G. Giuliani, Grassi-De Braco, cit.

17. L. Trombella, *I reati di istigazione e inadempimento collettivo*, cit.

3. *La pubblica istigazione ad omettere, ritardare o sospendere il pagamento delle imposte* - L'art. 70, comma 2, del D.Lgs. n. 173/2024 (già art. 1, comma 2, del D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947) stabilisce che «alla stessa pena è soggetto chiunque pubblicamente o in riunioni da considerarsi pubbliche ai sensi dell'articolo 18 del testo unico delle leggi di pubblica sicurezza approvato con Regio decreto 18 giugno 1931, n. 773, istiga i contribuenti a ritardare, sospendere o non effettuare il pagamento di imposte in esazione». La fattispecie prevista dal secondo comma in commento è caratterizzata da una condotta di istigazione diretta ai contribuenti affinché gli stessi ritardino sospendano o non effettuino il pagamento di imposte in esazione, con l'ulteriore requisito che tale condotta sia tenuta pubblicamente o in riunioni da considerarsi pubbliche ai sensi dell'articolo 18 del TULPS¹⁸.

Riprendendo il concetto di istigazione penalmente rilevante così come individuato dalla giurisprudenza e dalla dottrina con riferimento a diverse fattispecie delittuose (ad es.: art. 414 C.p.), per istigazione penalmente rilevante si intende qualsiasi fatto diretto a suscitare o a rafforzare in altri il proposito criminoso di delinquere o di perpetrare i fatti illeciti indicati dalla disposizione. In generale, l'istigazione consiste nella induzione di taluno a tenere determinati comportamenti giudicati sfavorevolmente dall'ordinamento, ma non necessariamente costituenti reato. Trattasi quindi di una condotta che si riflette sulla psiche altrui, sollecitando spinte o rimuovendo freni inibitori o comunque influenzando su chi viene istigato nel senso voluto dall'istigatore¹⁹.

Così intesa, l'istigazione assume nel caso di specie rilievo penale indipendentemente dalla natura criminosa del comportamento che si tende ad indurre, ma pur sempre nella sua natura illegittima. A condizione, tuttavia, che essa avvenga in modo da potersi indirizzare nei confronti di una moltitudine di destinatari potenzialmente indeterminata. E ciò in quanto, a differenza della fattispecie di cui al comma 1, la disposizione in esame richiede espressamente che tale istigazione sia esplicita pubblicamente. Tale requisito evidenzia dunque la necessità che l'istigazione sia rivolta ad un novero indeterminato e comunque allargato di persone.

Oltre al citato art. 18 TULPS, ai fini della legge penale, la nozione di pubblicità è fornita dall'art. 266 C.p., laddove si stabilisce che il reato si considera avvenuto pubblicamente quando il fatto è commesso a mezzo stampa o con altro mezzo di propaganda; in luogo pubblico o aperto al pubblico e in presenza di più persone; in una riunione che, per il luogo in cui è tenuta o per il numero degli intervenuti o per lo scopo od oggetto di essa, abbia carattere di riunione non privata.

Parallelamente a quanto disciplinato nel comma 1, anche la disposizione

18. L'art. 18, comma 2, TULPS stabilisce che «È considerata pubblica anche una riunione, che, sebbene indetta in forma privata, tuttavia per il luogo in cui sarà tenuta, o per il numero delle persone che dovranno intervenirvi, o per lo scopo o l'oggetto di essa, ha carattere di riunione non privata».

19. L. Violante, voce "Istigazione (nozioni generali)", in *Enciclopedia del Diritto*, 1972, p. 987.

di cui al 2 comma è integrata indipendentemente dal fatto che si realizzi poi la condotta illecita da parte degli istigati. In sostanza, anche in questo caso la punibilità è prevista solo per gli istigatori e indipendentemente dalla realizzazione dell'effetto. Anche in questo caso, quindi, siamo dinanzi ad una fattispecie "di pericolo di pericolo" cit.

Anche in questo caso, per quanto riguarda il requisito della tipicità, dunque, esso può essere astrattamente soddisfatto attraverso qualsiasi mezzo che possa mettere in contatto almeno due persone, una delle quali necessariamente organizzatore o promotore. Ciò significa che così come negli anni '80 – anni nei quali, come si vedrà, si concentra la maggior parte delle applicazioni giurisprudenziali del delitto in esame – i mezzi ritenuti idonei a soddisfare il requisito della pubblicità erano lettere e volantini, oggi possono esserlo anche strumenti digitali quali *e-mail*, messaggi *broadcast* e condivisioni di *post* sui *social network*.

Valgono, in questa sede, le medesime considerazioni critiche in merito al piano della struttura offensiva svolte in considerazione della fattispecie di cui al comma 1 al § 2, cui si rimanda.

Anche in questo caso, l'interesse tutelato dalla norma incriminatrice viene ravvisato nell'interesse dello Stato alla percezione regolare, completa e tempestiva dei tributi.

Il terzo comma dell'art. 70 D.Lgs. n. 173/2024 (già art. 1, comma 3, del D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947) prevede poi un evento aggravante comune nel caso in cui dalle condotte previste tanto dal comma 1, quanto dal comma 2 derivi effettivamente il ritardo, la sospensione o l'omissione delle imposte, dirette o indirette, ordinarie o straordinarie, in esazione. In questo caso, la pena minima è elevata ad un anno di reclusione. L'art. 70, commi 1 e 2, rientra dunque nella categoria dei reati aggravati dall'evento, quelli cioè in cui un evento non costitutivo del reato ma da questo derivante comporti un aggravamento della pena. Nel caso di specie, in particolare, l'organizzatore o il promotore agisce con il fine di causare detto evento, ma, come s'è visto, la punibilità prescinde dal verificarsi dello stesso²⁰.

4. Casistica. a) L'obiezione fiscale - Come anticipato, negli anni l'applicazione giurisprudenziale dell'art. 1 del D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 risulta essere assai limitata. Gli sporadici casi applicativi riscontrabili si riferiscono a fattispecie riconducibili al fenomeno della c.d. obiezione fiscale²¹. Quest'ulti-

20. Per completezza, si ricorda che la giurisprudenza qualifica come reati aggravati dall'evento anche quei reati in cui l'aumento della pena è conseguente al verificarsi di un evento necessariamente voluto. *Ex multis* Cass., Sez. 1, 19 novembre 2014, n. 7941.

21. L'obiezione fiscale, si basa sull'intima convinzione del contribuente circa l'ingiustizia di un tributo o del disaccordo alla destinazione del relativo gettito a determinati capitoli di bilancio, e quindi nel rifiuto di contribuire con il proprio denaro all'applicazione di legge o all'attuazione di condotte dell'amministrazione pubblica che la propria coscienza ritenga inique e/o immorali. Così F. Migliori, "L'obiezione fiscale", in B. Perrone (a cura di), *Realtà e prospettive dell'obiezione di coscienza. I conflitti degli ordinamenti*, Giuffrè, Milano, 1992, pp. 355 ss.

ma può essere definita come il comportamento di un gruppo, più o meno ampio, di consociati orientato al rifiuto di pagare le imposte e di eseguire i correlati adempimenti tributari in ragione della prevalenza della propria coscienza²². Si tratta quindi di una condotta antigiusuridica di carattere omisivo che si concretizza attraverso un non dare, differenziata rispetto all'evasione e all'elusione fiscale per le finalità ispiratrici, riconducibili al perseguimento di un interesse generale e non anche alla tutela del tornaconto individuale²³. L'esperienza dell'obiezione fiscale in Italia si è manifestata²⁴ come obiezione fiscale alle spese militari²⁵ quale strumento di contestazione²⁶ della spesa per gli armamenti sostenuta dallo Stato²⁷.

Una prima sentenza è quella del Tribunale di Sondrio dell'11 febbraio 1983²⁸ con la quale i giudici hanno escluso, seppur a livello puramente teorico in quanto non formalmente contestato, l'integrazione dell'art. 1 D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947. La vicenda processuale riguardava la pubblicazione, nel maggio del 1982, di un documento sul settimanale "Eco delle Valli" a firma degli otto imputati con il quale si invitavano i cittadini della Valtellina e della Valchiavenna a praticare l'obiezione fiscale per quella parte di imposte destinate alle spese militari, fornendo al contempo una serie di indirizzi e numeri telefonici presso i quali gli interessati potevano assumere le necessarie informazioni. A questo episodio si aggiungeva poi la distribuzione di un volantino, con l'indicazione dei medesimi indirizzi e numeri telefonici, nel quale si leggeva «il governo aumenta le spese militari... tu puoi non pagarle. Di fronte alla persistente non volontà dei potenti e dei governi del mondo di procedere realmente al disarmo, unica garanzia di pace, è necessario manifestare concretamente la volontà dei cittadini per fermare la criminale corsa al riarmo... facendo obiezione fiscale... I primi sette obiettori fiscali della provincia... hanno rivolto una "lettera aperta ai cittadini di Valtellina e Valchiavenna" attraverso partiti, sindacati, organismi culturali e re-

22. P. Boria, "Lo sciopero fiscale", in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, fasc. 4, p. 275.

23. A. Turchi, *Coscienti evasori, problemi e prospettive dell'obiezione fiscale*, Milano, 2011, p. 11 ss.

24. Per completezza espositiva, si segnala una prima risalente pronuncia del Tribunale di Roma, 18 dicembre 1961, in GP 1962 II, 431, con la quale si escludeva l'integrazione del delitto di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 in un caso avente ad oggetto una campagna di stampa rivolta ad indurre i cittadini a non corrispondere il c.d. contributo unificato in agricoltura.

25. Secondo i dati riportati da A. Drago, "Introduzione", in A. Drago - G. Mattai (a cura di), *L'obiezione fiscale alle spese militari. Quale pace? Quale difesa*, Torino, 1986, p. 11 ss., gli obiettori italiani alle spese militari furono 419 nel 1982, 1649 nel 1983, 2602 nel 1984 e 2605 nel 1985. Le somme obiettate ammontarono a 17 milioni di lire nel 1982, a 93 milioni di lire nel 1983, a 161 milioni di lire nel 1984 e a 187 milioni di lire nel 1985. Cfr. anche A. Turchi, *Coscienti evasori, problemi e prospettive dell'obiezione fiscale*, p. 57 cit.

26. S. Prisco, *Fedeltà alla Repubblica e obiezione di coscienza*, Napoli, 1986. L'Autore ricorda che l'obiezione fiscale alle spese militari «detiene - nel quadro del fenomeno più generale che stiamo considerando - una tradizione risalente nel tempo: è del 1849 il noto saggio di Henry D. Thoreau *Civil Disobedience*, con il quale lo scrittore motiva il proprio rifiuto di pagare le tasse al governo degli Stati Uniti a causa della guerra da questo sostenuta».

27. P. Tardioli, "L'obiezione fiscale nell'evoluzione giurisprudenziale", in *Rivista di diritto tributario*, fasc. 4, 2000, p. 443.

28. Tribunale di Sondrio, 11 febbraio 1983, in *Foro it.*, 1983, II, c. 133.

ligiosi, giornali e radio locali. Chiedi al tuo partito, al tuo sindacato, al tuo giornale, che te la facciano conoscere». Agli imputati veniva contestato il delitto di istigazione a disobbedire alle leggi di cui all'art. 415 C.p. A seguito di un'approfondita analisi volta a verificare la presenza di tutti gli elementi necessari per la configurabilità del reato contestato, e ritenuta l'insussistenza di un concreto pericolo per l'ordine pubblico — in considerazione del carattere limitato e facilmente individuabile dell'evasione propagandata — i giudici del Tribunale di Sondrio conclusero che «per le stesse conclusioni fin qui svolte, gli imputati avrebbero dovuto essere giudicati non punibili anche qualora fosse stata loro contestata la violazione prevista dall'art. 1 cpv. d.l. 7 novembre 1947, n. 1149, dato che anche tale norma appare diretta a tutelare l'ordine pubblico, nell'aspetto della regolare attuazione del principio posto dall'art. 53 Cost.».

A giudicare direttamente sull'applicabilità del citato art. 1 è stato, poco dopo, il medesimo Tribunale di Sondrio con sentenza del 18 novembre 1983. In questo caso, infatti, gli imputati erano stati tratti a giudizio con rito direttissimo per rispondere proprio del delitto di cui all'art. 1 D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947. Più specificatamente, agli imputati veniva contestato il fatto di aver organizzato accordi tra contribuenti e di avere istigato altri contribuenti al fine di effettuare l'obiezione fiscale in ordine al pagamento di imposte in esazione²⁹. Il Tribunale di Sondrio assolse tutti gli imputati ritenendo che il fatto non costituisse reato in quanto il D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 risultava essere «manifestamente inapplicabile alla fattispecie in esame». E questo perché, spiegano i giudici, la norma incriminatrice «prende in considerazione soltanto le imposte in esazione (e l'incitamento a non pagarle), mentre gli imputati si erano limitati a invitare pubblicamente i contribuenti a versare, in sede di autotassazione, una somma minore di quella effettivamente dovuta, astenendosi pertanto dall'invitarli a non pagare il saldo che sarebbe poi necessariamente risultato dalla successiva cartella esattoriale». I giudici di Sondrio, infatti, specificavano che la norma incriminatrice era stata emanata quando le imposte venivano versate solamente mediante iscrizione nei ruoli e successiva notifica delle cartelle di pagamento; pertanto, alla luce della disciplina prevista dal successivo della D.P.R. n. 602/1973, la condotta degli imputati, essendosi limitata alla sola fase di autoliquidazione, non poteva integrare la fattispecie delittuosa contestata.

La sentenza del Tribunale di Sondrio fu appellata innanzi alla Corte d'Appello di Milano, la quale con sentenza dell'8 novembre 1984, condivise le conclusioni cui erano giunti i giudici di primo grado, ritenendo per le stesse ragioni non integrabile la fattispecie di cui all'art. 1 D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947.

29. Nel caso di specie, gli imputati avevano affisso manifesti e distribuito volantini con i quali si invitavano i contribuenti a dedurre, in sede di autotassazione per l'IRPEF, una somma pari al 5,50% dell'imposta dovuta, percentuale che, secondo gli autori dell'iniziativa, corrispondeva a quella delle spese previste nell'anno in corso per il Ministero della Difesa.

In realtà, le motivazioni dei giudici di prime cure circa la manifesta inapplicabilità del citato decreto fu condivisa anche dal procuratore generale il quale, in sede d'appello, chiese che il fatto ascritto agli imputati fosse riqualificato giuridicamente nella fattispecie delittuosa di cui all'art. 415 C.p. Sul punto, la Corte d'Appello, senza affrontare il tema del se le leggi tributarie siano da intendersi quali leggi di ordine pubblico così come intese dal delitto di istigazione a disobbedire alle leggi, hanno ritenuto comunque che gli imputati non avevano chiesto, incitato o istigato i contribuenti a trasgredire alcuna disposizione di legge ma, al più, ad esercitare un proprio diritto e cioè quello di differire il pagamento dell'imposta dovuta.

Si legge, infatti, in motivazione che «il legislatore nel disporre che siano riscosse dalle esattorie mediante ruoli le somme per le quali non è stato effettuato in tutto o in parte il versamento diretto, e nell'assoggettare il mancato versamento diretto dell'imposta da parte del contribuente (vale a dire la mancata autotassazione) soltanto all'onere degli interessi e di una soprattassa, ha rimesso alla facoltà del contribuente di scegliere tra il pagamento immediato, mediante autotassazione, dell'imposta i.r.p.e.f. dovuta (o nel saldo ancora dovuto), e il pagamento differito a dopo la notificazione della cartella esattoriale (naturalmente senza escludere l'ipotesi che taluno possa scegliere di pagare subito, in sede di autotassazione, solo una parte del dovuto, e il residuo dopo la notificazione della cartella)». Sulla base di ciò, concludono i giudici di secondo grado che «i contribuenti, che avessero accolto l'invito degli imputati [...] avrebbero semplicemente esercitato un loro diritto (tra l'altro, sborsando somme maggiori, a tutto vantaggio, in definitiva, dello Stato); e di certo nessuno vorrà sostenere che fare pubblica propaganda per spingere i cittadini ad esercitare un loro diritto nei confronti dello Stato, quale che sia il movente di questa propaganda, possa integrare una qualsiasi ipotesi di reato»³⁰.

Questa posizione fu poi condivisa anche dalla Corte di Cassazione, Sez. I pen., nel 1989³¹. Nel caso affrontato dai giudici di legittimità, gli imputati erano chiamati a rispondere del reato previsto dall'art. 1 in commento in quanto gli stessi erano stati sorpresi dai carabinieri mentre, nei pressi dell'ingresso dell'esattoria consorziale delle imposte dirette di Gorizia, distribuivano volantini di contenuto propagandistico sull'attività del "gruppo isontino degli obiettori fiscali alle spese militari", spiegando come alcuni degli attivisti avevano subito pignoramenti a istanza dell'esattoria. Il volantino terminava con la richiesta a «tutti coloro che credono in una pace reale di sostenere l'obiezione di coscienza alle spese militari e di chiedere all'esat-

30. Nello stesso senso cfr. Tribunale di Verona, 24 ottobre 1984, in *Rass. Trib.*, 1987, II, pp. 310 ss., secondo cui le imposte in esazione sono solo quelle che hanno assunto il carattere della esigibilità e definitività; quindi, o quelle che il contribuente abbia riconosciuto dovute in base all'autoliquidazione o quelle iscritte definitivamente a ruolo.

31. Cass., Sez. I pen., sent. n. 16022 del 16 ottobre 1989, in *Boll. Trib.*, 1991, p. 571 e in *Foro It.*, 1990, vol. 113, pp. 425 ss.

toria consorziale delle imposte dirette la sospensione del pignoramento». Il giudizio di primo grado si era concluso con l'assoluzione, in quanto il Tribunale di Gorizia escluse che negli scritti vi fosse un invito a non pagare le imposte, tendendo gli stessi esclusivamente a dar conoscere le finalità del movimento pacifista e a chiedere che si esprimesse solidarietà a questo. La Corte d'Appello di Trieste, pur condannando gli imputati per il reato di cui all'art. 415 C.p., ritenne comunque non integrato il delitto di cui all'art. 1 in quanto il fatto materiale contestato non poteva concretare quell'ipotesi delittuosa che criminalizza chi istighi a non pagare o ritardare il pagamento di imposte in esazione. Motivazione, quest'ultima, condivisa anche dai giudici della Corte di Cassazione. Secondo i giudici di legittimità, infatti, «il delitto di istigazione dei contribuenti a ritardare sospendere o non effettuare il pagamento di imposte in esazione è configurabile solo se l'istigazione ha per oggetto imposte che siano appunto in esazione e non quindi se l'istigazione si riferisce ad imposte che a tale momento non sono ancora giunte».

Come s'è visto, nell'affrontare questi casi, la giurisprudenza si è inevitabilmente scontrata, tra le altre, con la parziale sovrapposizione³² dei delitti in commento con quello di cui all'art. 415 C.p. rubricato "Istigazione a disobbedire alle leggi", il quale, al primo comma, prevede che «Chiunque pubblicamente istiga alla disobbedienza delle leggi di ordine pubblico, ovvero all'odio fra le classi sociali, è punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni.». La principale questione esaminata dalla giurisprudenza ha riguardato la possibilità di ricondurre le disposizioni tributarie nell'ambito delle norme di ordine pubblico tutelate dall'art. 415 C.p.³³ Sul punto, la Corte di Cassazione si pronunciò per la prima volta nel 1985³⁴ e, facendo leva su un'ampia accezione del concetto di ordine pubblico, ritenne che rientrassero in detto concetto «anche le leggi tributarie [...] dal momento che la violazione in massa e diffusa di esse porrebbe lo Stato nella impossibilità o nella difficoltà di assolvere ai suoi compiti essenziali, con grave pregiudizio della stessa sicurezza pubblica». Tuttavia, qualche anno più tardi, i giudici di legittimità mutarono indirizzo proprio con la già richiamata sentenza n. 16022 del 17 novembre 1989 in tema di obiettori fiscali. La Corte, infatti, in base ad una interpretazione fondata sulla distinzione tra ordine pubblico ideale e materiale, negò alle leggi tributarie il carattere di leggi di ordine pubblico penalmente inteso (e cioè materiale), escludendo quindi la punibi-

32. Parziale sovrapposizione che si ha anche in relazione all'art. 414 C.p. rubricato "Istigazione a delinquere", il quale, al primo comma, prevede che «Chiunque pubblicamente istiga a commettere uno o più reati è punito, per il solo fatto dell'istigazione: 1) con la reclusione da uno a cinque anni, se trattasi di istigazione a commettere delitti; 2) con la reclusione fino a un anno, ovvero con la multa fino a 206 euro, se trattasi di istigazione a commettere contravvenzioni.».

33. Per un approfondimento sul punto cfr. P. Tardioli, *L'obiezione fiscale nell'evoluzione giurisprudenziale*, cit.

34. Cass. pez. 23 novembre 1985, n. 1986, in *Rass. Trib.*, 1986, II, p. 877. Come ricorda A. Turchi, in *Coscienti evasori, problemi e prospettive dell'obiezione fiscale* cit. p. 57 ss, la sentenza si inseriva in un filone dottrinale e giurisprudenziale incline a estendere la portata dell'art. 415 C.p. a tutte quelle norme giuridiche rispetto alle quali non è riconosciuta alla volontà dei singoli alcuna potestà dispositiva o derogatoria.

lità dell'incitamento all'obiezione fiscale.

4.1 b) *Altri casi* - Oltre ai casi appena richiamati, più recentemente le norme *de qua* sono state chiamate in applicazione in tema di invito, effettuata mediante affissione di manifesti, all'omissione del pagamento del canone Rai in un giudizio³⁵ conclusosi, ancora una volta, con la disapplicazione in quanto, nel caso di specie, l'istigazione avrebbe condotto all'omesso versamento non di una imposta, come richiesto dal tenore letterale della disposizione, bensì di una tassa³⁶. In motivazione, i giudici del Tribunale di Belluno hanno infatti affermato che «il pubblico invito a non pagare il canone radiotelevisivo non integra il reato previsto dall'art. 1 del D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 giacché detto canone ha la natura di tassa mentre la condotta penalmente sanzionata si riferisce all'istigazione a non pagare le imposte, propriamente intese».

Pur se non sfociato in un procedimento penale, particolarmente interessante è la vicenda che nel 1993 ha visto coinvolto l'on. Umberto Bossi. Il 10 febbraio 1993 il Ministro di Grazia e Giustizia, l'on. Martelli, trasmetteva alla Camera dei Deputati la richiesta di autorizzazione a procedere ex artt. 343, 344 C.p.p. nei confronti del citato parlamentare. Nella richiesta, a firma del Procuratore della Repubblica Francesco Saverio Borrelli, si legge che «il 22 ottobre 1992 è stato iscritto nel registro delle notizie di reato [...] il nome di Umberto Bossi [...] per aver istigato a disobbedire alle leggi [...], promosso intese tra i contribuenti al fine di non effettuare il pagamento di imposte (art. 1, primo comma, del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato n. 1559 del 1947), istigato pubblicamente i contribuenti a non effettuare il pagamento di imposte in esazione (articolo 1 capoverso del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato n. 1559 del 1947) [...]». Con segnalazioni del 9 e 10 ottobre 1992 il Dirigente della DIGOS presso la questura di Milano ha comunicato che in occasione di manifestazioni promosse dalla "Lega Lombarda" in opposizione alla manovra economica del Governo sono stati diffusi volantini in Milano contenenti l'invito a non pagare l'ISI (Imposta straordinaria sugli immobili)³⁷. L'autorizzazione fu poi negata, come da proposta della Giunta per le autorizzazioni a procedere nella quale si legge

35. Trib. di Belluno, sentenza 11 ottobre 1997, in *Giur. Merito*, 1998, p. 482.

36. Per completezza espositiva, occorre sottolineare in questa sede che se in un primo momento sembrava prevalere la configurazione del canone Rai come "tassa" (si veda Corte Cost., sent. n. 81/1963), collegata quindi alla fruizione di un servizio, successivamente lo si è riconosciuto come "imposta", facendo leva sulla previsione legislativa dell'art. 15, comma 2 della Legge. n. 103/1975, secondo cui il canone è dovuto anche per la detenzione di apparecchi atti alla ricezione di programmi via cavo o provenienti dall'estero. Sul punto, infatti, la Corte Costituzionale, con sent. n. 535 del 1988, ha affermato che «venendo a mancare il diretto rapporto fra il tributo ed il servizio pubblico accordato dal l'autorità del nostro Stato, è la stessa natura di "tassa" che diventa dubbia. Infatti, per giustificare la persistenza del tributo, pur quando non venga fornito dallo Stato alcun servizio, si fa da altri riferimento alla polizia e all'amministrazione dell'etere su cui lo Stato è sovrano, così però introducendo concetti concernenti servizi generali della pubblica amministrazione, gestiti appunto nell'interesse della generalità; concetti che escludono quel rapporto fra tributo e atto dell'autorità vantaggioso per il singolo proprio della "tassa", trasferendo il discorso nel vasto campo dei tributi imposte».

37. Atti parlamentari - Camera dei Deputati XI legislatura, Doc. IV, n. 187.

che «dagli atti allegati alla richiesta risulta che nessun “fatto” sia attribuibile all’on. Bossi: d’altro canto la “disobbedienza fiscale” è stata formalmente sostenuta in sede parlamentare proprio da tutti i massimi esponenti della Lega Nord»³⁸.

Anche in assenza di una rilevanza giudiziaria concreta, questa vicenda si presta a una riflessione più ampia sull’implicazione che il *faire revivre* di queste fattispecie delittuose in commento può avere sulla discussione politica e ideologica. Non si può infatti ignorare che nel corso della storia – e anche nella prassi recente – movimenti politici, sindacali o culturali abbiano fatto dell’opposizione fiscale (talvolta sotto forma di *tax resistance* o disobbedienza civile) una leva di propaganda simbolica per contestare politiche ritenute ingiuste o oppressive. In tali contesti, il linguaggio adottato può facilmente assumere toni incitanti o provocatori. Il che apre la strada ad una qualificazione dei reati *ex art.* 70, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 173/2024 quali reati d’opinione e cioè quei reati che incriminano la manifestazione, l’espressione, di un certo contenuto di pensiero³⁹. Reati che, storicamente, presentano molteplici criticità che coinvolgono aspetti differenti, quali i dubbi circa la reale capacità offensiva, nonché l’individuazione dei limiti con la libertà di espressione di cui all’art. 21 Cost.⁴⁰. Con sentenza n. 65 del 1970, la Corte costituzionale, pronunciandosi sull’art. 414 C.p., in relazione all’art. 21 Cost., pur, come rilevato dalla dottrina⁴¹, confondendo apologia e istigazione e rischiando di fare della prima un mero doppione della seconda, salvaguardando il citato reato ha comunque sottolineato come il delitto di istigazione a delinquere sia configurabile come reato di pericolo concreto e non presunto nel senso che vi deve essere la concreta capacità di provocare l’immediata esecuzione di delitti.

Nell’alveo di un ordinamento che recepisce il “principio di offensività” nei reati di pericolo quale necessaria presenza di un pericolo concreto, ne consegue che l’opinione di cui si discorre vede la propria genesi nel momento in cui si tramuta in fatto. Il che, come analizzato *supra*, non pare ricorrere nel caso di specie in cui il requisito della tipicità *ex art.* 70 in commento, tanto al 1 comma, quanto al 2 comma, non richiede che gli accordi

38. Atti parlamentari – Camera dei Deputati XI legislatura, Doc. IV n. 187-A.

39. In generale, sul tema, si veda F. Mantovani, *I reati di opinione*, 1971, p. 206 ss.; L. Alesiani, *I reati di opinione. Una rilettura in chiave costituzionale*, Milano, 2006.

40. Su tali criticità, la giurisprudenza – sia costituzionale che di legittimità – nel tentativo di tracciare con precisione il confine tra le condotte limitrofe di “apologia”, “istigazione” e “propaganda” ha avuto modo di esprimersi con riferimento alla (come precedentemente visto) similare fattispecie di cui all’art. 414 C.p. Con sentenza n. 65 del 1970, la Corte costituzionale, pronunciandosi sull’art. 414 (ult. comma) C.p., in relazione all’art. 21 Cost., salvaguarda la norma, accedendo solo ad una prospettiva in senso lato restrittiva della fattispecie penale, con una sentenza interpretativa di rigetto, affermando che «il denunciato contrasto non sussiste, ove dell’art. 414, ultimo comma, del codice penale si dia corretta interpretazione», in virtù della quale «l’apologia punibile ai sensi dell’art. 414, ultimo comma, del codice penale non è, dunque, la manifestazione di pensiero pura e semplice, ma quella che per le sue modalità integri comportamento concretamente idoneo a provocare la commissione di delitti».

41. C. Fiore, *I reati di opinione*, Padova, 1972, p. 104.

promossi producano effetti concreti né che i soggetti coinvolti arrivino effettivamente a evadere le imposte: ciò che viene sanzionato è l'attività che crea le condizioni per cui tale esito possa diventare solamente plausibile.

5. *L'interruzione o turbativa della regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione delle imposte* - L'art. 71 del D.Lgs. n. 173/2024 (già art. 2 del D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947) prevede che «Chiunque al di fuori dei casi previsti nell'articolo precedente, in qualsiasi modo cagiona una interruzione o turba la regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione delle imposte dirette o indirette, ordinarie e straordinarie è punito con la reclusione da tre mesi a due anni. I capi promotori od organizzatori sono puniti con la reclusione da un anno a sei anni».

La fattispecie prevista dall'art. 71 consiste nel cagionare una interruzione o nel turbare la regolarità dei servizi di accertamento e riscossione delle imposte dirette o indirette ordinarie o straordinarie. Trattasi, pertanto, sia in riferimento all'interruzione dei servizi sia in riferimento alla turbativa che deve risolversi in una effettiva alterazione dei servizi, di un reato di evento a forma libera. Cagionare una interruzione significa provocare con qualsiasi mezzo la cessazione per un periodo di tempo apprezzabile dell'attività dei servizi accertamento e riscossione. Turbare la regolarità invece significa provocare in qualsiasi modo un'apprezzabile alterazione definitiva o temporanea, anche per breve tempo, della regolarità e continuità dei servizi. La condotta interruttiva si sostanzia dunque in una mancata prestazione o cessazione totale dell'erogazione del servizio per un periodo di tempo apprezzabile, mentre il turbamento si riferisce ad un'alterazione del funzionamento nel suo complesso. In ogni caso pare irrilevante la durata della condotta criminosa e l'entità della stessa, di conseguenza il reato è configurabile anche quando i fatti di interruzione o di turbativa incidono in qualsiasi misura sui mezzi che sono apprestati per il funzionamento del servizio di accertamento e/o riscossione, non occorrendo che essi concernano l'intero sistema organizzativo dell'attività.

I servizi di accertamento sono da identificarsi in base alla normativa tributaria vigente per le varie tipologie di imposte e comprendono tutta la complessa attività dell'amministrazione finanziaria diretta a determinare l'*an* e il *quantum* dell'obbligazione tributaria. Per servizi di riscossione invece si intende l'attività diretta riscuotere le imposte in conformità alle specifiche discipline fiscali.

La formulazione apre a descrizioni fattuali vaghe che mostrano delle ampiezze semantiche, ancora una volta, i timori di fatti potenzialmente idonei a incidere sulla pre-concepita regolarità delle entrate e verso le strumentalizzazioni politiche di tali condotte⁴².

42. V. E. Falsitta, "Reati in tema di disobbedienza fiscale", in R. Bricchetti - P. Veneziani (a cura di), *I reati tributari* cit.

Data la clausola d'apertura, la norma in oggetto ha carattere sussidiario, e quindi è applicabile solo quando il fatto criminoso non integri una delle due fattispecie criminose previste dal precedente art. 70. Diversamente a quest'ultime però, il reato di cui all'art. 71 è caratterizzato da un evento di danno e non di pericolo. Ciò comporta che, deve sussistere in concreto il pregiudizio della continuità o della regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione, indipendentemente dalla durata del comportamento antigiusuridico e dall'entità del turbamento o interruzione cagionata.

Nel quadro del descritto D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947, il nuovo art. 71 sembra rappresentare una norma di chiusura diretta a ricomprendere nel proprio ambito applicativo tutte le condotte diverse da quelle riconducibili all'art. 1 ma comunque dirette a tutelare la regolarità generale della regolare, completa e tempestiva e percezione dei tributi. Più nello specifico però, in questo caso il bene tutelato può identificarsi nella continuità e regolarità del funzionamento dei servizi di accertamento e riscossione delle imposte da parte dall'Amministrazione finanziaria.

Piuttosto vistosa pare, poi, la familiarità del reato in commento con quello di cui all'art. 340 C.p. rubricato "Interruzione di un ufficio o servizio pubblico o di un servizio di pubblica necessità", il quale prevede che «1. Chiunque, fuori dei casi preveduti da particolari disposizioni di legge, cagiona una interruzione o turba la regolarità di un ufficio o servizio pubblico o di un servizio di pubblica necessità è punito con la reclusione fino a un anno. 2. Quando la condotta di cui al primo comma è posta in essere nel corso di manifestazioni in luogo pubblico o aperto al pubblico, si applica la reclusione fino a due anni. 3. I capi, promotori od organizzatori sono puniti con la reclusione da uno a cinque anni.». L'art. 71 pare quindi porsi in un rapporto di specialità rispetto al delitto previsto dall'art. 340 C.p. Premesso che non risultano pronunce giurisprudenziali né trattazioni dottrinali concernenti il delitto di interruzione o turbativa di servizi di accertamento e di riscossione delle imposte, possiamo qui riproporre alcuni arresti giurisprudenziali in relazione all'art. 340 C.p., astrattamente riproponibili anche in relazione al delitto *ex art. 71 cit.*, dati gli evidenti elementi comuni.

Circa la condotta capace di integrare la fattispecie delittuosa, la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che non costituisca comunque turbativa quella condotta che rientra nella fisiologica prevedibilità delle tensioni umane e cioè quei casi in cui lo svolgimento dell'ufficio o del servizio è turbato per condotte di maleducazione, sgarbo e petulanza che pur capitano nei rapporti tra amministrazione ed utenza (Cass., Sez. pen. VI, n. 36404/2014). Inoltre, è stato escluso che integrino il reato piccole, limitate disfunzioni di un singolo settore di un ufficio o di un servizio, che non ne pregiudichino la regolarità di funzionamento nel suo complesso (Cass., Sez. pen. II, n. 5851/1998). Infine, più recentemente, la Corte di Cassazione ha ritenuto che l'esercizio del diritto di accesso agli atti amministrativi non integra, anche quando effettuato con plurime richieste, l'elemento oggettivo del reato *ex art. 340 C.p.*, se non è dimostrato il nesso di causalità tra tali richieste e il

turbamento dell'attività del pubblico ufficio o servizio e l'elemento soggettivo, consistente nella coscienza e volontà del privato, anche nella forma del dolo eventuale, di strumentalizzare il diritto di accesso per turbare il regolare funzionamento delle attività contemplate dall'art. 340 C.p. In motivazione, la Corte ha precisato che il mero turbamento psicologico indotto negli impiegati dalla necessità di fronteggiare le numerose istanze di accesso agli atti non integra di per sé il turbamento della regolarità del servizio (Cass., sez. pen. VI, n. 25296/2021).

6. *L'interruzione o turbativa della regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione delle imposte effettuata dal pubblico ufficiale o incaricato di un pubblico servizio* - L'art. 72 del D.Lgs. n. 173/2024 (già art. 3 del D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947) prevede che «Il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio, che al fine di interrompere o di turbare la regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione delle imposte dirette e indirette, ordinarie e straordinarie, rifiuta, omette o ritarda atti del proprio ufficio o servizio è punito con la reclusione da un anno a sei anni». La tutela apprestata dalle disposizioni penali contenute dal D.Lgs. C.P.S. n. 1559/1947 si completa con previsione di una fattispecie di reato proprio. Soggetto attivo, a differenza dei delitti previsti dalle precedenti due disposizioni in cui può essere chiunque, è infatti il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio. Può trattarsi dunque sia di funzionari pubblici riconducibili ai servizi di accertamento e di riscossione, sia di soggetti pubblici ad essi estranei.

Il fatto tipico previsto dal citato art. 72 consiste nella realizzazione di comportamenti omissivi da parte del pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio, qualificati dalla finalità di interrompere o di turbare la regolarità dei servizi di accertamento o di riscossione. Oggetto della condotta di rifiuto o di omissione ed elemento costitutivo – riferito ai soggetti qualificati, quindi tanto al pubblico ufficiale quanto all'incaricato di un pubblico servizio – è un atto del proprio ufficio o servizio. L'implicazione è che l'atto ritardato od omesso deve rientrare nella competenza funzionale dell'agente in quanto il possessivo “proprio” (riferito all'ufficio e al servizio) evoca una siffatta competenza, nel senso che l'atto deve rientrare nei compiti d'ufficio dell'agente e dovendo la competenza funzionale intendersi come competenza sia *ratione personae* che *ratione materiae*⁴³.

Tale delitto pare configurare una ipotesi speciale del reato di cui all'art. 328 C.p. rubricato “Rifiuto di atti d'ufficio”, in base al quale «Il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio che indebitamente rifiuta un atto del suo ufficio che, per ragioni di giustizia o di sicurezza pubblica, o di ordine pubblico o di igiene e sanità, deve essere compiuto senza ritardo, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni». Anche in questo caso, non risultando pronunce giurisprudenziali né trattazioni dottrinali concernenti

43. Romano, *I delitti contro la pubblica amministrazione. I delitti dei pubblici ufficiali*, Milano 2013, p. 94 ss.

il delitto in esame, possiamo qui riproporre alcuni arresti giurisprudenziali in relazione all'art. 328 C.p., astrattamente riproponibili anche in relazione al delitto *ex art. 72 cit.*

Il rifiuto può essere espresso o tacito e può tanto intervenire a seguito di una richiesta o di un ordine e tanto prescindere, come nell'ipotesi di inerzia omissiva in cui sussista comunque un'urgenza sostanziale, impositiva del compimento dell'atto, in modo tale che l'inerzia del pubblico ufficiale assuma la valenza di rifiuto dell'atto medesimo⁴⁴.

Quanto alla tipologia di atto, la giurisprudenza ha ritenuto configurabile il delitto di omissione di atti di ufficio anche con riferimento agli atti collegiali ma con responsabilità separata di ciascuno dei singoli membri per l'omessa giustificazione del ritardo o per la mancata adozione del provvedimento⁴⁵, se invece il procedimento coinvolge più uffici appartenenti alla medesima amministrazione, per l'individuazione dell'autore del reato, siccome il delitto di rifiuto od omissione di atti d'ufficio può essere commesso solo dal pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio che abbia competenza a compiere l'atto richiesto, occorre avere riguardo soltanto agli atti esterni costituiti dal provvedimento finale o a quelli che, precedendo il provvedimento finale, si presentano come atti necessari, dotati di autonoma rilevanza, essendo invece penalmente irrilevanti gli atti interni o le attività interne, la cui omissione trova rimedio nella previsione di attività sostitutive di altri soggetti e sanzione nel promovimento del giudizio disciplinare⁴⁶.

44. Cass., Sez. pen. VI, sent. n. 40799/2018.

45. Cass., Sez. pen. VI, sent. n. 2320/1997.

46. Cass., Sez. pen. VI, sent. n. 9426/1999.