

“Manette agli evasori” e non solo

di Alberto de Sanctis

Nel 1982 viene approvata la prima riforma organica del diritto penale tributario dopo la legge risalente al 1929. La legge viene subito definita dai suoi sostenitori, non senza enfasi, “manette agli evasori”. Siamo agli albori di quella tendenza a definire le leggi nominalmente per darne un significato suggestivo, simbolico, orientato ad individuare il “nemico” da combattere. Da “manette agli evasori” a “spazzacorrotti” il passo è breve: emerge in modo cristallino la medesima matrice giustizialista di un’attitudine culturale a puntare più sull’autore del reato, visto come il male assoluto da sconfiggere (l’evasore, il corrotto), che non sull’interesse giuridico da tutelare (il Fisco, la pubblica amministrazione). Eppure, in particolare in materia tributaria, è necessario contemperare la legittima pretesa dello Stato a riscuotere le imposte con la libertà del cittadino e delle imprese. E’ un delicato equilibrio tra Stato e individuo, tra amministrazione finanziaria e contribuente, tra autorità e libertà, soprattutto per chi ha a cuore un’idea liberale di Stato di diritto. Ma come si è evoluta la disciplina penalistica e processuale in materia di diritto tributario dal 1982 ad oggi? Si è complicata enormemente sia dal punto di vista del diritto penale che dal punto di vista processuale. Sul versante sostanziale, è stata introdotta la confisca per equivalente che consente di aggredire i beni del contribuente e del legale rappresentante della società per un valore corrispondente al prezzo o al profitto del reato, e quindi al risparmio di imposta. Sono stati introdotti reati di omesso versamento senza alcuna componente fraudolenta, ancorché con soglie di punibilità fluttuanti nel tempo in ragione delle “pulsioni” politiche più o meno repressive. E’ stata introdotta la responsabilità “amministrativa” dell’impresa per il reato commesso dal suo legale rappresentante che si affianca alla responsabilità amministrativa per l’illecito tributario e alla responsabilità penale dell’autore del reato. Si rischia di triplicare la risposta sanzionatoria: sanzioni tributarie per il contribuente, sanzione penale per l’autore del reato, sanzione penale-amministrativa per l’impresa.

Sul fronte processuale, la complessità rasenta il paradossale. Se da una parte la legge afferma l’autonomia del processo tributario da quello penale, avente ad oggetto gli stessi fatti (per esempio: fatture per operazioni inesistenti), dall’altra crea un articolato sistema di vasi comunicanti in cui le prove e le sentenze migrano da un processo all’altro, con effetti non sempre favorevoli all’imputato-contribuente. Eppure le regole dovrebbero essere radicalmente diverse: presunzioni legali e criteri induttivi di valutazione della prova nel processo tributario, presunzione di innocenza e contraddittorio nella formazione della prova nel processo penale. Insomma, per semplificare, processo inquisitorio vs. processo accusatorio. E così non è facile spiegare al contribuente assolto nel processo penale che tale straordinario risultato non necessariamente potrà essere utilizzato nel processo tributario sui medesimi fatti se il giudice penale ha assolto - per esempio per un reato connesso ad una presunta estorsione dell’impresa in un “paradiso fiscale” - non potendo applicare le presunzioni legali utilizzabili invece dal giudice tributario ai fini della formazione del proprio convincimento. Ed ancora: le prove dichiarate inutilizzabili nel processo penale, perché assunte in violazione di legge, potrebbero essere utilizzabili nel processo tributario.

Il rischio, come ha efficacemente scritto Luca Marafioti, è quello di “un’atipica giostra probatoria” bidirezionale che fa venire il mal di testa con la sua costante circolazione delle prove che ricorda la danza dei dervisci o un romanzo fantastico sudamericano. Per quanto possibile, abbiamo provato a fare un po’ di chiarezza sul tema. Buona lettura!



LA FOLLE GIOSTRA DEL PENALE TRIBUTARIO

PROVE CHE “MIGRANO”, MOLTIPLICAZIONE DI SANZIONI, CONFISCA

Le prove

TOURBILLON PROBATORIO DEL PROCESSO PENALE TRIBUTARIO

di Luca Marafioti

Tra processo penale e tributario binari paralleli solo sulla carta. Travaso incessante, vera e propria circolarità probatoria. Nata in una sede, la prova si valorizza nell’altra, per ritornare, rafforzata o trasformata. Circuito niente affatto neutro: incide su metodo, struttura dell’accertamento e identità del processo penale tributario.

Il discorso vale anche per novità introdotte con d.lgs. n. 87/2024, per razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, adeguarlo al principio del *ne bis in idem* e prevedere che, con assoluzione irrevocabile perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario.

Il modello originario del 2000, ispirato al principio di separatezza e coerente con il nuovo codice di procedura penale, segnava l’abbandono della pregiudiziale tributaria, con giudici penali non più tenuti ad attendere. Binari auto-

Segue a pag. 2

Doppio binario

DUE BINARI UN SOLO PATRIMONIO

di Andrea Giovanardi

C’è un’immagine ricorrente che i giuristi sono soliti evocare con riferimento ai rapporti tra diritto penale e diritto tributario: quella del «doppio binario». Da un lato corre il procedimento amministrativo, volto al recupero del tributo evaso e all’irrogazione delle sanzioni previste dalle leggi tributarie, dall’altro corre il procedimento/processo penale, finalizzato ad accertare la responsabilità dell’indagato/imputato (stabilisce l’art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 che «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti [...]»). Due locomotive che dovrebbero procedere in perfetta autonomia, senza mai scontrarsi. Eppure, chiunque frequenti le aule di giustizia sa che la totale separazione è assioma teorico che trova un riscontro solo parziale nella realtà.

La deroga più evidente è conseguenza del divieto di *bis in idem*, la regola che vieta di san-

Segue a pag. 2

Reati senza frode

IL RITORNO DELLO SCERIFFO DI NOTTINGHAM

di Giovanni Maria Flora

Chi pensasse che l’odioso istituto dell’arresto per debiti fosse ormai consegnato ai più bui periodi della storia mondiale del diritto dovrà ricredersi. Nel nostro sistema penale tributario sopravvivono o meglio prosperano come rigogliosi virgulti due belle(sei fa per dire) fattispecie incriminatrici che minano la reclusione da sei mesi a due anni a chi omette di versare l’IVA (art. 10-bis D.LGS n. 74/2000) o le ritenute operate e “certificate” al sostituto (art.10-ter stesso decreto). Fattispecie per vero, inserite successivamente ed estranee alle linee di politica criminale della legge del 2000. Punire chi rappresenta esattamente alla amministrazione finanziaria il proprio debito fiscale ed omette semplicemente di provvedere al pagamento era considerato anche eticamente inappropriato e per di più in contrasto con il canone costituzionale della tutela penale come *extrema ratio*. Come se poi non bastasse Il problema del trattamento da

Segue a pag. 3

LE PROVE

TOURBILLON PROBATORIO
del processo penale tributario

di Luca Marafioti – Avvocato penalista e Docente universitario – segue dalla prima

nomi, anche per medesimi fatti storici, per preservare diversità nei metodi di accertamento e impedire condizionamenti.

In sede penale, oltre ogni ragionevole dubbio, tipicità dei mezzi di prova, centralità del contraddittorio, primato della prova orale e diritto al silenzio. Nel tributario, uso fisiologico delle presunzioni, ampio spazio alla prova documentale e collaborazione del contribuente: struttura tipicamente inquisitoria.

Il “doppio binario” è solo relativo, reciproca la commistione fra aree processuali, con utilizzo speculare dei risultati. Atti e provvedimenti penali servono all’attività amministrativa di accertamento. La possibile integrazione consente poi di applicare istituti di favore, quali il pagamento del debito, causa di non punibilità, attenuante, oppure di patteggiamento.

Integrazione e interferenza probatoria poco compatibili con legalità e utilizzabilità della prova. Processi solo formalmente separati; di fatto strettamente collegati sotto il profilo probatorio e influenza sulle rispettive decisioni.

Sul piano probatorio, gli atti dell’accertamento fiscale entrano stabilmente nel processo penale. Veicolo privilegiato di «osmosi» l’acquisizione nel processo penale della sentenza tributaria, dell’avviso di accertamento o del verbale di constatazione, attraverso distinti canali.

Eppure, se emergono indizi di reato, dovrebbero valere cautele garantistiche da processo penale. Ma il discrimine per disapplicare le garanzie è molto labile. Acquisito come documento, il processo verbale di constatazione è contenitore eterogeneo. Vi confluiscono fatti percepiti dall’operante, valutazioni tecniche, qualificazioni giuridiche, dichiarazioni di terzi o dello stesso contribuente.

Nel processo penale hanno un proprio statuto: testimonianza del verbalizzante e verifica come mero ausilio alla memoria; divieto di apprezzamenti personali e valutazioni di carattere tecnico-scientifico attraverso canali tipici, quali perizia, accertamenti tecnici, incidente probatorio o, quantomeno, consulenza tecnica.

In concreto, l’approccio è più sfumato, grazie alle magiche opportunità offerte dal noto binomio prova documentale/libero convincimento del giudice. Peggio ancora se il processo di constatazione incorpora dichiarazioni di terzi o del futuro imputato. Finché ripetibile, la prova dichiarativa di un terzo andrebbe essere acquisita al fascicolo del dibattimento solo a mezzo esame testimoniale, per garantire il diritto al confronto con il proprio “accusatore”. Mentre l’irripetibilità non sembra invocabile e l’impiego indiscriminato delle dichiarazioni rese dinanzi all’autorità amministrativa va escluso, a tutela del *nemo tenetur se detegere*.

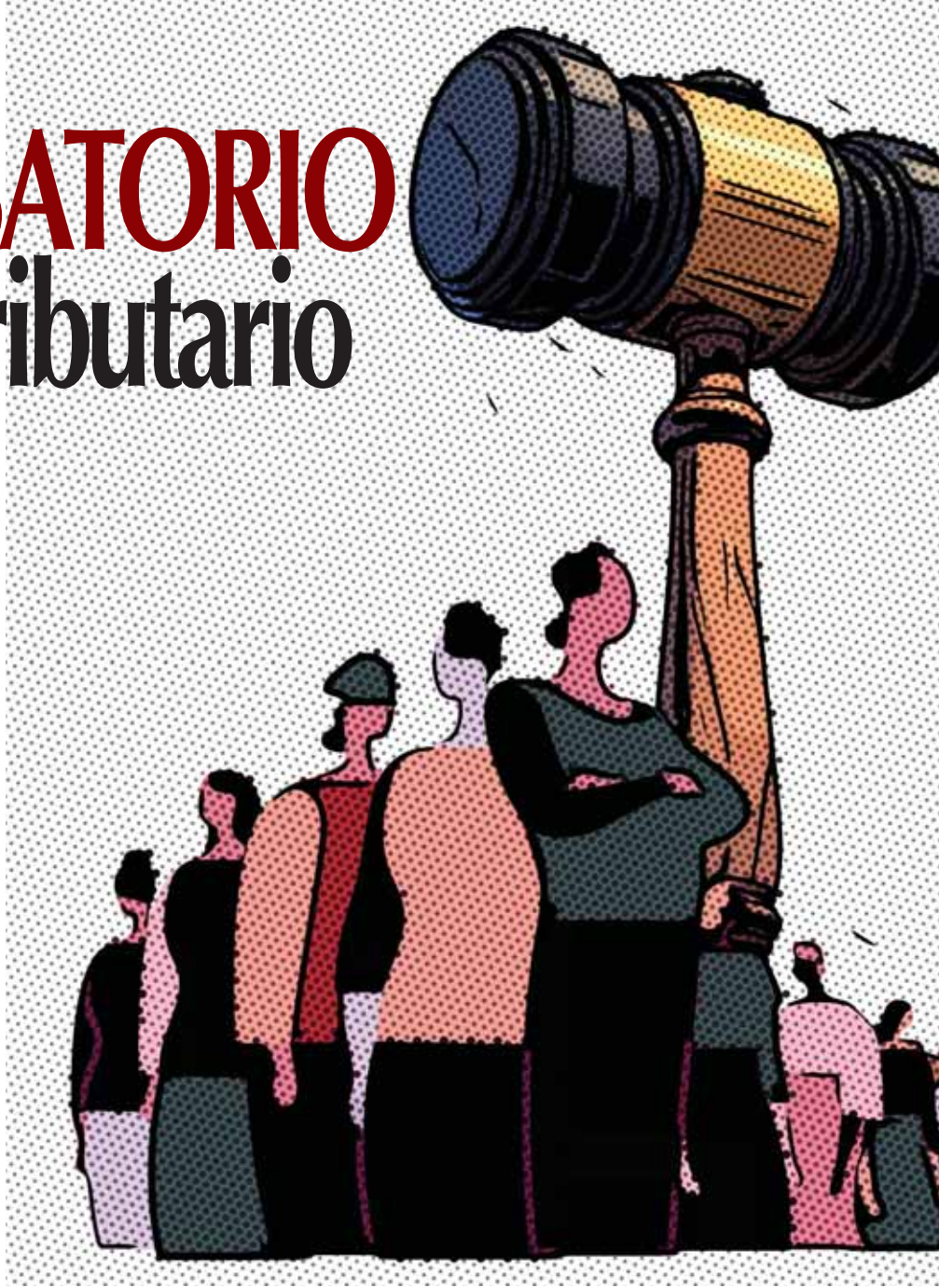
Vero punto dolente: lo spartiacque è interamente nelle mani del giudice, depositario di ampia discrezionalità applicativa. Solo la tutela del più generale diritto alla “non collaborazione” può impedire uno slittamento sul paludoso terreno della mera opportunità di fatto, consentendo di resistere a istanze collaborative di segno diametralmente opposto provenienti dal diritto tributario.

Riecheggia l’acritica “fede” nelle capacità taumaturgiche del libero convincimento per coprire l’illegittimità della prova dietro lo schermo del prudente apprezzamento del giudice.

Per la giurisprudenza prevalente, poi, patologie dell’avviso di accertamento non causano inutilizzabilità, esaurendosi nel rapporto giuridico tributario. Solo in parte idonea a risolvere tali problematiche la riforma tributaria. L’efficacia del giudicato assessorio registra ritrosia nella giurisdizione extra-penale, con contrasti giurisprudenziali. Sulla sentenza tributaria come mezzo di prova la giurisprudenza di legittimità si discosta dall’efficacia riflessa delle sentenze penali irrevocabili.

I provvedimenti scaturiti nel mondo tributario sono traslati nel processo penale come strumenti alieni, con rilievo ad accertamenti induttivi e criteri di valutazione provenienti dalla sede tributaria. Bastano libero convincimento e adeguata motivazione.

A volte la prova, genera nel processo penale, trasforma in quello tributario, compie un singolare viaggio a ritroso. Autoalimentazione che consolida; sulla verifica critica prevale la sedimentazione progressiva.



Le recenti innovazioni normative si collocano in questo contesto. Se i fatti materiali accertati con sentenza penale irrevocabile di assoluzione fanno stato nel processo tributario si riapre la questione del significato da attribuire all’espressione “fatti materiali”. Anche qui, a circolare non sono “puri” fatti, ma ricostruzioni valutative. La sentenza come mezzo di prova veicola anche i relativi giudizi.

Abolita la pregiudiziale tributaria, ne persiste una “di fatto” nei processi penali per reati tributari. L’accertamento fiscale, più rapido, giunge davanti al giudice penale come dato già consolidato. Libertà valutativa del giudice penale teoricamente intatta, ma fortemente condizionata nella prassi. I binari si intrecciano, piuttosto, condizionandosi continuamente.

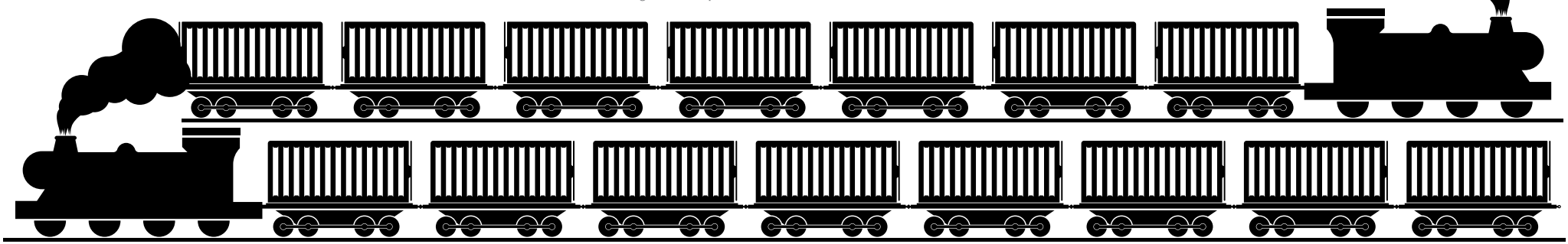
Se la prova è prevalentemente documentale, se l’accertamento si fonda su materiali extra-costituiti, se il contraddittorio è residuale e il diritto al silenzio è esposto a tensioni sistemiche, il modello processuale si trasforma irrimediabilmente, rendendo sterili i consueti amnesi concettuali.

Risultato? Sistema dai vasi comunicanti: la prova circola, ritorna, si rafforza, raramente sottoposta a verifica coerente con il metodo penale cui dovrebbe essere destinata.

Il problema, dunque, non è se la prova possa circolare; ma quali contenuti effettivamente veicoli, a quali condizioni e con quali limiti. Il rischio è un’atipica “giostre” probatoria; circuito nel quale la forza persuasiva dell’atto deriva dalla sua reiterata valorizzazione in sedi diverse con perdita di ogni baricentro garantista.

Due binari, un solo patrimonio

di Andrea Giovanardi – Professore ordinario di Diritto tributario – Università di Trento – segue dalla prima



zionare due volte la stessa persona per lo stesso fatto. Le Corti europee hanno da tempo chiarito che le sanzioni tributarie hanno natura sostanzialmente penale: una misura che serve a punire e a dissuadere (non solo a risarcire) è «penale», a dispetto dell’etichetta che la legge le cuce addosso, sicché colpire dal lato penale e irrogare la sanzione amministrativa senza alcun temperamento/limite realizza una violazione del *ne bis in idem*. Principio tanto giusto quanto non applicato, se non altro perché, per come oggi inteso, richiederebbe la perfetta identità del soggetto attinto dalla duplice risposta sanzionatoria. I destinatari delle sanzioni sono invece, nella gran parte dei casi, diversi: da una parte l’amministratore indagato/imputato per il reato tributario, dall’altra la società nei cui con-

fronti l’amministrazione recupera l’imposta e irroga le sanzioni. Di duplicazione non potrebbe quindi nemmeno parlarsi, il problema dell’interrelazione tra diritto penale e diritto tributario sembrerebbe risolto, il doppio binario sarebbe salvo.

Si tratta tuttavia di lettura che prescinde dagli effetti concreti delle misure giudiziarie. Trasmesse dai verificatori le notizie di reato, le Procure si attivano: ben prima che si chiudano le indagini e sulla base del solo *fumus commissi delicti* vengono disposti (dai Giudici per le indagini preliminari su richiesta dei PM) i sequestri diretti (finalizzati alla confisca) della liquidità delle società, in misura corrispondente all’imposta che si ritiene evasa.

È qui che si palesa la stortura. Formal-

mente l’indagato è l’amministratore, ma la conseguenza afflittiva immediata è subita dalla società. È l’ente che rischia di restare senza le risorse per pagare i fornitori, versare gli stipendi, mandare avanti l’attività, in un contesto in cui non è sempre possibile attendere i tempi del processo penale: aspettare anni per vedere riconosciuta l’innocenza dell’amministratore potrebbe, a fronte di sequestri rilevanti, generare rovinosi effetti sulla capacità dell’impresa di restare sul mercato. Si badi bene, tutto ciò accade quando ancora nulla è stato provato, sulla scorta di meri indizi di reato: la presunzione di innocenza è, di fatto, rovesciata, perché prima si colpisce e poi, semmai, si discute. Così l’ente è indotto, se non costretto, a definire il prima possibile la propria posizione sul versante

amministrativo, facendo ricorso agli istituti deflattivi del contenzioso tributario (ravvedimento, definizione del processo verbale di constatazione, accertamento con adesione). La scelta di non contestare la pretesa del fisco (o di contestarla solo in parte), anche accettando ricostruzioni infondate (magari dilazionando il pagamento grazie alla protezione dai sequestri riconosciuta dall’art. 12-bis, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000), non è il frutto di spontanea respinzione, ma l’esito (evidentissimo in buona parte delle indagini milanesi sulle stabili organizzazioni o sugli appalti/somministrazioni di manodopera) dei sequestri o, il che è ancora peggio, della minaccia dei sequestri che potrebbero essere richiesti e concessi qualora non si arrivi a una definizione della

posizione tributaria. Il misfatto, a questo punto, è compiuto: il giudice tributario non si pronuncerà mai sul merito della pretesa e lo Stato incassa su un’accusa che il giudice non ha ancora vagliato nella sua fondatezza. L’arma penale diventa funzionale alla riscossione tributaria, il rischio dei sequestri induce i contribuenti a pagare anche quel che non sarebbe dovuto.

Di qui le conclusioni. Solo riconoscendo, ma si tratta di una pia illusione, che il reato dell’amministratore e la sanzione tributaria in capo alla società sono le due facce della stessa medaglia si potrà restituire coerenza e proporzionalità a un sistema che oggi, pur di fare cassa, preferisce fingere che l’impresa e il suo macchinista viaggino davvero su binari separati.

REATI SENZA FRODE

IL RITORNO DELLO
SHERIFFO DI NOTTINGHAMdi Giovanni Maria Flora – Professore di Diritto penale
segue dalla prima

riservare alle ipotesi in cui l'omesso versamento dell'iva o delle ritenute fiscali trovasse causa in una crisi acuta di liquidità del contribuente aveva trovato in giurisprudenza soluzioni tutt'altro che tranquillizzanti. Accanto ad aperture della giurisprudenza di merito che aveva fatto leva su argomenti di buon senso, ammantati di veste dogmatica inappropriata (nulla c'entra nel nostro caso né lo stato di necessità, né la forza maggiore), la Cassazione, dopo alcune corrette sentenze assolutorie fondate sulla mancanza di dolo, si era da par suo attestata su posizioni di una severità degna di miglior causa: richiedendo la rigorosa prova, ovviamente a carico del contribuente/imputato, della imprevedibilità della crisi, della sua sopravvenienza rispetto al momento della riscossione dell'IVA o della effettuazione della ritenuta, dell'esperimento di tutte le azioni idonee a recuperare la provvista necessaria, ivi compreso il ricorso al credito bancario o l'impegno di tutti i propri beni personali. Ne conseguiva che le condizioni richieste per poter fruire della non punibilità non si riscontravano pressoché mai. Insomma: il fisco è un creditore "più privilegiato" di tutti gli altri. E poco importa se pagare in costanza di crisi può esporre ad una incriminazione per bancarotta preferenziale o ricorrere al credito bancario possa configurare il reato di ricorso abusivo al credito. Risponde a criteri di civiltà giuridica mettere una persona in condizione di rischiare comunque un processo penale qualsiasi scelta compia? Una unica sentenza della Cassazione si era distinta per la sua "sagezza" giudi-



cando non punibile un imprenditore che non aveva pagato l'IVA, dando la precedenza a pagamenti in grado di garantire la continuità aziendale (merita la citazione: Cass. Terza Sezione penale, 5.06.2019-16.10.2019, n. 42522). La ragione politico-criminale sostanziale di questi orientamenti starebbe nella necessità di evitare forme programmate di inadempimento a fini di illecito autofinanziamento. Condotte meritevoli allora di essere colpite con apposita fattispecie, non utilizzando abusivamente una fattispecie che non c'entra nulla con quel fenomeno. Ma sotto sotto c'è una ragione psicoanalitico-sociale: il rischio di illiquidità per crisi finanziaria, mancati pagamenti da parte di fornitori, esiti negativi di contenziosi, fa parte della normale alea imprenditoriale e non può rendere "incolpevole" la crisi di liquidità.

Proprio per venire incontro alla esigenza "equitativa" di non infierire con la sanzione penale, già di per sé, inconcepibile per il mancato pagamento di un debito, contro chi aveva omesso il pagamento a seguito di crisi di liquidità, la legge delega n. 111 del 2023 all'art. 20, comma 1, lett. b, n. 1 aveva previsto che fosse assicurata la impunità a chi aveva omesso il versamento "per incolpevole impossibilità sopravvenuta". Ma la norma attuativa della delega si è rivelata del tutto inadeguata. Soprattutto l'elencazione delle cause di cui il giudice "tiene conto" per qualificare come "incolpevole" la crisi di liquidità potrebbe indurre a ritenere che egli non possa prendere in esame circostanze diverse. Più consona rispetto alle intenzioni del legisla-

tore delegante, che non faceva riferimento a nessun indice di "incolpevolezza" della crisi, sarebbe considerare quelle cause come meramente esemplificative. Ma le prime applicazioni della norma non lasciano sperare nulla di buono. Per esempio, la recente sentenza n. 17599/2026 della Terza Sezione Penale, ha ritenuto irrilevante ai fini del riconoscimento della causa di non punibilità la crisi determinata dalla perdita di un arbitrato internazionale: normale rischio imprenditoriale! Ribadendo così che nulla è cambiato: la nuova norma opera solo in presenza di eventi eccezionali e inevitabili. Nessun rilievo alla palese mancanza di dolo (se non ho soldi non posso scegliere tra pagare o non pagare: dov'è la volontà del fatto?); nessun rilievo al conflitto di doveri tra pagare il debito fiscale e mantenere la continuità aziendale e l'occupazione, con conseguente non rimproverabilità del comportamento tenuto perché la volontà si è formata in condizioni anomale, secondo gli schemi della inesigibilità; nessuno spazio per il principio di colpevolezza e prima ancora per quello di *extrema ratio* della tutela penale che vale anche in funzione interpretativa delle fattispecie. Spazio solo alla libera creatività della giurisprudenza, che ben si guarda dal perseguire le linee di politica criminale indicate dal legislatore nella legge delega, alla luce della quale andrebbe interpretato anche il testo della norma delegata. Lo Sceriffo di Nottingham pianta il suo proclama sull'albero delle incriminazioni di omesso versamento: "Non avrai altro debitore all'infuori di me!"

Quando l'assoluzione aiuta il contribuente?

di Lorenzo Imperato – Avvocato penalista – Presidente del Centro di Diritto Penale Tributario "Ivo Caraccioli"

La Corte Costituzionale è intervenuta con la sentenza n. 50, depositata lo scorso 13 aprile 2026, per risolvere le questioni di legittimità costituzionale che avevano investito l'art. 21-bis d. lg. n. 74 del 2000.

La sentenza è molto nota ed anche ampiamente commentata in dottrina: pertanto, non è necessario ripercorrerne tutti i passaggi argomentativi.

Giova ricordare che la questione posta dall'esame dell'art. 21-bis d. lg. n. 74 del 2000 era particolarmente rilevante per il diritto tributario, piuttosto che per il diritto penale tributario. Non a caso si era sviluppato un contrasto nella giurisprudenza della sezione tributaria della Suprema Corte, quanto alla portata della disposizione, a dire il vero, anche al di là di quanto l'esame del suo dettato letterale consentisse.

Ed infatti, la questione interpretativa conseguente – se la disposizione consenta la pregiudizialità penale nel processo tributario solo per le sanzioni amministrative od anche per il tributo – è stata portata all'attenzione delle Sezioni Unite (di cui si attende ancora la decisione).

La questione centrale era stata in realtà definita sin dalla legge delega di riforma del diritto penale tributario.

L'art. 21-bis avrebbe dovuto contribuire alla integrazione dei sistemi sanzionatori (penale ed amministrativo) nel rispetto del principio del *ne bis in idem*, riguardato dal ver-

sante della sanzione punitiva tributaria. Il profilo più interessante della pronuncia, quindi, interessa proprio la visione liberale del diritto tributario che essa introduce, attraverso l'abbandono del risalente approccio autoritario al rapporto fra amministrazione finanziaria e contribuente (quanto meno nelle intenzioni).

Testualmente, la Corte ha affermato che l'art. 21-bis esprime la visione secondo cui il dovere tributario attiene al *pactum unionis* piuttosto che a quello *subiectionis*.

Con una ricaduta processuale rilevante, avendo la Corte ritenuto il pieno parallelismo fra l'art. 21-bis e l'art. 7, comma 5-bis, d. lg. n. 546 del 1992, in tema di processo tributario, secondo il quale il Giudice tributario deve annullare l'atto impugnato quando la prova sia insufficiente.

La Corte, insomma, ha posto le basi di un tendenziale allineamento tra processo penale e processo tributario, sia respingendo la visione del processo tributario come un processo "di serie B", nel quale sia consentito accontentarsi di una prova non piena (in omaggio all'interesse erariale); sia confrontandosi, contrapponendosi, con la giurisprudenza della Suprema Corte in materia, secondo la quale l'introduzione del comma 5-bis dell'art. 7 non avrebbe comportato un'innovazione, ma la semplice riaffermazione delle consolidate regole in materia di valutazione della prova nel processo tributario, secondo la logica del "più probabile che non".

Per contro, la Corte Costituzionale, volendo superare il dubbio di legittimità concernente il diritto di difesa, ha formulato affermazioni che lasciano residuare dei dubbi sull'approccio del Giudice delle leggi alla questione.

Da un lato, ha ricostruito in termini coerenti la vigente disciplina penale tributaria che, dopo la riforma del 2024, ha in effetti assunto una evidente connotazione riscossiva.

Dall'altro lato, però, dovendo riconoscere un momento di partecipazione dell'interesse erariale nel processo penale, utile a riconoscere la tutela del diritto di difesa (anche) dell'amministrazione finanziaria, ha ritenuto che questo compito possa essere affidato al P.M.: "*la tutela del credito erariale non è estranea al perseguimento dell'interesse pubblico cui è rivolta l'azione del P.M.*".

Occorrerebbe interrogarsi, quindi, sulla funzione del P.M.: organo di giustizia volto all'accertamento della verità ovvero organo statale che deve orientare la propria azione al soddisfacimento dell'interesse erariale?

Interrogativo, questo, che rischia di porre in dubbio quanto affermato dalla stessa Corte quanto alla visione del diritto tributario – e, aggiungiamo noi, del diritto penale tributario – come espressione non di sottoposizione del contribuente allo Stato, ma di consapevole adesione ai valori di solidarietà, nel momento in cui l'armamentario penalistico ed il Pubblico Ministero esprimano un sistema nel quale la sanzione penale (eleva-

tissima per le figure più gravi) sia meramente funzionale alla riscossione del tributo e sia, anzi, negoziabile in cambio della non punibilità.

Alcuni cenni finali.

Appare apprezzabile che la Corte Costituzionale abbia inteso ribadire la piena parificazione dell'assoluzione pronunciata ai sensi del secondo comma dell'art. 530 a quella pronunciata ai sensi del primo comma dello stesso articolo. Comprensibile, poi, la parte finale della sentenza, quanto alla rilevanza sia delle presunzioni legali, sia dell'inutilizzabilità delle prove penali.

Sul primo punto, riteniamo che la Corte abbia dovuto individuare un punto di equilibrio fra la portata astratta della rilevanza del giudicato penale nel processo tributario e la funzione in senso recuperatorio delle presunzioni legali (peraltro già ritenute costituzionalmente legittime) nella dinamica dell'accertamento tributario: salvo il caso in cui il processo penale destituisca di fondamento il fatto noto grazie al quale operi in diritto tributario la presunzione legale.

Pertanto, la compresenza del processo penale può consentire al contribuente strumenti probatori altrimenti preclusi nel processo tributario.

Sul secondo punto, logicamente la Corte ha affermato che, qualora il processo penale non valuti le prove, in quanto inutilizzabili, non si può realizzare alcun "accertamento dei fatti materiali".

In prospettiva, sarà interessante verificare gli sviluppi dell'ultimo passaggio della sentenza, laddove si rimette al

Giudice tributario, in questa evenienza, di verificare l'utilizzabilità delle prove secondo le regole dell'ordinamento fiscale.

L'interesse deriva dall'attuale – e soprattutto futura – conformazione dell'ordinamento fiscale, siccome derivante dall'ingresso del diritto vivente portato dalle decisioni delle Corti sovranazionali, nel segno della richiesta di una maggiore tutela delle posizioni soggettive dei contribuenti, contrastando posizioni di arbitrio della pubblica amministrazione.

IL MACARON



PENALE
TRIBUTARIO:
dies irap
L.Z.

CONVERSAZIONE CON ANDREA PERINI

La confisca per equivalente

di Alberto de Sanctis – Avvocato penalista

Abbiamo conversato sulla confisca per equivalente in materia penale tributaria con Andrea Perini, Professore associato di diritto penale commerciale all'Università di Torino e Vice-Presidente del Centro di Diritto Penale Tributario "Ivo Caraccioli". Cosa significa la confisca "per equivalente" del profitto o del prezzo del reato tributario? Significa che lo Stato può sequestrare indiscriminatamente tutto il patrimonio del contribuente - quindi anche della società che esercita attività di impresa - e del suo legale rappresentante? Il profitto coincide con l'imposta evasa? Il profitto comprende anche gli investimenti successivi o i beni acquistati col risparmio di imposta?

Confisca per equivalente significa possibilità di sottoporre a sequestro denari e beni dell'autore del reato tributario fino a concorrenza del profitto che egli ha tratto dal reato stesso. Si tratta di una forma di confisca che, per quanto sempre più diffusa, non rappresenta la regola nel sistema penale e che nella materia penale tributaria è stata introdotta solo dal 2008, contribuendo a rivitalizzare grandemente la contestazione dei reati fiscali. In un tale contesto, il profitto del reato viene fatto coincidere con l'imposta evasa, ossia con l'arricchimento che l'autore del reato ha tratto dalla realizzazione del reato.

Da notare che la confisca può avere ad oggetto non solo il patrimonio dell'autore del reato (persona fisica) ma anche il patrimonio del contribuente-persona giuridica al quale si riferisce l'evasione d'imposta. E' questo un risultato al quale si perviene sostanzialmente attraverso un duplice meccanismo: in primo luogo, ricorrendo ad una opinabile (ma ormai diffusa) lettura del principio di fungibilità del denaro, si ritiene che i fondi giacenti presso la società racchiudano, al loro interno, il profitto direttamente proveniente dall'evasione. Ciò comporta che tali fondi possano essere aggrediti senza neppure la necessità di ricorrere alla confisca nella forma "per equivalente" (strumento destinato ad operare solo nei confronti dell'autore del reato).

Per altro verso, l'inserimento dei reati tributari tra le fattispecie la cui commissione può dar luogo ad una responsabilità dell'ente (ex D.Lgs. n. 231/2001), schiude la possibilità all'applicazione - nei confronti dell'ente stesso - anche della peculiare forma di confisca prevista da tale paradigma di responsabilità. E non c'è dubbio che, in un siffatto contesto, la confisca (e quindi il sequestro ad essa finalizzato) possa avere ad oggetto anche gli investimenti successivi o i beni acquistati col risparmio di imposta.

La confisca per equivalente ha una funzione punitiva o risarcitoria? Serve al Fisco per recuperare il credito o serve solo per punire l'evasore?

La confisca ha tradizionalmente natura di misura di sicurezza e, in particolare, è volta ad eliminare l'incentivo alla commissione di ulteriori reati che deriva dal beneficio patrimoniale tratto dal reato. Non vi è dubbio, tuttavia, che, specie in ambito penale tributario, la confisca assolva alla funzione di consentire al fisco di recuperare le imposte che sono state evase attraverso la commissione del reato tributario. Peraltro, la Corte costituzionale ha riconosciuto alla confisca, nella sua forma "per equivalente", la

natura di sanzione e, quindi, non si può dubitare che contribuisca anch'essa a punire l'evasore.

Non c'è il rischio di duplicazione della sanzione? Anzi di triplicazione, contando che la società risponde anche per la responsabilità penale degli enti.

Sì, si tratta di un rischio concreto, tanto è vero che il legislatore ha dovuto intervenire su questo aspetto introducendo - nel 2024 - una norma *ad hoc* che impone al giudice di tenere conto delle sanzioni che sono già state irrogate all'esito di altri procedimenti per il medesimo fatto di evasione (art. 21 *ter*, D.Lgs. n. 74/2000). Vi è da dire, tuttavia, che tale norma non attiene all'applicazione della confisca quanto al moltiplicarsi dei trattamenti sanzionatori veri e propri (sanzione amministrativa pecuniaria, sanzione penale, sanzione amministrativa ex D.Lgs. n. 231/2001).

Non vi è comunque alcun dubbio in merito al fatto che il convergere di diversi sistemi punitivi in capo all'autore di un fatto di evasione fiscale dia luogo ad un meccanismo non solo complesso da governare ma anche particolarmente afflittivo.

Se sono più di uno gli autori del reato tributario, se c'è quindi un concorso di persone nel reato, a ciascuno di essi può essere sequestrato un valore corrispondente all'intero debito tributario o ciascuno risponde del "proprio" profitto? Non mi pare unanime la giurisprudenza. Ancora di recente è stato affermato che il risparmio di spesa è da ritenersi categoria di profitto unitaria e non frazionabile (Cass. Pen., Sez. III^a, 05.03.2026, 8773). Prevale sempre la "ragion di Stato" sui diritti individuali?

In ambito tributario sembra davvero prevalere la "ragion di Stato"! La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, infatti, ha affermato nel 2025 il principio in forza del quale ciascun autore dell'illecito può subire una confisca non superiore al profitto che egli ha tratto dal reato. Tuttavia, la citata sentenza del marzo di quest'anno si è affrettata ad affermare che un tale principio non sembra applicabile alla materia penale tributaria.

Il punto è molto delicato in quanto solo qualche

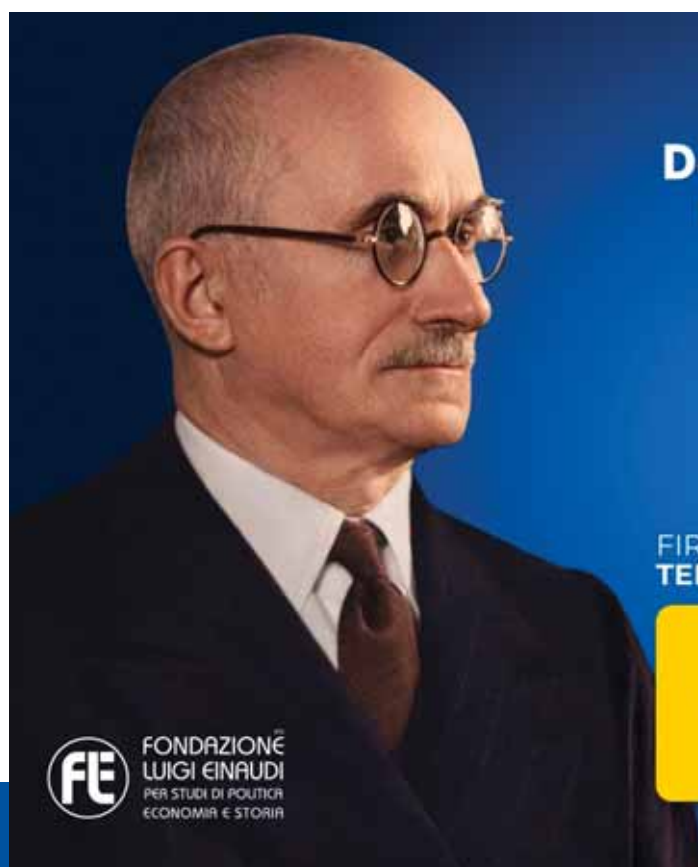
settimana fa la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Sez. I, 28 maggio 2026, Petignani) ha affermato che anche in materia penale tributaria deve valere il principio per cui la confisca non può essere disposta nei confronti di un singolo concorrente oltre i limiti del vantaggio economico da questi effettivamente conseguito. E' questo, quindi, un aspetto della confisca particolarmente controverso e sul quale, forse, dovrà essere il legislatore ad intervenire in modo esplicito.

Se il contribuente paga il debito tributario ratealmente nel corso del processo penale si riduce proporzionalmente il sequestro ed il profitto confiscabile? Ha senso mantenere il sequestro quando il contribuente sta pagando

regolarmente il debito? Come si orienta la giurisprudenza o quali sono le novità legislative più recenti?

Evidentemente, la determinazione del contribuente ad estinguere il debito tributario, anche ratealmente, incide sul sequestro finalizzato alla confisca. Nel 2024 il legislatore è intervenuto espressamente su questo aspetto disponendo che il sequestro non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, sempre che il contribuente risulti in regola con i pagamenti e che non sussista un concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale (art. 12 *bis*, co. 2, D.Lgs. n. 74/2000).





Dal 1962 la casa del pensiero liberale in Italia

5 X MILLE

FIRMA NEL RIQUADRO RELATIVO AGLI ENTI DEL TERZO SETTORE INDICANDO IL CODICE FISCALE

FIRMA *Mario Rossi*

CODICE FISCALE: 80213770581



FONDAZIONE
LUIGI EINAUDI
PER STUDI DI POLITICA
ECONOMIA E STORIA