

Le più recenti linee di politica legislativa sui reati tributari

di *Gaetano Ruta*

Sempre oscillando tra istanze repressive e mitigatrici, il diritto penale tributario tenta la via della razionalizzazione, secondo una prospettiva che riconduca ad unità il sistema sanzionatorio, in linea con i principi di ragionevolezza e proporzionalità.

1. Premessa / **2.** Le modifiche normative più recenti / **3.** Le nuove previsioni sanzionatorie e l'apertura al sistema 231 / **4.** Sequestro e confisca del profitto nei reati tributari: la prospettiva attuale / **5.** Coordinamento tra procedimento penale e procedimento amministrativo

1. Premessa

I reati tributari costituiscono da tempo il banco di prova su cui maggiormente si misura il diritto penale dell'economia. Prescindendo pure da dati statistici, non sfugge la rilevanza anche quantitativa che essi rivestono nell'assetto della giurisdizione penale.

Se si osserva l'articolazione delle maggiori procure della Repubblica, i reati tributari sono inclusi in dipartimenti specializzati e nei progetti organizzativi è dedicato ad essi il dovuto risalto, per i profili di professionalità necessari a un contrasto efficace.

È ormai diffusa la consapevolezza che tali reati costituiscono non soltanto una forma di lesione agli interessi erariali (oggi non solo dello Stato, ma anche dell'Unione europea), ma esercitano una grave distorsione nel mercato, alterando il rapporto di forza sul piano commerciale tra chi paga le tasse e chi vi si sottrae; costituiscono, nei risvolti di maggiore frodolenza, una spia di comportamenti illeciti ulteriori, secondo una logica strumentale di mezzo a fine (la formula che viene usualmente utilizzata è, non a caso, quella di "reati sentinella" o "reati spia"); si intrecciano, infine, sempre di più con settori estranei all'ambito strettamente tributario, andando a collidere con aree diverse di intervento statale (ad esempio, per quanto riguarda l'attribuzione di sovvenzioni pubbliche attraverso lo strumento del credito di imposta, tutte le volte in cui se ne faccia un uso fraudolento).

Il richiamo a titolo esemplificativo di taluni documenti organizzativi dà la misura della rilevanza e progressiva sensibilizzazione rispetto a questo fenomeno.

Il Progetto organizzativo della Procura della Repubblica di Palermo per il periodo 2023-2026 include i reati tributari nel III dipartimento e li qualifica espressamente «reati sentinella» (p. 14).

La Procura della Repubblica di Milano ha stilato un protocollo di intesa con Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza per coordinare le modalità di intervento, tenendo conto di un assetto normativo che considera centrale l'estinzione del debito tributario e mira a coordinare, quanto agli effetti, i procedimenti giudiziari in sede tributaria e penale (protocollo di intesa del 30 gennaio 2025).

Il progetto organizzativo della Procura della Repubblica di Torino (nella versione aggiornata il 9 maggio 2025) include i reati tributari nel IV dipartimento e ad essi dedica uno spazio esplicativo non solo per quanto attiene ai criteri di assegnazione, ma anche mettendo in rilievo i fenomeni criminali che vi sono connessi (con un riferimento quanto mai opportuno al fenomeno delle illecite compensazioni di crediti di imposta – p. 16).

Nella disciplina dei reati tributari le modifiche normative si intrecciano con prassi operative e orientamenti giurisprudenziali che risentono di scenari politici ed economici in progressiva evoluzione. Se si volesse allargare lo sguardo oltre la cornice dei reati tributari “classici” (racchiusi nel decreto n. 74/2000), basterebbe solo pensare alle violazioni in materia doganale e all’impatto che esse hanno, in tempi di dazi e restrizioni commerciali, sul complessivo assetto normativo. Il contrasto ai reati tributari, in questo senso, è davvero legato al mutamento dei tempi.

2. Le modifiche normative più recenti

Come un pendolo, la legislazione penale tributaria oscilla da 25 anni tra istanze repressive e tentativi di mitigazione.

La fase che ha avuto origine negli ultimi cinque anni, tra la fine della passata legislatura e l’inizio di quella attuale, si iscrive nel segno dell’irrigidimento da un lato, della razionalizzazione dall’altro. Va detto peraltro che il nucleo delle riforme intervenute di recente poggia essenzialmente su iniziative assunte nel corso della passata legislatura, con l’approvazione di leggi delega che hanno in parte trovato attuazione in decreti delegati emanati dal Governo in carica. In parte e almeno per quanto concerne gli interventi più recenti, la matrice è stata dichiaratamente quella del rispetto degli impegni assunti in sede europea nell’ambito del PNRR. Sul piano del diritto penale tributario e, più in generale, del sistema sanzionatorio tributario, non sembra quindi potersi dire che vi sia significativa discontinuità tra le due ultime legislature.

Con una semplificazione di massima, si possono raccogliere le modifiche normative intorno a due poli.

Da un lato, gli interventi che hanno portato a un “irrigidimento” del sistema, che possono ricondursi all’aggravamento del trattamento sanzionatorio rispetto a molte delle fattispecie incriminatrici e all’inclusione dei reati tributari nel sistema 231; dall’altro, gli interventi volti a razionalizzare il sistema, tenendo conto di due formanti che tanto hanno inciso negli ultimi anni sulla costruzione dell’attuale assetto.

In primo luogo, va evidenziato come il diritto penale tributario sia stato utilizzato quale leva finanziaria, con la previsione di circostanze attenuanti e di esclusione della pena in presenza del pagamento del debito erariale (al ricorrere di determinate condizioni), ma anche, correlativamente, attraverso preclusioni processuali in mancanza dell’estinzione del debito erariale (quale il diniego al rito del patteggiamento).

In secondo luogo, il diritto penale tributario non esaurisce lo spettro del sistema sanzionatorio, che ricomprende sanzioni amministrative sottoposte al sindacato della magistratura tributaria. Da qui l’intrecciarsi di procedimenti in ambiti diversi, con le note ricadute in tema di violazione del *ne bis in idem* e sovrapposizione di sanzioni, anche in fase cautelare, che hanno generato nel tempo rilevanti incertezze applicative. Proprio in questa prospettiva si può anche leggere la volontà di riportare ad unità il sistema sanzionatorio, con l’inclusione in un testo unico (approvato con d.lgs n. 173/2024 e che entrerà in vigore nel gennaio 2026) delle sanzioni amministrative e penali vigenti.

3. Le nuove previsioni sanzionatorie e l’apertura al sistema 231

Appare utile una ricognizione cronologica delle riforme, limitandosi per ovvie ragioni a quelle intervenute nell’ultimo quinquennio – che costituiscono, in ogni caso, una conferma della prospettiva indicata. Davvero nel diritto penale tributario il tempo appare soggetto a invarianti, che si manifestano periodicamente alternandosi tra loro.

È con la legge 19 dicembre 2019, n. 157, di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, che il sistema sanzionatorio ha vissuto un significativo irrigidimento dei limiti di pena previsti per molti dei delitti inseriti nel decreto n. 74/2000; ha visto l'inclusione della "confisca allargata" (art. 240-bis cp, richiamato dall'art. 12-ter) tra le misure a contenuto patrimoniale contro questi reati; ma soprattutto, per la prima volta, questa legge ha aperto le porte della responsabilità amministrativa degli enti rispetto ai reati tributari.

Ad essa ha fatto seguito il d.lgs 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371 (cd. direttiva Pif), relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea mediante il diritto penale, base dei reati di competenza dell'allora neocostituita Procura europea. Per effetto di tale riforma è stato ampliato il ventaglio dei reati presupposto ai fini della responsabilità amministrativa degli enti ed è stata introdotta la punibilità a titolo di tentativo per determinate fattispecie commesse a livello transnazionale (si è in tal modo recuperata, in questi limitati casi, la punibilità della annotazione di fatture per operazioni inesistenti, anche prima dell'utilizzo in dichiarazione, che era in precedenza preclusa per la limitazione contenuta all'art. 6).

In questa cornice non si sono tuttavia registrati solo "irrigidimenti". In senso contrario, occorre infatti segnalare la ricomprensione nel riformato art. 13 d.lgs n. 74/2000, al comma 2, delle disposizioni di cui agli artt. 2 e 3, accanto agli artt. 4 e 5, rispetto alla ipotesi di non punibilità del reato per estinzione del debito tributario, quando il pagamento preceda la formale conoscenza da parte del contribuente di attività di accertamento amministrativo o della pendenza del procedimento penale. Emblema, questo, di un diritto penale "riscossivo", che espone chi non versa le imposte a rigide iniziative sanzionatorie e cautelari e ripaga con ampi benefici chi rientra nei binari tracciati dal fisco.

Anche il più recente intervento riformatore (d.lgs n. 87/2024) si pone in linea con la tendenza a valorizzare gli effetti del pagamento del debito erariale, andando a incidere sulle violazioni che attengono alla fase della riscossione (artt. 10-bis e 10-ter), escludendo la consumazione del reato quando il contribuente abbia concordato con l'amministrazione finanziaria un piano di rateazione del debito e lo stia regolarmente osservando.

4. Sequestro e confisca del profitto nei reati tributari: la prospettiva attuale

È uno dei temi più dibattuti, fonte di controversie dottrinali e impegnativi *revirement* giurisprudenziali.

In qualche modo può dirsi che a fronte di una relativa stabilità normativa, in tema di confisca (e sequestro ad essa strumentale) le modifiche hanno interessato per lo più gli orientamenti della Corte di cassazione, spinti nel tempo verso una maggiore restrizione dei presupposti applicativi. Anche le più recenti riforme normative, attuate da ultimo con il d.lgs n. 87/2024, sono il riflesso di una tendenza interpretativa che spingeva verso una maggiore restrizione.

La confisca per equivalente è entrata nel panorama del diritto penale tributario con la legge n. 244/2007 e da quel momento si è sviluppato un reticolo di misure (e di problemi) che ha alimentato il cuore del diritto penale tributario. Rapporti tra confisca diretta e per equivalente (e limiti di applicazione dell'una e dell'altra, soprattutto nella variante dei sequestri), solidarietà passiva e responsabilità patrimoniale dell'ente (nel lungo periodo in cui non era prevista la responsabilità nel sistema 231), coordinamento tra sanzione penale e tributaria, ed intrecciarsi dei relativi procedimenti di accertamento, sono solo alcuni dei temi su cui si è sviluppato, negli ultimi quindici anni, un vorticoso circuito giurisprudenziale.

Un solco approfondito nelle ricadute applicative da interventi delle sezioni unite che, quando anche incentrati su altre fattispecie di reato, hanno avuto riflessi importanti nel

campo dei reati tributari: il riferimento, per limitarsi alle decisioni più note, è alla sentenza *Ellade*, in tema di *periculum in mora* nel sequestro preventivo finalizzato alla confisca, e alla sentenza *Massini* in tema di natura della confisca del denaro e determinazione del profitto nelle fattispecie plurisoggettive.

La cornice normativa delineata dall'ultimo intervento riformatore è fortemente connessa al tema della confisca e, più in generale, alle questioni patrimoniali intorno a cui ruotano i procedimenti amministrativo e penale.

Il profitto del reato tributario, suscettibile di confisca, è il “profitto risparmio” generato dall'evasione di imposta, oggetto allo stesso tempo di recupero anche in via amministrativa. Proprio il rischio di sovrapposizione tra iniziative assunte nelle diverse sedi penale e tributaria ha nel tempo posto la necessità di un'azione di confine che ha avuto ad oggetto, in primo luogo, proprio le conseguenze sul recupero dell'evasione di imposta. E così già per via giurisprudenziale, in attuazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità, si è nel tempo esclusa la legittimità di qualsiasi forma di duplicazione, dovendosi escludere la possibilità della confisca laddove vi fosse stato il pagamento dell'imposta a favore dell'amministrazione finanziaria dello Stato (o, per converso, di un recupero coattivo in via amministrativa).

La versione vigente dell'art. 12-bis d.lgs n. 74/2000 prevede al secondo comma che, «Salvo che sussista il concreto pericolo di dispersione della garanzia patrimoniale, desumibile dalle condizioni reddituali, patrimoniali o finanziarie del reo, tenuto altresì conto della gravità del reato, il sequestro dei beni finalizzato alla confisca di cui al comma 1 non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione mediante rateizzazione, anche a seguito di procedure conciliative o di accertamento con adesione, sempre che, in detti casi, il contribuente risulti in regola con i relativi pagamenti».

L'evoluzione normativa è, ancora una volta, nel senso di funzionalizzare il sistema penale al pagamento del debito tributario. Per quel che qui rileva, tra estinzione del debito tributario e confisca in sede penale appare evidente la prevalenza attribuita dal legislatore alla prima delle soluzioni. Si tratta di impostazione in qualche modo introiettata nella pratica giudiziaria, che sempre più spesso ha fatto ricorso a soluzioni operative volte a consentire l'estinzione del debito tributario anche con l'utilizzo di risorse sottoposte a sequestro.

La nuova formulazione di tale disposizione sembra rafforzare l'effetto preclusivo rispetto all'adozione del sequestro preventivo, quando sia in corso una procedura di estinzione del debito in ambito amministrativo. Può osservarsi come, soprattutto in una cornice interpretativa che mira a irrigidire i presupposti del sequestro sul piano delle esigenze cautelari, il pagamento del debito anche rateizzato esclude che possa postularsi il *periculum in mora* rendendo di conseguenza illegittimo il sequestro. Allo stesso tempo (e contrariamente a quanto avviene in altri rami della legislazione penale), questa disposizione definisce il presupposto del *periculum in mora* legittimando il sequestro in presenza del rischio di dispersione della garanzia patrimoniale, che costituisce dunque la base per la positiva delibazione.

La norma, in ogni caso, deve essere oggetto di stretta interpretazione: solo i piani di rateizzazione che attengono alle imposte oggetto di contestazione in sede penale sono suscettibili di generare questo effetto preclusivo. Sul piano operativo, ciò rende indispensabile un raccordo tra autorità giudiziaria e Agenzia delle Entrate.

5. Coordinamento tra procedimento penale e procedimento amministrativo

Uno dei principi ispiratori del diritto penale tributario, nella versione del decreto n. 74/2000, è quello dell'autonomia rispetto al sistema sanzionatorio amministrativo,

secondo la logica nota come “doppio binario”. Già la legge n. 516/1982, che costituisce l’antecedente normativo al decreto n. 74/2000, con il superamento della pregiudiziale tributaria aveva ribaltato un sistema in precedenza imperniato sulla antecedenza logica e normativa dell’accertamento tributario rispetto a quello penale. In questo senso il decreto n. 74/2000 si è posto in linea di continuità con l’indirizzo già adottato nel 1982.

Il doppio binario è, tuttavia, entrato progressivamente in frizione con il principio del *ne bis in idem*, che in ambito sovranazionale risente dei criteri *Engel*, secondo cui non la sola qualificazione e natura della sanzione concorre alla definizione dell’illecito, ma anche *il carattere o il grado di severità della sanzione*: una prospettiva sostanziale, che ripudia un raffronto soltanto formale tra illecito penale e illecito amministrativo. La coesistenza di questo doppio meccanismo sanzionatorio, in questo come in altri rami del diritto, è entrata così progressivamente in crisi.

La risposta dell’ordinamento è stata nel senso di uniformarsi ai principi enunciati in sede europea, con il tentativo di riportare a unità il sistema.

Già il meccanismo sanzionatorio, con la previsione di cause di esclusione della pena e circostanze attenuanti legate alla estinzione del debito tributario, rendono evidente come i due momenti – procedimento penale e procedimento amministrativo – avessero un elemento di raccordo importante. Raccordo che si può scorgere, in via speculare, nelle conseguenze pregiudizievoli a carico di chi le imposte non le versa (preclusione al patteggiamento).

Tutto ciò non esaurisce il tema centrale, che è quello della “duplicazione” della sanzione, negli effetti che ne discendono da una lettura del *ne bis in idem* sostanziale, in linea con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo. Ciò comporta la necessità di un coordinamento anche tra i procedimenti di accertamento che si sviluppano in sede penale e in sede amministrativa. Il d.lgs n. 74/2000 si è imposto, sin dall’origine, di evitare che sanzioni penali e amministrative possano venire applicate cumulativamente, a tal fine prevedendo da un lato l’affermazione del principio di *specialità*, dall’altro un meccanismo di *sospensione* dell’irrogazione della sanzione tributaria sino alla definizione del procedimento penale. Gli artt. 19, 20 e 21, che disciplinano tale materia, sono stati interessati da rilevanti modifiche con il d.lgs n. 87/2024. Tali disposizioni rappresentano sul piano procedimentale, sin dall’entrata in vigore del decreto n. 74/2000, l’intelaiatura intorno a cui si snoda il rapporto tra il procedimento tributario e quello penale. Se, da un lato, l’art. 20 enuncia l’affermazione di principio della reciproca indipendenza tra i due procedimenti («non possono essere sospesi»), dall’altro l’art. 19 si ispira al principio di specialità, affievolito, se così può dirsi, in presenza di determinati presupposti. Mentre, rispetto al meccanismo procedimentale di irrogazione della sanzione, l’art. 21 – sotto la rubrica «Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti» – prevede(va) un sistema di raccordo volto ad evitare una duplicazione di sanzioni. La riforma del 2024 si è spinta oltre, raccordando il sistema sanzionatorio anche con l’introduzione della responsabilità amministrativa degli enti per i reati tributari (art. 21, comma 2-bis, finalizzato a evitare duplicazioni tra sanzione amministrativa e sanzione 231) e aggiungendo nuove disposizioni dal rilevante impatto processuale.

È previsto un meccanismo di circolazione delle prove dal procedimento tributario a quello penale, avente ad oggetto le sentenze irrevocabili emesse nel processo tributario e gli atti di definitivo accertamento delle imposte (art. 20, comma 1-bis: va detto, peraltro, che la giurisprudenza già tendenzialmente ne ammetteva l’acquisizione come prove documentali). Ma, soprattutto, è stato introdotto l’effetto di giudicato per le sentenze di assoluzione pronunciate con la formula “perché il fatto non sussiste o perché l’imputato non lo ha commesso” rispetto ai giudizi tributari che abbiano ad oggetto i medesimi fatti: l’effetto extra-penale che ne discende è la caducazione della pretesa erariale anche in sede tributaria (art. 21-bis). Completa il quadro la disposizione che prevede un

contemperamento nel meccanismo di irrogazione delle sanzioni, quando entrino in gioco contemporaneamente quella penale e quella amministrativa: in tal caso, «il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva» (art. 21-*ter*).

Il doppio binario è fatto salvo, i procedimenti sono destinati – almeno per ora – a coesistere ma, sembrerebbe potersi dire, i loro rispettivi destini sono intrecciati: un tentativo per ricondurre a unità il sistema e salvaguardare la proporzionalità delle sanzioni.