

TITOLO: Il rapporto tra accertamento amministrativo, definizione e processo penale tributario: il complicato ruolo del difensore

Relazione CAT Marche - Avv. Francesca Capodagli – Presidente CAT Marche

1. Premessa: dal doppio binario al coordinamento selettivo

Il rapporto tra accertamento amministrativo, definizione della pretesa fiscale e processo penale tributario rappresenta uno dei punti nei quali più intensamente si misura l'evoluzione del sistema sanzionatorio tributario.

La medesima vicenda economica può essere esaminata, in tempi diversi e secondo regole differenti, dall'Amministrazione finanziaria, dal giudice tributario e dal giudice penale. L'accertamento può condurre alla rettifica della base imponibile e alla riscossione del tributo; la definizione può stabilizzare o ridurre la pretesa mediante adesione, conciliazione, ravvedimento o rateizzazione; il processo penale deve invece verificare la responsabilità personale per una condotta che, oltre alla lesione dell'interesse fiscale, presenti tutti gli elementi costitutivi del reato.

Il problema non consiste soltanto nello stabilire quale procedimento debba prevalere. Occorre comprendere come procedimenti diversi possano coordinarsi senza confonderne oggetto, soggetti, standard probatori e finalità.

La tesi che propongo è questa: il sistema non è più quello del doppio binario assolutamente separato, ma neppure quello della pregiudizialità penale. Il modello attuale è quello di un coordinamento selettivo, fondato sull'autonomia dei procedimenti, sulla circolazione controllata della prova, sull'efficacia vincolante del giudicato penale assolutorio nei casi previsti dall'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000 e sulla valorizzazione della definizione fiscale secondo la natura del reato e il momento della riparazione.

2. L'autonomia dei procedimenti e il superamento della pregiudizialità penale

La regola generale è contenuta nell'art. 20 del d.lgs. n. 74/2000 e, per il testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, nell'art. 97 del d.lgs. n. 173/2024. Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento dipenda la relativa definizione. La stessa disposizione consente di acquisire nel processo penale le sentenze tributarie irrevocabili e gli atti definitivi di accertamento, anche a seguito di adesione, ai fini della prova del fatto in essi accertato. Art. 20 del d.lgs. n. 74/2000 e art. 97 del d.lgs. n. 173/2024.

L'autonomia esclude che l'indagine o il processo penale determinino automaticamente la sospensione del giudizio tributario. Il giudice tributario decide la controversia fiscale secondo le regole proprie del processo tributario e non deve attendere l'esito del procedimento penale.

Autonomia, tuttavia, non significa incomunicabilità. Gli atti formati in un procedimento possono circolare nell'altro, ma il loro valore deve essere verificato in concreto. Un atto amministrativo definitivo può contribuire alla prova del fatto fiscale nel processo penale, senza diventare prova autosufficiente della responsabilità. Allo stesso modo, una sentenza penale può assumere rilievo nel giudizio tributario, senza che ogni suo esito produca automaticamente effetti vincolanti.

3. Accertamento amministrativo e prova nel processo penale

L'avviso di accertamento, il processo verbale di constatazione, la documentazione contabile e gli atti di definizione possono essere acquisiti nel processo penale. Il loro contenuto deve però essere confrontato con gli elementi costitutivi della specifica fattispecie incriminatrice.

Il reato tributario non coincide necessariamente con l'inadempimento dell'obbligazione fiscale. La fattispecie penale può richiedere una condotta fraudolenta, una particolare finalità, la falsità di documenti o dichiarazioni, il superamento di una soglia quantitativa o uno specifico nesso soggettivo.

La maggiore imposta accertata prova, al più, un dato rilevante sul piano fiscale. Non dimostra automaticamente che il contribuente abbia agito con dolo, né che abbia perseguito la finalità evasiva richiesta da alcune fattispecie. Il giudice penale deve verificare la condotta concreta, il ruolo dell'imputato, la consapevolezza degli elementi materiali e, ove necessario, la finalità ulteriore prevista dalla norma.

Questa distinzione è essenziale anche per evitare che la definizione fiscale venga interpretata come confessione. L'adesione può stabilizzare il debito tributario e costituire un atto definitivo acquisibile nel processo penale; non equivale però, senza ulteriori elementi, al riconoscimento della responsabilità penale o della finalità evasiva.

4. L'elemento soggettivo dei reati tributari

L'elemento soggettivo deve essere accertato con riferimento alla singola fattispecie. Nei reati dichiarativi e fraudolenti assumono rilievo la coscienza e volontà della condotta, nonché, quando previsto, il fine di evadere le imposte o di consentire a terzi l'evasione. L'art. 73 del testo unico definisce il fine di evadere includendovi anche il conseguimento di un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta.

La mera irregolarità contabile o la consapevolezza di un errore fiscale non sono sufficienti, di per sé, a dimostrare il dolo specifico. La finalità evasiva deve essere desunta da elementi concreti: la sistematicità delle operazioni, l'utilizzo consapevole di documentazione falsa, l'occultamento della contabilità, l'interposizione di soggetti privi di effettiva struttura economica e il comportamento complessivo dell'agente.

Diversa è la struttura dei reati di omesso versamento, nei quali il dolo è normalmente generico.

Non è richiesto un autonomo fine di evasione: deve essere provata la coscienza e volontà dell'omesso versamento alla scadenza, insieme alla consapevolezza dei presupposti del debito.

La crisi di liquidità non è sufficiente, da sola, a escludere il dolo. Deve essere verificata la situazione finanziaria esistente alla scadenza, la genesi sopravvenuta e non imputabile della crisi, l'assenza di risorse concretamente disponibili e l'esperimento di iniziative ragionevoli per reperire liquidità o superare la difficoltà. Il pagamento successivo può incidere sulla punibilità o sulla pena, ma non dimostra retroattivamente l'assenza del dolo, che deve essere valutato al momento della condotta.

Analoghe cautele valgono per amministratori e professionisti. La carica formale non è sufficiente a fondare la responsabilità penale, ma neppure la delega o l'affidamento a un commercialista escludono automaticamente il dolo. Occorre accertare la ripartizione concreta dei compiti, le informazioni disponibili, il contenuto dell'incarico, le istruzioni impartite, i segnali di anomalia e la possibilità effettiva di intervento.

5. L'art. 21-bis e l'efficacia della sentenza penale nel processo tributario

L'art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000 prevede che la sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, abbia in questo efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. La disciplina è oggi riprodotta nell'art. 119 del testo unico della giustizia tributaria. Art. 21-bis del d.lgs. n. 74/2000.

La norma richiede quindi la coincidenza del soggetto, l'identità dei fatti materiali, l'irrevocabilità della sentenza e la pronuncia all'esito del dibattimento. Il comma 3 estende, nella sola ipotesi dell'assoluzione perché il fatto non sussiste, gli effetti anche alla persona fisica nell'interesse della quale abbia agito il rappresentante, all'ente o alla società nell'interesse dei quali abbia agito il rappresentante o l'amministratore, nonché ai soci o associati nei casi previsti.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 50 del 2026, ha chiarito che l'efficacia di giudicato opera anche quando l'assoluzione sia pronunciata ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p., dunque in presenza di mancanza, insufficienza o contraddittorietà della prova. Non è quindi corretto escludere automaticamente l'art. 21-bis per il solo richiamo al secondo comma dell'art. 530 c.p.p.

La Corte ha però individuato due limiti, essenziali per preservare l'autonomia del processo tributario. Il primo riguarda le fattispecie fondate su presunzioni legali tipiche, nelle quali l'onere della prova contraria grava sul contribuente. In tali casi l'efficacia vincolante non opera se l'assoluzione penale deriva dalla mera insufficienza probatoria e non da un accertamento positivo dell'inesistenza del fatto. Se, invece, nel processo penale il contribuente ha fornito la prova contraria e il giudice ha positivamente accertato l'inesistenza del fatto, il giudicato può operare.

Il secondo limite riguarda le assoluzioni fondate esclusivamente sull'inutilizzabilità di prove nel processo penale, quando quelle stesse prove siano utilizzabili nel processo tributario perché formate nel rispetto delle regole fiscali. In tale ipotesi manca la medesimezza dei fatti materiali valutati nei due giudizi: il giudice penale non ha escluso l'esistenza del fatto, ma ha espunto il materiale probatorio per una ragione processuale propria del giudizio penale.

Resta inoltre da distinguere l'accertamento dell'imposta da quello della sanzione. La giurisprudenza di legittimità ha sostenuto che l'efficacia vincolante dell'art. 21-bis riguarda il trattamento sanzionatorio e non la pretesa impositiva, rispetto alla quale la sentenza penale conserva valore di elemento di prova soggetto all'autonoma valutazione del giudice tributario. Cassazione civile, Sez. tributaria, sentenza n. 4916 del 2025 e Cassazione civile, Sez. tributaria, sentenza n. 9158 del 2025.

Su questo specifico profilo risultano ancora pendenti questioni nomofilattiche relative all'estensione dell'efficacia dell'art. 21-bis al tributo e alla sola sanzione. La relazione deve quindi presentare come acquisiti i chiarimenti della Corte costituzionale sul rapporto con l'art. 530, comma 2, c.p.p. e sui due limiti probatori, mantenendo distinta la questione, ancora oggetto di elaborazione della Corte di cassazione, relativa all'estensione dell'effetto vincolante alla pretesa impositiva.

6. Definizione fiscale, ravvedimento e pagamento del debito

La definizione fiscale non elimina automaticamente il reato. Occorre distinguere l'accertamento con adesione, la conciliazione, il ravvedimento operoso e il pagamento del debito nel corso del procedimento penale.

L'accertamento con adesione incide sulla determinazione e sulla stabilizzazione del rapporto fiscale. L'atto definitivo può essere acquisito nel processo penale ai sensi dell'art. 97 del testo unico, ma non costituisce automaticamente confessione della condotta fraudolenta o del dolo. La scelta di aderire può dipendere da ragioni economiche, dall'incertezza interpretativa o dalla volontà di definire il rischio contenzioso.

Il ravvedimento operoso ha una funzione diversa: è una condotta spontanea di regolarizzazione che, quando interviene nei termini e nelle condizioni previste dalla disciplina speciale, può produrre effetti di non punibilità per determinate fattispecie. Non può essere equiparato, in via generale, all'accertamento con adesione.

L'art. 89 del testo unico disciplina le ipotesi di non punibilità e le collega a specifiche fattispecie, modalità e tempi di regolarizzazione. Fuori dai casi di non punibilità, l'art. 90 prevede la diminuzione della pena e l'esclusione delle pene accessorie quando il debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi, sia estinto prima della chiusura del dibattimento di primo grado. La rateizzazione derivante anche da adesione o conciliazione può determinare la sospensione del processo nei limiti e per il tempo previsti dalla legge. Art. 90 del d.lgs. n. 173/2024.

La definizione fiscale e la riparazione del danno operano quindi su piani distinti: la prima riguarda il rapporto tributario; la seconda può incidere sulla punibilità e sul trattamento sanzionatorio. Nessuna delle due dimostra automaticamente, in senso favorevole o sfavorevole, l'elemento soggettivo del reato.

7. La difficoltà della difesa

La gestione integrata della vicenda richiede anzitutto una cronologia degli atti: verifica, processo verbale, dichiarazione, scadenza del versamento, notizia di reato, avviso di accertamento, definizione, irrogazione delle sanzioni, esercizio dell'azione penale e definitività dei provvedimenti.

A questa cronologia deve essere affiancata una mappa del fatto e del dolo: condotta contestata, fattispecie applicata, elemento soggettivo richiesto, ruolo del singolo imputato, prove disponibili e conseguenze della definizione.

La difesa deve distinguere la posizione della società da quella dell'amministratore, dell'amministratore di fatto, del delegato e del professionista. Deve inoltre verificare l'identità soggettiva e materiale necessaria per l'applicazione dell'art. 21-bis e per il ne bis in idem.

È utile organizzare la documentazione in quattro gruppi: prova del fatto fiscale; prova del ruolo e della consapevolezza; prova della situazione finanziaria alla scadenza; documentazione della definizione, dei pagamenti e della rateizzazione. In questo modo si evita che l'avviso di accertamento venga utilizzato come prova automatica del dolo o che l'adesione venga interpretata come confessione penale.

La scelta di aderire, conciliare, rateizzare o contestare l'accertamento deve essere valutata tenendo conto non soltanto dell'esito fiscale, ma anche della possibile acquisizione degli atti nel processo penale, della posizione dei diversi soggetti e dei tempi entro i quali il pagamento può produrre effetti. La decisione concreta resta rimessa al difensore incaricato sulla base degli atti e degli interessi della parte.

8. Conclusioni

Il sistema non è più quello del doppio binario assolutamente separato, ma neppure quello della pregiudizialità penale. Il modello attuale è quello di un coordinamento selettivo.

L'autonomia dei procedimenti resta la regola: il processo tributario non deve essere sospeso per la pendenza del procedimento penale e il giudice tributario conserva la propria autonomia di valutazione. Gli atti amministrativi definitivi e le sentenze tributarie possono però circolare nel processo penale come elementi di prova.

L'art. 21-bis introduce una specifica eccezione: la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata in dibattimento, con le formule previste dalla legge, vincola il giudice tributario quanto ai fatti materiali, anche in caso di assoluzione ai sensi dell'art. 530, comma 2, c.p.p. Tale effetto incontra i limiti delle presunzioni legali prive di accertamento positivo dell'inesistenza del fatto e delle prove inutilizzabili soltanto nel processo penale.

La definizione fiscale deve essere valutata secondo la sua natura. L'adesione stabilizza il rapporto fiscale ma non costituisce confessione penale; il ravvedimento può produrre effetti di non punibilità nei casi previsti; il pagamento e la rateizzazione possono incidere sulla pena, sulle pene accessorie e sulla sospensione del processo.

Infine, il punto di separazione tra illecito amministrativo e reato resta l'elemento soggettivo.

L'accertamento fiscale può indicare una maggiore imposta o una violazione; il processo penale deve verificare la coscienza, la volontà e, quando richiesto, la finalità evasiva della condotta.

Il difficile compito del difensore è governare questi punti di contatto: ricostruire la sequenza degli atti, delimitare l'identità dei fatti, distinguere le posizioni soggettive, valutare gli effetti della definizione e assicurare che la risposta complessiva dell'ordinamento resti coerente, prevedibile e proporzionata.