

ABSTRACT

I REATI TRIBUTARI NEL D.LGS. 231/2001: PROFILI CRITICI. FRA NE BIS IN IDEM E NON PUNIBILITA' DELL'ENTE

In una società ormai globalizzata e sempre più caratterizzata da forme di collettività piuttosto che individuali, il D.Lgs. 231/2001 si manifesta come esternazione della necessità di creare uno strumento “penale” anche per la realtà dell’impresa e dell’organizzazione complessa.

L’elaborato si propone di analizzare i presupposti e le possibili conseguenze relativi all’inserimento di alcune fattispecie penali tributarie nel catalogo dei reati da cui può sorgere la responsabilità amministrativa da reato degli enti di cui al D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

Dagli esordi della c.d. “disciplina 231” si era consumato un vivace dibattito sull’opportunità di inserimento dei reati fiscali contenuti nel D.Lgs. 74/2000. Taluni ritenevano necessaria tale introduzione, stante la crescente incidenza dell’evasione fiscale nell’ordinamento italiano e la circostanza che le condotte relative a queste fattispecie di illecito si prestano ad essere particolarmente consone al contesto della criminalità di impresa.

A questa visione si contrapponeva una tesi contraria che faceva leva su due principali argomentazioni: l’eccessiva risposta sanzionatoria che si sarebbe creata nei confronti dell’ente e le caratteristiche dell’obbligo tributario.

Ciò aveva condotto la giurisprudenza di legittimità ad adottare degli *escamotage* interpretativi per far sorgere una responsabilità “*simil 231*” dell’ente da reato tributario.

Questa situazione era cambiata solo a seguito di spinte di natura sovranazionale e nello specifico la c.d. Direttiva PIF, a seguito della quale il legislatore nazionale aveva dovuto inserire una forma di responsabilità da illecito tributario degli enti collettivi e lo ha fatto dapprima con il D.Lgs. 124/2019 e la relativa legge di conversione, L. n. 157/2019 (accompagnata dal consueto *slogan* “manette agli evasori”); e in un secondo momento con il D.L. 75/2020.

Il contributo mira certamente a sottolineare l’opportunità e la coerenza di tale riforma con il contesto dottrinale e giurisprudenziale precedente, ma allo stesso tempo ad evidenziarne alcuni profili di problematicità.

La novella si intreccia, in primo luogo, con le questioni relative al doppio binario sanzionatorio penale tributario, oggetto già nel diritto della persona fisica di molteplici discussioni circa la sua compatibilità con le indicazioni fornite dalla Corte Europea dei Diritti dell’Uomo nei *leading cases* che si sono succeduti negli anni.

La trattazione prende le mosse dall’analisi dei casi che hanno delineato le caratteristiche proprie del principio del *ne bis in idem* convenzionale, sino ad arrivare a come questo viene declinato in relazione

alla nuova responsabilità “penale” degli enti da reato tributario. L’obiettivo è quello di comprendere l’argomento in questione per tentare di accertare se ed in che misura esiste un’incompatibilità e, allo stesso tempo, come questa può essere superata.

In secondo luogo, viene proposto un approfondimento dei caratteri specifici del settore penale tributario e di quelli della responsabilità amministrativa degli enti in relazione alla mancata estensione a questi ultimi della causa di non punibilità di cui all’art. 13 D.Lgs. 74/2000. La scelta del legislatore, che nuovamente mira ad evitare interazioni tra meccanismi di non punibilità e la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, appare stridente con il contesto di riferimento, che si distingue, invece, per il suo carattere premiale e preventivo.

Per mettere in evidenza questa circostanza si è cercato *in primis* di individuare il ruolo della non punibilità all’interno della disciplina di cui al D.Lgs. 74/2000 e, in secondo luogo, si sono analizzati i diversi strumenti premiali presenti all’interno del D.Lgs. 231/2001. Proseguendo con un confronto fra il dibattito dottrinale creatosi relativamente alla causa di esclusione della punibilità *ex art.* 13 D.Lgs. 74/2000 e quello relativo ad altri istituti si è cercato di approfondire il tema relativo all’opportunità di estensione di meccanismi di non punibilità anche alla disciplina della responsabilità da reato degli enti.

Alla luce di quanto emerge dalla trattazione è possibile giungere a delle valutazioni circa l’efficacia e l’opportunità di una riforma che appare certamente necessaria ma forse non ancora completa.

Come emerge più volte nel contributo, il perseguimento dell’interesse collettivo di tutela delle finanze dello Stato richiede un approccio diverso da parte del legislatore, un approccio che lo faccia protendere verso un utilizzo dello strumento penale come mezzo “di coercizione” per il soggetto, che possa disincentivare al compimento di reati che ledano gli interessi dell’Erario. In quest’ottica, la sanzione (il bastone) diventa solo un modo per ottenere il risultato sperato, perseguito mediante la tattica della non punibilità (la carota).

La storia, si dice, è ciclica. L’approccio che si è cercato di usare nella trattazione è quello di partire dalle basi, di spiegare come e perché si è giunti a determinati risultati: spesso dettati da esigenze di natura sistematica e pratica (come l’analisi delle premesse e delle motivazioni che hanno condotto all’introduzione dei reati tributari nel D.Lgs. 231/2001); altre volte dovuti a necessità di adeguamento al contesto normativo odierno di principi cardine del diritto penale (come nel caso dell’evoluzione giurisprudenziale del *ne bis in idem* convenzionale); altre ancora derivanti dalla specificità di un determinato settore (come la natura riscossiva del settore tributario e quella preventiva e premiale della responsabilità amministrativa degli enti, che fanno auspicare, secondo taluni, la previsione di mezzi di esclusione della punibilità anche per questi ultimi).

Come è emerso, i cambiamenti, soprattutto se specifici e settoriali, devono essere fatti in un'ottica di continuità e coerenza con il panorama giuridico circostante, solo in questo modo si può guardare in avanti senza rischiare di dover fare dei passi indietro.