

LA NUOVA GIUSTIZIA PENALE TRIBUTARIA DEGLI ENTI

Tesi di laurea di Marco Faverzani
discussa il 21.1.2021
presso l'Università degli Studi di Milano

SINTESI

Numero battute del corpo del testo (spazi inclusi): 5.977

L'elaborato si dedica all'analisi della fattispecie di recente introduzione di cui all'art. 25 *quinquiesdecies* d.lgs. 231/2001, che configura una responsabilità amministrativa dell'ente in materia tributaria. La tesi rifugge una prospettiva monofocale, prediligendo invece la ricerca ed il confronto con i diversi problemi risolti, riaperti o creati dalla novella.

Infatti l'obiettivo è quello di mostrare come la norma, interagendo con il sistema 231, ne sottolinei problemi e contraddizioni irrisolti e ponga nuove questioni di coordinamento, che non sono state affrontate dal legislatore. Questa ricerca, riconoscendo comunque l'importanza della novità, si propone di impiegare gli strumenti ermeneutici a disposizione dell'interprete per non condannare l'art. 25 *quinquiesdecies* d.lgs. cit. alla paralisi applicativa. Laddove, poi, ciò non sia possibile, auspica ulteriori interventi legislativi, individuando le residue criticità che potrebbero essere risolte. All'esito della ricerca e con giudizio sinottico, si può affermare che la norma in oggetto possa superare i principali dubbi di compatibilità con il sistema sanzionatorio delle violazioni fiscali, permettendo di contrastarle più efficacemente. I fronti che paiono più significativi sono: da un lato, l'opportunità di stimolare sempre più gli enti ad un controllo e una gestione del rischio fiscale; dall'altro, l'esperibilità della confisca a danno dell'ente costituisce il portato applicativo più rivoluzionario, ma anche da maneggiare con maggior cautela, per evitare un indiscriminato drenaggio di risorse, in assenza di puntuali e precisi accertamenti dei diversi presupposti delle polimorfe misure ablatorie.

Seguendo questa impalcatura concettuale, ogni capitolo si sviluppa intorno ad un nucleo tematico specifico ed unitario.

Il primo è dedicato all'analisi del contesto nel quale la modifica normativa s'inserisce: si prendono in considerazione le vie attraverso le quali i reati tributari erano già venuti a contatto con il processo *de societate*. Essi potevano innanzitutto assumere rilevanza indiretta quali reati-fine del delitto di associazione per delinquere, già elevato a presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente. In proposito, è parso opportuno concentrarsi sul rispetto dei principî di legalità e di tassatività – anche in relazione ad un'efficace stesura dei M.O.G.

In secondo luogo, viene affrontato il tema della confisca, in merito alle ipotesi nelle quali si predica la possibilità di procedere alla misura in danno del patrimonio dell'ente, pur non essendo configurabile una sua responsabilità amministrativa da reato. L'inevitabile riferimento è quello delle S.U. Gubert e del superamento del problema della pertinenzialità delle somme oggetto di ablazione, mediante il concetto di fungibilità del denaro.

Il secondo capitolo è incentrato sull'introduzione della fattispecie presupposta: aprendosi con l'illustrazione della genesi di matrice comunitaria, passa poi ad analizzare più nel dettaglio l'art. 25 *quinquiesdecies* d.lgs. 231/2001 e le prime criticità che la novella può porre.

Il successivo passaggio obbligato è costituito dall'aspra questione della compatibilità con il divieto di *bis in idem*. Il tema è quello di una possibile frizione tra la responsabilità amministrativa da reato tributario dell'ente e le ipotesi di responsabilità autenticamente amministrativa, già previste a suo carico. Vengono allora analizzate le possibilità pratiche di rintracciare profili di connessione temporale e sostanziale tra i procedimenti accertativi, giacché tale connessione viene ritenuta sufficiente dalla giurisprudenza per evitare la violazione del divieto di duplicazione.

L'ultimo paragrafo si occupa dei M.O.G. e della disamina delle categorie di presidi che l'ente può predisporre contro lo specifico rischio fiscale, per andare esente da responsabilità. Uno spazio è dedicato anche al rapporto tra elemento impeditivo della fattispecie *ex art. 6 c. 1 d.lgs. cit.* e adempimento collaborativo, disciplinato dal d.lgs. 128/2015. In particolare, ci si sofferma sulle sinergie dei due modelli, senza tralasciare però le specificità e differenze da tenere in conto.

Infine, il terzo capitolo si propone di indagare il sempre più attuale tema delle confische, secondo tre direttrici: innanzitutto quella dell'applicazione dell'art. 19 d.lgs. 231/2001 ai reati-presupposto tributari; poi quella delle concorrenti confische a danno della persona fisica autrice del reato-presupposto; e infine il rapporto tra la confisca e il pagamento del debito tributario.

Riguardo alla prima, l'attenzione si concentra sulla quantificazione del profitto quale fondamentale requisito di entrambe le confische – diretta e per equivalente –, cogliendone la centralità concettuale anche ai fini dell'individuazione della mutata natura dello strumento ablatorio. Approfondendo il rapporto tra confisca diretta e di valore, ci si sofferma sulla natura e le modalità del giudizio di impossibilità cui l'art. 19 c. 2 d.lgs. cit. subordina il passaggio dall'una all'altra.

Si passa dunque ad analizzare il rapporto tra le confische a danno dell'ente e quelle concorrenti previste dall'art. 12 *bis* d.lgs. 74/2000 per la persona fisica autrice del reato tributario. La riflessione si amplia poi alla confisca per sproporzione, di cui all'art. 12 *ter* d.lgs. 74/2000, che comporta una potenza di fuoco forse eccessiva. Questa riflessione presta il destro per indagare le asistematiche implicazioni della confisca per sproporzione disposta a danno della persona fisica per reati tributari commessi nell'interesse o vantaggio dell'ente.

Da ultimo trova spazio il tema del rapporto del pagamento del debito tributario come alternativa alla confisca, tanto sul versante dell'ente che della persona fisica. Si approfondiscono la presenza di incentivi al pagamento spontaneo e le anomalie che ostacolano invece questa forma di riparazione, proponendo soluzioni interpretative che la rendano sempre più effettiva.