

I reati tributari nella prospettiva della responsabilità individuale e collettiva
di Pietro Maria Sabella

La ricerca ha come scopo principale quello di comprendere l'attuale funzione del diritto penale-tributario all'interno del nostro ordinamento e verificare quali siano le maggiori criticità inerenti il rapporto tra i reati tributari e la responsabilità delle persone fisiche nonché, in prospettiva di riforma, delle persone giuridiche.

La prima parte del lavoro è così dedicata, in particolare, alle recenti modifiche legislative che, mediante i d.lgs. n. 128 e 158 del 2015, hanno innovato il sistema, tentando di orientarlo verso un maggiore equilibrio fra <<ragion fiscale>> e diritti del contribuente.

Le riforme presentano dei limiti e su di esse ed il loro impatto sul sistema è dedicata la prima parte della trattazione. Si discute, dunque, in merito ai margini di un'eventuale rilevanza penale dell'abuso del diritto nonostante la sua espunzione dal diritto penale nel 2015; del doppio binario sanzionatorio e del divieto di *ne bis in idem*; della disciplina della responsabilità amministrativa degli enti collettivi e sui suoi limiti intrinseci che meritano una riforma legislativa; prendendo spunto dalla sentenza Taricco è stato possibile anche delineare le basi giuridiche di un nuovo diritto penale-tributario europeo, al momento di derivazione giurisprudenziale, che possa avere la sua base legale nell'art. 325 TFUE.

La seconda parte della ricerca verte intorno al tema delle misure di ablazione patrimoniale adoperate avverso i contribuenti persone fisiche e giuridiche. Si analizzano le attuali tendenze giurisprudenziali nell'applicare la confisca e si offrono soluzioni *de jure condito* finalizzate a ristabilire il principio di legalità e i diritti costituzionali a tutela dei contribuenti. Analizzando la confisca di prevenzione è stato possibile definire il <<contribuente fiscalmente pericoloso>> e gli ambiti di applicazione della misura di prevenzione, nonché capire i risvolti pratici della voluntary disclosure, gli attuali problemi derivanti dalla tax non compliance dei contribuenti ed i connessi profili relativi alla responsabilità penale degli enti.

La seconda parte del secondo capitolo è stata interamente dedicata alla confisca per equivalente applicata alle persone giuridiche per la commissione dei reati tributari. Analizzando gli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali, si è cercato di invertire la rotta, affermando l'inapplicabilità della confisca diretta e per equivalente nei confronti degli enti per reati tributari, anche contestando le argomentazioni delle recenti Sezioni Unite, considerando l'assenza dei reati tributari all'interno del catalogo 231. Si è così riqualificata la natura giuridica della confisca *ex art. 6, 5° comma, del d.lgs. n. 231/2001*. Contemporaneamente si sono offerte anche soluzioni ermeneutiche in materia di qualificazione del profitto derivante da risparmio di imposta e di tassazione di proventi illeciti in rapporto con le misure patrimoniali.

La terza parte rappresenta, infine, le prospettive applicative del diritto penale-tributario e svela l'importanza della sua funzione in fase di prevenzione dei reati. Analizzando la disciplina della 231, sono state evidenziate le ragioni dell'assenza dei reati tributari dal catalogo dei delitti-presupposto e si avanzano argomentazioni a favore di una riforma che preveda il loro inserimento nel sistema 231. Si è effettuato un confronto fra la disciplina di cui al d.lgs. n. 472/1997, come riformato nel 2003 e

il sistema 231 per scoprirne le differenze e sostenere le ragioni di politica criminale a favore dell'inserimento dei reati tributari nella disciplina della 231. Si sostiene, inoltre, la necessità di una maggiore collaborazione fra amministrazione finanziaria ed imprese, mediante un'integrazione fra tax framework control e modelli di organizzazione, gestione e controllo. Tutto ciò al fine di garantire una maggiore tax compliance ed una prevenzione dei delitti fiscali, in attesa di una riforma. Infine, è stato possibile analizzare le maggiori criticità del sistema attuale in tema di responsabilità penale degli enti ed il rapporto tra illeciti fiscali e riciclaggio, auto-riciclaggio ed associazione per delinquere; si propongono, dunque, soluzioni de jure condito et de jure condendo finalizzate a ristabilire certezza del diritto, ad evitare, fino ad una riforma, ipotesi di responsabilità indiretta degli enti per reati tributari, sottolineando l'importanza del ruolo che il diritto-penale riveste in fase di prevenzione dell'illecito e, dunque, non solo di repressione. *A latere*, l'analisi dei progetti di riforma della Commissione Greco e delle recenti Commissioni Ministeriali sono utili per corroborare l'idea della necessità di un'introduzione dei reati fiscali, soprattutto dei c.d. reati fiscali dichiarativi, all'interno del catalogo del d.lgs. n. 231/2001.

In conclusione, l'intera ricerca è proiettata a comprendere quale possa essere il futuro ruolo del diritto-penale tributario, in particolar modo, nel disciplinare la responsabilità penale degli enti.