

Il principio di personalità

Alessandro Giovannini

1. La legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, sui principi e criteri direttivi di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo in materia tributaria, affidava al legislatore delegato tre obiettivi principali da conseguire: rendere il sistema “coerente”, “efficace” ed “equo”, ossia coerente ai principi superiori, efficace sul piano preventivo, equo su quello repressivo. L’apparato punitivo pre-riforma, infatti, come scrisse Franco Batistoni Ferrara con grande limpidezza, era una “tigre dagli artigli di cartone”: feroce, ma al tempo stesso e paradossalmente iniquo e inefficace.

Su queste basi presero corpo i decreti legislativi 18 dicembre 1997, n. 472, dedicato ai principi; n. 471, sulle violazioni in materia di imposte sui redditi, I.V.A. e riscossione; infine, il decreto n. 473, sulle violazioni in materia di imposte minori e imposte locali.

La riforma fu animata da due scelte ideali di fondo: riferire la responsabilità solo alla persona fisica autrice materiale della violazione e, abrogata la sopratassa, fare della sanzione pecuniaria, quale unica misura, per così dire, superstita, uno strumento non solo punitivo, ma anche e principalmente dissuasivo. Tant’è che, proprio in questa logica, si introdusse, innovando profondamente, l’istituto del ravvedimento operoso, rivolto a sollecitare, proprio in ragione della pena brandita dalla legge, un comportamento resipiscente del trasgressore.

Il presupposto concettuale dal quale muoveva la riforma, dunque, era semplice e si radicava su tesi ampiamente condivise. Non soltanto su un’interpretazione estensiva dell’art. 27 della Costituzione e sui principi che già informavano la legge n. 689 del 1981, ma anche sulla giurisprudenza della Corte costituzionale, su quella della Corte unionale e della Corte EDU, e finalmente sugli studi di una parte della dottrina tributaria e di quella di altre branche delle scienze sociali. Il cuore del ragionamento era questo: siccome solo la persona fisica può commettere materialmente una violazione, e siccome solo la persona fisica può “sentire” la pena, tanto sul piano della prevenzione, quanto su quelli della retribuzione e rieducazione, è alla persona fisica soltanto che essa si può e si deve riferire. E ciò indipendentemente dal tributo e dagli effetti prodotti dalla violazione sul tributo stesso.

Infatti, la vera svolta concettuale avrebbe dovuto essere proprio questa: sganciare finalmente l’imposta evasa e la sua obbligazione dalla sanzione e dalla sua obbligazione. Diverse per cause e titoli giuridici, avrebbero potuto mantenere in comune, com’è poi avvenuto, soltanto la “base” da cui muovere, ossia l’imposta evasa, per determinare la sanzione da irrogare in concreto. Per il resto avrebbero dovuto correre su binari contermini ma separati. Ed infatti, coerentemente, si dispose alla stregua di procedimento ordinario di applicazione della sanzione quello di contestazione della violazione con avviso specifico notificato al trasgressore, diverso e separato dall’avviso di accertamento dell’imposta.

La prima bozza del decreto delegato esaminata dal Consiglio dei ministri enunciava il principio di personalità in questi termini, senza deroghe o attenuazioni, con un’impostazione rispettosa del presupposto concettuale di partenza.

A seguito di un serrato dibattito con le parti sociali, nella bozza finale del decreto comparvero i primi correttivi. Si introdussero, così, le norme sulla responsabilità solidale dell'ente nel pagamento della sanzione pecuniaria, sulla facoltatività del regresso, sull'accollo dell'obbligazione da parte dell'ente e sulla limitazione a cento milioni di lire della responsabilità personale dell'autore materiale, sempreché avesse agito con colpa "semplice".

Il modello normativo di riferimento fu quello dell'art. 197 del codice penale sulla "obbligazione civile delle persone giuridiche per il pagamento delle multe e delle ammende", non quello, come pure si è scritto, del responsabile d'imposta. E fu con questi "aggiustamenti" che alla fine venne approvato il decreto n. 472.

Da più parti, tuttavia, si sostenne che le modifiche introdotte "in corsa" non erano comunque in grado di superare il "vizio" di fondo della legge, ossia la riferibilità della violazione al suo autore materiale. Le violazioni tributarie riportabili ad un ente, si disse, dovevano essere sempre sganciate dal loro autore materiale giacché questi non agiva per sé, per un suo tornaconto, ma per l'ente stesso e quindi non poteva che essere quest'ultimo il responsabile della violazione e della sua obbligazione.

Una diversa normazione, pertanto, sarebbe stata possibile. E la tesi della finzione giuridica dell'imputazione alla persona giuridica dell'azione e degli effetti giuridici, unitamente alla visione della pena come gravame puramente oggettivo, fatto di sola "pecunia", disgiunto da qualsiasi connotazione psicologica riferita ad un soggetto in carne ed ossa, avrebbero potuto sorreggerla.

Di qui l'art 7 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, con il quale si recise il cordone tra persona giuridica e persona fisica sua agente e si stabilì che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale di società o enti con personalità giuridica dovessero rimanere "esclusivamente a carico della persona giuridica".

2. Dalla riforma sono ormai passati venticinque anni. A così lungo tempo di distanza, però, è come se il sistema si trovasse ancora immerso nel paradosso ricordato in apertura di questa relazione. Tuttora iniquo, giacché feroce con i pochi trasgressori presi con le mani nel sacco o più semplicemente responsabili di violazioni bagatellari, formali o meramente interpretative, ma anche e al tempo stesso inefficace su larga scala.

Il paradosso risorgente, tuttavia, non è generato tanto o soltanto dalla disciplina "aggiustata" del d.lgs. n. 472. La legge sui principi aveva ed ha molte caratteristiche positive. Con essa si superarono sovrapposizioni non più tollerabili, come quella della contestuale applicazione alla medesima violazione di sopratassa, pena pecuniaria e interessi di mora, si ridussero nel loro ammontare tutte le misure edittali e si introdussero regole di civiltà giuridica di grande rilievo. Si pensi al principio di legalità, alla disciplina sulla continuazione e progressione, al ravvedimento operoso, al procedimento di preventiva contestazione e difesa anticipata, alle norme sulla prova, sull'errore, sulla forza maggiore, a quelle sull'imputabilità. Norme di grande pregio non soltanto perché in linea, come detto, con l'interpretazione interna dei principi costituzionali, ma anche con la giurisprudenza unionale ed internazionale in materia di "penalità".

Eppure, nonostante gli indubbi progressi e, mi vien da dire, il “bel diritto” che quella legge seppe esprimere anche dal punto di vista della scrittura, non si può negare che il sistema oggi imponga una rivisitazione, per rimuovere, proprio, le sue perduranti debolezze e iniquità.

Le debolezze, oggi come ieri, stanno nella sua scarsa idoneità a prevenire l'illegalità ed a stimolare comportamenti virtuosi. L'esperienza storica lo dimostra in termini inconfutabili.

L'iniquità, oggi più di ieri, si coglie in molti aspetti: nell'esosità delle misure edittali, incapaci di retribuire nella giusta proporzione le violazioni, e ciò anche in ragione delle “smisurate” sanzioni criminali via via introdotte previste per fatti sostanzialmente identici a quelli già puniti in via amministrativa e talvolta perfino di modesto disvalore sociale; nello scarso uso della pena come misura di premialità positiva; nella mancanza di coordinamento normativo tra mano amministrativa e quella penale; nella previsione di fattispecie che ostacolano l'applicazione del principio di specialità e del divieto del *bis in idem* sostanziale; nella moltiplicazione delle misure punitive per fatti sostanzialmente identici e inopinatamente esclusi dalla continuazione; nella schizofrenia dei meccanismi di raccordo fra processo penale e quello tributario. Ma si coglie anche e forse soprattutto sia nella disparità che si determina tra chi finisce per essere punito ferocemente e chi, per fatti anche più gravi, riesce paradossalmente a non esserlo per “difetti” del sistema; sia per la difformità di trattamento che dal 2003 ad oggi non è mai stata rimossa fra società ed enti con personalità giuridica e persona fisica, istitutore e società privi di personalità giuridica, sottoposti a discipline diverse in punto di responsabilità per l'obbligazione sanzionatoria.

Una vera riforma dovrebbe abbracciare tutti gli aspetti appena indicati e pertanto quelli riguardanti le fattispecie e le sanzioni, amministrative e penali, comprese le misure di sicurezza patrimoniale e di prevenzione patrimoniale; i profili procedurali e istruttori in sede amministrativa e in sede penale; e infine quelli processuali, nelle due giurisdizioni.

3. Riforme di sistema, appunto, cristalline nell'approccio e altrettanto chiare e coerenti nel loro svolgimento normativo. Saldamente ancorate, però, ad alcuni presupposti, ancor prima che di diritto positivo, culturali, di cultura giuridica, intendo dire. Le pene, anzitutto, non possono che perseguire l'obiettivo di punire e prevenire la commissione di fatti illeciti, oltre che assolvere ad una più limitata funzione di premialità positiva. E poi, in ragione di queste finalità, le pene non possono che trovare il loro titolo in comportamenti e fatti espunti dal circuito della civile convivenza e della legalità giacché contrastanti con gli interessi ordinamentali a presidio dei quali le pene stesse sono poste.

La specificità della causa e del titolo giuridico sostanziale, dunque, non possono fare della sanzione, un mezzo riparatorio o risarcitorio, come si poteva qualificare la vecchia soprattassa; scopi, questi, per i quali già operano specifici strumenti di legge. Detto in parole semplicissime: le pene sono pene, non sono accessori del debito d'imposta e questa connotazione non può essere oscurata neppure dal vento riformatore.

Anzi, personalmente credo che marcare, decisamente e finalmente, la diversità strutturale fra tributo e pena amministrativa non sarebbe affatto un fuor d'opera. E questo risultato lo si potrebbe conseguire con due principali misure.

Per un verso, legando la commisurazione di questa a quote ad importo fisso, pur variabili nel numero, sulla falsariga del d.lgs. n. 231 del 2001, conferendo espressamente al giudice tributario il potere di revisione e rideterminazione delle stesse. In questo modo si raggiungerebbe il doppio obiettivo di ridurre a misura ragionevole la loro entità edittale e di consentire, in caso di contestazione del provvedimento amministrativo, una valutazione terza dei fatti e della pena irrogata in prima battuta.

Per un altro verso, superato definitivamente il riferimento all'autore materiale della sanzione pecuniaria, prevedere per questi, soltanto per violazioni di particolare gravità, una sanzione limitativa di alcune specifiche funzioni, sulla falsariga di quanto già previsto dal testo unico sulla finanza. In questo modo si rafforzerebbe l'efficacia deterrente della pena: mantenendo un ragionevole contrasto di interessi tra ente ed organo, questo sarebbe sollecitato a garantire un'organizzazione interna in grado di prevenire comportamenti lesivi degli obblighi impositivi.

Il disegno di legge delega (atto Camera n. 1038/2023) in discussione in Parlamento contiene principi e criteri direttivi che per molti aspetti si avvicinano agli auspici finora formulati e che, per quanto mi riguarda, già da tempo ho portato all'attenzione del pubblico dibattito. L'attuazione della delega sarà il vero banco di prova della volontà riformatrice.