

Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro¹

di

Alessandro Giovannini

Ordinario di diritto tributario nell'Università di Siena

Udine, 12 novembre 2021

1. Sulla debolezza ed iniquità del sistema punitivo attuale. Introduzione e scopo del lavoro.	2
2. Sulla legislazione del 1997: una riforma di civiltà e di "bel diritto".	3
3. Sui motivi della debolezza e dell'iniquità: le responsabilità "oltre il diritto".	4
4. Segue: sulla responsabilità "nel diritto". Lo svuotamento normativo del principio di personalità.	5
6. Sulla prima "vendetta": il disallineamento del sistema.	7
7. Sull'ulteriore "vendetta": l'inefficacia del sistema.	7
8. Sul dualismo "societas delinquere non potest" e "universitas delinquere potest et ex delicto etiam puniri criminaliter".	8
9. Sul modello della colpa c.d. di organizzazione del d.lgs. n. 231 del 2001 e sulla sua inidoneità per la materia tributaria.	9
9. Sull'ipotesi di riforma: il sistema duale della responsabilità e il contrasto di interessi.	11
10. Sul vantaggio economico come profitto della violazione e sull'obbligazione «estesa» al socio.	14
11. Sull'impronta risarcitoria e sulle "quote variabili".	15

¹ Relazione svolta a Udine il 12 novembre 2021 in occasione del convegno organizzato dall'A.N.T.I., Friuli Venezia Giulia, dal titolo *"Le sanzioni tributarie: riflessioni e proposte"*.

1. Sulla debolezza ed iniquità del sistema punitivo attuale. Introduzione e scopo del lavoro.

Che il sistema sanzionatorio amministrativo in materia tributaria esiga una profonda revisione è constatazione non più discussa. Chiunque abbia la ventura di confrontarsi con quello uscito dalla riforma del 1997 e con le sue successive modifiche, non può non rilevarne l'iniquità, da un lato, e la debolezza, dall'altro. Vizi, questi, che minano alla radice le caratteristiche fondative di un sistema sanzionatorio moderno.

La debolezza sta nella sua scarsa idoneità a prevenire l'illegalità ed a stimolare comportamenti virtuosi².

L'iniquità, invece, si coglie in molti aspetti: nell'esosità delle misure edittali³, incapaci di retribuire nella giusta proporzione la violazione⁴, nella mancanza di coordinamento normativo tra mano amministrativa e quella penale, nella previsione di fattispecie che ostacolano l'applicazione del principio di specialità e di quello del *ne bis in idem* sostanziale, nella moltiplicazione delle misure punitive per fatti sostanzialmente identici. Ma si coglie anche e forse soprattutto nella disparità che si determina frequentemente tra chi è punito ferocemente e chi, per fatti anche più gravi, riesce paradossalmente a non esserlo per "difetti" del sistema.

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 e di prevenzione; i profili procedurali e istruttori in sede amministrativa e in sede penale; e infine quelli processuali, nelle due giurisdizioni.

² Nella letteratura moderna e nell'insegnamento della Corte costituzionale, dato alla luce dell'art. 27, comma 3, della Carta, la finalità retributiva della sanzione e della pena è senz'altro recessiva. Le teorie c.d. assolute, per le quali scopo della pena è nella stessa pena, perché essa restaura insieme giustizia e moralità, sono ormai soppiantate dalle teorie c.d. relative, che assegnano alla sanzione e alla pena funzioni preventiva, deterrente e rieducativa. Cfr. M. Pavarini, *Lo scopo della pena e introduzione al sistema sanzionatorio*, in AA.Vv., *Introduzione al sistema penale*, vol. I, a cura di G. Insolera, N. Mazzacupa, M. Pavarini, M. Zanotti, Torino, 1997, 310 ss. Fra gli arresti della Corte costituzionale segnalo solo la sent. n. 313 del 1990, nella quale si chiarisce limpidamente il concetto di prevenzione e quello di rieducazione.

³ È probabile che le sanzioni siano mantenute o calibrate su misure edittali elevatissime per sollecitare il contribuente a scegliere strumenti di definizione delle controversie in contraddittorio anticipato rispetto al provvedimento amministrativo o all'instaurazione del processo. Al bastone della sanzione in misura piena, lo stato contrappone la carota della riduzione generosissima della misura stessa. Affinché la riduzione sia davvero appetibile, però, essa deve apparire generosa, e perché questo avvenga è necessario che il bastone sia a tal punto nodoso da incutere "paura" e la carota abbastanza dolce da essere senz'altro preferita ai nodi di quercia.

⁴ Questo aspetto non riguarda soltanto la nostra materia. Da anni la migliore dottrina penalistica denuncia questa inaccettabile distorsione. Fra gli altri, cfr. T. Padovani, *La disintegrazione attuale del sistema sanzionatorio e le prospettive di riforma: il problema della combinatoria edittale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1992, 419 ss., e prima, sempre di T. Padovani, *L'utopia punitiva. Il problema delle alternative alla detenzione nella sua dimensione storica*, Milano, 1981. Di ipertrofia scomposta della legislazione penale, definita come «eccesso del potere punitivo» che «conosce sempre nuovi ingressi, e costantemente presentata come un aumento» ha recentemente parlato M. Donini, *Perché il codice penale. Le riforme del codice oltre i progetti di pura consolidazione*, in www.sistemapenale.it, 2020.

Nel disegno di legge delega per la riforma fiscale approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 ottobre 2021 e ora in discussione in Parlamento, una riforma siffatta non è prevista. Il disegno di legge, infatti, richiama la materia sanzionatoria al solo fine di un suo riordino formale (art. 9).

Non è questa l'angolatura che qui intendo privilegiare. Mi occuperò, piuttosto, del suo auspicabile, futuro riordino sostanziale, sebbene, almeno in questo contributo, con occhio rivolto soltanto al sistema amministrativo.

2. Sulla legislazione del 1997: una riforma di civiltà e di "bel diritto".

Per poco che si rifletta sulle cose appena dette, è facile constatare come si stia tornando a parlare di problemi di fondo che la riforma del 1997 avrebbe voluto e dovuto superare. Il sistema, a quel tempo, si reggeva sulla legge 7 gennaio 1929, n. 4⁵, e dunque su una disciplina scollegata sia dalle forme di illegalità più moderne, sia dalle teorie illuminate dai principi costituzionali e in particolare dall'art. 27 della Carta, già largamente riprese nella legge 24 novembre 1981, n. 689, sulle sanzioni amministrative in generale⁶.

Come indicava la legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, la riforma doveva conseguire tre obiettivi principali: rendere il sistema "coerente", "efficace" ed "equo", ossia coerente ai principi superiori, efficace sul piano preventivo, equo su quello repressivo e rieducativo. L'apparato punitivo pre riforma, infatti, come si scrisse con grande limpidezza, era una "tigre dagli artigli di cartone": feroce, ma al tempo stesso e paradossalmente, iniquo e inefficace⁷.

⁵ Per tutti, D. Coppa e S. Sammartino, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, XLI, Milano, 1989, e prima L. Rastello, *La pena pecuniaria nel diritto tributario*, Roma, 1959.

⁶ La riferibilità della disposizione costituzionale richiamata alle violazioni amministrative è molto dibattuta. Cfr., anche per riferimenti alla giurisprudenza della Corte costituzionale, F. Bricola, *Il costo del principio "societas delinquere non potest" nell'attuale dimensione del fenomeno societario*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1979, 951 ss.; C.E. Paliero e A. Travi, *La sanzione amministrativa*, Milano, 1988, 85 ss., e Id., *Sanzioni amministrative*, in *Enc. dir.*, XLI, Milano, 1989, 377 ss.; L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano 1993, 63 ss.; G. De Francesco, *Diritto penale. I fondamenti*, Torino, 2011, 173 ss. In termini assai dubitativi sulla non applicabilità del principio dettato dall'art. 27, Cost., alle sanzioni amministrative, invece, si esprime, R. Cordeiro Guerra, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 188 ss.

⁷ L'espressione è ripresa dagli scritti di F. Batistoni Ferrara, che presiedette la Commissione ministeriale sulla riforma del sistema sanzionatorio tributario. Dell'A. fra l'altro si v. *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1509 ss.

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 locali⁸.

A venticinque anni di distanza è come se il sistema fosse tornato indietro e si trovasse nuovamente immerso in quel paradosso, perché, per un verso, feroce con i pochi trasgressori presi con le mani nel sacco o più semplicemente responsabili di violazioni bagatellari, formali o meramente interpretative, e, per un altro verso, inefficace su larga scala.

Intendiamoci, il paradosso non è generato soltanto dalla disciplina del d.lgs. n. 472. Non è mia intenzione buttare via il bambino con l'acqua sporca⁹. La legge sui principi aveva ed ha molte caratteristiche positive. Con essa si superarono sovrapposizioni non più tollerabili, come quella sulla contestuale applicazione alla medesima violazione di soprattassa, pena pecuniaria e interessi di mora, si ridussero tutte le misure edittali di un terzo 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, alle norme sull'errore e sulla forza maggiore.

Eppure, nonostante gli indubbi progressi e, mi vien da dire, il "bel diritto" che quella legge seppe esprimere, i vizi di fondo, alla prova dei fatti, sono rimasti.

3. *Sui motivi della debolezza e dell'iniquità: le responsabilità "oltre il diritto".*

Due gli ordini di motivi: politici e ideologici, propri alla struttura normativa adottata.

Muovo dai primi, dedicando loro brevi cenni. E non perché siano di scarso peso, anzi credo non si esageri ad additarli come vere e proprie mine poste alle fondamenta del sistema, ma perché, come studiosi, non possiamo fare molto per disinnescarle. Certo, possiamo portarle alla luce, dissotterrarle, ma non ci è dato di farle brillare.

Portarle alla luce significa avere l'onestà intellettuale di dire che l'alluvionale legislazione punitiva degli ultimi anni, unitamente alla mancanza di educazione culturale dell'amministrazione finanziaria alla "cura" del contribuente, ancorché trasgressore, hanno finito per generare un cortocircuito tra enunciazione solenne dei principi, che pure rimangono scolpiti nella legge, e loro applicazione.

⁸ Sui capisaldi della legislazione del 1997, cfr. A. Giovannini, *Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, 1196 ss.; L. Del Federico, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997*, in *Riv. Dir. trib.*, 1999, I, 107 ss., nonché, in particolare sul principio di personalità, ampiamente e per tutti, F. Batistoni Ferrara, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, cit., 1509 ss.; L. Del Federico, *Il principio di personalità*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di G. Tabet, Torino, 2000, 11 ss., e Id., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. Giovannini, II, Milano, 2016, 1317; R. Cordeiro Guerra, *Concorso di persone ed autore mediato nella nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, 395 ss.; R. Cordeiro Guerra, *Il principio di personalità*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, cit., II, 1439 ss. Da ultimo R. Alfano, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020.

⁹ Anche perché fui pure io ostetrico di quel bambino come membro della Commissione ministeriale. Non intendo buttarlo via, perciò, non foss'altro per il velo di affetto che mi lega a quel servizio reso.

Cortocircuito, questo, distorsivo per la vita del diritto e per la formazione della coscienza contributiva dei potenziali destinatari delle misure. Riprendendo quel che scrisse Lina Bigliazzi Geri a proposito dell'interpretazione, nel suo *j'accuse* contro cultori e giudici, si può senz'altro dire che in questo ambito si innestano, sugli errori di metodo, errori di pensiero, frutto di un certo tipo di formazione culturale, per questo ancora più nocivi per il diritto¹⁰.

Come ricercatori, però, dobbiamo arrestare la nostra azione a questo punto, perché, lo ribadisco, non possediamo gli strumenti necessari per fare scelte operative e provare concretamente a rimediare a queste storture¹¹.

4. Segue: sulla responsabilità "nel diritto". Lo svuotamento normativo del principio di personalità.

Sull'altra causa, invece, ossia sui difetti ideologici o culturali propri della struttura normativa adottata, possiamo incidere ed incidere anche profondamente.

La riforma del 1997 fu animata da una scelta ideale di fondo, che poi trovò consacrazione nella legge delega e dopo, almeno in larga misura, nel d.lgs. n. 472. La scelta fu quella di riferire la responsabilità unicamente alla persona fisica autrice materiale della violazione e di far ruotare tutto il sistema intorno ad essa.

Di qui l'altra spinta ideale: abrogando la sopratassa, si sarebbe voluto - e si sarebbe dovuto - rendere genuinamente punitiva la sanzione pecuniaria, quale unica misura, per così dire, superstite¹².

Il presupposto concettuale dal quale muoveva la riforma era semplice e si radicava 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 sugli studi 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 riferire¹³.

La prima bozza del decreto delegato enunciava il principio di personalità senza deroghe o attenuazioni.

A seguito di un serrato dibattito con le parti sociali, nella bozza finale del provvedimento comparvero i primi correttivi. Si introdussero, così, le norme sulla responsabilità solidale dell'ente nel pagamento della sanzione pecuniaria, sulla facoltatività

¹⁰ L. Bigliazzi Geri, *L'interpretazione*, Milano, 1994, 52.

¹¹ Questo sentimento di impotenza è proprio ormai di molti. Cfr. M. Pelissero, *Politica, consenso sociale e dottrina: un dialogo difficile sulle riforme attuate e mancate del sistema sanzionatorio*, in *Arch. pen.*, 2019, 2 ss.

¹² Cfr. S. Buttus, *Le sanzioni pecuniarie e le sanzioni accessorie*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. Giovannini, II, Milano, 2016, II, 1347 ss.

¹³ Si vedano le belle pagine di A. Alessandri, *Reati d'impresa e modelli sanzionatori*, Milano, 1984, 16 ss.

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". Ed è con questi aggiustamenti che alla fine venne approvato il decreto n. 472.

Il modello della responsabilità personale perse, per così dire, la sua purezza, pur rimanendo fulcro dell'intera normazione. Ciò nonostante, da più parti si sostenne che le violazioni tributarie, se riferibili ad un ente, dovevano essere sempre sganciate dal loro autore materiale, poiché questi non agiva per sé, per un suo tornaconto, ma per l'ente stesso¹⁴.

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: si stabilì, infatti, che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale di società o enti con personalità giuridica dovessero rimanere "esclusivamente a carico della persona giuridica"¹⁵.

Al di là dalle infiocchettature teoriche, si deve dire che con questo intervento trovò soddisfazione anche un doppio ordine di interessi empirici, molto concreti: quelli dell'amministrazione finanziaria, che finalmente si liberò di compiti accertativi per i quali non era stata istruita e che perciò mal sopportava e mal svolgeva; quelli delle società di capitali, che si assicurarono la protezione dei loro amministratori. Protezione duplice: sia dalle violazioni commesse con dolo o colpa grave, per le quali non vigeva il meccanismo della solidarietà dell'ente nel pagamento (art. 11 e art. 5, comma 2, d.lgs. n. 472), sia dalle sanzioni accessorie, alcune delle quali particolarmente limitative, proprio, dell'ufficio e delle funzioni di amministratore di persone giuridiche (art. 21).

Come ho scritto in altre occasioni, il diritto è vendicativo: se forzato nei principi, ricambia l'offesa non consentendo all'intero sistema di rimanere in squadra.

La storia dello svuotamento del principio di personalità brevemente ricordata ha prodotto, proprio, il risultato della vendetta del diritto.

Un conto, infatti, sarebbe stato abbandonare quel principio per introdurre uno diverso. Altro è aver voluto rosicchiare la sua sfera applicativa, mantenendolo però intatto come perno del sistema. L'art. 2 del decreto n. 472, infatti, continua a disporre che "la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la

¹⁴ È il nocciolo della tesi da sempre sostenuta da D. Coppa e S. Sammartino, fra i cui scritti cfr. *Proposta di legge in tema di principi sulle sanzioni non penali in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1994, 1948 ss.

¹⁵ Su questa legge v. l'articolata e convincente ricostruzione di F. Gallo, *L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2005, 11 ss., e quelle altrettanto convincenti di G. Marongiu, *Le sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 374 ss.; di I. Manzoni, *Illecito amministrativo tributario*, in *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 717 ss., specie 728 ss., nonché le acute critiche di R. Cordeiro Guerra, *Il principio di personalità*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, già cit., II, 1439 ss., e quelle di R. Alfano, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, già cit.

violazione". E tutte le disposizioni che lo seguono continuano a riferirsi all'autore materiale della violazione, da quella sull'imputabilità, a quella sulla colpevolezza.

6. Sulla prima "vendetta": il disallineamento del sistema.

La prima vendetta consumata dal diritto riguarda il disallineamento tra persona fisica e persona giuridica, tra l'art. 2 del d.lgs n. 472, che continua a riferire la sanzione all'autore materiale, e l'art. 7 della legge n. 326, per il quale, invece, la sanzione medesima è a "carico esclusivo" della persona giuridica¹⁶.

Questo disallineamento soggettivo, in realtà, si può comporre riprendendo le teorie sul procedimento d'imputazione della fattispecie e degli effetti giuridici.

Non intendo soffermarmi eccessivamente su questo aspetto perché ormai sufficientemente discusso. Mi limito ad osservare che il solo modo per ripristinare almeno una parvenza di sistematicità è quello di utilizzare gli arnesi che teoria generale e logica mettono a disposizione e dunque riferire alla persona fisica autrice della violazione la sanzione come fattispecie, e alla persona giuridica la sanzione come effetto della violazione medesima.

Ponendoci da questo angolo prospettico, l'imputazione dell'azione rimane giocoforza in capo a chi materialmente commette l'illecito, mentre l'imputazione dell'obbligazione pecuniaria al pagamento non può che finire in capo alla persona giuridica. Obbligazione, pertanto, strutturalmente dipendente dalla fattispecie materiale realizzata dall'organo titolare della funzione. Con la conseguenza ulteriore che, riportando alla persona fisica la fattispecie della violazione, rimangono ad essa riferibili anche la norma sulla determinazione della sanzione tra un minimo e un massimo edittale, le disposizioni sull'imputabilità, sulla colpevolezza e sulle cause di non punibilità.

Leggendo in questo modo l'art. 7, allora, la responsabilità dell'ente potrebbe essere intesa come una speciale obbligazione di stampo civilistico, ovvero e più propriamente una speciale forma di espromissione, che, tolta alla disponibilità negoziale delle parti, il legislatore avrebbe preordinato in tutti i suoi elementi e *quoad effectum*.

7. Sull'ulteriore "vendetta": l'inefficacia del sistema.

L'altra vendetta consumata dal diritto conseguente allo svuotamento del principio di personalità è più insidiosa di quella ora indicata, perché attiene alla diminuita efficacia dissuasiva e retributiva del sistema.

La legge del 2003 ha creato un meccanismo confuso e per certi versi paradossale: riferendo il carico della sanzione solo alla persona giuridica, ha finito, almeno in alcune

¹⁶ La denuncia è chiara anche in R. Cordeiro Guerra, *Il principio di personalità*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, già cit., specie 1454 ss.

circostanze, per rendere «conveniente» l'evasione anche sul terreno sanzionatorio, per dare ad essa una «convenienza aggiuntiva».

Se al momento dell'irrogazione della sanzione la persona giuridica è estinta oppure ridotta ad un "guscio vuoto", perché privata del suo contenuto o gravata di debiti e priva di altre risorse, o è residente in stati che impediscono l'esecuzione o che non forniscono collaborazione amministrativa, nessuno, nei fatti, sopporterà la sanzione: soci, investitori o amministratori, in questo modo, al profitto dell'evasione sommeranno l'impunità, sia diretta, atteso che la persona giuridica non potrà essere efficacemente perseguita, né, in suo luogo, altri potranno essere perseguiti, sebbene compartecipi ai benefici dell'evasione.

Un sistema incoerente e che neppure riesce ad incidere, con vigore, nella carne viva dell'illegalità, corre un duplice rischio: implodere per la sua stessa debolezza, riducendosi ad una "parata" di norme prive di efficacia; divenire bersaglio di continui interventi normativi, nella scia di contingenze emozionali che da sempre punteggiamo la pratica di governo.

8. *Sul dualismo "societas delinquere non potest" e "universitas delinquere potest et ex delicto etiam puniri criminaliter".*

Le cose fin qui dette mettono in evidenza il vero nervo scoperto del sistema, ossia il dualismo tra persona fisica e persona giuridica.

Non è un aspetto nuovo. Esso riproduce il dibattito che contrappunta ormai da due secoli i mutamenti ordinamentali dei paesi di *civil law*, ad iniziare dal nostro. Origine e contenuto della questione si possono riassumere, infatti, in due latinetti, il primo dei quali, il più noto, coniato in Germania nel XIX secolo: *societas delinquere non potest* e *universitas delinquere potest*¹⁷.

Per provare a sciogliere la matassa è necessario prendere in mano il filo della storia.

Muovendoci su questo terreno, è facile convincersi come il modello *societas delinquere non potest* sia storicamente condizionato, non appartenga, cioè, alle verità scolpite sulla roccia. Esso nacque per assecondare l'evoluzione dell'economia mercantile tra il settecento e l'ottocento. Il principio fu elaborato, cioè, per salvaguardare il capitale di rischio, per garantire a questo una protezione automatica, *ope legis*, svincolata dai singoli

¹⁷ Non intendo ripetere considerazioni già svolte in altri studi, sicché su origine e attualità dei concetti sottesi a questi latinetti sia consentito rinviare ad A. Giovannini, *Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2013, 509 ss., e poi Id., *Per una riforma del sistema sanzionatorio amministrativo*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, già cit., 1385 ss. Cfr. inoltre, meglio e più approfonditamente di me, oltre al risalente ma ancora determinante contributo di F. Ferrara sn., *La responsabilità delle persone giuridiche*, in *Riv. dir. comm.*, 1914, I, 513 ss., P. Verrucoli, *Il superamento della personalità giuridica delle società di capitali nella «Common law» e nella «civil law»*, Milano, 1964, specie 120 ss.; A. Falzea, *La responsabilità penale delle persone giuridiche*, in *Ricerche di teoria generale del diritto e di dogmatica giuridica*, III, *Scritti d'occasione*, Milano, 2010, ma già 1981, 69 ss.; F. Galgano, *Delle persone giuridiche*, in *Comm. cod. civ.*, Scialoja – Branca, Bologna - Roma, 1978, sub artt. 11-35; Id., *Le insidie del linguaggio giuridico. Saggio sulle metafore del diritto*, Bologna, 2010, 28 ss.; Id., *Lex mercatoria*, Bologna, 1976, 76 ss.; F. D'Urso, *Persona giuridica e responsabilità penale. Note storico-giuridiche a proposito di recenti riforme*, in *Quaderni fiorentini*, 29, Milano, 2000.

provvedimenti “clemenziali” del principe, e per impedire all’autorità di confiscare in capo alla società il vantaggio economico derivato dalla violazione.

In questo modo e per questi motivi si rovesciarono le impostazioni che dal basso medioevo fino al settecento inoltrato vedevano nell’*universitas* un’entità senz’altro punibile (*universitas delinquere potest et ex delicto etiam puniri criminaliter*)¹⁸.

Non si dice di tornare a quelle esperienze, al tardo medioevo. Si dice di trovare una strada che consenta di conciliare due evidenze, ormai acquisite e non più discusse. Conciliare l’evidenza della persona giuridica bensì come ipostatizzazione, ma anche come beneficiaria, nel mondo figurato del diritto, degli effetti della violazione; e l’evidenza che la commissione materiale di un fatto non può che passare, direttamente o indirettamente, dall’azione umana.

9. Sul modello della colpa c.d. di organizzazione del d.lgs. n. 231 del 2001 e sulla sua inidoneità per la materia tributaria.

Ponendoci in questa prospettiva, non sarebbe convincente il tentativo di estendere alle sanzioni amministrative tributarie il modello della responsabilità adottato nel d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231¹⁹.

Questa legge, è noto, ha introdotto nell’ordinamento italiano la responsabilità “amministrativa” dell’ente per i reati compiuti dai suoi rappresentanti o dipendenti, seppure solo quando ne abbia tratto beneficio o il reato sia stato compiuto nel suo interesse, e quando lo stesso ente non riesca a dimostrare di aver adottato sistemi organizzativi e di controllo idonei ad impedire, nella normalità dei casi, la commissione del reato²⁰.

I motivi per i quali questo modello non calza alle esigenze della nostra materia sono più di uno. Anzitutto, in esso la responsabilità dell’ente sorge se e quando sia dimostrato che

¹⁸ Bartolo da Sassoferrato, in D. Quaglioni, «Universi consentire non possunt». *La punibilità dei corpi nella dottrina di diritto comune*, in AA.VV., *Suppliche e «gravamina». Politica, amministrazione, giustizia in Europa (secc. XIV - XVIII)*, a cura di C. Nubola e A. Würzler, Bologna, 2002, 409, ss.; G. Chiodi, *Delinquere ut universi, Scienza giuridica e responsabilità penale delle universitates tra XII e XIII secolo*, in *Studi di storia del diritto*, III, Milano, 2001, 383 ss.

¹⁹ Diverso è il discorso che si può fare per le “quote variabili” quale strumento di commisurazione della sanzione previsto dal d.lgs. n. 231. Come ho anticipato e dirò più diffusamente nell’ultimo §, è ad esso infatti che si potrebbe ricorrere per spazzar via definitivamente l’impronta risarcitoria che tuttora si insinua nel concetto di pena pecuniaria determinata in funzione del tributo evaso.

²⁰ Il primo comma dell’art. 27 Cost. ha convinto il nostro legislatore a prevedere a carico delle società e degli enti con personalità giuridica una responsabilità non già di tipo penale, bensì di natura amministrativa. Si tratta, però, di una soluzione concettualmente posticcia, come ha denunciato la migliore dottrina e come emerge, anche secondo me, da una lettura attenta della normativa del 2001. Cfr., su questa legge, tra i molti autori, L. Conti, *Abbandonato il principio societas delinquere non potest?*, in L. Conti, *Il diritto penale dell’impresa – Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell’economia*, dir. da F. Galgano, XXV, Padova, 2001, 861 ss.; G. De Vero, *Struttura e natura giuridica dell’illecito di ente collettivo dipendente da reato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, 1126 ss.; E. Musco, *Le imprese a scuola di responsabilità tra pene pecuniarie e misure interdittive*, in *Diritto e Giustizia*, 2001, 8 ss., e Id., *I nuovi reati societari*, Milano, 2002, 38 ss.; G. De Simone, *Persone giuridiche e responsabilità da reato*, Pisa, 2012, 40 ss., 303 ss.; F. D’Urso, *Persona giuridica e responsabilità penale*, già cit.

lo schema organizzativo a prevenzione degli illeciti non era stato adottato oppure, se adottato, non era idoneo ad impedirli. La sua, infatti, è una responsabilità per negligenza o difetto di organizzazione nella sorveglianza ed è così strutturata giacché la responsabilità principale, quella che discende direttamente dal reato come fatto in sé meritevole di pena, non può che essere riferita alla persona fisica che ne è autrice (art. 27 Cost.). La finalità della legge n. 231 e in particolare del suo art. 6 è infatti chiara: individuare un elemento soggettivo para penalistico, riconducibile almeno alla colpa c.d. di organizzazione o alla *culpa in vigilando*, per addossare all'ente una responsabilità per fatto proprio e sanzionarlo a tale titolo²¹.

La ragione fondamentale che sconsiglia l'estensione del modello para penale, dunque, sta nella possibilità che esso concede di "decentrare *ad libitum* il potere decisionale verso il basso della struttura gerarchica dell'impresa", finendo così per "trasformare l'organizzazione della responsabilità in irresponsabilità organizzativa"²². Finendo, quindi, per frustrare le finalità di prevenzione e deterrenza che invece occorre realizzare per rendere il sistema efficace nel contrasto all'illegalità.

Inoltre, l'art. 6 testimonia un'ambiguità di fondo sul concetto di persona giuridica, che è assai sconveniente riprodurre nella nostra materia. Esso, infatti, continua a pretendere che l'ente, per essere assoggettato a sanzione, debba essere considerato responsabile alla stessa stregua o similmente ad una persona fisica, responsabile, cioè, di una condotta al cui interno sia ravvisabile la colpevolezza²³. Sull'ente, insomma, si continua a voler formulare un giudizio di rimproverabilità etico-sociale secondo il metro interpretativo del sistema personalistico costruito intorno alla persona fisica.

Questi aspetti riprodurrebbero nella nostra materia difficoltà operative di grande rilievo già note in altri settori, ad iniziare da quelle relative all'individuazione dei limiti delle deleghe e alla responsabilità del delegato e del delegante, del vigilato e del vigilante²⁴.

²¹ Così A. Rossi, *Modelli di organizzazione, gestione e controllo*, in *Giur. it.*, 2009, 1817 ss., specie 1839.

²² Cfr. A. Fiorella, *Responsabilità penale*, in *Enc. Dir.*, XXXIX, Milano, 1988, 1289 ss., specie 1302 e 1303, anche con riferimento alle critiche della dottrina tedesca.

²³ S. Vinciguerra, *Sui principali problemi in tema di responsabilità dell'ente per il reato commesso nel suo interesse o vantaggio*, in *Giur. it.*, 2009, 1829 ss.; F. Galgano, *Le insidie*, cit., 73; G. De Simone, *Persona giuridica*, cit., 391 ss.

²⁴ Con il rischio di bloccare il funzionamento della macchina fiscale. D'altra parte, per coerenza, dovremmo riprodurre anche la regola, prevista dall'ultimo comma dell'art. 6 della legge n. 231, sulla confisca amministrativa del profitto della violazione. Si tratterebbe, però, di scelta improvvida, che rischierebbe di creare un vero e proprio corto circuito sistematico, il quale, se già presente nell'ordinamento a causa di altrettanti improvvidi interventi normativi sulla confisca del profitto dei reati previsti dal d.lgs. n. 74/2000, nel diritto sanzionatorio amministrativo rischierebbe di generare effetti non soltanto paralizzanti, ma addirittura perniciosi: assoggettare al tributo una ricchezza non più posseduta perché confiscata, ovvero, al contrario, confiscare una ricchezza già oggetto d'imposizione e dunque priva, nella sostanza e nella forma, della natura del profitto della violazione; oppure assegnare, sbagliando, all'obbligazione d'imposta il ruolo che potrebbe o dovrebbe rivestire la confisca quale misura di sicurezza patrimoniale con finalità punitiva, o, sbagliando nuovamente, attribuire alla confisca la funzione propria dell'obbligazione tributaria.

Quale, dunque, la soluzione prospettabile per superare l'attuale assetto normativo? E quale l'eventuale suo fondamento?

Credo che le basi concettuali, oggi, non vadano più ricercate nella retribuzione della colpevolezza, ispirata al modello pandettistico della signoria della volontà, e neppure nella concezione civilistica dell'obbligazione dipendente dell'ente per il pagamento della sanzione. Ritengo, piuttosto, che quel fondamento sia da individuare, più semplicemente, nella tutela diretta del bene giuridico offeso, coincidente, per il diritto tributario, con le risorse finanziarie proprie della collettività²⁵.

Per proteggere adeguatamente questo bene occorre introdurre misure che determinino un "corto circuito" tra gli interessi in gioco, esaltando la contrapposizione tra quelli dell'ente e quelli dell'organo.

Mi spiego meglio. La legge d'imposta, in funzione del dovere contributivo stabilito dalla Costituzione, dispone imperativi rivolti a due figure soggettive: all'ente che, nella veste di soggetto passivo del rapporto d'imposta, ne diviene il destinatario "principale"; e all'organo che, siccome contestualmente assoggettato alle prescrizioni di funzione e comportamento, ne diviene destinatario "complementare", dovendo esso agire per la realizzazione di quell'imperativo.

Che tipo di legame si crea, allora, tra destinatario principale e destinatario complementare, che legame intercede tra stasi dell'imputazione, propria dell'ente, e dinamica dell'azione, propria dell'organo?

E' fuori discussione, come ho già sottolineato, che rispetto a quell'imperativo la persona giuridica non manifesti nessuna capacità di intendere il suo significato e non manifesti nessuna attitudine a comportarsi secondo le sue prescrizioni: è l'organo, per forza di cose, che adotta, per la persona giuridica stessa, comportamenti conformi o non conformi²⁶.

Comportamenti, però, che il destinatario complementare non mette in pratica per sé, ma in funzione, normalmente, della produzione di una conseguenza che si riversa sull'ente.

La persona giuridica, pertanto, può essere considerata destinataria principale non perché in grado di adeguarsi al comando, ma perché, se l'organo rispetta l'imperativo, è essa ad apparire, per l'ordinamento esterno, come la sola figura d'imputazione dell'azione e degli effetti giuridici conseguenti; mentre, se l'organo non lo rispetta, il meccanismo di imputazione all'ente, mentre opera per gli effetti, non "copre" né l'elemento materiale, né l'elemento soggettivo dell'azione da esso tenuta. Entrambi questi elementi conservano rilievo

²⁵ Ovvero con aspetti procedurali o strumentali collegati a questo bene. Sul punto, ampiamente e per tutti, L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario* cit., 126 ss., nonché G. Melis, *Gli interessi tutelati*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, cit., II, 1293 ss.

Nel testo mi riferisco al concetto di bene giuridico elaborato per il diritto sanzionatorio ed in specie per quello penale, nell'ambito della teoria costituzionale di bene, da F. Bricola, *Teoria generale del reato*, in *Noviss. dig. it.*, XIV, Torino, 1973, 7 ss., specie 22 ss.

²⁶ Cfr. A. Falzea, *La responsabilità penale*, già cit., 79.

distinto e possono divenire parametri di autonomo apprezzamento della responsabilità del titolare della funzione²⁷.

Ecco perché l'organo potrebbe essere qualificato come figura separata dalla società, come soggetto che non avendo agito nel rispetto delle norme di azione può divenire destinatario di un'autonoma misura sanzionatoria.

La reazione nei confronti della persona giuridica, perciò, non trarrebbe titolo dalla contrarietà al diritto dell'azione e della sua componente volitiva: questi elementi non potrebbero che continuare ad essere riferiti all'agente, non essendo addebitabile ad essa né una *mens rea*, né la condotta materiale. Gli elementi materiali e volitivi che contrappuntano l'azione, infatti, non verrebbero cancellati dal meccanismo di attribuzione all'ente dell'effetto giuridico principale, ossia del beneficio derivante dall'evasione, ma manterrebbero autonoma fisionomia proprio per la loro contrarietà all'imperativo e alle norme di azione che lo sorreggono, dando corpo, così, allo sdoppiamento soggettivo dell'ente dal suo organo.

In conseguenza di questo sdoppiamento, la risposta sanzionatoria nei confronti dell'ente trarrebbe giustificazione dalla disponibilità immediata da parte sua delle conseguenze economiche vantaggiose prodotte dalla violazione.

Il vantaggio, entrato nella sua disponibilità, è in sé non conforme alla legge ed è perciò privo di legittimazione, non ha titolo giuridico legittimante. Ed è proprio questa sua non conformità a renderlo fatto autonomamente valutabile, idoneo a radicare la reazione punitiva.

Non si tratterebbe, dunque, di usare la maschera della responsabilità soggettiva per nascondere una forma di responsabilità oggettiva o per fatto altrui. Si tratterebbe, piuttosto, di lasciar cadere tutte le maschere e di legare la sua responsabilità esclusivamente ad una

²⁷ Nella fisiologia dei rapporti esterni, persona giuridica e organo possono essere considerati un *unicum*, sovrapponendosi l'un l'altro: il soggetto che appare al mondo coincide con la persona giuridica, alla quale vengono riferiti gli effetti e le fattispecie realizzate dall'organo. Questo è ciò che normalmente accade, sia che si accolga la teoria c.d. organica, sia che si sposi la tesi, peraltro recessiva, c.d. realistica della capacità delle persone giuridiche. Ed è ciò che normalmente accade, anzitutto, perché così vuole il diritto positivo. Tra ente e organo, dunque, vi è coincidenza e, nonostante che fattispecie e manifestazione della volontà siano materialmente riferibili solo all'organo, nessuno «slittamento» si determina tra le due figure: le norme di azione riducono ad unità il dualismo soggettivo tra organo ed ente, perché è su queste norme che il diritto innesta il meccanismo d'imputazione all'ente stesso della fattispecie e dei suoi effetti. Quando nella trama delle relazioni si inserisce, però, un comportamento illecito o una violazione, lo "slittamento" tra persona giuridica e organo riprende parzialmente forma e gli elementi materiali dell'azione, che, se conformi al diritto, avrebbero potuto essere sepolti dall'imputazione giuridica all'ente, sopravvivono nella loro concretezza. Il diritto civile lo testimonia limpidamente. Se l'illecito attiene a tale settore, quello slittamento si traduce, per l'appunto, in uno sdoppiamento soggettivo: la «fusione» tra società ed organo si scioglie ed ognuno di essi si veste di panni soggettivi propri sul terreno della responsabilità risarcitoria (artt. 2392, 2393, 2393 *bis*, 2394, 2394 *bis* e 2395 cod. civ.). Ebbene, questa sorta di divaricazione, già presente, appunto, nel diritto vigente, potrebbe, *de iure condendo*, prendere corpo per l'ordinamento esterno anche di fronte ad una violazione tributaria sanzionata in via amministrativa. Siano considerati sufficienti i rinvii ad A. Falzea, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939, 168 ss., e Id., *Capacità (teoria generale)*, VI, Milano, 1960, 8 ss.; U. Natoli, *La rappresentanza*, Milano, 1977, 31 ss., e Id., *Rappresentanza (diritto privato)*, in *Enc. dir.*, XXXVIII, Milano, 1987, 463 ss., specie 471, e poi alle opere di M.S. Giannini sugli organi, sugli uffici e sulle funzioni, sulle quali personalmente mi sono formato, che l'Autore inizialmente propose nelle *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, ed. 1950, 124 ss., e che dopo ampliò, con un'impostazione di teoria generale a tutto tondo, nella voce *Organi (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XXXI, Milano, 1981, 37 ss.

specifica posizione di antigiuridicità, che proprio nel dato oggettivo del vantaggio troverebbe conferma e misura.

La persona giuridica, in questa logica, finirebbe per rappresentare, almeno in prima battuta, uno schermo semplificatorio dei rapporti esterni, un centro, per così dire, di aggregazione della responsabilità, anticipato e normalmente sostitutivo di quella dei soci, ossia dei beneficiari finali del vantaggio determinato dall'evasione.

Per dar corpo al contrasto tra ente ed organo sarebbe tuttavia inadeguato punire questo con lo strumento della sanzione pecuniaria. E ciò per due motivi: perché la misura pecuniaria già si dovrebbe applicare alla persona giuridica quale beneficiaria del vantaggio prodotto dall'evasione, e perché l'organo se ne potrebbe «liberare» in forza di patti negoziali. Ente o terzi, infatti, potrebbero accollarsi l'obbligazione ed estinguere, in questo modo, il debito «per conto» del titolare della funzione, oppure potrebbero fornire a questi la provvista di denaro per effettuare il pagamento²⁸.

Per l'organo e più esattamente per il titolare delle funzioni, perciò, sembrerebbero più adeguate misure limitative delle funzioni stesse. Così, ad esempio, si potrebbe immaginare l'applicazione della misura dell'interdizione dalla carica di amministratore o da altre cariche private e pubbliche per periodi variabili, l'interdizione dalla partecipazione a gare o dal conseguire licenze, autorizzazioni o simili, così come la sanzione della sospensione o interdizione dall'esercizio in proprio di un'attività d'impresa o di lavoro autonomo. In parole conclusive e senza scendere in dettagli tecnici, la sanzione principale a carico del titolare della funzione dovrebbe consistere in una misura direttamente coercitiva di una delle libertà individuali, quali sono, appunto, quelle or ora sommariamente indicate²⁹.

Sia chiaro, non tutte le fattispecie dovrebbero determinare conseguenze di questo genere. Incidendo sulle libertà personali collegate ai diritti economici, questa specie di sanzione dovrebbe essere limitata a violazioni gravi e di particolare insidiosità, non certo a quelle formali, bagatellari o di mera interpretazione. L'efficacia del sistema si misura non su violazioni di questo tipo, ma su violazioni di particolare offensività, che determinano occultamento di materia imponibile o che si caratterizzano per la fraudolenza e gli artifici dei fatti e dei comportamenti, per la mendacità delle dichiarazioni o per la loro omissione rispetto a fatti imponibili rilevanti.

²⁸ Che a un siffatto accordo si possa non assegnare efficacia liberatoria verso l'amministrazione è poca cosa: significa soltanto che il trasgressore non può opporre il trasferimento convenzionale del debito al creditore, ma non impedisce alla società o ad un terzo di adempiere ed estinguere il debito, come detto, «per conto» del trasgressore stesso o di fornire a questi la provvista di denaro per effettuare il pagamento.

²⁹ Questa scelta non dovrebbe destare stupore, poiché tracce di un regime siffatto si possono già scorgere nell'ordinamento, seppure in ambito diverso dal nostro. Ho in mente, in particolare, l'art. 187 *quater* del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (testo unico sulla finanza), il quale abbina alla sanzione amministrativa pecuniaria riferita all'ente (art. 187 *quinquies*), la «perdita temporanea dei requisiti di onorabilità per gli esponenti aziendali ed i partecipanti al capitale dei soggetti abilitati ... nonché per i revisori e i promotori finanziari e, per gli esponenti aziendali, l'incapacità temporanea ad assumere incarichi di amministrazione, direzione e controllo», ovvero «la temporanea sospensione del soggetto iscritto all'ordine dall'esercizio dell'attività professionale». La norma, letta unitamente a quella sulla responsabilità della società, non brilla, in verità, per limpidezza concettuale; eppure, a me sembra che possa ugualmente rappresentare un precedente importante nella direzione qui indicata.

Sebbene così contenuto, il contrasto di interessi potrebbe imprimere al sistema una reale capacità dissuasiva, trasformandolo finalmente in presidio anticipato della legalità.

10. *Sul vantaggio economico come profitto della violazione e sull'obbligazione «estesa» al socio.*

Rimane da esaminare la questione relativa al superamento dello schermo della personalità giuridica nell'ipotesi di mancato assolvimento dell'obbligazione da parte dell'ente.

Individuare nel vantaggio economico dell'evasione l'elemento che da solo permette di connotare la posizione di questo come antigiuridica, se offre fondamento alla risposta sanzionatoria nei suoi confronti, non consente di dare per dimostrata la possibilità di superare lo schermo posto a protezione dei singoli.

Il vero nervo scoperto del sistema e il vero ostacolo ad un efficace contrasto all'illegalità, invece, è costituito proprio dalla protezione che la personalità giuridica assicura a chi, usando quel velo, trasgredisce o permette ad altri di trasgredire l'imperativo del concorso alle spese pubbliche.

Ebbene, se guardato in chiave economica, il vantaggio di cui ho fin qui parlato coincide col tributo evaso. Se riportato al rapporto giuridico tributario, invece, si rovescia perché determina la nascita di un credito dello Stato per l'imposta corrispondente alla ricchezza non dichiarata.

Dal punto di vista punitivo, però, quel vantaggio può essere qualificato anche in altro modo: come profitto della violazione, nel significato che l'art. 240 del codice penale sulla confisca riserva, proprio, al profitto³⁰.

Di qui una conseguenza fondamentale nell'economia del nostro ragionamento: se il vantaggio economico è anche profitto della violazione, l'obbligazione per sanzione può seguirlo e pertanto, in caso di insolvibilità dell'ente, quella obbligazione può essere riferita a chi in concreto ha beneficiato dell'evasione stessa, a chi da essa ha tratto quel che per il diritto punitivo è qualificabile come profitto.

In parole semplici, siccome la persona giuridica, in questo scenario, è schermo dei rapporti esterni, centro di aggregazione della responsabilità rilevante in prima battuta, è ragionevole sostenere la possibilità di superarla se l'ente è insolubile, così da poter eseguire l'obbligazione nei confronti dei soci³¹.

³⁰ Sia considerato sufficiente, per questa nozione, il rinvio a P. Nuvolone, *Misure di prevenzione e misure di sicurezza*, in *Enc. dir.*, Milano, 1976, 634 ss.

³¹ Ovvero nei confronti dell'amministratore, anche di fatto, o del socio occulto, se destinatari «finali» dei benefici dell'evasione.

L'obbligazione su questi gravante avrebbe carattere puramente sussidiario e si identificerebbe con una forma particolare di obbligazione civile di garanzia³². Come tale, essa si dovrebbe radicare su una fattispecie complessa, composta, da un lato, dal titolo costitutivo della responsabilità dell'ente, coincidente, appunto, col profitto della violazione, e, dall'altro, dal possesso di quella stessa ricchezza da parte del socio. Possesso che si potrebbe considerare acquisito, almeno inizialmente e salva diversa prova, sulla base di un criterio di normalità, sulla base del criterio, insomma, dell'*id quod plerumque accidit*.

Che dire, però, quando la persona giuridica è estinta? Se si conviene di ricostruire la responsabilità del socio sulla falsariga dell'obbligazione di garanzia, l'estinzione del debitore principale non estingue l'obbligazione del garante: l'obbligazione di garanzia, in diritto civile, vive fino a quando vive l'obbligazione alla quale accede, indipendentemente dalle vicende che possono interessare il soggetto cui questa si riferisce³³.

In parole conclusive, l'estinzione della persona giuridica non è in grado di travolge il titolo sul quale si fonda la responsabilità di chi ha tratto vantaggio dalla violazione. Alla scomparsa della figura di riferimento iniziale, ossia della società, non si accompagna "l'annullamento" del titolo giuridico che ne giustificerebbe l'imputazione. Quel titolo, infatti, preesiste all'estinzione e ad essa sopravvive.

11. Sull'impronta risarcitoria e sulle "quote variabili".

Nelle pagine precedenti³⁴ ho accennato ad un'altra spinta ideale che sostenne la riforma del 1997 dipendente dal principio personalistico. Abrogata la sopratassa, si sarebbe voluto - e si sarebbe dovuto - rendere genuinamente punitiva la sanzione pecuniaria, riferendo la funzione risarcitoria solamente agli interessi moratori applicabili sul (solo) tributo o sul maggior tributo accertato. A questa conclusione, d'altra parte, sostenuta in letteratura da molto tempo³⁵, arrivarono a metà degli anni '90 anche le Sezioni unite della Cassazione

³² Si rovescerebbe, riferendolo al socio, il tradizionale rapporto di dipendenza che storicamente caratterizza la responsabilità solidale o sussidiaria dell'ente, nei termini già disciplinati dal vecchio art. 12 della legge n. 4 del 1929 e poi previsti dall'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997, ed anche dall'art. 6 della legge n. 689 del 1981, dall'art. 329 del testo unico delle leggi doganali e, finalmente, dall'art. 197 del codice penale. La configurazione qui suggerita, d'altra parte, prende spunto proprio dall'art. 197, traducendosi in una sua lettura "al contrario". Nei termini di obbligazione civilistica si esprime senza tentennamenti la Corte costituzionale fin dalla sent. 3 maggio 1966, n. 40, in *cortecostituzionale.it*. In dottrina, v. G. De Simone, *Persone giuridiche e responsabilità da reato*, cit., 248 ss., al quale rinvio anche per l'individuazione di ipotesi di responsabilità dell'ente ulteriori a quelle qui richiamate.

³³ Cfr. A. Giusti, *La fideiussione e il mandato di credito*, in *Trattato dir. civ. e comm.*, fondato da Cicu e Messineo, XVIII, t. 3, Milano, 1998, 251 ss.

³⁴ Precisamente nel § 4.

³⁵ Cfr. F. Batistoni Ferrara, *Gli interessi di mora sulle tasse e imposte indirette sugli affari*, in *Studi in memoria di Andrea Torrente*, vol. I, Milano, 1968, 539 ss.

quando espressamente qualificarono gli interessi come la sola misura preordinata dall'ordinamento al risarcimento del danno³⁶.

La realtà però non ha tenuto completamente fede all'ideale. Nella comminazione legislativa degli edittali e nel meccanismo di determinazione della pena, continua ad insistere l'impronta civilistica del danno e della riparazione³⁷. È infatti indubbio che nelle misure stabilite dalla legge e nel legame tra queste e tributo quale base di determinazione della pena stessa, sia rimasta impressa l'impronta civilistica del risarcimento.

Per recidere questo cordone ombelicale, che è anzitutto culturale, si potrebbe immaginare di introdurre il sistema delle "quote variabili", così da sganciare totalmente la commisurazione della sanzione dall'entità del credito a titolo contributivo. Limitatamente a questo profilo, l'art. 9 del d.lgs. n. 231 del 2001 potrebbe costituire un precedente al quale riferirsi.

La sanzione per quote variabili, infatti, non sarebbe più agganciata all'entità del tributo evaso, ovvero ad una sua frazione o un suo multiplo, ma soltanto alla gravità del fatto, all'attività compiuta dall'ente per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto stesso e all'opera da esso svolta per prevenire la commissione di ulteriori illeciti³⁸.

Per la determinazione in concreto del numero delle quote e del loro ammontare, quindi, l'entità dell'imposta o della maggiore imposta accertata verrebbe in considerazione solo per la valutazione della gravità del fatto e non più come base edittale della sanzione. E questo nuovo meccanismo di determinazione potrebbe contribuire ad eliminare, lo ribadisco, la "contaminazione" o la commistione tra pena e misura ripristinatoria.

Sganciarla dall'ammontare del credito tributario, del resto, non indebolirebbe affatto l'efficacia della reazione, anzi la potrebbe rafforzare. Anzitutto perché la connoterebbe come sicuramente punitiva, finalmente affrancata da quella commistione di cui ho detto, e poi la potrebbe rendere più facilmente eseguibile in concreto, per la maggiore ragionevolezza che dovrebbe contraddistinguere il suo ammontare in ipotesi di evasione di particolare entità.

È una ovvietà, che fa fatica ad affermarsi: la vera deterrenza, quella, cioè, in grado di incidere realmente sull'illegalità, non è assicurata dalla ferocia della misura, specialmente se la ferocia è solo apparente perché dall'applicazione limitata ed incerta, ma dalla ragionevolezza e dalla certezza della sua esecuzione.

³⁶ Se si vuole, su questa sentenza, A. Giovannini, *La Cassazione supera l'equivoco sulla natura della soprattassa. Ipotesi di riforma*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1993, II, 87 ss.

³⁷ Il fatto che lo Stato possa indossare contemporaneamente due cappelli, quello di creditore e quello di detentore del potere sanzionatorio in ragione della sua potestà d'imperio, ha forse contribuito a confondere le acque del ragionamento e degli interventi normativi. Ed è possibile che siffatta coincidenza sia uno dei motivi della commistione tra profili penalistici e profili civilistici che, fin dalla legge n. 4 del 1929, contrappunta la natura delle misure presidio del dovere contributivo.

³⁸ Nella legge n. 231 ogni quota ha valore unitario variabile da € 258 a € 1.549 ed il loro numero minimo e massimo è stabilito per ogni violazione.