

SULL' ADEGUATEZZA DELLE SCELTE DEL LEGISLATORE NAZIONALE

PETER LEWIS GETI

SOMMARIO: 1. Premesse ideologiche – 2. Gli elementi della riforma del 2002 – 3. Critiche e profili: una soluzione “necessaria” del conflitto tra norme.

1. La sentenza della Corte di Giustizia CE, Grande Sezione del 3 maggio 2005 pone di certo numerosi dubbi e interrogativi in merito all'analisi di quelli che sono i limiti che l'ordinamento comunitario e quelli nazionali riconoscono in ordine al *favor rei*. Da qui, molte le questioni relative al rapporto tra le Corti europee e quelle nazionali e all'applicabilità delle sentenze della CGCE da parte dei giudici nazionali.

Uno degli aspetti su cui poco ci si interessa, a mio avviso, è quello relativo all'effettiva portata della riforma del 2002 e del disvalore che la violazione descritta pone in essere. Del resto, fin dai tempi dello Statuto Albertino con la legge n. 4 del 1929 si era individuata un'esigenza di reprimere i casi di sottrazione dall'imposizione tributaria. Sono poi seguite varie modifiche e “aggiornamenti” a seguito del nuovo panorama tributario nazionale e comunitario (D.P.R. 633/1970 in materia di dichiarazione dei redditi e il D.P.R. 600/1972 in materia di I.V.A.) che cercavano di adeguare la commistione tra i profili penalistico e amministrativo tanto nelle norme incriminatrici, quanto a livello processuale. In questo senso la portata delle recenti disposizioni del D. Lgs 74/2001 (di riforma organica dell'intero apparato sanzionatorio tributario) vuole essere il tentativo di riformare in modo compiuto e aggiornato alle nuove tecniche e problematiche (transfer pricing, cost sharing...) la materia penale tributaria, prediligendo il comportamento di chi, anche se in ritardo, abbia inteso adempiere al proprio obbligo tributario nei confronti dello Stato.

Ancora di più, in materia societaria le violazioni tributarie assumono un rilievo ben maggiore. Da un lato non solo ci si sottrae ad un obbligo contributivo che ciascun soggetto ha nei confronti dello Stato al fine di “*concorrere alle spese pubbliche*”¹, dall'altro per questi soggetti collettivi la redazione di documenti contabili assume un ulteriore e diverso valore data la loro funzione di pubblicità della capacità economica della società nei confronti dei soci e degli obbligazionisti, attuali e potenziali.

In tal senso, un erroneo adempimento dell'obbligazione pubblicitaria / dichiarativa lede il principio solidaristico nel momento in cui non permette ai soci e/o agli obbligazionisti (attuali e potenziali) un'esatta e verace conoscenza della situazione societaria.

In quest'ottica il disvalore insito nelle situazioni di falso in bilancio è senz'altro degno di una tutela e di una repressione penali², anche se il legislatore delegato del 2001 ha inteso premiare chi, sebbene avesse predisposto e adoperato documenti e fatture fasulle redigendo un bilancio falso, al momento della dichiarazione abbia inteso non avvalersi di tale falsa scrittura in favore di un corretto adempimento³. In questo caso il legislatore non prevede l'avvio di alcun procedimento a danno del soggetto responsabile, dato che tra l'altro, nessuna violazione in senso proprio verrebbe ad esistere.

Nel caso di specie, i giudici del rinvio nel corso della trattazione della causa si sono trovati di fronte alla riforma delle norme penali concernenti le disposizioni di cui agli artt. 2260 e 2261 c.c. relative al falso in bilancio, per opera del D. Lgs. 61 del 2002.

¹ Il riferimento è all'art. 53 Cost., che letto sulla base dell'art. 2 Cost. farebbe rientrare la partecipazione alla spesa pubblica nel catalogo del principio di solidarietà.

² Credo sia interessante ricordare come solo recentemente si sia ammesso nel nostro sistema una responsabilità, amministrativa, ma comunque conseguente al fatto illecito perseguito penalmente, per le persone giuridiche a partire dal D. Lgs. 132/2001.

³ In tal senso vedi l'art. 2, lett. f) della prima direttiva sul diritto societario.

Per quanto sia indubbia caratteristica dell'attuale legislatore la redazione di norme di favore, una vera e propria "*legislazione per l'amico*"⁴, non credo sia questa la sede idonea per discutere del motivo della scelta quanto piuttosto delle opportunità della riforma in rapporto all'art. 2 del c.p. per valutarne la reale portata.

2. Il D. Lgs. 61/2002 disciplina ipotesi di falso in bilancio ad opera dei soggetti responsabili (amministratori, direttori generali, sindaci e liquidatori) che da un lato con il loro operato creano un danno nei confronti degli attuali o potenziali finanziatori / obbligazionisti, dall'altro individua quasi una scriminante nelle ipotesi, o meglio **limitatamente** alle ipotesi di danno cagionato agli attuali soci. La norma vuole così creare un'ipotesi di *culpa in vigilando* a carico dei soci che, proprio perché dovendo e potendo controllare sull'andamento della gestione, non lo abbiano fatto. Di contro, per quanto risibile sia la previsione, coloro i quali non abbiano la possibilità di intervenire sulla gestione per ottenere esatte informazioni sull'andamento della società tendono ad essere relativamente "più tutelati" dalla norma incriminatrice.

Il nuovo testo si presenta senz'altro più puntuale dell'originale, prevedendo un dolo specifico ("*nell'intenzione di ingannare i soci o il pubblico e al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto*"), specificando le modalità della condotta ("*espongono fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni ovvero omettono informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale, o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari sulla predetta situazione*") e prevedendo una clausola di esclusione della punibilità nel caso in cui alternativamente "*la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene*" ovvero quando "*le falsità o le omissioni determinano una variazione del risultato economico di esercizio, al lordo delle imposte, non superiore al 5% o una variazione del patrimonio netto non superiore all'1 per cento*". Ancora, l'ultimo comma dell'art. 2621 prevede che "*in ogni caso il fatto non è punibile se conseguenza di valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura non superiore al 10 per cento da quella corretta*".

L'art. 2622 c.c. novellato, in forza della clausola di cui al primo comma dell'art. 2621 c.c. si presenta come un'ipotesi residuale caratterizzata dall'ulteriore elemento del "*cagionare un danno patrimoniale ai soci o ai creditori*", quanto alle modalità della condotta e nelle previsioni di dolo si pone come parallela alla più generale ipotesi dell'art. precedente. Elemento di novità è la specificazione delle modalità di avvio del procedimento, a querela della persona offesa come regola generale, "*anche se il fatto integra altro delitto, ancorché aggravato a danno del patrimonio di soggetti diversi dai soci e dai creditori, salvo che sia commesso in danno dello Stato, di altri enti pubblici o delle Comunità europee*"; per le società soggette alle disposizioni della parte IV, titolo III, capo II, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, oltre all'aumento della pena (da 1 a 4 anni), la procedibilità è prevista anche d'ufficio. Identiche le clausole di esclusione della punibilità.

3. Secondo del regole del diritto penale "comune", numerosi sono gli elementi di specialità che, anche nel caso di reviviscenza della precedente norma incriminatrice, farebbero senz'altro applicare la nuova fattispecie introdotta nel 2002 in forza del principio di specialità per specificazione e per aggiunta. In questo senso, la specificazione degli agenti e delle modalità della condotta (di cui *supra*) caratterizzano sotto un piano più spiccatamente penalistico la nuova norma rispetto a quella precedente, che si presentava come più astratta e generale ma comunque lontana dal tipico linguaggio e dalle categorie del diritto penale. Ancora, segnalo come elemento fondamentale nella moderna tecnica legislativa la presenza di clausole di punibilità e di esclusione della stessa nel diritto penale tributario. Il legislatore fornisce un ulteriore limite alla discrezionalità del giudice, così come questi non può comminare la pena che preferisce dovendola graduare entro i limiti fissati

⁴ Parla di legge "su misura", E. DOLCINI, Leggi penali "ad personam", riserva di legge e principio costituzionale di eguaglianza, in Riv. Dir. Proc. Pen., 2004, 65.

dal codice, nel diritto penale tributario si sente la necessità di fornire una differente tutela a seconda dell'ammontare dell'evasione o del danno cagionato (sia esso definito in termini assoluti o in percentuale).

A questo punto, solo la fissazione dei limiti della pena (da 6 mesi a 3 anni o da 1 anno a 4 anni) porrebbe seri dubbi in merito all'applicazione della nova fattispecie a seguito della risibile previsione del legislatore. In merito, la Corte Cost. nella sentenza 51/1985 ritiene che «*L'art. 2 c.p. prevede, con i commi secondo e terzo, un fenomeno di successione nel tempo fra norme, cioè un rapporto fra norme che, al momento dell'applicazione e ai fini dell'individuazione della norma applicabile, possano considerarsi in vigore ciascuna in un dato tratto del tempo precedente. E lo regola adottando una tecnica distributiva della competenza regolatrice fra le norme in successione atteggiata in modo speciale in ragione della materia, cioè stabilendo la retroattività - applicabilità ai fatti pregressi - della "norma penale favorevole"*». In linea con quanto stabilito dalla Corte, verrebbe ad anticiparsi nel tempo l'applicabilità della nuova disciplina di modo che l'applicazione sia contemporanea a quella della novellando previsione.

Se la Corte e il codice, come di fatto fanno, non fornissero criteri per dirimere il contrasto tra le norme, le regole che il giudice comune si troverebbe ad applicare, sarebbero quelle di specialità. In base a quanto detto poc'anzi, la nuova disciplina del D. Lgs. 61/2002 verrebbe ad essere senza dubbio applicata perché chiaramente più attenta e puntuale rispetto alla precedente. Tuttavia tanto dal codice penale quanto dalla Corte costituzionale vengono forniti criteri di prevalenza temporali e oggettuali, anche in questo caso la nuova disciplina prevale sulla novellata.

Nei casi concreti, i giudici potrebbero innanzitutto lamentare una loro incompetenza solo nei casi di cui all'art. 2262, commi 1 e 3 c.c., ma evidentemente non è questa la questione.

Quanto stupisce nel comportamento del legislatore è la straordinaria afferenza della riforma al caso concreto concernente procedimenti a carico di alcuni deputati della maggioranza. Questo fa sorgere un forte sentimento di dubbio nei confronti dell'attuale legislatore e della sua linea d'azione, ma è compito di chi scrive giudicare nel merito le scelte legislative se non nel senso della loro adeguatezza, anche in linea con quanto dispone l'art. 6 della prima direttiva 68/151, come interpretato dalla Corte⁵, secondo cui la comminazione di una pena che sia “*adeguata*” al disvalore posto in essere.

La decisione della CGCE non poteva essere diversa. Per quanto il c.d. “terzo pilastro” stia assumendo un ruolo sempre più importante e ampio⁶, attualmente la Comunità non può far altro che prevedere dei parametri ampi e indefiniti entro cui sarà il legislatore nazionale a dover decidere e, proprio per questo, la CGCE, così come la Corte Costituzionale, non possono sindacare nel merito le scelte lasciate alla discrezionalità del legislatore interno.

In ogni caso, credo che poteva essere opportuna una veloce analisi delle scelte compiute dagli altri stati membri, così da evidenziare l'eccessiva “bontà” del riformatore italiano rispetto ad altri ordinamenti che, a parità di incriminazione, prevedono una punibilità di molto maggiore. Del resto, la scelta si pone come ulteriore fase di quel domino da tempo avviato in materia penale, secondo cui si preferisce comminare pene inferiori e in tempi più brevi (procedimenti premiali e speciali)⁷.

⁵ Si rimanda all'art. 6 della prima direttiva sul diritto societario, come interpretato dalla Corte in particolare nella sentenza 4 dicembre 1997, causa C 97/96, Daihatsu Deutschland (Racc. pag. I 6843), oppure all'art. 5 del Trattato, da cui deriva, secondo una giurisprudenza costante a partire dalla sentenza 21 settembre 1989, causa 68/88, Commissione/Grecia (Racc. pag. 2965, punti 23 e 24), così come ripreso dalla CGCE al § 36 della sentenza.

⁶ Chiaramente mi riferisco alle ultime novità, oltre ai regolamenti in materia di prove, il recente “mandato di cattura europeo” e il c.d. Eurojust.

⁷ In tal senso, vd. anche le disposizioni di cui al D. Lgs. 74/2000 agli artt. 15 e 16.