

I reati tributari tra i presupposti della responsabilità amministrativa degli enti

Il D.L. n. 124/2019 e il D.Lgs. n. 75/2020 hanno introdotto nel novero dei reati-presupposto, per i quali è prevista la punibilità dell'ente, numerosi delitti tributari, con un notevole inasprimento del complessivo quadro sanzionatorio a carico dell'ente



Diego Zucal

Master in Diritto Tributario, Ipsoa
Avvocato specializzato in diritto tributario,
Studio Legale Tosi, Vicenza

L'art. 39, comma 2, D.L. n. 124/2019, convertito con modificazioni in Legge, ha introdotto nel novero dei reati-presupposto, per i quali è prevista la punibilità dell'ente, numerosi delitti tributari. La recentissima entrata in vigore del D.Lgs. n. 75/2020 ha, poi, ulteriormente ampliato tale novero. A fronte dei citati decreti è ora prevista, a fronte del medesimo delitto fiscale, l'applicazione di tre distinte sanzioni: due di carattere amministrativo a carico dell'ente (sanzioni tributarie e da 231) e una penale in capo al suo legale rappresentante. Siffatto trattamento punitivo lede due importanti principi di matrice unionale: quello di proporzionalità delle sanzioni e il divieto di bis in idem. Il presente contributo intende approfondire tali punti soffermandosi, in conclusione, sulla necessaria revisione/adozione di modelli 231 in seno all'ente.

I. Inquadramento normativo	766
II. I reati fiscali inseriti nel D.Lgs. n. 231/2001	767
III. Le sanzioni	767
IV. La violazione del principio di proporzionalità delle sanzioni e del divieto di bis in idem	768
A. La proporzionalità delle sanzioni.....	768
B. Il principio "ne bis in idem"	769
V. Conclusioni	770

I. Inquadramento normativo

Il Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 231/2001 prevede, come noto, uno specifico sistema punitivo nei confronti degli enti conseguente alla responsabilità da reato delle persone fisiche. Il decreto in commento ha posto fine all'annosa questione della responsabilità penale delle persone giuridiche, prevedendo una terza specie di responsabilità, diversa da quella penale e amministrativa: la responsabilità amministrativa dell'ente per una serie determinata di reati cd. presupposto commessi dal proprio "dipendente".

La particolarità di questo tipo di responsabilità è che competente a conoscere degli illeciti amministrativi è il giudice penale. All'ente, quindi, si estendono le medesime disposizioni processuali riguardanti la figura dell'imputato, con la conseguenza che il Pubblico ministero, entro i termini previsti per la chiusura delle indagini preliminari, deve decidere se disporre l'archiviazione ovvero procedere alla contestazione dell'illecito amministrativo nei confronti dell'ente.

I soggetti ai quali possono essere applicate le sanzioni di cui al D.Lgs. n. 231/2001 sono – ex art. 1, comma 2 – gli enti forniti di personalità giuridica e le società e associazioni anche prive di personalità giuridica. Si tratta, in altre parole, di società di capitali e di persone; società cooperative; enti pubblici economici; enti privati concessionari di un pubblico servizio; associazioni (riconosciute e non riconosciute) e fondazioni. Secondo l'indirizzo maggioritario della giurisprudenza di legittimità le imprese individuali (inclusa l'impresa familiare) sono, invece, escluse dalla disciplina in commento^[1].

Presupposto oggettivo affinché vi sia la responsabilità degli enti è la commissione del reato presupposto, nell'interesse o a vantaggio dell'ente, da parte di uno dei seguenti soggetti:

[1] Secondo Corte Cass. n. 18941/04: "l'ambito soggettivo di applicazione della recente disciplina in tema di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche non può essere esteso anche alle imprese individuali. Invero il divieto di analogia «in malam partem» impedisce una lettura della normativa in esame che ne estenda le previsioni anche alle «ditte individuali», si tratterebbe infatti di interpretazione chiaramente contraria all'art. 25 comma 2 cost."). Al contrario, secondo Corte Cass. n. 15657/2010 "muovendo dalla premessa che l'attività riconducibile all'impresa (al pari di quella riconducibile alla ditta individuale propriamente detta) è attività che fa capo ad una persona fisica e non ad una persona giuridica intesa quale società di persone (o di capitali), non può negarsi che l'impresa individuale sostanzialmente divergente anche da un punto di vista semantico, dalla c.d. «ditta individuale», ben può assimilarsi ad una persona giuridica nella quale viene a confondersi la persona dell'imprenditore quale soggetto fisico che esercita una determinata attività: il che porta alla conclusione che, da un punto di vista prettamente tecnico, per impresa deve intendersi l'attività svolta dall'imprenditore persona fisica per la cui definizione deve farsi rinvio agli artt. 2082 e 2083 c.c. Le norme sulla responsabilità da reato degli enti si applicano anche alle imprese individuali che devono ritenersi incluse nella nozione di ente fornito di personalità giuridica utilizzata dall'Art. 1 co. 2 D.Lgs. 231/2001 per identificare i destinatari delle suddette disposizioni".

(i) apicali, ossia persone che hanno funzioni di rappresentanza, amministrazione o direzione; (ii) sottoposte alla direzione o vigilanza di uno dei soggetti apicali.

Poste queste indispensabili premesse, veniamo al tema che ci occupa, ossia l'inserimento dei reati fiscali fra i delitti-presupposto del D.Lgs. n. 231/2001.

II. I reati fiscali inseriti nel D.Lgs. n. 231/2001

L'art. 39 del Decreto Legge (D.L.) n. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla Legge (L.) di conversione n. 157/2019, ha incluso numerosi delitti tributari fra quelli da cui consegue la responsabilità amministrativa degli enti. Il neo-introdotta art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1, D.Lgs. n. 231/2001 prevede, in particolare, le seguenti figure criminose:

- a) la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000);
- b) la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. n. 74/2000);
- c) l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 D.Lgs. n. 74/2000);
- d) l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 D.Lgs. n. 74/2000);
- e) la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D.Lgs. n. 74/2000).

Peraltro, a seguito della recentissima entrata in vigore del D.Lgs. n. 75/2020, contenente norme per l'attuazione della Direttiva dell'Unione europea (UE) n. 2017/1371 (cd. direttiva PIF), tale catalogo è stato ulteriormente ampliato. Ed invero nelle ipotesi di "reati commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro", l'art. 5, comma 1, lett. c D.Lgs. n. 75/2020 ha aggiunto – nella 231 – i seguenti reati-fiscali:

- a) la dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000);
- b) l'omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. n. 74/2000);
- c) l'indebita compensazione (art. 10-*quater* D.Lgs. n. 74/2000);
- d) il contrabbando (artt. 282 ss. del Decreto del Presidente della Repubblica [D.P.R.] n. 43/1973), quando l'evasione di diritti di confine è superiore a euro 10'000^[2].

III. Le sanzioni

A nostro avviso il legislatore, con la riforma in commento, non ha operato una valutazione sulla proporzionalità delle sanzioni che si verranno a cumulare in ambito tributario, laddove siano commessi i reati sopra indicati. Vediamo il perché.

Al ricorrere dei delitti previsti all'art. 25-*quinqüesdecies* (e art. 25-*sexiesdecies* per i reati doganali), all'ente potranno essere applicate le sanzioni previste dall'art. 9 D.Lgs. n. 231/2001, ossia: (i) pena pecuniaria, (ii) sanzioni interdittive, (iii) confisca

anche per equivalente del prezzo o profitto del reato e, infine, (iv) pubblicazione della sentenza.

Con riferimento alla pena pecuniaria, questa viene applicata con il sistema delle "quote".

Per i delitti fiscali può essere irrogata una pena pecuniaria – a seconda della fattispecie – da 100 fino a 500 quote. In termini monetari, considerato che il valore di una quota oscilla da un minimo di euro 258 ad un massimo di euro 1'549, le sanzioni a carico dell'ente partiranno da euro 25'800 (= 100 x 258) fino ad un massimo di euro 774'500 (= 500 x 10549).

Laddove l'ente abbia conseguito un non meglio specificato "profitto di rilevante entità", la pena pecuniaria potrà essere aumentata di un terzo (art. 25-*quinqüesdecies*, comma 2, D.Lgs. n. 231/2001).

Sul punto preme una prima riflessione: per i soggetti di grandi dimensioni le sanzioni pecuniarie non paiono avere carattere gravemente afflittivo, dal momento che per esse è previsto un tetto massimo di poco superiore ad 1 mio. di euro. Dall'altra, invece, per le piccole attività, la sanzione minima (che parte da euro 25'800, riducibile fino a euro 10'329,14), appare fin troppo gravosa, specie a fronte di minime evasioni d'imposta (a breve il punto sarà approfondito).

Le sanzioni interdittive sono, invece, le seguenti (art. 25-*quinqüesdecies*, comma 3, D.Lgs. n. 231/2001):

- a) divieto, anche temporaneo, di contrattare con la Pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- b) esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- c) divieto, anche temporaneo, di pubblicizzare beni o servizi.

In caso di condanna dell'ente, le misure interdittive non sono applicate automaticamente, ma solamente al ricorrere di almeno una delle seguenti condizioni: "a) l'ente ha tratto dal reato un profitto di rilevante entità e il reato è stato commesso da soggetti in posizione apicale ovvero da soggetti sottoposti all'altrui direzione quando, in questo caso, la commissione del reato è stata determinata o agevolata da gravi carenze organizzative; b) in caso di reiterazione degli illeciti" (art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 231/2001).

Tale precisazione è assai importante, posto che la sanzione interdittiva in commento può avere effetti deflagranti. Ed invero l'esclusione o revoca delle agevolazioni fiscali determina il venir meno di ingenti risorse finanziarie per l'ente. Si pensi, a titolo di esempio, al decadimento dall'agevolazione sul credito d'imposta per ricerca e sviluppo: la norma di riferimento (art. 1, comma 199, L. n. 160/2019), prevede espressamente che a tale credito non possano accedere le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ex D.Lgs. n. 231/2001.

Infine, laddove l'ente non provveda alla restituzione dell'imposta evasa, è prevista la confisca del prezzo o del profitto del reato, anche nella forma per "equivalente".

[2] Intervenendo in tema di evasione dei diritti doganali il legislatore ha ripristinato (raggiunta la soglia di punibilità di euro 10'000) il delitto di contrabbando, precedentemente depenalizzato con il D.Lgs. n. 8/2016.

Il D.Lgs. n. 231/2001 prevede, quindi, un sistema punitivo assai afflittivo.

Non solo. Il lettore avrà notato che i reati previsti nell'art. 25-*quinquiesdecies* sono tutti connotati dalla fraudolenza. Si potrebbe, dunque, ritenere assolutamente improbabile il loro verificarsi nell'ambito di una società correttamente gestita. Tuttavia, uno di essi appare particolarmente insidioso: si tratta del reato di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000) che, peraltro, non prevede soglie minime di evasione.

Per rendersi conto della pericolosità dell'inserimento di tale fattispecie fra i reati presupposto della 231 si ragioni sulla seguente ipotesi: una società di persone contabilizzata fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, detraendosi un'imposta sul valore aggiunto (IVA) per euro 1'000. La sanzione pecuniaria base prevista dal D.Lgs. n. 231/2001, lo abbiamo visto, parte da euro 25'800, riducibile fino ad euro 10'329,14 quando vi sia l'integrale risarcimento del danno e l'adozione di un modello organizzativo da parte della società. La società in nome collettivo (s.n.c.) del nostro esempio si troverà, dunque, a dover: (i) sostenere un processo ex D.Lgs. n. 231/2001, cui seguirà – nel migliore dei casi – una sanzione di euro 10'329,14; (ii) sostenere un processo penale, nella figura del legale rappresentante, per "dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti"; (iii) versare sanzioni amministrative tributarie dal 135% al 270% rispetto all'IVA indebitamente detratta (artt. 1 e 5 D.Lgs. n. 471/1997).

Una triplice sanzione, dunque, in relazione ad uno stesso fatto di reato[3]. Non appare errato sostenere che tale sproporzionato quadro punitivo comporterà, in molti casi, l'estinzione dell'ente a causa delle sanzioni.

Il che, francamente, appare intollerabile, specie quando la registrazione della fattura soggettivamente inesistente è l'effetto di una negligenza organizzativa, non certo ispirata da intenti fraudolenti.

IV. La violazione del principio di proporzionalità delle sanzioni e del divieto di bis in idem

L'inserimento dei reati fiscali nel sistema della 231 viola, a nostro avviso, la proporzionalità del trattamento punitivo complessivo e il divieto di *bis in idem*. Si intende ora approfondire tali punti.

A. La proporzionalità delle sanzioni

È noto che in materia di sanzioni gli Stati membri dell'UE possono liberamente determinare la tipologia delle sanzioni e la loro quantificazione, ossia la determinazione dell'entità della sofferenza connessa alla condanna.

Tale autonomia, tuttavia, deve essere espressa all'interno del principio di proporzionalità. La pena, in altri termini, non

deve eccedere quanto necessario al fine di evitare l'evasione di imposta, la sua esatta riscossione e l'adempimento degli obblighi formali da parte del contribuente[4].

Sul punto il giudice comunitario si è più volte espresso. Pur in mancanza di una disciplina sanzionatoria comune, infatti, la Corte di Giustizia dell'UE (CGUE) ha da tempo affermato che gli Stati membri sono tenuti al rispetto del diritto dell'UE e dei suoi principi generali e che, per valutare se una sanzione nazionale è conforme a tale principio, "occorre tenere conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa"[5].

Con specifico riferimento alle sanzioni irrogate in materia di omesso versamento dell'IVA, la CGUE, nella nota sentenza *Equoland*, ha dichiarato potenzialmente sproporzionata la sanzione fissa pari al 30% della maggior imposta accertata[6].

In particolare, i giudici comunitari hanno affermato che "in considerazione dell'entità della percentuale fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale e dell'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie, non è escluso che tale modalità di determinazione dell'importo della sanzione, e dunque la parte corrispondente della medesima, possa rivelarsi sproporzionata"[7].

Orbene, se la CGUE ha dichiarato sproporzionata la sanzione del 30%, in quanto eccedente quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA, a maggior ragione non potranno essere considerate proporzionate le sanzioni stabilite dal D.Lgs. n. 231/2001, alle quali si aggiungono, a fronte del medesimo fatto, quelle tributarie e penali, anch'esse estremamente afflittive.

Manca, nell'attuale quadro punitivo connesso ai reati fiscali presupposto inseriti nella 231, una disposizione di raccordo che serva a mitigare l'afflittività connessa al cumulo delle sanzioni.

L'assenza di coordinamento fra norme sanzionatorie è stata, peraltro, recentemente stigmatizzata dai giudici unionali nella causa C-524/15, *Menci*, del 20 marzo 2018. La CGUE, in tale occasione, ha affermato che, in vista della lotta contro i reati in materia di IVA "un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale può essere giustificato allorché detti procedimenti e dette sanzioni riguardano [...] scopi complementari". Ha, tuttavia, specificato che, posto il principio di proporzionalità di cui all'art 49, par. 3, della Carta dei Diritti Fondamentali dell'UE (CDFUE), si "richiede che il cumulo di procedimenti e di sanzioni previsto da una normativa nazionale [...] non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi", ciò implicando "l'esistenza di norme che

[4] CGUE, causa C-242/12, *Belgian Shell*, del 6 febbraio 2014; causa C-259/12, *Rodopi-M 91*, del 20 giugno 2013.

[5] CGUE, causa C-259/12, *Rodopi-M 9*, del 20 giugno 2013.

[6] CGUE, causa C-272, *Equoland*, del 17 luglio 2014.

[7] CGUE, causa C-272, *Equoland*, del 17 luglio 2014, punti 44 e 45.

[3] PAOLA SEVERINO, L'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo, in: *Sistema Penale*, 7, 2020.

garantiscono una coordinazione finalizzata ridurre a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che un siffatto cumulo comporta per gli interessati".

Per la CGUE, dunque, il cumulo sanzionatorio è legittimo solo laddove sussistano norme di coordinamento in grado di rendere la pena proporzionale. Tale indirizzo interpretativo, peraltro, è stato recepito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019. Nella citata pronuncia, infatti, la Corte costituzionale, intervenendo in relazione al divieto di *bis in idem* (del quale si dirà a breve) ha sottolineato che "il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena", per essere legittimo, non deve risultare "eccessivamente affittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito".

Tale specificazione ha importanti ricadute di ordine pratico.

Laddove, invero, difetti una disposizione di coordinamento fra le pene, il Giudice nazionale (nelle materia di competenza dell'UE) potrà: (i) disapplicare direttamente la norma sanzionatoria laddove essa risulti sproporzionata, giacché in contrasto con il principio unionale di proporzionalità e con il divieto di *bis in idem* (del quale si dirà a breve); (ii) presentare, se sussistono dubbi in ordine alla corretta interpretazione della normativa unionale, una domanda di rinvio pregiudiziale alla CGUE^[8], affinché questa chiarisca la corretta portata e interpretazione del principio di proporzionalità delle sanzioni, da applicare poi alla fattispecie concreta.

Veniamo ora alle conclusioni.

Essendo, come visto, le sanzioni previste dalla 231 assai affittive, così come quelle disposte a livello amministrativo (D.Lgs. n. 471/1997) e penale (D.Lgs. n. 74/2000), e non sussistendo alcuna disposizione volta a temperare gli effetti derivanti dal cumulo sanzionatorio, appare evidente che l'attuale quadro punitivo riconnesso ai reati fiscali di cui al D.Lgs. n. 231/2001 viola il principio di proporzionalità elaborato a livello sovranazionale dalla CGUE.

Non solo. Sussistono anche fondate ragioni per dubitare del rispetto del principio di *ne bis in idem*.

B. Il principio "ne bis in idem"

La presenza di una duplice sanzione per il medesimo fatto-reato comporta, da un punto di vista teorico, la violazione del divieto di *bis in idem*, previsto all'art. 4 ("ne bis in idem") del Protocollo n. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) e all'art. 50 ("diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato") della CDFUE.

[8] Previsto dagli artt. 19, par. 3, lett. b, del Trattato sull'UE (TUE) e 267 del Trattato sul funzionamento dell'UE (TFUE), il rinvio pregiudiziale rappresenta la procedura che consente ad una giurisdizione nazionale di interrogare la CGUE sull'interpretazione o sulla validità del diritto europeo nell'ambito di un contenzioso in cui tale giurisdizione venga coinvolta.

Prima dell'introduzione dei reati fiscali nel D.Lgs. n. 231/2001, il principio del "ne bis in idem" con riferimento alla doppia irrogazione di sanzioni in materia fiscale interessava le sole persone fisiche, dal momento che per le società ed enti si verificava "una fisiologica divergenza tra il soggetto cui è irrogabile la sanzione amministrativa (la società ed ente, appunto) e il soggetto cui è comminabile la sanzione penale (l'autore persona fisica del reato, solitamente il rappresentante legale)"^[9].

Ma la questione, posta l'odierna estensione della responsabilità degli enti ai delitti tributari, si pone ora anche con riguardo alle persone giuridiche. Ed invero, le pene irrogate nei due sistemi (231 e amministrativo-tributario), in considerazione del loro grado di severità, sono riconducibili, alla luce dei noti "criteri di Engel", alla nozione di sanzione penale^[10], con conseguente applicabilità del divieto di *bis in idem* previsto dalla normativa sovranazionale sopra citata.

Secondo la più recente giurisprudenza della Corte EDU la lesione del principio "ne bis in idem" si concretizza ogniqualvolta, fra i procedimenti sanzionatori relativi al medesimo fatto, non sussista la cd. "sufficiently close and connection in substance and time"^[11].

Nella decisione della Corte EDU A. e B. contro Norvegia del 15 novembre 2016 si è affermato, in particolare, che i cardini della connessione sono due: (i) materiale, nel senso che i procedimenti devono essere prevedibili, probatoriamente connessi e con sanzioni proporzionate; (ii) temporale, nel senso che i procedimenti devono iniziare e terminare all'interno di un segmento temporale ravvicinato.

Ad approdi simili è anche giunta la più recente CGUE che ha, tuttavia, dato preminenza al criterio materiale, ed in particolare ai requisiti della proporzionalità e prevedibilità della sanzione. La CGUE ha specificato che il diritto unionale "non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'IVA dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, purché siffatta normativa:

- sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari,
- contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e

[9] Ne parla, con la consueta chiarezza, LIVIA SALVINI, I reati tributari nel decreto 231/2001, in: *Sistema Penale*, 7, 2020.

[10] Si veda Corte EDU, *Engel c. Paesi Bassi*, dell'8 giugno 1976.

[11] Che laddove rispettata comporta la cd. "reductio ad unum del bis", secondo l'espressione forgiata da MASSIMO DOMINI, *Septies in idem*. Dalla materia penale alla proporzione delle pene multiple nei modelli italiano ed europeo, *Cass. Pen.*, n. 7/2018.

- *preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti*"[12].

Nella pronuncia testé menzionata la CGUE, quindi, ha escluso la contrarietà all'art. 50 CDFUE della normativa italiana, che consente di avviare un procedimento penale per omesso versamento dell'IVA a carico di colui che abbia già subito, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva. Nello specifico i giudici unionali hanno stabilito che l'omesso versamento dell'IVA superiore alla soglia di punibilità prevista all'art. 10-ter D.Lgs. n. 74/2000, sebbene generi un duplice procedimento sanzionatorio, è in linea con la normativa comunitaria, dal momento che esso è prevedibile, i procedimenti sono coordinati e le sanzioni perseguono scopi complementari.

In definitiva tanto la Corte EDU (causa *A. e B. contro Norvegia* del 15 novembre 2016), quanto la CGUE (causa C-524/15, *Menci*, del 20 marzo 2018), al ricorrere di determinati presupposti (prevedibilità delle sanzioni, connessione probatoria e temporale dei procedimenti), non ritengono *ex se* contraria al divieto di *bis in idem* la sottoposizione di un soggetto ad una doppia sanzione.

Con un'importante specificazione: nella sentenza *Menci* i giudici unionali affermano che "spetta al giudice nazionale accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso".

L'assenza di proporzionalità, pertanto, comporta la violazione del *ne bis in idem*.

A questo riguardo occorre, tuttavia, concretamente definire il concetto di proporzionalità, stabilendo quando il cumulo delle pene risulti sproporzionato alla luce delle circostanze del caso concreto e della condotta dell'imputato[13].

La giurisprudenza unionale, sul punto, ha già "quantificato" (lo si già detto) il concetto di proporzionalità, ritenendo sproporzionata una sanzione stabilita in misura fissa del 30% della maggior imposta accertata, laddove non sia possibile operare

[12] CGUE, causa C-524/15, *Menci*, del 20 marzo 2018, punto 64.

[13] Sul punto si veda quanto stabilito dalla recentissima ordinanza della Corte Costituzionale n. 114/2020, la quale ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sul doppio binario procedimentale e sanzionatorio per non avere il Giudice rimettente "dimostrato la non conformità della disciplina censurata a tutti i criteri enunciati dalla giurisprudenza europea, così incorrendo in lacune argomentative tali da determinare un'insufficiente motivazione tanto della non manifesta infondatezza della questione prospettata, quanto della sua rilevanza, con conseguente inammissibilità della censura principale di violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 Prot. n. 7 CEDU (e implicitamente all'art. 50 CDFUE)". In sostanza, non basta evocare in termini apodittici la sproporzione della pena, ma occorre motivare concretamente in che termini e per quale ragione la stessa non sia proporzionata al caso concreto.

un bilanciamento in relazione al caso di specie[14].

Ebbene, l'attuale sistema punitivo previsto per i reati-presupposto inseriti nel D.Lgs. n. 231/2001 si connota, per l'appunto, per l'assenza di una norma di coordinamento fra le varie sanzioni[15] e, conseguentemente, (i) per il difetto di proporzionalità della risposta punitiva, dal momento che le pene previste dai vari settori (231, amministrativo e penale) sono estremamente afflittive anche solo singolarmente considerate, (ii) per la violazione del principio di *ne bis in idem*.

V. Conclusioni

Come noto, l'adozione preventiva di un modello di organizzazione e gestione della società, idoneo a prevenire il verificarsi dei reati presupposto previsti dalla 231, costituisce esimente di responsabilità per l'ente.

La predisposizione di un tale modello organizzativo implica, sotto il profilo pratico, l'adozione di una serie di misure tese a minimizzare il verificarsi delle figure criminose elencate agli artt. 25-*quinquiesdecies* e 25-*sexiesdecies* del D.Lgs. 231/2001.

Per ogni singola fattispecie delittuosa dovranno, quindi, essere predisposte procedure di controllo e specifici protocolli da ritagliare a seconda delle dinamiche delle attività della singola società.

Un ruolo centrale sarà assunto, a questo riguardo, dalla corretta predisposizione del bilancio e della contabilità, con particolare attenzione alle procedure di registrazione delle singole operazioni aziendali, specialmente con riferimento alle fatture di acquisto[16].

Per il reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000, infatti, la mappatura dei rischi si estende notevolmente, ed arriva a coinvolgere ipoteticamente tutte le operazioni, anche quelle con importi insignificanti. In questo specifico caso, dunque, al fine di evitare la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, presidi e protocolli dovranno essere adottati per verificare la reale identità dei cedenti.

A tale fine un utile strumento è sicuramente costituito dall'adozione di processi di formazione del personale aziendale. Il percorso formativo, in particolare, dovrebbe rendere edotto il personale dell'azienda in ordine agli "indici" rilevatori di una possibile frode IVA commessa lungo la catena commerciale. Si pensi, ad es., ai seguenti indici, più volte stigmatizzati dalla giurisprudenza nazionale: applicazione da parte del fornitore di prezzi sottocosto; frequenti cambi di denominazione della società e luogo di ubicazione della sede legale; legale

[14] CGUE, causa C-272, *Equoland*, del 17 luglio 2014.

[15] Ciò non accade invece in materia di *market abuse*, dove l'art. 187-*terdecies* del Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (TUF) disciplina l'"applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative".

[16] Sul punto si veda NICOLA DE RENZIS SONNINO, Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità *ex d.lgs. n. 231/2001*, in: *Sistema Penale*, 7, 2020.

rappresentante con nazionalità straniera; utilizzo di società di trasporto straniere, con frequenti cambi delle stesse, ecc.

La presenza di personale aziendale che abbia, sul punto, maturato una specifica conoscenza dei rischi fiscali connessi all'acquisto di beni è, certamente, un ottimo presidio volto alla mitigazione del rischio di verifica del reato di cui all'art. 2 D.Lgs. n. 74/2000 e, quindi, di apertura di un procedimento ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001.

Un ulteriore valido strumento è costituito dalla predisposizione di apposite schede di controllo, contenenti una *check list* dei controlli di volta in volta eseguiti sul singolo fornitore. Tali controlli possono riguardare l'esistenza e validità della partita IVA sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate; l'analisi della visura camerale, con particolare attenzione all'oggetto sociale e all'adeguato capitale sociale del fornitore, nonché al numero di dipendenti impiegati; la verifica, su *Google maps*, della esistenza della sede sociale, con stampa e conservazione delle immagini reperite, e via discorrendo.

Il recente intervento normativo commentato in questa sede deve, dunque, rappresentare l'occasione per avviare una complessiva riflessione sul ruolo dei modelli organizzativi nel sistema 231.

È chiaro che tale implementazione comporta un costo che potrebbe apparire "indigeribile" a molti imprenditori, soprattutto nell'attuale contesto di crisi. Ma è altresì vero che ciò avrebbe indubbe ricadute positive quali:

- 1) la riduzione, in primo luogo, del rischio di incorrere in contestazioni penal-tributarie da 231;
- 2) in secondo luogo, l'ottimizzazione dei processi aziendali, attraverso l'evidenziazione ed eliminazione di inefficienze tra i processi che compongono l'attività;
- 3) infine, la possibilità, per le imprese di più rilevanti dimensioni, di accedere alla *cooperative compliance* prevista dal D.Lgs. n. 128/2015^[17].

[17] Il "regime di adempimento collaborativo" è stato istituito con il decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, rubricato "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23". Possono aderirvi, al ricorrere di determinati presupposti, i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario. Ai sensi dell'art. 2 del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016, l'accesso al regime di *cooperative compliance* è attualmente riservato a: (a) i soggetti residenti e le stabili organizzazioni di soggetti non residenti con volume d'affari o ricavi non inferiore a 10 mia. di euro; (b) i soggetti residenti e le stabili organizzazioni di soggetti non residenti con volume d'affari o ricavi non inferiore a 1 mia. di euro che abbiano partecipato al progetto pilota sul regime di adempimento collaborativo lanciato nel 2013; (c) le imprese che intendono dare esecuzione all'interpello sui nuovi investimenti. Per un approfondimento si veda ANTONIO TOMASSINI/FEDERICO PACELLI, Modello 231 e gestione del rischio fiscale nella prospettiva della cooperativa compliance, in: *Corriere Tributario* n. 5/2020.