



flash info paper

9 ottobre 2020

Attuazione della cd. Direttiva PIF: estensione del perimetro di responsabilità degli enti ai sensi del D.Lgs. 231/01

A seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.lgs. 75/2020, il presente numero del Flash Info Paper si propone l'obiettivo principale di fare chiarezza sul recepimento della direttiva (UE) 1371/2017 all'interno della normativa nazionale e sugli impatti in materia di responsabilità delle persone giuridiche ai sensi del D. Lgs. 231/2001.

In questo numero:

Cosa

- approvazione Decreto Legislativo n. 75 del 2020
- modifiche al Decreto Legislativo n. 74 del 2000
- modifiche al Decreto Legislativo n. 231 del 2001

Perimetro

- nuove fattispecie di reato rilevanti ai fini del D. Lgs. n. 231/2001
- variazione del quadro sanzionatorio

Impatti

- aggiornamento dei Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo ex D.Lgs. n. 231/2001
- possibile adozione di sistemi di Tax Control Framework

INDICE

pag.

Novità introdotte dal D.Lgs 75/2020 2

Analisi del quadro normativo nazionale attuale 3

Estensione del catalogo dei reati presupposto 231 4

Suggerimenti pragmatici e spunti di riflessione 5

vai agli argomenti di interesse!



Vuoi ricevere le notizie da BDO direttamente via email?
Iscriviti alle nostre mailinglist.

NOVITÀ INTRODOTTE DAL DECRETO LEGISLATIVO N. 75/2020

RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA (UE) N. 1371/2017 (DIRETTIVA "PIF") DEL PARLAMENTO E DEL CONSIGLIO EUROPEO DEL 5 LUGLIO 2017, RECANTE NORME PER LA "LOTTA CONTRO LA FRODE CHE LEDE GLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE MEDIANTE IL DIRITTO PENALE"

MAGGIOR TUTELA DA PARTE DEGLI STATI MEMBRI DEGLI INTERESSI FINANZIARI EUROPEI

A pochi mesi dall'inserimento di alcuni reati tributari nel perimetro di responsabilità degli Enti D.Lgs. n. 231/2001 intervenuto a fine 2019 con la L. 157 (per cui si rimanda al precedente Info Paper), in data 15 luglio 2020 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 177 il D.Lgs. 14 luglio 2020 n. 75, approvato dal Consiglio dei Ministri nei primi giorni di luglio ed entrato in vigore il 30 luglio, il quale dà attuazione alla c.d. **Direttiva PIF n. 1371/2017 del Parlamento europeo e del Consiglio europeo del 5 luglio 2017** recante norme per la "lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale".

L'attuazione della suddetta Direttiva costituisce un ulteriore passo del percorso di armonizzazione delle misure in materia di tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea, così come indicato nel Considerando 3) della Direttiva, in cui viene più volte ribadita la necessità di «*proseguire nel ravvicinamento del diritto penale degli Stati membri completando, per i tipi di condotte fraudolente più gravi in tale settore, la tutela degli interessi finanziari dell'Unione ai sensi del diritto amministrativo e del diritto civile, evitando al contempo incongruenze sia all'interno di ciascuna di tali branche che tra di esse*».

Il Legislatore nazionale, attraverso il decreto attuativo in esame, ha adeguato la nostra normativa interna ai principi contenuti nella Direttiva n. 1371/2017, in particolare, mediante:

- l'introduzione di **nuove fattispecie di reato** nel novero di quelle già previste dal D.Lgs. n. 231/2001, volte a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione Europea;
- l'**estensione dell'area della responsabilità amministrativa da reato** delle persone giuridiche derivante dalla commissione di reati tributari che arrechino grave pregiudizio agli interessi finanziari dell'UE;
- la previsione di un trattamento sanzionatorio più severo per i delitti oggetto di riforma.

RIEPILOGO DELLE PRINCIPALI MODIFICHE INTRODOTTE DAL D.LGS. N. 75/2020

A tal proposito, vengono di seguito riportate le novità più rilevanti introdotte dal suddetto Decreto:

- **Codice Penale**
L'art. 1 del D.Lgs. n. 75/2020 ha apportato modifiche agli artt. 316, 316-ter e 319-quater c.p., integrando le ipotesi già negli stessi previste rispetto alla commissione di fatti che «*ledano gli interessi finanziari dell'unione, con danno superiore a 100.000 euro*», nonché agli artt. 322-bis e 640, comma 2, n. 1) c.p. - di cui è stata estesa la portata applicativa mediante l'espressa «**equiparazione**» dell'**Unione Europea** allo Stato ed agli altri enti pubblici quali soggetti offesi dai reati -.
- **Decreto Legislativo. n. 74/2000**
L'art. 2 del richiamato decreto attuativo ha introdotto il nuovo comma *1-bis* all'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000, che **deroga alla regola generale della non punibilità a titolo di tentativo** dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 del D.Lgs. 74/2000 nell'ipotesi in cui «*siano compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*».
- **Decreto del Presidente della Repubblica n. 43/1973**
L'art. 3 del decreto attuativo è intervenuto sulla disciplina penale dei reati di contrabbando. Attraverso la modifica dell'art. 295 del D.P.R. n. 43/1973, il Legislatore ha **inasprito il trattamento sanzionatorio** per i delitti previsti dal D.P.R., prevedendo la pena della reclusione da tre a cinque anni anche nei casi in cui l'ammontare dei diritti di confine dovuti sia superiore a 100.000 euro.
- **Decreto Legislativo n. 231/2001**
L'art. 5 del D.Lgs. n. 75/2020 ha ampliato il catalogo dei reati presupposto 231, inserendo:
 - **all'art. 24** il delitto di frode nelle pubbliche forniture (art. 356 c.p.) ed il reato di frode ai danni del Fondo Europeo Agricolo di Garanzia e del Fondo Europeo Agricolo per lo Sviluppo (art. 2 L. n. 898/1986);
 - **all'art. 25** i reati di **peculato, peculato mediante profitto dell'errore altrui** (artt. 314 e 316 c.p.) e il delitto di **abuso di ufficio** (art. 323 c.p.);
 - **all'art. 25-quinquiesdecies** il nuovo co. *1-bis*, con estensione ai fini 231 dei reati di **dichiarazione infedele** (art. 4 D.Lgs. 74/2000), **omessa dichiarazione** (art. 5 D.Lgs. 74/2000) ed **indebita compensazione** (10-quater D.Lgs. 74/2000);
 - **all'art. 25-sexiesdecies** i reati di **contrabbando** previsti dal D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43.



ANALISI DEL QUADRO NORMATIVO NAZIONALE ATTUALE

IMPATTO SULLA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI

INTERVENTO SULLA DISCIPLINA DEL TENTATIVO NEI REATI TRIBUTARI EX D.LGS. N. 74/2000

L'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000 prevedeva che i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele, previsti rispettivamente agli artt. 2, 3 (di recente introduzione in ambito 231) e 4 (oggetto) del predetto decreto, potessero essere puniti solo una volta giunti a consumazione. L'inserimento del nuovo comma 1-bis (all'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000) ha comportato quindi un cambiamento rilevante, in quanto viene adesso anticipata la soglia del penalmente rilevante all'ipotesi di delitto tentato in relazione ai citati articoli, sia pur nei soli casi di frodi Iva transnazionali non inferiori a 10 milioni di euro.

Tale intervento, necessario alla luce di quanto disposto dall'art. 5, par. 2, della Direttiva 2017/1371, poi riprodotto nell'art. 3, comma 1, lett c.) della Legge delega n. 117/2019, con cui il Parlamento ha imposto al Governo di «*abrogare espressamente tutte le norme interne che risultino incompatibili con quelle della direttiva (UE) 2017/1371 e in particolare quelle che stabiliscono che i delitti che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea di cui agli articoli 3 e 4 della medesima direttiva non sono punibili a titolo di concorso o di tentativo*», ha destato alcune perplessità interpretative:

I. Punibilità del tentativo e giudizio di idoneità dei fatti

La novella presenta vari profili di interesse, il primo dei quali riguarda il riferimento agli «*atti diretti a commettere i delitti*», in cui non figura il secondo requisito dell'univocità degli atti richiesto dall'art. 56 c.p. per l'operatività dell'istituto del tentativo di delitto. Il mancato riferimento al requisito dell'univocità degli atti potrebbe rappresentare una precisa scelta di matrice «giustizialista» del Legislatore, dato l'inevitabile «indebolimento» del percorso di valutazione ex ante richiesto dal citato art. 56 c.p.

II. Carattere transfrontaliero delle violazioni

Il secondo elemento di interesse è costituito dalla transnazionalità nella commissione dell'illecito penale tributario. Con riferimento all'inciso dell'art. 2 del decreto attuativo in esame «*compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea*», sono sorti dubbi interpretativi in merito alla possibilità di perseguire in Italia solo i reati tributari la cui condotta sia stata commessa in parte sul territorio nazionale e in parte su quello di altro Stato europeo, ovvero se sia consentita la punibilità degli illeciti la cui condotta sia stata posta in essere interamente in altro Stato europeo.

AMPLIAMENTO DELL'AREA DELLA RESPONSABILITÀ DEGLI ENTI EX D.LGS. N. 231/2001

La novella normativa del predetto decreto attuativo incide in maniera rilevante sul perimetro del D.Lgs. N. 231/2001, introducendo dei mutamenti importanti, tra cui:

A. OBBLIGO DI CRIMINALIZZAZIONE DELLE FRODI IVA TRANSFRONTALIERE

La disciplina europea, oltre ad aver indicato la previsione per ciascuno Stato membro di appositi reati volti a sanzionare le «*frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea*», ha introdotto l'obbligo per gli stessi di prevedere la **responsabilità delle persone giuridiche per i reati di cui sopra.**

Questo ha comportato l'estensione delle fattispecie rilevanti ai fini 231, fino a perseguire - da ultimo - anche le condotte di:

1. dichiarazione infedele (ad es. con indicazione nella dichiarazione IVA di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti);
2. mancata presentazione di dichiarazioni IVA;
3. omesso versamento di somme dovute all'Amministrazione Finanziaria, per effetto dell'indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti.

FOCUS

Più in particolare, il recepimento della direttiva PIF impatta su reati commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri al fine di evasione IVA con le seguenti caratteristiche:

- la condotta deve presentare una **connessione con due o più Stati membri** dell'Unione Europea;
- deve sussistere il fine di evadere l'IVA per un importo complessivo **non inferiore ai 10 milioni di euro.**

B. Responsabilità amministrativa per la commissione dei reati di contrabbando

Occorre menzionare l'aggiunta al decreto legislativo n. 231/2001 dell'articolo 25-sexiesdecies, che prevede, in relazione alla commissione dei **reati di contrabbando di cui al D.P.R. n. 43 del 1973**, la responsabilità amministrativa degli enti e sanzioni pecuniarie comprese tra 200 e 400 quote - nei casi più gravi -, oltre ad ipotesi di interdizione. Tale portata sanzionatoria si differenzia a seconda del superamento della soglia prestabilita di 100.000 euro, oltre la quale la lesione degli interessi finanziari dell'Unione è ritenuta considerevole. Alla base della suddetta disposizione v'è la necessità di tutelare i c.d. **diritti doganali**, ossia «*tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere in forza di una legge, in relazione alle operazioni doganali*».



ESTENSIONE DEL CATALOGO DEI REATI PRESUPPOSTO 231

FOCUS SUI REATI CONTRO LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

INSERIMENTO NELL'ART. 24 DEL D.LGS. 231/2001 DEL DELITTO DI FRODE NELLE PUBBLICHE FORNITURE

La fattispecie di cui all'art. 356 c.p. punisce chiunque ponga in essere comportamenti **fraudolenti nell'esecuzione di contratti di fornitura e/o comunque nell'adempimento degli obblighi contrattuali** che derivino da un contratto di fornitura concluso con lo Stato, con un altro ente pubblico o con un'impresa esercente servizi pubblici o di pubblica necessità, oltre ai casi in cui venga provocato un danno all'Unione europea.

❑ Cosa si intende per contratto di fornitura?

Per contratto di fornitura si intende, in termini generali, qualsiasi strumento contrattuale destinato alla fornitura di beni o servizi nei confronti della Pubblica Amministrazione. In particolare, il delitto di cui all'art. 356 c.p. «*assume la struttura di un reato a consumazione prolungata, che si realizza attraverso condotte reiterate e comunque plurime, le une e le altre, [...] quali forme di manifestazione di quel comportamento abituale*» (Cass. pen., Sez. VI, 06/02/2020, n. 12073).

❑ Quando ricorre la frode?

Al fine di poter individuare la configurabilità del delitto, non è sufficiente il semplice inadempimento del contratto, in quanto la norma incriminatrice prevede un *quid pluris* che va individuato nella **malafede contrattuale**, tale da far apparire l'esecuzione del contratto conforme agli obblighi assunti. A tal proposito, è **sufficiente la dolosa inesecuzione del contratto pubblico** di fornitura di cose o servizi a danno della Pubblica Amministrazione.

❑ Quali sono le differenze tra frode e truffa?

Se da un lato la truffa punisce chi, con artifici o raggiri, **induca una persona in errore procurandosi un ingiusto profitto a suo danno**, la frode invece sanziona chi, nell'esercizio di un'attività commerciale, consegna all'acquirente un bene mobile che abbia un'origine, provenienza, quantità o qualità **diversa da quella dichiarata o pattuita**.

La principale differenza risiede nella **diversa gravità delle condotte**, in quanto il reato di **truffa** risulta più grave della frode, laddove implica uno o più atti compiuti con la finalità di far cadere in errore l'altro contraente. Tale condotta deve essere necessariamente realizzata mediante un comportamento volto a far sembrare vera una falsa rappresentazione della realtà ("artifici") e a convincere la vittima ("raggiri").

Nel caso della **frode** non è invece necessario che siano compiute attività artificiali finalizzate ad ingannare l'acquirente. Il reato infatti si perfeziona nel semplice caso in cui il soggetto consegna al cliente un prodotto diverso rispetto a quanto dichiarato o pubblicizzato, nella consapevolezza (**malafede**) di tale difformità.

IL D.LGS. 75/2020 INTRODUCE I REATI DI ABUSO D'UFFICIO E PECULATO AI FINI 231

Il recepimento della c.d. Direttiva P.I.F. (2017/1371), sulla base della legge di delegazione europea 2018, ha comportato l'estensione delle fattispecie di cui all'art 25 del D.Lgs. 231/2001, con l'introduzione dei delitti di **peculato** (art. 314 comma 1 c.p.), di **peculato mediante profitto dell'errore altrui** (art. 316 c.p.) e di **abuso d'ufficio** (art. 323 c.p.).

Nello specifico, queste «nuove» fattispecie, **rilevanti ai fini 231** solo se il fatto offende gli **interessi finanziari dell'Unione Europea**, trovano tendenzialmente applicazione non solo nei casi di esponenti di enti pubblici economici, ma anche nell'ambito di società partecipate o in controllo pubblico che erogano un servizio di rilevanza pubblica, in quanto all'interno di tali enti alcuni soggetti possono assumere qualifiche pubblicistiche in virtù dell'attività concretamente svolta.

❑ È configurabile il concorso di un soggetto «privato» nel reato commesso da un pubblico funzionario e/o da un incaricato di pubblico servizio?

Ebbene, tali delitti potrebbero senz'altro diventare rilevanti ai fini 231 anche nel caso di società private, laddove l'esponente aziendale (c.d. **extraneus**), al fine di favorire la propria azienda, istighi o aiuti concretamente il pubblico funzionario (c.d. **intraeus**) ad appropriarsi o distrarre utilità che non gli spettano o ad abusare del suo ufficio, così concorrendo nel reato (c.d. **proprio**) del pubblico funzionario.

Questi, sinteticamente, i requisiti per la configurabilità di un'ipotesi di concorso nei reati di peculato e abuso di ufficio:

1. consapevolezza, da parte dell'**extraneus**, della funzione di pubblico ufficiale o incaricato di pubblico servizio del soggetto contattato;
2. coscienza dell'antigiuridicità della condotta richiesta;
3. partecipazione attiva alla concretizzazione della condotta stessa.

APPLICABILITÀ DEI REATI DI CONTRABBANDO INTRODOTTI DAL NUOVO ART. 25-SEXIESDECIES

Interessante è l'inserimento del contrabbando tra i reati considerati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione, fattispecie che si configura nelle ipotesi di **dolosa sottrazione delle merci al pagamento dei diritti di confine** dovuti.

Detto inserimento trova espressa giustificazione nella relazione governativa di accompagnamento al D.Lgs. N. 75/2020, laddove si specifica che «a seguito dell'istituzione di un'unione doganale comune a tutti gli Stati membri, infatti, **i dazi doganali rappresentano una risorsa propria dell'UE** e come tali **concorrono al finanziamento del bilancio eurounitario**».



SUGGERIMENTI PRAGMATICI E SPUNTI DI RIFLESSIONE

COSA FARE PER OTTEMPERARE ALLE NUOVE DISPOSIZIONI?

Al fine di presidiare il rischio di applicazione delle sanzioni ex D.Lgs. 231/01, è necessario l'aggiornamento del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001, sia nella sua parte generale, che con specifici protocolli volti a presidiare i nuovi profili di rischio (in particolare quelli di natura fiscale).

Nell'attività d'aggiornamento del Modello è fondamentale condurre un *risk assessment*, mappando tutti i processi e le funzioni aziendali potenzialmente sensibili alla commissione dei reati di recente introduzione in ambito 231 e individuare le regole di comportamento finalizzate alla prevenzione della commissione degli stessi, adeguando il sistema di controllo interno.

231 - COOPERATIVE COMPLIANCE E TAX CONTROL FRAMEWORK

In un contesto in cui cresce sempre più l'attenzione al modo in cui le Società gestiscono la variabile fiscale e cogliendo spunto dalla necessità di aggiornare i Modelli 231 rispetto ai reati tributari, le imprese che ne abbiano i requisiti possono anche valutare l'opportunità di aderire al **regime dell'adempimento collaborativo previsto dal D.Lgs. 128/2015**. Sebbene - come correttamente indicato dalla circolare n. 216816/2020 della Guardia di Finanza - i *control framework* ai fini del D.Lgs. 231/01 e quelli del regime di adempimento collaborativo siano e rimangano su piani diversi, distinti essendo i perimetri normativi e le logiche organizzative di riferimento, è evidente che tra i due sistemi le aree di convergenza sono estremamente significative.

Il regime, che risponde alle logiche della c.d. «**cooperative compliance**», è volto a promuovere forme proattive e virtuose di cooperazione tra l'Amministrazione Finanziaria ed i contribuenti.

In quest'ottica, il c.d. «**Tax Control Framework**», ovvero un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale può efficacemente supportare l'aggiornamento delle valutazioni di rischio ai fini 231 e la sua adozione può rappresentare un presidio ottimale sia ai fini dell'integrazione dei Modelli 231 che per l'accesso al regime d'adempimento collaborativo.

Esso consente, pertanto:

- di analizzare tutti i processi aziendali, con particolare attenzione a quelli di rilevanza fiscale;
- di ottenere i vantaggi previsti dal regime d'adempimento collaborativo per le Società che ne abbiano i requisiti;
- di implementare un efficace ed efficiente sistema di controllo sui processi aventi rilevanza fiscale;

con conseguente attenuazione del rischio di commissione dei Reati Tributari.

L'implementazione di un sistema interno di misurazione e controllo del rischio fiscale può rivelarsi una scelta strategica capace di generare un vantaggio competitivo, in termini di stabilità economica e patrimoniale, attraverso la minimizzazione del rischio di incorrere in sanzioni e perdite finanziarie come conseguenza della violazione di disposizioni tributarie.

A fronte del processo di raccolta, gestione, monitoraggio e condivisione delle informazioni aventi rilevanza fiscale - e non solo - **l'articolo 6 del D.Lgs. n. 128/2015** prevede diversi vantaggi per le imprese che intendono aderire al regime, quali:

- procedura abbreviata di interpello preventivo;
- applicazione di sanzioni ridotte alla metà, e comunque applicate in misura non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l'Agenzia delle Entrate non condivida la posizione dell'impresa;
- esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime;
- miglioramento del profilo reputazionale e mitigazione del rischio di danno reputazionale;
- rafforzamento del Sistema di Controllo Interno con possibilità per le Funzioni Risk Management, Compliance ed Internal Auditing di valutare e qualificare in maniera più puntuale i rischi relativi alle verifiche fiscali ed ai potenziali contenziosi tributari;
- maggiore confidenza degli stakeholder e ottenimento di un vantaggio competitivo in termini di stabilità economica e patrimoniale attraverso il miglioramento dei presidi del rischio fiscale.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Alla luce di quanto sopra, emerge per le Società la necessità di:

- procedere all'aggiornamento del Modello di Organizzazione, Gestione e Controllo alla luce delle nuove fattispecie presupposto ex D.Lgs. 231/01;
- contestualmente, le Società che ne abbiano i requisiti, possono valutare l'opportunità di adottare un tax control framework che, oltre a rispondere a pieni requisiti di compliance 231, abiliti l'accesso al regime di adempimento collaborativo (cooperative compliance) con tutti i conseguenti vantaggi nel rapporto con l'Amministrazione Finanziaria.



Contatti:
BDO Italia S.p.A.
ras@bdo.it

Viale Abruzzi, 94
20131 Milano
Tel: 02 58 20 1

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di revisione e consulenza aziendale con circa 88.000 professionisti altamente qualificati in più di 167 paesi. In Italia BDO è presente con oltre 900 professionisti e 18 uffici, una struttura integrata e capillare che garantisce la copertura del territorio nazionale.

Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il 9 ottobre 2020.

www.bdo.it



BDO Italia S.p.A., società per azioni italiana, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2020 BDO (Italia) – Flash Info Paper- Tutti i diritti riservati.