



LOCONTE&PARTNERS

**RECEPIMENTO DIRETTIVA P.I.F.:  
CON L'ENTRATA IN VIGORE DEL D.LGS. RILEVANTI  
NOVITA' IN MATERIA PENAL-TRIBUTARIA E "231"**

**29 Luglio 2020**

**Loconte&Partners**  
BARI - LONDRA - MILANO  
NEW YORK - ROMA  
PADOVA - REGGIO CALABRIA

## **RECEPIMENTO DIRETTIVA P.I.F.: CON L'ENTRATA IN VIGORE DEL D.LGS. RILEVANTI NOVITÀ IN MATERIA PENAL-TRIBUTARIA E "231"**

Domani, 30 luglio 2020, entrano in vigore rilevanti novità in materia penal-tributaria e "231": è quanto consegue dal d.lgs. 75/2020, pubblicato in G.U. il 15 luglio scorso e che recepisce la direttiva europea nota come P.I.F., prevedendo, tra le disposizioni di più immediato impatto per le imprese, la responsabilità amministrativa da reato per le grandi frodi IVA e la punibilità dei suddetti illeciti penal-tributari anche se solo tentati.

### **La direttiva P.I.F.**

Ma ecco cosa prevede la direttiva c.d. P.I.F. appena recepita nel nostro ordinamento, a seguito del conferimento, con legge n. 117/2019, di delega al Governo, nonché dell'approvazione definitiva del relativo decreto legislativo da parte del Consiglio dei Ministri lo scorso 6 luglio.

Si tratta della direttiva europea 2017/1371, che nell'ambito del "*la lotta contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*" dispone norme minime per la definizione di reati e sanzioni, non solo con riferimento alle persone fisiche, ma anche alle persone giuridiche, qualora gli illeciti siano stati commessi da parte dei soggetti apicali, ovvero a seguito dell'omissione di controlli da parte dei vertici sui subordinati. Inoltre, la direttiva ne prevede la punibilità anche a titolo di tentativo.

In questo contesto, primaria attenzione è dedicata alle frodi "*in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA*", ovvero alle ipotesi di sottrazione di risorse finanziarie che l'UE dovrebbe percepire attraverso la corresponsione dell'IVA.

In relazione alle suddette, la direttiva obbliga a irrogare una sanzione penale (che deve ammontare nel massimo a non meno di quattro anni di reclusione) alle frodi IVA "gravi", requisito che il legislatore europeo ritiene integrato quando le suddette azioni o omissioni, oltre a essere intenzionali, abbiano carattere transfrontaliero (e dunque siano connesse al territorio di due o più Stati UE), nonché comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro.

## **L'ordinamento interno "pre-P.I.F."**

Provando a calare le coordinate della P.I.F. all'interno del diritto penale italiano, si può notare come essa imponga la criminalizzazione di condotte che, quantomeno con riferimento alle persone fisiche, sono già da tempo severamente punite nel nostro ordinamento. Infatti, specificamente, obbliga gli Stati membri a sanzionare quei comportamenti che, al fine di ottenere un risparmio fiscale o indebiti rimborsi, comportano:

1) l'utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegua la diminuzione illegittima delle risorse del bilancio dell'Unione o dei bilanci gestiti da quest'ultima o per suo conto;

2) la mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto;

3) la presentazione di dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA.

Ma a ben vedere si tratta proprio delle condotte suscettibili nelle fattispecie previste dal d.lgs. 74/2000, ovvero il decreto che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto: come ha osservato la Relazione illustrativa allo schema di recepimento, le vigenti norme penali in materia di IVA, di cui al suddetto d.lgs.74/2000, già coprono sostanzialmente l'area che la direttiva intende tutelare: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), dichiarazione infedele (art. 4), omessa dichiarazione (art. 5), emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), indebita compensazione (art. 10-quater) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

## **Le novità: punibilità del tentativo e responsabilità 231**

La direttiva, tuttavia, prevede, all'art. 5, che i reati in materia di IVA siano punibili anche a titolo di tentativo.

Come noto, invece, l'art. 6 d.lgs. 74/2000 stabilisce che i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), dichiarazione fraudolenta

mediante altri artifici (art. 3) e dichiarazione infedele (art. 4), “*non sono comunque punibili a titolo di tentativo*”.

Pertanto, al fine di adeguare la legislazione interna alla direttiva, il decreto legislativo che a ore entrerà in vigore aggiunge, all’art. 6 d.lgs. 74/2000, il comma 1-*bis*, per prevedere la punibilità, anche a titolo di tentativo, dei reati sopra indicati. Specificamente, si introduce la rilevanza penale della forma tentata nei delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 d.lgs. 74/2000, cioè la falsa fatturazione, la frode fiscale mediante altri artifici e l’infedele dichiarazione, quando gli atti diretti a commettere tali delitti sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell’Unione Europea al fine di evadere l’IVA per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro.

Ciò detto, attenzione, perché nella direttiva spicca una disposizione di ancora maggior rilievo: allo scattare della predetta soglia congiuntamente alla sussistenza del carattere transfrontaliero, per le frodi tributarie si prescrive l’introduzione della responsabilità delle persone giuridiche: da qui il dovere, per il legislatore italiano, di inserire nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato delle società, *ex* d.lgs. 231/2001, i delitti tributari pocanzi menzionati, almeno con riferimento alle ipotesi che presentino i connotati di gravità individuati dalla direttiva.

## **Il dibattito dottrinale su “231” e reati tributari**

Pur senza pretese, in questa sede, di esaustività sul tema, merita di essere segnalato che l’opportunità dell’introduzione nel sistema italiano della responsabilità degli enti da reato tributario è stata negli anni dibattuta, non apparendo a interpreti e studiosi di secondario rilievo il rischio di duplicazioni sanzionatorie e di violazioni del principio del *ne bis in idem* che ne sarebbe derivato: il riferimento è all’art. 7 d.lgs. 269/2003, che stabilisce l’irrogazione in capo all’ente di sanzioni amministrative a fronte dell’illecito fiscale di un proprio dipendente, rappresentante o amministratore, con la conseguenza che l’ampliamento della responsabilità da reato degli enti comporta di fatto il cumularsi delle suddette sanzioni con quelle inflitte ai sensi del d.lgs. 231/2001.

Tuttavia, è stata proprio l’improcrastinabile necessità di conformarsi alle indicazioni provenienti dal legislatore europeo che ha convinto ad abbandonare le suddette remore, e a rafforzare il quadro degli strumenti di intervento patrimoniale nei confronti della persona giuridica, molto spesso beneficiaria degli illeciti tributari (contestati alla persona fisica), ma il cui patrimonio non sempre è aggredibile con la confisca, in particolare con quella per equivalente, salve le ipotesi particolari ammesse dalle più recente

giurisprudenza della Corte di cassazione, ovvero i casi in cui la società è un mero schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni (Cass. pen., Sez. II, 27 ottobre 2015, n. 45520) o i casi individuati dalla giurisprudenza, non senza qualche forzatura, come ipotesi di confisca diretta del profitto del reato (tra tutte Cass. pen., Sez. U., 30 gennaio 2014, n. 10561, Gubert e Cass. Pen., Sez. U., 26 giugno 2015, n. 31617, Lucci).

## **La riforma penal-tributaria di cui alla l. 157/2019**

Pertanto, il nostro ordinamento già nei mesi scorsi ha mosso i primi concreti passi sulla strada dell'adeguamento all'indirizzo europeo.

Precisamente, tra le novità introdotte lo scorso dicembre dalla l. 157/2019 (conv. d.l. 124/2019), vi è stata proprio l'estensione della responsabilità "231" all'ambito penal-tributario attraverso l'aggiunta nel d.lgs. 231/2001 dell'art. 25-*quinquiesdecies*.

Del resto, come espressamente riconosciuto nella stessa Relazione illustrativa e nel dossier del Servizio Studi Camera e Senato che hanno accompagnato l'intervento legislativo, tra le ragioni della riforma emergono, oltre all'opportuno superamento delle incertezze ermeneutiche manifestatesi in giurisprudenza, anche *“l'esigenza di rispondere a una precisa indicazione del legislatore eurocomunitario”*, chiarendo che *“con l'introduzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per i più gravi reati tributari commessi nel loro interesse o a vantaggio delle medesime, si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con la necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile sia alla luce della più recente normativa eurounitaria sia in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale”*.

Peraltro, la previsione originaria del d.l., che prevedeva sanzioni amministrative solo a fronte della commissione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 74/2000), è stata integrata nel corso dell'esame in sede referente, disponendo, come risulta dalla legge di conversione, a carico dell'ente le seguenti sanzioni amministrative: per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), fino a 500 quote; per l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 fino a 500 quote; per l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), fino a 400 quote; per la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11), fino a 400 quote.

Considerato che l'importo di una quota varia da un minimo di 258 euro a un massimo di 1.549 euro, ne deriva che la sanzione pecuniaria per le imprese i cui legali rappresentanti realizzano a vantaggio delle stesse reati fiscali potrà arrivare fino a 774.500 euro per i reati più gravi.

Inoltre, come precisato a seguito degli emendamenti apportati dalla Commissione Finanze, tutte le sanzioni sono aumentate di un terzo se, a seguito del reato tributario, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità.

Ancora, mentre il decreto fiscale pubblicato il 26 ottobre 2019 non prevedeva sanzioni interdittive, la legge di conversione ha incluso a carico dell'ente:

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

### **Il d.lgs. 75/2020 appena pubblicato in G.U.**

Ora, il decreto legislativo che è stato pubblicato in G.U. due settimane fa completa l'opera ampliando il dettato di cui al suddetto art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. 231/2001. Precisamente, si stabilisce che i delitti di dichiarazione infedele (art. 4 d.lgs. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5) e indebita compensazione (art. 10-*quater*), commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea allo scopo di evadere l'IVA, comportano la responsabilità amministrativa della società se l'ammontare dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro.

In tali casi, la norma prevede le seguenti sanzioni pecuniarie: per la dichiarazione infedele, sanzione fino a 300 quote; per l'omessa dichiarazione, sanzione fino a 400 quote; per l'indebita compensazione, sanzione fino a 400 quote.

Viene altresì estesa, anche a tali reati, l'applicabilità delle sopra elencate sanzioni interdittive.

## Prevenzione dei reati tributari: quali aziende sono già *compliant*?

Il primo tangibile effetto per le imprese è la necessità di un pronto aggiornamento dei modelli organizzativi, che non potrà essere meramente cosmetico.

Non è a priori da escludere che qualche azienda possa essere già *compliant*. Invero, dopo l'inserimento del riciclaggio, nonché dell'autoriciclaggio, nell'ambito del catalogo *ex d.lgs. 231/2001*, in molti avevano già evidenziato che di fatto i reati tributari avrebbero dovuto considerarsi, pur in via indiretta, già ricompresi tra i reati-presupposto del decreto, e che pertanto nei propri modelli le imprese avrebbero dovuto già contemplare la prevenzione dal rischio di questo reato.

In particolare – essendosi posta la questione se i reati tributari potessero generare un'utilità e questa potesse avere una evidente concretezza nel patrimonio del reo, nonché se il legislatore avesse inteso far riferimento a qualsiasi beneficio patrimoniale, fino a ricomprendervi una mancata *deminutio patrimonii* – gli studiosi avevano richiamato quella giurisprudenza penale che aveva già affrontato e definito i termini del concetto di risparmio fiscale, includendo nel profitto del reato tributario anche il “risparmio di spesa o di imposta”.

La Suprema Corte a SS.UU. (sentenza n. 8374/2013) ha chiarito infatti che “*il profitto è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale e può, dunque, consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi e sanzioni dovuti a seguito di accertamento del debito tributario*”.

Sulla scia di tale pronuncia, gli interpreti avevano osservato che anche i reati fiscali, producendo un profitto economicamente quantificabile e facendo acquisire al reo quella res infungibile che può essere poi oggetto di trasferimento e reimpiego, fossero da idonei a fungere da presupposto per l'azionabilità delle ipotesi di riciclaggio di cui agli artt. 648-*bis* ss. c.p..

Ragionamento condiviso dalla Suprema Corte, che nel tempo ha consolidato l'orientamento per cui “*tutti i delitti dolosi, e, quindi, anche quello di frode fiscale, sono idonei a fungere da reato presupposto del riciclaggio*”, puntualizzando altresì che il riferimento normativo alle “altre utilità” ricomprende il risparmio di spesa da omesso pagamento delle imposte dovute, poiché lo stesso produce un mancato decremento del patrimonio che si concretizza in una utilità di natura economica (così già Cass. pen. n. 6061/2012; Cass. pen. n. 49427/2009).

Con l'ulteriore conseguenza, quindi, che anche i modelli organizzativi funzionali alla prevenzione del suddetto reato di riciclaggio avrebbero già dovuto tenere conto del rischio di commissione degli illeciti tributari.

## **Aggiornamento modelli “231”: un’urgenza indifferibile**

Ciò detto, avendo il legislatore introdotto qualche mese fa nel d.lgs. 231/2001, con l’art. 25-*quinqüiesdecies*, una fattispecie specifica relativa ai reati tributari, nonché avendone ora ampliato ulteriormente la portata con il d.lgs. 75/2020, l’opportunità di aggiornamento è diventata adesso un’urgenza non più procrastinabile. Restano pertanto da chiarire le azioni e le misure da porre in essere per prevenire la commissione del reato e di conseguenza per la costruzione di uno modello 231 efficace ed efficiente.

In posizione agevolata si trovano innanzitutto le banche che hanno adempiuto all’obbligo di istituire, nei tempi, nelle forme e con le modalità prescritte dalla Banca d'Italia nella Circolare n. 285 del 17 dicembre 2013, un efficace presidio del rischio fiscale basato sull'articolata collaborazione tra funzione fiscale interna (ove esistente) e funzione *compliance*.

Ma soprattutto, avvantaggiate sono anche le imprese di grandi dimensioni che hanno aderito al “regime di adempimento collaborativo” o di “cooperative compliance”, che è stato istituito con il d.lgs. 128/ 2015, 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*”, e che ha l’obiettivo di instaurare, tra amministrazione finanziaria e contribuenti, un rapporto di fiducia e collaborazione tramite l’interlocuzione costante e preventiva sulle questioni fiscali rilevanti: specificamente, i soggetti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo dovevano essere già in possesso, alla data di presentazione della domanda, di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.

Per tutti gli altri soggetti, invece, il lavoro di adeguamento potrebbe non essere immediato, e questo per più di una ragione.

*In primis*, va considerato che il ciclo attivo e passivo accomuna tutte le imprese, così come la presenza di plurimi soggetti abilitati ad acquistare beni e servizi per la società e di centri dai quali pervengono dati e informazioni per la fatturazione attiva; con la conseguenza che, a differenza di molte altre fattispecie di reato, i reati tributari sono pervasivi nel contesto dell’attività di impresa ed è quasi



impossibile relegarli in ambiti di attività specifici o circoscritti.

Inoltre, il rischio che possano essere perpetrati gli illeciti di utilizzo ed emissione di fatture false è direttamente proporzionale alla complessità del meccanismo pocanzi descritto, il più delle volte purtroppo nemmeno adeguatamente digitalizzato, nonché al numero di Paesi esteri, oltre che dei soggetti, spesso coinvolti.

Pertanto, una valutazione preliminare delle attività e delle aree dell'impresa a maggiore rischio fiscale – unitamente alla consulenza di professionalità idonee a individuare e comprendere i processi e l'organizzazione interni, intercettarne eventuali carenze e suggerire tempestivamente misure correttive – diviene oggi più che mai imprescindibile.

Solo attraverso l'adozione di sistemi amministrativo-contabili e gestionali adeguati, il presidio strutturato e il monitoraggio continuo dei processi aziendali e delle transazioni da cui possano generare conseguenze di natura tributaria, nonché la definizione di ruoli formalizzati e di codificate procedure di rilevazione e gestione del rischio fiscale, si potranno prevenire la commissione di reati tributari e la contestazione alla impresa della responsabilità "231".

## Referenti



**Stefano Loconte**, *Fondatore e Managing Partner*  
[stefano.loconte@studioloconte.it](mailto:stefano.loconte@studioloconte.it)



**Giulia Maria Mentasti**, *Associate*  
[giulia.mentasti@studioloconte.it](mailto:giulia.mentasti@studioloconte.it)

*Loconte&Partners nasce dall'idea di offrire alla clientela un approccio multidisciplinare con spiccata propensione internazionale, sviluppando competenze specifiche nei settori della consulenza legale e tributaria. Tale scelta professionale consente di stabilire e mantenere uno stretto rapporto di fiducia con il Cliente che sempre trova alle sue richieste una puntuale risposta.*

**LE**  
LOCENTE&PARTNERS