

## Newsletter

Business Unit White Collar Crime and Business Integrity - Dipartimento Fiscale/Team contenzioso

Il decreto di attuazione della direttiva PIF: tutte le novità introdotte (D. lgs. 14 luglio 2020, n. 75);  
La recente riforma dell'abuso d'ufficio ad opera del cd. Decreto semplificazioni (Decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76).

Con il **Decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75** (il "Decreto") – pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 177 del 15 luglio 2020 e in vigore dal 30 Luglio 2020 – il Governo ha dato attuazione alla direttiva UE 2017/1371 (c.d. "Direttiva PIF") recante norme di contrasto alla «frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione». Come si legge nel terzo Considerando, la Direttiva intende compiere un ulteriore passo avanti nel processo di armonizzazione e ravvicinamento del diritto penale degli Stati membri ed è volta a rafforzare la tutela degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la repressione penale delle condotte fraudolente ritenute più gravi.

La definizione di "frode" adottata nella Direttiva ricomprende condotte fraudolente «dal lato delle entrate, delle spese e dei beni ai danni del bilancio generale dell'Unione europea» incluse «operazioni finanziarie quali l'assunzione e l'erogazione di prestiti», mentre l'espressione "reati gravi" contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) fa riferimento alle forme più gravi di frode all'IVA, quali – a titolo esemplificativo – «la frode carosello, la frode dell'IVA dell'operatore inadempiente e la frode dell'IVA commessa nell'ambito di un'organizzazione criminale», che «creano serie minacce per il sistema comune dell'IVA e, di conseguenza, per il bilancio dell'Unione» (quarto Considerando).

Il Decreto è intervenuto su vari fronti, introducendo, con approccio spiccatamente particolaristico, i correttivi ritenuti opportuni per adeguare la normativa interna alle indicazioni sovranazionali. Le modifiche introdotte si muovono principalmente su due fronti e riguardano, da un lato, l'espansione del campo applicativo e/o l'inasprimento del trattamento sanzionatorio di alcune fattispecie incriminatrici previste dal codice penale e dalla legislazione speciale; dall'altro, l'ampliamento del novero degli illeciti che possono far sorgere la responsabilità degli enti ai sensi del D. lgs. n. 231 del 2001.

Si segnala, inoltre, la recente riforma dell'abuso d'ufficio – introdotto nel catalogo dei reati presupposto ai fini della responsabilità degli enti – operata mediante il cd. Decreto

semplificazioni (Decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, in vigore dal 17 luglio 2020 e non ancora convertito in legge).

## I.1 Le modifiche al D. lgs. 231/2001

L'intervento che appare maggiormente significativo – anche per la portata pratica sull'aggiornamento dei modelli di organizzazione – è quello inerente alla disciplina della responsabilità amministrativa da reato degli enti. Il decreto, infatti, **amplia il catalogo dei reati presupposto in vari campi**, rendendo opportuno un aggiornamento delle attività di mappatura dei rischi nonché la revisione delle procedure esistenti.

Di particolare interesse è l'intervento operato nel campo dei **reati tributari**: come noto diverse fattispecie incriminatrici previste dal D.lgs. 74/2000 erano già entrate a far parte del catalogo dei reati presupposto per effetto della riforma operata con il D.L. n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla Legge n. 157/2019<sup>1</sup>; attraverso l'art. 5, comma 1, lett. c) del Decreto in commento ulteriori reati sono stati aggiunti a tale catalogo.

Nello specifico, si tratta delle fattispecie di:

- dichiarazione infedele (**art. 4, D. lgs. n. 74/2000**), per il cui corrispondente illecito amministrativo è applicabile all'ente la sanzione pecuniaria fino a trecento quote;
- omessa dichiarazione (**art. 5, D. lgs. n. 74/2000**), per il cui corrispondente illecito amministrativo è applicabile all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote; e
- indebita compensazione (**art. 10-*quater*, D. lgs. n. 74/2000**), per il cui corrispondente illecito amministrativo è applicabile all'ente la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote<sup>2</sup>.

La rilevanza di tali delitti ai fini della responsabilità dell'ente è tuttavia circoscritta solo ad alcune ipotesi ritenute di **particolare gravità**, che si configurano quando il fatto sia stato commesso *«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»*.

Tali limitazioni – che trovano il loro fondamento nella portata, parimenti circoscritta, degli obblighi imposti dalla Direttiva PIF<sup>3</sup> – denotano (insieme alla puntualità di altre modifiche apportate dal Decreto) un atteggiamento del Legislatore Italiano marcatamente orientato a limitare gli interventi ai soli ritenuti imprescindibili per allineare l'ordinamento nazionale agli

---

<sup>1</sup> Si tratta, in particolare, dei reati di: a) dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, commi 1 e 2-*bis*); b) dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3); c) emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, commi 1 e 2-*bis*); d) occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10); e) sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

<sup>2</sup> Agli illeciti amministrativi derivanti dalla commissione di tali reati sono state estese l'aggravante prevista dal comma 2 dell'art. 25-*quinquiesdecies* D. lgs. 231/2001, per il caso in cui l'ente abbia tratto dall'illecito un profitto di rilevante entità, e l'applicabilità di sanzioni interdittive.

<sup>3</sup> Nel dettare le regole per la repressione delle frodi agli interessi finanziari dell'Unione, la Direttiva circoscrive la rilevanza dei reati in materia di IVA ai soli casi "gravi", ancorando tale requisito a due presupposti: (i) che si tratti di condotte *«connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione»*; (ii) che esse comportino un danno complessivo di almeno € 10.000.000.

obblighi sovranazionali. Il risultato è una riforma, nel complesso, carente di sistematicità e caratterizzata da scelte in alcuni casi discutibili, destinate a sollevare dubbi e questioni ermeneutiche in sede applicativa.

Nel contesto di questa disamina preliminare si segnala, innanzitutto, la **genericità del concetto di sistema fraudolento “transfrontaliero”**, rispetto al quale la Relazione illustrativa al Decreto si limita a precisare che il fatto deve essere stato commesso anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell’Unione europea<sup>4</sup>. Appare evidente, tuttavia, l’insufficienza di parametri ancorati a dati meramente geografici e l’importanza di individuare, a monte, la soglia minima di attività necessaria per legare l’azione criminosa al territorio di un certo Paese. Alcuni spunti verso una possibile soluzione sembrano poter essere tratti dalla definizione di “reato transnazionale” offerta dalla L. 16 marzo 2006, n. 146 nonché dall’elaborazione giurisprudenziale relativa all’art. 6 c.p.: sulla scorta di tali elementi si può ragionevolmente sostenere che la proiezione di un reato su più ordinamenti richieda che in ciascuno di essi si sia svolto un segmento apprezzabile della condotta o si siano prodotti effetti non trascurabili, dovendosi così escludere la rilevanza di collegamenti *cross border* puramente occasionali o, comunque, marginali. Si tratta, in ogni caso, di un elemento che rischia di risultare sfuggente – quantomeno sotto il profilo dell’accertamento – ove riferito a reati a consumazione istantanea.

Ulteriori problematiche potrebbero sorgere anche rispetto alla necessaria **connotazione fraudolenta** dei sistemi transfrontalieri sopra richiamati: ancora una volta, il raccordo con il dato normativo preesistente sembra essere stato almeno in parte trascurato. L’applicazione dei parametri imposti dalla Direttiva produce evidenti **problemi di qualificazione** nella misura in cui si richiede che fattispecie che incriminano condotte non fraudolente (quali ad esempio la dichiarazione infedele, che intercetta condotte residuali rispetto a quelle sanzionate dalle fattispecie precedenti) siano poste in essere nell’ambito di un sistema connotato, nella sua dimensione complessiva, da artificiosità e idoneità decettiva.

Ambiguo sembra, infine, anche il riferimento a un **importo “complessivo”** di imposta evasa pari ad almeno dieci milioni di euro: sul punto – stante la pacifica esclusione dal computo di interessi e sanzioni – il dubbio sollevato dai primi interpreti riguarda la possibilità o meno di considerare più anni di imposta (e dunque più delitti) ai fini del calcolo. Soluzione che tuttavia non sembra in linea con il dettato della Direttiva e che rischierebbe di attribuire eccessivo peso a variabili esterne al fatto commesso (ad esempio, il perimetro dell’accertamento).

Nell’ambito dei **reati contro la Pubblica Amministrazione** il Decreto ha modificato l’**art. 25**, comma 1 del D. lgs. 231/2001 che ora, «*quando il fatto offende gli interessi finanziari dell’Unione europea*», ricomprende anche le fattispecie di:

- peculato (**art. 314 c.p.**), con esclusione del peculato d’uso di cui al comma 2;
- peculato mediante profitto dell’errore altrui (**art. 316 c.p.**) e
- abuso d’ufficio (**art. 323 c.p.**)<sup>5</sup>.

In queste ipotesi all’ente è applicabile la sanzione pecuniaria fino a duecento quote.

Rispetto a tale intervento, si segnala l’aporia risultante dall’introduzione nel catalogo dei reati presupposto di fattispecie a soggettività ristretta che presuppongono il possesso, da parte dell’autore, di una qualifica pubblicistica. Come noto, infatti, la disciplina del D.lgs. 231/2001

---

<sup>4</sup> Relazione illustrativa al D. lgs. 75/2000, p. 8.

<sup>5</sup> Sul punto si segnala, peraltro, che la fattispecie di abuso d’ufficio è stata a sua volta recentemente riformata ad opera del Decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76 (c.d. Decreto Semplificazioni, sul quale v. *infra*).

non si applica alla maggior parte degli enti pubblici (ad eccezione solo di quelli che svolgono attività economiche): gli illeciti derivanti dalle fattispecie contro la P.A. di nuova introduzione sembrano, pertanto, destinati a trovare applicazione soprattutto in ipotesi di concorso eventuale nel reato proprio da parte di soggetti non qualificati.

La riforma ha inciso altresì sull'**art. 24 del D. lgs. 231/2001**, includendo tra i reati presupposto la frode in pubbliche forniture (**art. 356 c.p.**) e l'indebita percezione di erogazioni del Fondo europeo agricolo di garanzia e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (**art. 2 L. 898/1986**). È stato poi esteso l'ambito di rilevanza di alcune fattispecie già contemplate dall'art. 24 comma 1 – che ora possono far sorgere la responsabilità dell'ente anche quando commessi in danno dell'Unione europea, oltre che dello Stato o di altro ente pubblico italiano.

Infine, il catalogo delle fattispecie rilevanti ai sensi del D. lgs. 231/2001 è stato ulteriormente arricchito mediante l'**introduzione del nuovo art. 25-sexiesdecies** relativo ai **reati doganali previsti dal D.P.R. 43/1973**. Per l'ente è prevista la sanzione pecuniaria fino a duecento quote (aumentata fino a quattrocento quando i diritti di confine<sup>6</sup> dovuti superano i 100.000 euro), nonché le sanzioni interdittive del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi (oltre all'eventuale revoca di quelli già concessi) e del divieto di pubblicizzare beni o servizi.

I.II

## Le modifiche al Codice penale

Per quanto riguarda le fattispecie contenute nel Codice penale, il Decreto ha inciso sui reati contro la Pubblica Amministrazione e sul delitto di truffa.

Con riferimento ai primi, è stata introdotta una **aggravante speciale**, nel caso in cui si accerti che il fatto «*offende gli interessi finanziari dell'Unione europea e il danno o il profitto sono superiori a euro 100.000*», per i reati di:

- peculato mediante profitto dell'errore altrui (**art. 316 c.p.**);
- indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato (**art. 316-ter c.p.**);
- induzione indebita a dare o promettere utilità (**art. 319-quater c.p.**).

È stato altresì novellato l'**art. 322-bis** c.p. (peculato, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità, corruzione e istigazione alla corruzione di membri delle Corti internazionali o degli organi delle Comunità europee o di assemblee parlamentari internazionali o di organizzazioni internazionali e di funzionari delle Comunità europee e di Stati esteri), il cui ambito applicativo risulta oggi ampliato anche ai fatti che vedono coinvolte «*persone che esercitano funzioni o attività corrispondenti a quelle dei pubblici ufficiali e degli incaricati di un pubblico servizio nell'ambito di Stati non appartenenti all'Unione europea, quando il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione*».

---

<sup>6</sup> Ai sensi dell'art. 34, comma 2, del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, «*Fra i diritti doganali costituiscono "diritti di confine": i dazi di importazione e quelli di esportazione, i prelievi e le altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari e dalle relative norme di applicazione ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, i diritti di monopolio, le sovrimposte di confine ed ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato*».

Per quanto riguarda il delitto di **truffa**, è stata estesa la sfera applicativa dell'ipotesi aggravata prevista dal comma 2, n. 1) dell'**art. 640 c.p.**: la più grave pena della reclusione da uno a cinque anni e della multa da euro 309 a euro 1.549 si applica non più solo ai fatti commessi ai danni dello Stato o di un altro ente pubblico, ma anche a quelli commessi in danno dell'Unione Europea. Secondo quanto riportato nella Relazione illustrativa al Decreto, tale intervento sarebbe volto ad assicurare una *«tutela penale – con procedibilità d'ufficio – degli interessi finanziari dell'Unione nelle ipotesi non coperte dall'art. 640-bis c.p.»*<sup>7</sup>.

## I.III **Gli interventi sul D. lgs. 74/2000**

L'**art. 6 del D. lgs. 74/2000** al primo comma dispone la non punibilità a titolo di tentativo dei delitti di:

- dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (**art. 2 D. lgs. 74/2000**),
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (**art. 3 D. lgs. 74/2000**) e
- dichiarazione infedele (**art. 4 D. lgs. 74/2000**).

Su tale disposizione è intervenuto l'art. 2 del D. lgs. 75/2020, che ha aggiunto all'art. 6 un **nuovo comma (1-bis)**, il quale dispone che: *«salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono 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»*.

La **deroga alla non punibilità del tentativo** opera quindi in presenza di quattro condizioni:

- a) l'evasione deve avere a oggetto l'imposta sul valore aggiunto;
- b) l'evasione deve avere a oggetto un importo qualificato (pari ad almeno dieci milioni di euro);
- c) deve trattarsi di fatti transnazionali, che interessino più Stati dell'Unione europea;
- d) il fatto contestato non deve integrare il reato previsto dall'art. 8, D. lgs. 74/2000 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti).

## I.IV **Le modifiche alle altre leggi speciali**

Il Decreto interviene sul **T.U. delle disposizioni legislative in materia doganale (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43)** e sulla **legge 23 dicembre 1986, n. 898 in materia di controlli degli aiuti comunitari alla produzione dell'olio di oliva**.

Con riferimento alle ipotesi previste dal D.P.R. n. 43 del 1973 è stata limitata l'operatività del D. lgs. 8/2016, che aveva depenalizzato le violazioni punite con la sola pena della multa o dell'ammenda. La condizione di ripristino della rilevanza penale per gli illeciti doganali è che *«l'ammontare dei diritti di confine dovuti sia superiore a diecimila euro»*.

---

<sup>7</sup> Relazione illustrativa al D. lgs. 75/2000, p. 6.

È stato inoltre modificato il regime delle aggravanti del contrabbando previsto all'art. 295 del D.P.R. 43/1973, in particolare

- tra i casi per i quali alla multa prevista come pena base si aggiunge la reclusione da tre a cinque anni, viene aggiunta l'ipotesi in cui «l'ammontare dei diritti di confine dovuti è superiore a centomila euro»; mentre
- «quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti è maggiore di cinquantamila euro e non superiore a centomila euro» alla multa si aggiunge ora la pena della reclusione fino a tre anni.

Ancora, il Decreto interviene sull'art. 2 della Legge n. 898/1986 aumentando nel massimo il limite edittale di pena per il reato di indebita percezione di erogazioni del Fondo europeo agricolo di garanzia e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale quando il danno o il profitto siano superiori a 100.000 euro.

I.V

## Cenni sulla riforma dell'abuso d'ufficio operata dal cd. "Decreto semplificazioni"

Il **Decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76** – c.d. **Decreto semplificazioni** – interviene per fronteggiare il fenomeno noto come "**burocrazia difensiva**", ossia l'astensione dei pubblici funzionari dall'assunzione di decisioni utili a promuovere l'interesse pubblico, derivante dal timore di subire conseguenze negative a proprio carico, ove da tali decisioni possa derivare un danno fonte di responsabilità. L'intervento operato con il Decreto-legge 76/2020 è dichiaratamente volto a dissipare tali resistenze – limitando i profili di responsabilità – per rendere più agile la ripresa economica dopo il blocco delle attività produttive dovuto alla pandemia da COVID-19, necessità avvertita come pressante nell'attuale contesto storico e politico.

Il Decreto-legge si è mosso in due direzioni: per un verso quella di una maggiore delimitazione della responsabilità erariale dei funzionari; per altro verso, sul piano penalistico, **nel senso di un significativo ridimensionamento della portata applicativa del delitto di abuso d'ufficio.**

Pur ritenendo in linea generale condivisibile l'intento di rendere maggiormente chiaro il perimetro applicativo della fattispecie, occorre però rilevare che la novella sembra essersi risolta in una **notevole restrizione delle condotte punibili**, che rischia di paralizzare l'efficacia deterrente e la concreta operatività della norma.

È stata, innanzitutto, **esclusa la rilevanza della violazione di norme contenute in regolamenti**: l'abuso d'ufficio può ora essere integrato solo dalla violazione di «*regole di condotta previste dalla legge e da atti aventi forza di legge*», cioè da fonti primarie. L'esclusione dei regolamenti dal novero delle fonti normative la cui inosservanza può dar luogo all'abuso d'ufficio sembra però irragionevole, in quanto, come è stato rilevato<sup>8</sup>, è proprio nei regolamenti che spesso si rinvencono regole di condotta specifiche e vicine ai casi concreti, capaci di orientare l'operato dei pubblici ufficiali e degli incaricati di pubblico servizio.

---

<sup>8</sup> G. L. GATTA, *Da "spazza-corrotti" a "basta paura": il decreto semplificazioni e la riforma con parziale abolizione dell'abuso d'ufficio approvata dal Governo "salvo intese" (e la riserva di legge?)*, pubblicato sul sito [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it) il 17 luglio 2020.

Si è poi precisato come **rilevi la sola inosservanza di regole di condotta «specifiche» ed «espressamente previste» dalle citate fonti primarie**. In questo modo, si è inteso incrementare la capacità selettiva della fattispecie – anche a fronte di interpretazioni giurisprudenziali piuttosto ampie – escludendo la rilevanza di atti che costituiscano violazioni di principi generali, quali i doveri di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione espressi nell'articolo 97 Cost.

Un ulteriore criterio selettivo delle condotte penalmente rilevanti è stato introdotto mediante la previsione della punibilità delle sole condotte poste in essere in violazione di **regole di condotta «dalle quali non residuino margini di discrezionalità»**. Anche in questo caso, l'intervento – informato alla volontà di circoscrivere e delimitare con maggiore precisione il perimetro del fatto tipico – sembra avere un impatto significativo in uno dei settori nevralgici delle attività della Pubblica Amministrazione (l'attività discrezionale) e portare a una eccessiva restrizione della sfera applicativa della fattispecie.

---

## Contatti

### **Prof. Avv. Francesco D'Alessandro**

Partner  
White collar Crime and Business Integrity Unit  
T. +39 0272157576  
M. +39 3441199623  
francesco.dalessandro@chiomenti.net

### **Prof. Avv. Stefano Manacorda**

Of Counsel  
White collar Crime and Business Integrity Unit  
T. +39 0646622443  
M. +39 3462651487  
stefano.manacorda@chiomenti.net

### **Avv. Alain Maria Dell'Osso**

Managing Counsel  
White collar Crime and Business Integrity Unit  
T. +39 0272157673  
M. +393921956780  
alain.delloso@chiomenti.net

### **Avv. Massimo Antonini**

Partner  
Diritto tributario e pianificazione fiscale  
T. +39 0272157336  
M.+39 335301470  
massimo.antonini@chiomenti.net

### **Avv. Marco Di Siena**

Partner – Chiomenti  
Diritto tributario e pianificazione fiscale  
T. +39 06 4662 2201  
marco.disiena@chiomenti.net

### **Avv. Irene Pellecchia**

Counsel  
Diritto tributario e pianificazione fiscale  
T. +39 0272157759  
M. +39 3441784343  
irene.pellecchia@chiomenti.net