

# LA LOTTA CONTRO LA FRODE CHE LEDE GLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA A SEGUITO DELLA "DIRETTIVA PIF"

Marika Schiavo



**Sommario:** **1.** Considerazioni introduttive. - **2.** L'attuazione della "direttiva PIF": a) le modifiche al codice penale. - **3.** b) le modifiche in materia di reati tributari. - **4.** c) le modifiche in materia doganale. - **5.** d) le modifiche in materia di aiuti al settore agricolo. - **6.** e) le modifiche in materia di responsabilità da reato degli enti. - **7.** Prospettive *de jure condendo*.

## ABSTRACT

*Il contributo si sofferma sul tema della lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea a*

*seguito della direttiva UE 2017/1371 (c.d. direttiva PIF) approfondendo le modifiche al codice penale, ai reati tributari, alla materia doganale, agli aiuti al settore agricolo e alla responsabilità degli enti derivante da reato nonché le prospettive de jure condendo.*

*The paper focuses on the fight against fraud to the European Union's financial interests after EU directive 2017/1371 (so-called PIF directive) deepening the changes to the penal code, tax and customs offenses, aid to the agricultural sector and liability of entities deriving from a crime as well as the prospects for reform.*

## **1 - Considerazioni introduttive.**

La direttiva dell'Unione europea 2017/1371, nota come "direttiva PIF", relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, obbliga gli Stati membri: a sanzionare penalmente le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea identificate – secondo quanto stabilito dall'art. 3, § 2, rispettivamente alle lettere a e b e alle lettere c e d – nelle frodi in materia di spese, ripartite in frodi in materia di spese non relative e relative agli appalti, e nelle frodi in materia di entrate, a loro volta distinte in frodi in materia di entrate non derivanti e derivanti dalle risorse provenienti dall'IVA; ad adottare le misure necessarie rispetto agli altri reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione individuati – ai sensi dell'art. 4 – nel riciclaggio, nella corruzione passiva e attiva e nell'appropriazione indebita; ad intervenire su alcune disposizioni generali relative – come previsto dal titolo III – alla frode e agli altri reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, con particolare riguardo a istigazione, favoreggiamento, concorso di persone e tentativo, responsabilità da reato degli enti, confisca e termini di prescrizione<sup>[1]</sup>.

Tale direttiva, i criteri per l'attuazione della quale sono enucleati dalla l. 4 ottobre 2019, n. 117, ossia la legge di delegazione europea 2018, al suo art. 3, comma primo<sup>[2]</sup>, è stata attuata dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, «Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale», rispetto al quale il 28 luglio 2022 il Consiglio dei Ministri ha approvato in esame preliminare un decreto legislativo contenente disposizioni correttive e integrative<sup>[3]</sup>.

Anzitutto, sembra opportuno premettere, al fine di inquadrare il tema sul piano della teoria generale del diritto penale, che il ricorso allo strumento delle direttive costituisce la più diffusa delle svariate modalità con le quali il diritto dell'Unione europea si rivolge al diritto penale dei singoli Paesi membri dal momento che quest'ultimo non possiede la potestà di introdurre direttamente norme penali incriminatrici. Invece, ai sensi

dell'art. 83 TFUE, il diritto dell'Unione europea può stabilire norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni in sfere di criminalità particolarmente gravi che presentano una dimensione transnazionale derivante dal carattere o dalle implicazioni di tali reati o da una particolare necessità di combatterli e, ai sensi dell'art. 86 TFUE, può istituire, per combattere i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, una Procura europea per individuare, perseguire e rinviare a giudizio gli autori dei reati che ledono gli interessi dell'Unione definiti dal regolamento previsto dal paragrafo 1 e i loro complici[4].

Prima di approfondire le conseguenze dell'attuazione della direttiva 2017/1371 nel diritto penale italiano, inoltre, occorre considerare che il nostro ordinamento risultava in gran parte già allineato a quanto richiesto, anche in considerazione di taluni precedenti interventi normativi dei quali ci limitiamo a ricordare alcuni tra i più risalenti quali la l. 19 marzo 1990, n. 55, «Nuove disposizioni per la prevenzione della delinquenza di tipo mafioso e di altre gravi forme di manifestazione di pericolosità sociale», e la l. 7 febbraio 1992, n. 181, «Modifiche al codice penale in tema di delitti contro la pubblica amministrazione»[5], ma anche il recente d.lgs. 8 novembre 2021, n. 195, «Attuazione della direttiva (UE) 2018/1673 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2018, sulla lotta al riciclaggio mediante il diritto penale»[6].

Procedendo, a questo punto, a tratteggiare la disciplina della frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea risultante dall'attuazione della direttiva PIF, deve immediatamente evidenziarsi che non si tratta, come – forse – pure sarebbe stato possibile, di un'unica figura di reato o comunque di disposizioni *ad hoc*, ma, come generalmente accade nell'adempimento degli obblighi provenienti dall'Unione europea, di una pluralità di modifiche eterogenee che interessano, nell'ordine nel quale procederemo al loro approfondimento, i delitti contro la pubblica amministrazione, i delitti contro il patrimonio, i reati tributari, i reati doganali, le frodi nel settore agricolo e la responsabilità da reato degli enti[7].

Dunque, deve mettersi in luce, sotto il profilo della tecnica legislativa, che, oltre ad avere adeguatamente chiarito che i richiami alle Comunità europee contenuti nelle norme penali recanti la disciplina dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea devono intendersi all'Unione europea[8], si è scelto opportunamente di intervenire sulle disposizioni vigenti, anziché optare per l'abrogazione e l'eventuale introduzione di nuove disposizioni, e comprensibilmente di rinunciare all'elaborazione di definizioni, anziché riprodurre le numerose definizioni presenti nella direttiva.

Allo stesso tempo, però, deve sin da ora segnalarsi che le previsioni che hanno tratto scaturigine dalla direttiva del 2017 si sono aggiunte a tutte quelle previsioni, come, tra le altre, l'art. 316-*bis* c.p. o l'art. 640-*bis*

c.p., per mezzo delle quali il nostro ordinamento offriva già protezione agli interessi finanziari dell'Unione europea.

## **2 - L'attuazione della "direttiva PIF": a) le modifiche al codice penale.**

Venendo, allora, al contenuto delle disposizioni attraverso le quali il nostro ordinamento persegue la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione europea a seguito della direttiva PIF, in primo luogo, si può osservare che, all'art. 1, il d.lgs. 75/2020 ha previsto talune modifiche al codice penale in materia di delitti contro la pubblica amministrazione e in materia di delitti contro il patrimonio.

Per quanto concerne i delitti contro la pubblica amministrazione, in particolare, sono stati modificati gli artt. 316, 316-ter, 319-*quater* e 322-*bis*.

Invero, all'art. 316 e all'art. 316-ter, ove sono disciplinati rispettivamente il peculato mediante profitto dell'errore altrui e l'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato, è stata stabilita, rispettivamente al comma secondo e all'ultimo periodo del comma primo, la pena della reclusione da sei mesi a quattro anni se il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione europea e il danno o il profitto sono superiori a euro centomila.

All'art. 319-*quater*, recante la fattispecie incriminatrice dell'induzione indebita a dare o promettere utilità, poi, all'ultimo comma, è stato introdotto, quando il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione europea e il danno o il profitto sono superiori a euro centomila, il trattamento sanzionatorio della reclusione fino a quattro anni per chi dà o promette denaro o altra utilità.

Per quanto attiene all'art. 322-*bis*, il quale rende applicabili le disposizioni sul peculato (artt. 314 e 316), sulla concussione (art. 317), sulla corruzione e sull'istigazione alla corruzione (artt. 318-320 e 322) ai membri degli organi delle Comunità europee e ai funzionari delle Comunità europee e di Stati esteri, invece, è stato aggiunto, al comma primo, il numero 5-*quinquies*, che prevede l'applicazione delle disposizioni ora richiamate, quando il fatto offende gli interessi finanziari dell'Unione europea, anche alle 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.

A ben vedere, a differenza di quest'ultima previsione che parrebbe limitarsi ad estendere la platea dei

soggetti attivi delle fattispecie incriminatrici interessate<sup>[9]</sup>, le altre modifiche risultano suscettibili di generare qualche criticità.

Una questione potrebbe attenersi alla natura giuridica di circostanze aggravanti (ed eventualmente di che tipo) ovvero di fattispecie autonome di reato delle disposizioni introdotte. Infatti, ove si propendesse per la prima soluzione – come parrebbe essere sostenuto in via prevalente<sup>[10]</sup> – l'obbligo sanzionatorio imposto dalla direttiva potrebbe rimanere inadempito a causa della mancata previsione di una disposizione volta a determinare l'esclusione dal giudizio di bilanciamento delle circostanze, l'assenza della quale, tuttavia, potrebbe risultare superabile in virtù dei margini di autonomia degli Stati membri ulteriormente ribaditi dalla stessa direttiva PIF<sup>[11]</sup>.

Un'ulteriore criticità potrebbe porsi, con specifico riguardo alla previsione ora contenuta nell'art. 316-ter, sotto il profilo del coordinamento e della proporzionalità rispetto alle altre cornici edittali previste dallo stesso articolo e al trattamento sanzionatorio stabilito dall'art. 640-bis per la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche<sup>[12]</sup>.

Inoltre, sempre rispetto all'art. 316-ter, a questo punto, non sembrerebbe essere chiaro neppure secondo quali modalità commisurare la pena della reclusione quando il fatto sia commesso da un pubblico ufficiale o da un incaricato di un pubblico servizio con abuso della sua qualità o dei suoi poteri, ipotesi nella quale la forbice edittale è ricompresa tra uno e quattro anni, e, allo stesso tempo, offenda gli interessi finanziari dell'Unione europea e il danno o il profitto siano superiori a euro centomila, ipotesi nella quale, invece, la cornice edittale va sei mesi a quattro anni<sup>[13]</sup>.

Proseguendo con l'esame delle modifiche apportate al codice penale in materia di delitti contro il patrimonio, si deve considerare che il d.lgs. 75/2020 ha ampliato la categoria di soggetti passivi della truffa introducendo il riferimento all'Unione europea nell'art. 640, comma secondo, n. 1, sicché l'inasprimento sanzionatorio e la procedibilità d'ufficio stabiliti per la truffa aggravata dall'art. 640 ai commi secondo e terzo trovano ora applicazione anche ove il fatto sia commesso a danno dell'Unione europea.

Le conseguenze di tale ultima modifica, però, parrebbero destinate a essere alquanto circoscritte se si tiene conto che l'applicabilità dell'art. 640, comma secondo, n. 1, ai fatti commessi a danno dell'Unione europea, nonostante la possibile frizione con il principio di tassatività, era riconosciuta da tempo da un orientamento giurisprudenziale sulla base del richiamo agli enti pubblici<sup>[14]</sup>. Ma, soprattutto, si deve segnalare che

l'ampiezza dell'oggetto materiale della truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui all'art. 640-*bis* sembrerebbe limitare in modo significativo, quantomeno in materia di spese, la possibile configurabilità della truffa aggravata a danno dell'Unione europea<sup>[15]</sup>.

### **3 - b) le modifiche in materia di reati tributari.**

Dall'opera di adeguamento alla direttiva PIF, poi, sono conseguite alcune modifiche inerenti alla materia dei reati tributari.

Difatti, ai sensi dell'art. 2 del decreto del 2020, nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205», è avvenuta, al suo art. 6, l'aggiunzione del comma 1-*bis*, che prevede 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 artt. 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.

Dunque, per effetto dell'aggiunzione del comma 1-*bis* all'art. 6 del decreto del 2000, le fattispecie incriminatrici di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e di dichiarazione infedele sono state sottratte in presenza di taluni requisiti, ossia allorché sia realizzato anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea e al fine di evadere l'IVA per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro, dall'ambito di applicazione dell'art. 6 del d.lgs. 74/2000, che, com'è noto, esclude la punibilità del tentativo dei delitti di cui agli artt. 2, 3, e 4, sicché queste ipotesi delittuose risultano adesso punibili anche ove si manifestino nella forma tentata.

Tale previsione, da una parte, parrebbe trovare giustificazione nel maggior disvalore riconducibile agli atti diretti a commettere questi delitti ove compiuti anche nel territorio di un altro Stato membro al fine di evadere l'IVA per un valore particolarmente elevato; dall'altra parte, però, sembrerebbe contravenire alla *ratio* della deroga, contenuta nell'art. 6, primo comma, del d.lgs. 74/2000, della non punibilità del tentativo delle predette fattispecie incriminatrici<sup>[16]</sup>, che è quella di escludere dalla sfera del penalmente rilevante la mera realizzazione della dichiarazione<sup>[17]</sup>.

Il comma 1-*bis* dell'art. 6 del decreto del 2000, inoltre, contiene la clausola di riserva «salvo che il fatto integri il reato previsto dall'art. 8», che, per un verso, parrebbe chiarire che il tentativo di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del decreto del 2000 rimane punibile secondo le regole stabilite dalla parte generale del diritto penale e, per altro verso, soprattutto, sembrerebbe superare eventuali dubbi sull'esclusione del concorso effettivo tra le fattispecie incriminatrici interessate[18].

Rispetto all'intervento sulla materia dei reati tributari derivante dall'attuazione della direttiva del 2017, da ultimo, vi è un'altra considerazione che merita di essere accennata.

Dall'attuazione della direttiva – che al suo art. 5, § 2, richiede di adottare le misure necessarie affinché sia punibile, tra l'altro, il concorso di persone nei reati ritenuti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea[19] – sarebbe potuta derivare incautamente anche l'abrogazione dell'art. 9 del d.lgs. 74/2000, che prevede sì una deroga alla disciplina del concorso di persone nel reato per le fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 2 e 8 dello stesso decreto, ma al fine di escludere che taluno possa rispondere di entrambi i delitti per uno stesso fatto[20].

#### **4 - c) le modifiche in materia doganale.**

Altra materia rilevante nella lotta alle frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea interessata dall'adeguamento alla direttiva PIF, specialmente per la sua capacità di condizionare l'efficacia della normativa sovranazionale di riferimento, è quella doganale.

In particolare, all'art. 3, il decreto 75/2020 ha modificato l'art. 295 del d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, recante «Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale»[21], ove sono previste le circostanze aggravanti del contrabbando, introducendo, mediante l'aggiunzione della lettera d-*bis*, un ulteriore aggravamento di pena quando l'ammontare dei diritti di confine sia superiore a euro centomila e aggiungendo, attraverso la sostituzione del comma terzo, alla pena della multa quella della reclusione fino a tre anni quando l'ammontare dei diritti di confine sia maggiore di euro cinquantamila e non superiore a euro centomila.

All'aggiunzione della pena della reclusione accanto a quella della multa nei casi ora indicati sembrerebbe conseguire, quale effetto di maggiore rilevanza, la sottrazione di tali ipotesi criminose dall'intervento di depenalizzazione dovuto al d.lgs. 15 gennaio 2016, n. 8, recante «Disposizioni in materia di depenalizzazione,

a norma dell'articolo 2, comma 2, della legge 28 aprile 2014, n. 67».

Per comprendere quanto avvenuto, dunque, è indispensabile rammentare che il d.lgs. 8/2016 ha costituito, insieme al l. 24 novembre 1981, n. 689, «Modifiche al sistema penale», il più importante intervento di depenalizzazione avendo determinato la trasformazione in illeciti amministrativi di tutti i reati collocati al di fuori del codice penale, con l'eccezione di alcune materie selezionate e con l'espressa inclusione degli atti contrari alla pubblica decenza di cui all'art. 726 c.p., per i quali fosse prevista la sola pena della multa o dell'ammenda<sup>[22]</sup>.

Ma, sotto il medesimo profilo, con riguardo al contrabbando il legislatore del 2020 si è spinto oltre la modifica di cui all'art. 3.

Difatti, l'art. 4 del d.lgs. 75/2020 ha modificato espressamente l'art. 1, comma quarto, del d.lgs. 8/2016 prevedendo il richiamo ai reati di cui al d.P.R. 43/1973 quando l'ammontare dei diritti di confine dovuti sia superiore a euro diecimila.

L'espressa modifica apportata dal decreto del 2020 al d.lgs. 8/2016, che essenzialmente è consistita nell'esclusione di tali ipotesi criminose dall'ambito di applicazione dell'art. 1, comma primo, di quest'ultimo decreto (ai sensi del quale non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda), quindi, ha comportato la reintroduzione della penale rilevanza, ogniquale volta l'ammontare dei diritti di confine dovuti sia superiore a euro diecimila, degli illeciti doganali puniti con la sola pena pecuniaria.

Queste previsioni, benché, probabilmente, suscettibili di risultare problematiche sul versante della successione di norme penali nel tempo, sembrerebbero essere riconducibili al novero delle altre eccezioni (ambiente, salute e sicurezza nei luoghi di lavoro etc.) – tutte giustificate dall'importanza dei beni coinvolti – all'opera di depenalizzazione realizzata dal decreto del 2016.

#### **5 - d) le modifiche in materia di aiuti al settore agricolo.**

Il decreto 75 del 2020 è intervenuto anche sulla materia degli aiuti comunitari al settore agricolo e, precisamente, sulla l. 23 dicembre 1986, n. 898, recante «Conversione in legge, con modificazioni, del

decreto-legge 27 ottobre 1986, n. 701, recante misure urgenti in materia di controlli degli aiuti comunitari alla produzione dell'olio di oliva. Sanzioni amministrative e penali in materia di aiuti comunitari al settore agricolo».

Così, l'art. 6 del d.lgs. 75/2020 ha modificato l'art. 2, primo comma, della l. 898/1986 stabilendo la pena della reclusione da sei mesi a quattro anni quando il danno o il profitto siano superiori a euro centomila per chi, ove il fatto non configuri il più grave reato previsto dall'art. 640-*bis* c.p., mediante l'esposizione di dati o notizie falsi, consegua indebitamente, per sé o per altri, aiuti, premi, indennità, restituzioni, contributi o altre erogazioni a carico totale o parziale del Fondo europeo agricolo di garanzia e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale.

Tuttavia, nonostante il rinnovato interesse del legislatore, questa fattispecie incriminatrice parrebbe ormai essere assorbita da quella di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato di cui all'art. 316-*ter* c.p.[\[23\]](#).

## **6 - e) le modifiche in materia di responsabilità da reato degli enti.**

Tra le modifiche più significative rientrano sicuramente quelle apportate in materia di responsabilità degli enti derivante da reato.

Segnatamente, le modifiche al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, recante «Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300», sono dovute all'art. 5 del decreto 75 del 2020.

Rispetto alla responsabilità da reato degli enti, quest'ultimo ha esteso notevolmente l'elenco dei c.d. reati-presupposto, ossia quei reati previsti dallo stesso d.lgs. 231/2001 dai quali, in presenza degli altri requisiti richiesti, può derivare questa forma di responsabilità.

Così, tra i reati-presupposto sono stati introdotti:

- il delitto di frode nelle pubbliche forniture di cui all'art. 356 c.p. se il fatto è commesso in danno dello Stato

o di altro ente pubblico o dell'Unione europea e il delitto di cui all'art. 2 della l. 898/1986 (art. 24, comma primo e comma 2-*bis*, del decreto del 2001);

- i delitti di peculato, peculato mediante profitto dell'errore altrui e abuso d'ufficio di cui, rispettivamente, agli artt. 314, comma primo, 316 e 323 c.p., qualora il fatto offenda gli interessi finanziari dell'Unione europea (art. 25, comma primo, di detto decreto);

- i delitti di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione, di indebita compensazione di cui, rispettivamente, agli artt. 4, 5 e 10-*quater* del d.lgs. 74/2000, se 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 (art. 25-*quinqüiesdecies*, comma 1-*bis*, dello stesso decreto)[\[24\]](#);

- le fattispecie incriminatrici in materia doganale di cui al d.P.R. 43/1973, attraverso l'aggiunzione al decreto 231/2001 dell'art. 25-*sexiesdecies*, rubricato «Contrabbando», ove è stata stabilita l'applicazione di talune sanzioni interdittive in aggiunta a una diversa sanzione pecuniaria a seconda che i diritti di confine superino o meno i centomila euro.

E sempre all'ampliamento dell'elenco dei reati-presupposto sembrerebbe riconducibile l'aggiunzione del richiamo all'Unione europea nell'art. 24, comma primo, del medesimo decreto, che parrebbe produrre l'effetto di introdurre tra i reati dai quali può derivare una responsabilità dell'ente la malversazione a danno dello Stato di cui all'art. 316-*bis* c.p., l'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato di cui all'art. 316-*ter* c.p., la truffa aggravata nell'ipotesi di cui all'art. 640, comma secondo, n. 1, c.p., la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui all'art. 640-*bis* c.p. e la frode informatica di cui all'art. 640-*ter* c.p. anche ove realizzati in danno dell'Unione europea[\[25\]](#).

Quale conseguenza dell'arricchimento dell'elenco dei reati-presupposto, poi, sono state sostituite le rubriche dell'art. 24, ora rubricato «Indebita percezione di erogazioni, truffa in danno dello Stato, di un ente pubblico o dell'Unione europea o per il conseguimento di erogazioni pubbliche, frode informatica in danno dello Stato o di un ente pubblico e frode nelle pubbliche forniture», e dell'art. 25, ora rubricato «Peculato, concussione, induzione indebita a dare o promettere utilità, corruzione e abuso d'ufficio».

Ciò detto, tenuto conto che le novità riguardanti l'elenco dei reati-presupposto presentano essenzialmente, sia sotto il profilo del *drafting* legislativo sia sotto il profilo della *ratio legis*, le medesime caratteristiche delle

altre disposizioni con le quali il nostro ordinamento è intervenuto sulla frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione europea a seguito della direttiva PIF, sembrerebbe rendersi necessaria un'unica precisazione e, cioè, che la previsione tra i reati-presupposto del peculato, del peculato mediante profitto dell'errore altrui, dell'abuso d'ufficio, nonché della dichiarazione infedele, dell'omessa dichiarazione, dell'indebita compensazione è stata limitata alle sole ipotesi ritenute maggiormente lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea.

Inoltre, sembra solo il caso di ricordare che il d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla l. 19 dicembre 2019, n. 157, recante «Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili», al quale si deve l'introduzione, con l'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. 231/2001, dei reati tributari nell'elenco di fattispecie incriminatrici dalle quali può derivare la responsabilità dell'ente, deve avere senz'altro inciso sulla portata dell'intervento poi avvenuto ad opera del decreto del 2020[26].

Complessivamente, allora, a proposito delle modifiche in materia di responsabilità degli enti derivante da reato, può osservarsi che, nell'attuale tessuto normativo, tale forma di responsabilità parrebbe svolgere, perlomeno sul piano teorico[27], un ruolo decisivo nella lotta alla frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione europea.

## **7 - Prospettive *de jure condendo*.**

Se quello fin qui delineato è il quadro discendente dal decreto 75/2020, occorre tenere presente che, in prossimità della scadenza del termine per l'esercizio della delega, nella seduta del 28 luglio 2022, il Consiglio dei Ministri ha approvato in esame preliminare un decreto legislativo contenente disposizioni correttive e integrative di detto decreto.

Nei suoi cinque articoli (il sesto è dedicato alla clausola di invarianza finanziaria), quest'ultimo si propone di apportare ulteriori modifiche al codice penale, al d.P.R. 43/1973, alla l. 898/1986, al d.lgs. 74/2000 e al d.lgs. 231/2001.

In particolare, per quanto concerne il codice penale, viene aggiunto l'art. 323 c.p., e cioè l'abuso d'ufficio, tra le fattispecie incriminatrici alle quali si applica l'art. 322-*bis* c.p.

Il d.P.R. 43/1973 e la l. 898/1986, invece, sono modificati, rispettivamente all'art. 301 con riguardo ai delitti

doganali e all'art. 2 con riguardo alla figura di reato ivi contenuta, prevedendo la confisca per equivalente quando non sia possibile procedere alla confisca diretta.

Quanto, poi, al d.lgs. 74/2000, il decreto legislativo contenente disposizioni correttive e integrative interviene sull'art. 6, che, nella formulazione ora approvata in esame preliminare, stabilisce, al comma primo, che i delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 4 non sono punibili a titolo di tentativo salvo quanto previsto al comma 1-*bis* e, al comma 1-*bis*, integralmente riformulato, che, quando la condotta è posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea dai quali consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro, il delitto previsto dall'art. 4 è punibile a titolo di tentativo e, fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'art. 8, i delitti previsti dagli artt. 2 e 3 sono punibili a titolo di tentativo quando ricorrono le medesime condizioni.

Venendo, infine, al d.lgs. 231/2001, la modifica riguarda il comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies*, che, nella nuova formulazione, dovrebbe prevedere la responsabilità dell'ente derivante dai delitti di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione, di indebita compensazione di cui, rispettivamente, agli artt. 4, 5 e 10-*quater* del d.lgs. 74/2000 quando siano commessi al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea da cui consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro.

Ora, a ben riflettere, tutte tali correzioni e integrazioni, con la sola eccezione di alcune di quelle in materia di reati tributari, parrebbero dettate dalla necessità di garantire il pieno adattamento dell'ordinamento interno alla direttiva 2017/1371, come, peraltro, è confermato nella relazione illustrativa[28].

Difatti, la previsione del richiamo all'art. 323 c.p. nel testo dell'art. 322-*bis* c.p. sarebbe volta a incriminare l'appropriazione indebita del funzionario pubblico in linea con quanto richiesto dall'art. 4, § 3, della direttiva anche nell'ipotesi di distrazione per una finalità diversa da quella propria del peculato, che, a seguito dell'abrogazione del peculato per distrazione, la giurisprudenza di legittimità riconduce all'abuso d'ufficio[29].

Anche l'introduzione della confisca per equivalente per le fattispecie incriminatrici doganali e per quella di cui all'art. 2 della l. 898/1986 si spiega per l'esigenza di conformare la disciplina interna alla direttiva, questa volta con riguardo al suo art. 10 in tema di congelamento e confisca.

E la medesima finalità, sia pure in tal caso con riferimento all'art. 3, § 2, lettera d, e all'art. 6, § 2, della direttiva, è sottesa alle modifiche dell'art. 25-*quinquiesdecies*, comma 1-*bis*, del d.lgs. 231/2001 e dell'art. 6 del d.lgs. 74/2000 relative alla realizzazione dei reati in materia di IVA nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri.

Come spesso accade in occasione dell'adattamento dell'ordinamento interno agli obblighi provenienti dall'Unione europea, dunque, il legislatore parrebbe avere trascurato – tanto nel primo decreto quanto, almeno per il momento, in quello contenente le disposizioni correttive e integrative – l'esigenza di garantire, oltre all'adempimento degli obblighi imposti dalla direttiva PIF, la razionalizzazione del quadro normativo nazionale.

Invero, tra le correzioni e le integrazioni al d.lgs. 75/2020 parrebbero mosse da questo intento solamente alcune di quelle riguardanti l'art. 6 del d.lgs. 74/2000, ove opportunamente il decreto approvato in esame preliminare, nel comma primo, elimina l'avverbio «comunque» divenuto superfluo e inserisce la dicitura «salvo quanto previsto al comma 1-*bis*» con funzione di raccordo rispetto al comma successivo; nel comma 1-*bis*, modifica la formulazione adoperata per descrivere la fattispecie realizzata nella forma tentata («a titolo di tentativo» in luogo di «atti diretti a») e chiarisce la funzione della clausola di riserva riguardante l'art. 8 del decreto del 2000<sup>[30]</sup>.

La disciplina interna della frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione europea, con l'apporto del decreto 75 del 2020 e del decreto recentemente approvato in esame preliminare, allora, parrebbe definitivamente spostarsi nel senso di un ruolo prioritario della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea rispetto alla tutela degli interessi finanziari nazionali.

E, così, tale assetto normativo, ormai costituito da un insieme di disposizioni disseminate tra il codice penale e la legislazione extracodicistica e risultanti dalla stratificazione normativa pressoché parallela allo stesso processo di formazione dell'Unione, magari potrebbe presto presentarsi pienamente allineato con il diritto dell'Unione europea, ma potrebbe destare maggiori perplessità in ordine alla sua compatibilità con i caratteri fondamentali del diritto penale. D'altra parte, un obiettivo tanto ambizioso non parrebbe essere perseguito neppure dalla delega.

[1] Per un quadro generale sul contenuto della direttiva PIF, si rinvia a: Basile, *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *Dir. pen. cont.*, 12/2017, 63; Parisi, *Chiari e scuri nella direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione*, in *Giurisprudenza penale Web*, 9/2017; S.M. Ronco, *Frodi 'gravi' IVA e tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017*, in *Archivio penale*, 3/2017.

[2] A proposito della legge di delegazione europea 2018 con particolare riguardo alla delega per l'attuazione della direttiva del 2017, si vedano le considerazioni di Lanotte, *Luci e ombre della legge di delegazione europea 2018 (e del sistema di trasposizione degli obblighi UE previsto dalla legge 24 dicembre 2012, n. 234) con particolare riguardo alla materia penale*, in *Euroius*, 2019, 93 ss.

[3] Sottoposto al parere delle competenti Commissioni parlamentari.

[4] Per alcune recenti osservazioni sul ruolo del diritto dell'Unione europea rispetto al diritto penale, cfr.: Giunta, *Europa e diritto penale. Tra linee di sviluppo e nodi problematici*, in *Criminalia*, 2019, 285; Manes-Caianello, *Introduzione al diritto penale europeo. Fonti, metodi, istituti, casi*, Giappichelli, Torino, 2020; e, nella manualistica, Fiandaca-Musco, *Diritto penale. Parte generale*, 8<sup>a</sup> ed., Zanichelli, Bologna, 2019, 64 ss.; F. Mantovani, *Diritto penale. Parte generale*, 11<sup>a</sup> ed., Wolters Kluwer, Milano, 2020, 1013 ss.; Pagliaro, *Principi di diritto penale*, 9<sup>a</sup> ed., Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2020, 56 ss.; B. Romano, *Diritto penale. Parte generale*, 4<sup>a</sup> ed., Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2020, 103 ss.; Marinucci-Dolcini-Gatta, *Manuale di Diritto penale. Parte generale*, 11<sup>a</sup> ed., Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2022, 56 ss.

[5] Interessanti gli studi sull'ampio tema della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea attraverso il diritto penale di Mezzetti, *Frodi comunitarie*, in *Digesto pen.*, Utet, Torino, 2010, 25, e di Venegoni, *Il concetto di "interessi finanziari dell'Unione europea" ed il diritto penale*, in *Cass. pen.*, 2018, 4382, nonché, con una particolare attenzione alla prospettiva comparatistica, di Giuffrida, *The protection of the Union's financial interests after Lisbon*, in Sicurella-Mitsilegas-Parizot-Lucifora (a cura di), *General Principles for a Common Criminal Law Framework in the EU*, Giuffrè, Milano, 2017, 245.

[6] Tenuto conto della data di entrata in vigore di tale intervento normativo, sembra utile rinviare per eventuali approfondimenti a: Crimi, *Lotta al riciclaggio: in G.U. il D.Lgs. n. 195/2021*, in *Quotidiano giuridico*, 2 dicembre 2021; Pestelli, *Riflessioni critiche sulla riforma dei reati di ricettazione, riciclaggio, reimpiego e*

autoriciclaggio di cui al d.lgs. 8 novembre 2021, n. 195, in *Sistema penale*, 12/2021, 49; Bellagamba, *La riforma del riciclaggio è legge: un'occasione mancata per andare oltre il mero recepimento della direttiva europea*, in *Dir. pen. proc.*, 2022, 445; Melchionda, *Il nuovo assetto normativo per la "lotta al riciclaggio mediante il diritto penale"*, in *Archivio penale*, 2/2022; Palmieri, *Note "a prima lettura" sul d.lgs. n. 195/2021 recante attuazione della direttiva UE 2018/1673 sulla lotta al riciclaggio mediante il diritto penale*, in *Penale diritto e procedura*, 2022, 83; Santoriello, *Dalla modifica delle fattispecie in tema di riciclaggio ad un'ipotesi di responsabilità a tutto campo per gli enti collettivi?*, in *Rivista231*, 2/2022, 9.

[7] Ci pare opportuno sottolineare che il termine «modifiche» da qui in poi sarà generalmente impiegato senza fare riferimento al piano delle relazioni intertemporali, l'approfondimento delle quali non sarebbe possibile in questa sede.

[8] Si tratta di quanto stabilito dall'art. 7 del d.lgs. 75/2020.

[9] Tuttavia, taluni possibili riflessi sul piano sistematico della modifica apportata all'art. 322-bis c.p. sono stati segnalati da Ballini, *Le novità introdotte dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d. Direttiva PIF*, in *Discrimen*, 28 luglio 2020, 5.

[10] In tal senso, tra gli altri, Corsaro-Zambrini, *Il recepimento della Direttiva PIF e le novità in materia di reati contro la pubblica amministrazione e reati tributari. L'ulteriore ampliamento dei reati presupposto per la responsabilità degli enti*, in *Giurisprudenza penale Web*, 7-8/2020, e Mazzanti, *La riforma delle frodi europee in materia di spese. Osservazioni a prima lettura sull'attuazione della 'direttiva pif' (d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75)*, in *Sistema penale*, 25 settembre 2020.

[11] Si osservi, in particolare, il considerando 34 della direttiva.

[12] Al riguardo, Basile, *Riflessioni de lege ferenda sul recepimento della direttiva PIF: la repressione delle frodi e lo strano caso dell'art. 316-ter c.p.*, in *Dir. pen. cont.*, 31 maggio 2019; Id., *Il recepimento della direttiva PIF in Italia e l'evergreen' art. 316-ter c.p.*, in *Dir. pen. cont.-Riv. Trim.*, 2/2020, 178.

[13] Su questo aspetto, Corsaro-Zambrini, *Il recepimento della Direttiva PIF e le novità in materia di reati contro la pubblica amministrazione e reati tributari. L'ulteriore ampliamento dei reati presupposto per la responsabilità degli enti*, cit.

[14] Si veda Cass., S.U., 24 gennaio 1996, n. 2780, in *Foro it.*, 1996, II, 273, ma anche Cass., sez. II, 9 marzo 2011, n. 12795, in *Diritto e giustizia*, 13 aprile 2011, con nota di Corrado, *Procede il giudice del luogo in cui sarebbe dovuto avvenire il pagamento dell'IVA*.

[15] Sul punto, Creazzo, *Art. 640*, in Ronco-Romano (a cura di), *Codice penale ipertestuale commentato online*, Wolters Kluwer, Milano.

[16] A questo riguardo, Flora, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, in *Discrimen*, 3/2019, 83 ss., e Veneziani, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 3097 s.

[17] Diffusamente, sulla previsione contenuta nell'art. 6, primo comma, del decreto del 2000, Flora, *Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, 704 ss.

[18] Sul punto, Ballini, *Le novità introdotte dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d. Direttiva PIF*, cit., 7.

[19] Si tratta di quanto previsto altresì dalla l. 117/2019 all'art. 3, comma primo, lettera c.

[20] Ad ogni modo, secondo Flora, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, cit., 84 s., l'eventuale abrogazione sarebbe stata essenzialmente priva di conseguenze pratiche.

[21] T.U.L.D.

[22] Per eventuali approfondimenti sull'intervento di depenalizzazione del 2016, si rinvia, in particolare, a B. Romano, *Diritto penale. Parte generale*, cit., 13.

[23] Alcune considerazioni relative all'attuale ruolo della fattispecie incriminatrice di cui all'art. 2 della l. 898/1986 nella tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea sono state sviluppate da Mazzanti, *Le frodi agricole nello specchio della tutela penale degli interessi finanziari UE*, in *Rivista di diritto agrario*, 2020, 102.

[24] Per un'attenta disamina delle peculiari criticità poste da tale previsione, si vedano Grotto, *Direttiva PIF e d.lg. n. 231 del 2001. La repressione penale delle gravi frodi IVA e la responsabilità degli enti per reati tributari, tra situazione attuale e prospettive future*, in *Cass. pen.*, 2020, 3926, e Veneziani, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, cit., 3086.

[25] Similmente, Ballini, *Le novità introdotte dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d. Direttiva PIF*, cit., 10 s.

[26] In tal senso, anche Lanotte, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, in *Sistema penale*, 3/2021, 114.

[27] A proposito dei numerosi nodi problematici nei quali è incorsa l'applicazione del d.lgs. 231/2001, si vedano le recenti osservazioni, tra gli altri, di Piergallini, *Aspettative e realtà della (ancor breve) storia del D.Lgs. n. 231/2001 in materia di responsabilità da reato degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2022, 861.

[28] Ci si riferisce alla *Relazione illustrativa* dello schema di decreto legislativo approvato in esame preliminare dal Consiglio dei Ministri il 28 luglio 2022 consultabile in [www.senato.it](http://www.senato.it).

[29] Così, tra le altre, Cass., sez. VI, 23 settembre 2020, n. 27910, in *C.E.D. Cass.*, n. 279677; Cass., sez. VI, 23 gennaio 2018, n. 19484, in *C.E.D. Cass.*, n. 273783; Cass., sez. VI, 2 marzo 2016, n. 12658, in *C.E.D. Cass.*, n. 226871.

[30] Più precisamente, la clausola di riserva «fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'art. 8» e il suo riferimento ai soli delitti di cui agli artt. 2 e 3, come previsto nella formulazione del decreto contenente disposizioni correttive e integrative approvato in esame preliminare, in luogo di quella «salvo che il fatto integri il reato previsto dall'art. 8» e del suo riferimento ai delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4, come previsto, invece, nella formulazione dovuta al d.lgs. 75/2020, si conformano al prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità in ordine all'interpretazione dell'art. 9 del decreto del 2000 (cfr., tra le altre, Cass., sez. III, 22 maggio 2019, n. 41124, in *C.E.D. Cass.*, n. 277978).