

MARIKA SCHIAVO

La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea nella disciplina di attuazione della "direttiva PIF"

Il contributo si sofferma sulla tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea nella disciplina di attuazione della direttiva UE 2017/1371, c.d. direttiva PIF, e cioè sulle modifiche – al codice penale, ai reati tributari, ai reati doganali, alle frodi nel settore agricolo e alla responsabilità degli enti derivante da reato – apportate dapprima dal d.lgs. 75/2020 e poi dal d.lgs. 156/2022, prospettando taluni dubbi sul piano della compatibilità con il nostro diritto penale.

The criminal law protection of the European Union's financial interests in the transposition discipline of the PIF directive

The paper focuses on the criminal law protection of the European Union's financial interests in the transposition discipline of the EU directive 2017/1371, so-called PIF directive, that is the changes to the penal code, tax and customs offenses, fraud in the agricultural sector and liability of entities deriving from a crime first by the decree 75/2020 and then by the decree 156/2022, raising some doubts about compatibility with domestic criminal law.

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. Il contenuto e l'inquadramento della direttiva dell'Unione europea 2017/1371 e della legge di delegazione europea 2018. – 3. Le caratteristiche del d.lgs. 75/2020 e del d.lgs. 156/2022. – 4. Le principali criticità delle modifiche al codice penale. – 5. Le problematiche poste dalle modifiche in materia di reati tributari. – 6. Le rilevanti modifiche in materia di reati doganali. – 7. Le limitate modifiche in materia di frodi nel settore agricolo. – 8. Le significative novità in materia di responsabilità da reato degli enti. – 9. Osservazioni conclusive.

1. *Considerazioni introduttive.* La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea – tema che, peraltro, riacquista ora centralità nel contesto della crisi economica in atto¹ – nel nostro ordinamento ha recentemente subito un importante rafforzamento con le numerose previsioni che hanno tratto scaturigine dall'attuazione della direttiva dell'Unione europea 2017/1371, nota

¹ Come evidenziato dall'ultima relazione della Commissione dell'Unione europea al Consiglio e al Parlamento europeo in argomento, ossia *Report from the Commission to the Council and the European Parliament. 33rd Annual Report on the Protection of the European Union's financial interests and the Fight against fraud 2021*, in www.eur-lex.europa.eu, 23 settembre 2022, 42.

come “direttiva PIF²”, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale³.

Prima di riflettere sul contenuto della disciplina di attuazione di detta direttiva, però, può essere utile rammentare che nell’ordinamento interno il tema, nel quale si inserisce, tra l’altro, l’istituzione della Procura europea⁴, era già ampiamente noto anche per essere stato affrontato, con specifico riguardo alla disciplina interna della prescrizione, in occasione della complessa vicenda giurisprudenziale Taricco⁵.

² Dal francese “*protection des intérêts financiers*”.

³ 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.*, 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 *General Principles for a Common Criminal Law Framework in the EU*, a cura di Sicurella-Mitsilegas-Parizot-Lucifora, Milano, 2017, 245.

⁴ Per un inquadramento delle questioni relative all’istituzione e al funzionamento della Procura europea avvenuta ad opera del regolamento dell’Unione europea 2017/1939: MANACORDA, *Il p.m. europeo e le questioni aperte di diritto penale sostanziale*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, 660; SALAZAR, *Habemus EPPO! La lunga marcia della Procura europea*, in *Arch. pen.*, 2017, 3; VENEGONI-MINÌ, *I nodi irrisolti della Procura europea*, in www.giurisprudenzapenale.com, 4 dicembre 2017; SICURELLA, *Spazio europeo e giustizia penale: l’istituzione della Procura europea*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 845; CAMALDO, *L’istituzione della Procura europea: il nuovo organo investigativo affonda le proprie radici negli ordinamenti nazionali*, in *Cass. pen.*, 2018, 958; MARCHETTI, *Procura europea: la normativa interna di collegamento*, in *Dir. pen. proc.*, 2021, 852; BELFIORE, *L’esercizio dell’azione penale da parte dell’epo tra legalità e margini di discrezionalità*, in *Cass. pen.*, 2022, 3677; MASTRANGELO, *Comunicazione ed iscrizione della notizia criminis per i reati di competenza della Procura europea*, *ivi*, 2022, 1245; TAVASSI, *Il primo anno di EPPO: appunti per una revisione critica*, in *Sist. pen.*, 2022, 5, 51.

⁵ Le tappe essenziali della vicenda, considerata emblematica del “dialogo tra le Corti”, possono essere individuate nelle seguenti: Corte giust. UE, Grande Sez., 8 settembre 2015, in www.eur-lex.europa.eu; Corte cost., 26 gennaio 2017, n. 24, in www.giurcost.org; Corte giust. UE, Grande Sez., 5 dicembre 2017, in www.eur-lex.europa.eu; Corte cost., 31 maggio 2018, n. 115, in www.giurcost.org. Sia sufficiente, dunque, il richiamo dei commenti all’ultima sentenza, ove sono contenuti i riferimenti alla letteratura relativa alle precedenti pronunce, e cioè: BISSARO, *La sentenza n. 115/2018: la Corte costituzionale e l’ultima tappa (?) della saga Taricco*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 1767; CIVELLO, *La sentenza n. 115/2018 della Consulta alla luce della “Taricco-bis” della CGUE*, in *Arch. pen.*, 2018, 2; CUPELLI, *La Corte costituzionale chiude il caso Taricco e apre a un diritto penale europeo ‘certo’*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 6, 227; DONINI, *Lettura critica di Corte costituzionale n. 115/2018*, in www.penalecontemporaneo.it, 11 luglio 2018; GILIBERTO, *La Saga Taricco: le ultime decisioni della Corte di giustizia (sentenza Taricco bis) e della Corte costituzionale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 1004; LUCIANI, *La dura realtà e il “caso Taricco”*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 1284; PULITANO, *La chiusura della saga Taricco e i problemi della legalità penalistica*, *ivi*, 1289.

Ma, soprattutto, sembra opportuno premettere che l'ordinamento italiano, oltre ad avere correttamente recepito - a differenza di altri⁶ - tale direttiva, risultava in gran parte già allineato a quanto richiesto dall'Unione europea in considerazione di precedenti interventi normativi, dei quali ci limitiamo a ricordare alcuni tra i più significativi. In particolare, fra i più risalenti, 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»; e, fra i più recenti, il 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»⁷. Difatti, basti pensare che da questi interventi normativi era conseguita l'introduzione di previsioni volte a contrastare le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea, quali, tra le altre, quelle contenute nell'art. 316-bis c.p., ove è regolata la malversazione di erogazioni pubbliche, o nell'art. 640-bis c.p., ove, invece, è prevista la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche⁸.

2. Il contenuto e l'inquadramento della direttiva dell'Unione europea 2017/1371 e della legge di delegazione europea 2018. Venendo, allora, sia pure

⁶ Dalle relazioni della Commissione sul recepimento della direttiva, consultabili in www.eur-lex.europa.eu, emerge che sono state avviate talune procedure di infrazione per non avere recepito correttamente la direttiva verso numerosi Stati membri e in particolare: Croazia, Finlandia, Grecia, Lettonia, Lussemburgo, Portogallo, Romania e Spagna a dicembre 2021; Belgio, Cipro, Slovacchia, Slovenia e Svezia a febbraio 2022; Estonia, Ungheria, Malta e Paesi Bassi a maggio 2022.

⁷ Tenuto conto della recente 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 *Quot. giur.*, 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 *Sist. pen.*, 2021, 12, 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 *Arch. pen.*, 2022, 2; 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*, 2022, 2, 9.

⁸ Si veda, a titolo esemplificativo, LOMBARDO, *La malversazione a danno dello Stato*, in *Delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione*, a cura di B. Romano-Marandola, Torino, 2020, 95 ss., a proposito dell'estensione dell'art. 316-bis c.p. ai fatti posti in essere nei riguardi delle Comunità europee.

brevemente, al contenuto della direttiva dell'Unione europea 2017/1371, occorre considerare che, nel proseguire l'articolato percorso in materia intrapreso dalla Convenzione PIF del 1995 e dai suoi Protocolli⁹, tale direttiva 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 prescrizione¹⁰.

Inoltre, bisogna tenere presente, al fine di inquadrare il tema sul piano 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. Invero, il diritto dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 83 TFUE, può stabilire

⁹ Atto del Consiglio dell'Unione europea del 26 luglio 1995, Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, e relativi Protocolli.

¹⁰ Per un più ampio quadro sul contenuto della direttiva PIF, si rinvia a: BASILE, *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 12, 63; PARISI, *Chiari e scuri nella direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione*, in *www.giurisprudenzapenale.com*, 4 settembre 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 *Arch. pen.*, 2017, 3; SCARCELLA, *La nuova direttiva PIF: una prima lettura delle novità e delle sanzioni (... anche contro l'ente responsabile della frode lesiva degli interessi finanziari dell'UE)*, in *Rivista231*, 2017, 4, 179; BONDI, *La direttiva relativa alla tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea. Problematiche e prospettive in vista della scadenza dell'obbligo di attuazione*, in *Riv. trim. dir. pec. econ.*, 2018, 676; e, in una prospettiva più ampia, a JUSZCZAK-SASON, *The Directive on the Fight against Fraud to the Union's Financial Interests by Means of Criminal Law (PIF Directive). Laying Down the Foundation for a Better Protection of the Union's Financial Interests?*, in *Eucrim*, 2017, 2, 80.

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 complici¹¹.

I principi e i criteri direttivi specifici per l'attuazione della direttiva del 2017 sono stati enucleati, dunque, dalla l. 4 ottobre 2019, n. 117, ossia la legge di delegazione europea 2018, al suo art. 3, comma primo, in aggiunta a quelli generali previsti dall'art. 1, comma primo, e, in estrema sintesi, consistono¹²: nell'individuazione dei reati previsti dalle norme vigenti che risultino lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea; nella sostituzione all'interno delle relative disposizioni dei riferimenti alle Comunità europee con riferimenti all'Unione europea; nell'abrogazione di tutte le norme interne incompatibili con il contenuto della direttiva, con particolare riguardo a quelle che escludono la punibilità del concorso di persone nel reato e del tentativo; nella modifica dell'art. 322-*bis* c.p.; nell'integrazione del catalogo dei reati dai quali può derivare la responsabilità degli enti; nella previsione di una pena massima di almeno quattro anni di reclusione per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea in presenza di danni e vantaggi considerevoli e, rispetto agli enti, ove necessario, delle sanzioni richiamate dall'art. 9 della direttiva, sempre che il trattamento sanzionatorio risulti effettivo, proporzionato e dissuasivo;

¹¹ 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-CALANIELLO, *Introduzione al diritto penale europeo. Fonti, metodi, istituti, casi*, Torino, 2020; e, nella manualistica, FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*⁸, Bologna, 2019, 64 ss.; F. MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*¹¹, Milano, 2020, 1013 ss.; PAGLIARO, *Principi di diritto penale*⁹, Milano, 2020, 56 ss.; B. ROMANO, *Diritto penale. Parte generale*⁶, Milano, 2020, 103 ss.; MARINUCCI-DOLCINI-GATTA, *Manuale di Diritto penale. Parte generale*¹¹, Milano, 2022, 56 ss.

¹² A proposito della legge di delegazione europea 2018 in ordine 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 *Eurojus*, 2019, 93 ss.

nell'introduzione di una circostanza aggravante per il reato che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea commesso nell'ambito di un'organizzazione criminale; nell'adeguamento delle norme in materia di giurisdizione penale.

Quanto all'inquadramento sul piano della teoria generale, poi, può essere il caso di ricordare che la legge di delegazione europea, contenente delega al governo per il recepimento delle direttive dell'Unione europea e per l'attuazione di altri atti dell'Unione europea e avente cadenza annuale, costituisce, insieme alla legge europea, lo strumento attraverso il quale il nostro ordinamento garantisce l'adeguamento al diritto dell'Unione europea secondo quanto stabilito dalla l. 24 dicembre 2012, n. 234, recante «Norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione europea»¹³.

3. *Le caratteristiche del d.lgs. 75/2020 e del d.lgs. 156/2022.* Sulla base dei principi e dei criteri direttivi fissati dalla legge di delegazione europea 2018, allora, la direttiva PIF è stata recepita nel nostro ordinamento dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, recante appunto «Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea mediante il diritto penale»¹⁴, rispetto al quale è da poco intervenuto il d.lgs. 4 ottobre 2022, n. 156, «Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75, di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea mediante il diritto penale»¹⁵.

Nel tratteggiare le prime caratteristiche della disciplina di attuazione della direttiva PIF, deve immediatamente evidenziarsi che la tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea non è stata predisposta, come – forse – pure sarebbe stato possibile, attraverso un'unica figura di reato o comunque

¹³ Riguardo al diritto penale, cfr. B. ROMANO, *Diritto penale. Parte generale*³, cit., 107.

¹⁴ Per una disamina del tema fino all'intervento del decreto 75 del 2020, sia consentito il rinvio a SCHIAVO, *La lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione europea a seguito della "direttiva PIF"*, in www.penaledp.it, 13 settembre 2022.

¹⁵ Pubblicato nella Gazzetta ufficiale del 22 ottobre 2022, n. 248, con data di entrata in vigore al 6 novembre 2022.

più disposizioni *ad hoc*, ma, come generalmente accade nell'adempimento degli obblighi provenienti dall'Unione europea, è stata articolata in una pluralità di modifiche eterogenee che hanno interessato, 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 enti¹⁶, 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 europea¹⁷.

Dunque, deve mettersi in luce che, sotto il profilo della tecnica legislativa, questa scelta si è tradotta opportunamente nell'intervento sulle disposizioni vigenti, anziché nell'abrogazione e nell'eventuale introduzione di nuove disposizioni, e comprensibilmente nella rinuncia all'elaborazione di definizioni, anziché nella riproposizione delle numerose definizioni presenti nella direttiva.

Tuttavia, deve sin da ora segnalarsi che, così facendo, le previsioni dovute al decreto del 2020 e al decreto del 2022 sono state inserite all'interno di diversi settori del diritto penale, non sempre esclusivamente destinati alla tutela degli interessi finanziari, e si sono accostate a tutte quelle disposizioni per mezzo delle quali l'ordinamento, oltre ad offrire già protezione agli interessi finanziari dell'Unione europea, tutela gli interessi finanziari nazionali, profili che avrebbero dovuto comportare un'opera di coordinamento e armonizzazione.

4. Le principali criticità delle modifiche al codice penale. Procedendo, a questo punto, all'esame delle singole disposizioni contenute nella disciplina di attuazione della direttiva PIF, in primo luogo, si possono fare alcuni rilievi critici sulle modifiche apportate al codice penale in materia di delitti contro la pubblica amministrazione e in materia di delitti contro il patrimonio.

In particolare, occorre considerare che, a séguito di tale direttiva, per quanto concerne i delitti contro la pubblica amministrazione, l'art. 1 del d.lgs. 75/2020

¹⁶ 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.

¹⁷ Si tratta di quanto stabilito dall'art. 7 del d.lgs. 75/2020.

ha modificato gli artt. 316, 316-*ter*, 319-*quater* e 322-*bis* del codice penale e l'art. 1 del d.lgs. 156/2022 è intervenuto ulteriormente sull'art. 322-*bis*, stesso codice.

Più precisamente, all'art. 316 e all'art. 316-*ter* c.p., ove sono disciplinati rispettivamente il peculato mediante profitto dell'errore altrui e l'indebita percezione di erogazioni pubbliche, 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* c.p., 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* c.p., il quale rende applicabili le disposizioni sul peculato (artt. 314 e 316 c.p.), sulla concussione (art. 317 c.p.), sulla corruzione e sull'istigazione alla corruzione (artt. 318-320 e 322 c.p.) ai membri degli organi delle Comunità europee e ai funzionari delle Comunità europee e di Stati esteri, invece, è stato aggiunto - ad opera del decreto del 2020 - 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, ed è stato inserito - ad opera del decreto del 2022 - il riferimento all'art. 323 c.p., e cioè l'abuso d'ufficio, tra le fattispecie incriminatrici applicabili a detti soggetti.

A ben vedere, a differenza di queste ultime previsioni che parrebbero limitarsi ad estendere, per un verso, la platea dei soggetti attivi delle fattispecie incriminatrici interessate e, per altro verso, lo stesso novero delle fattispecie incriminatrici interessate¹⁸, le altre modifiche ai delitti contro la pubblica

¹⁸ Taluni possibili riflessi sul piano sistematico della modifica apportata all'art. 322-*bis* c.p. sono stati segnalati, però, da BALLINI, *Le novità introdotte dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d.*

amministrazione risultano suscettibili di iniziare a generare alcune criticità in ordine alla compatibilità con il nostro diritto penale e, per certi aspetti, persino a proposito del pieno recepimento della direttiva.

Un primo motivo di incertezza 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 prevalente¹⁹ – 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 PIF²⁰.

Un’ulteriore criticità, sicuramente di maggiore delicatezza, potrebbe porsi, con specifico riguardo alla previsione ora contenuta nell’art. 316-ter c.p., sotto il profilo del coordinamento e della proporzionalità rispetto alle altre cornici editali previste dallo stesso articolo, in particolar modo – ma non solo – rispetto all’ipotesi nella quale il fatto offenda gli interessi finanziari nazionali. Analoga questione parrebbe sorgere per la pena stabilita all’art. 316-ter c.p. nel caso di offesa agli interessi finanziari dell’Unione europea in presenza di un danno o di un profitto superiori a euro centomila, poi, rispetto al trattamento sanzionatorio stabilito dall’art. 640-bis c.p. per la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche²¹.

Direttiva PIF, in *Discrimen*, 2020, 2, 479.

¹⁹ 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 www.giurisprudenzapenale.com, 21 luglio 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 www.sistemapenale.it, 25 settembre 2020.

²⁰ Si osservi, in particolare, il considerando 34 della direttiva, ove è affermato che la direttiva non pregiudica le norme e i principi generali di diritto penale nazionale relativi all’applicazione e all’esecuzione delle pene conformemente alle circostanze concrete di ogni singolo caso.

²¹ Al riguardo, BASILE, *Riflessioni de lege ferenda sul recepimento della direttiva PIF: la repressione delle frodi e lo strano caso dell’art. 316ter c.p.*, in www.penalecontemporaneo.it, 31 maggio 2019; ID., *Il recepimento della direttiva PIF in Italia e l’evergreen ‘art. 316ter c.p.*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 2, 178.

Inoltre, sempre rispetto all'art. 316-ter c.p., a queste condizioni, 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 da sei mesi a quattro anni²².

Prima di proseguire con qualche considerazione sulle altre modifiche apportate al codice penale, si deve rammentare che in materia di delitti contro il patrimonio 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, c.p., sicché l'inasprimento sanzionatorio e la procedibilità d'ufficio stabiliti per la truffa aggravata dall'art. 640 ai commi secondo e terzo c.p. trovano ora applicazione anche ove il fatto sia commesso a danno dell'Unione europea²³.

A questo riguardo, ci si può limitare ad osservare che le conseguenze di tale ultima modifica parrebbero destinate a essere alquanto circoscritte se si tiene conto che l'applicabilità dell'art. 640, comma secondo, n. 1, c.p. 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 pubblici²⁴. Nello stesso senso, si può segnalare che l'ampiezza dell'oggetto materiale della truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche di cui all'art. 640-bis c.p. sembrerebbe

²² 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.

²³ Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale. Parte speciale*, vol. II, *Delitti contro il patrimonio*⁸, Milano, 2021, 221 ss.

²⁴ Si veda Cass., Sez. un., 15 marzo 1996, n. 2780, in *Foro it.*, 1996, II, 273, ma anche Cass., Sez. II, 29 marzo 2011, n. 12795, in www.dirittoegustizia.it, 13 aprile 2011, con nota di CORRADO, *Procede il giudice del luogo in cui sarebbe dovuto avvenire il pagamento dell'IVA*.

limitare in modo significativo, quantomeno in materia di spese, la possibile configurabilità della truffa aggravata a danno dell'Unione europea²⁵.

5. Le problematiche poste dalle modifiche in materia di reati tributari. Ulteriori problematiche rispetto alla compatibilità con il nostro diritto penale sembrerebbero essere poste dalle modifiche inerenti alla materia dei reati tributari. Difatti, nell'opera di adeguamento alla direttiva PIF, dalla quale è derivata l'aggiunzione del comma 1-*bis* e la modifica del comma primo dell'art. 6 del 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 radicalmente mutata la disciplina del tentativo nei delitti in materia di dichiarazione.

Così, il nuovo comma 1-*bis*, nella formulazione dovuta all'art. 2 del decreto 75/2020, prevedeva che, salvo che il fatto integrasse il reato previsto dall'art. 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applicasse quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 fossero 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. Lo stesso comma, dopo essere stato riformulato dall'art. 4 del decreto 156/2022, stabilisce ora 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 consegue 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. Sempre il decreto 156/2022, poi, è intervenuto anche sul comma primo, ove adesso è precisato che i delitti previsti dagli artt. 2, 3 e 4 non sono punibili a titolo di tentativo salvo quanto previsto al comma 1-*bis*.

²⁵ Sul punto, CREAZZO, *Art. 640*, in *Codice penale ipertestuale commentato* online, a cura di M. Ronco-B. Romano, Milano.

Dunque, per effetto dell'aggiunzione del comma 1-*bis* all'art. 6 del decreto 74/2000, 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 divenute punibili anche ove si manifestino nella forma tentata in presenza di taluni requisiti, ossia allorché la condotta sia 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 e ne consegua o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a dieci milioni di euro, e l'ambito di applicazione dell'art. 6, comma primo, del d.lgs. 74/2000, che, com'è noto, escludeva radicalmente la punibilità del tentativo dei delitti di cui agli artt. 2, 3, e 4, è stato ridimensionato.

Ebbene, sia pure giustificabile dal maggior disvalore della condotta posta in essere al fine di evadere l'IVA nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato Membro dell'Unione europea alla quale consegua o possa conseguire un danno complessivo di valore particolarmente elevato²⁶, tale previsione sembra contravvenire alla *ratio* della deroga alla disciplina generale del tentativo²⁷, contenuta nell'art. 6, comma primo, del d.lgs. 74/2000, per le predette fattispecie incriminatrici, che è quella di escludere dalla sfera del penalmente rilevante i comportamenti antecedenti alla presentazione della dichiarazione e che, più ampiamente, deve essere ricondotta al superamento da parte del decreto 74 del 2000 del modello del reato prodromico, originariamente fatto proprio, nella logica delle c.d. manette agli evasori, dalla l. 7 agosto 1982, n. 516, «Norme per la repressione delle evasioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria»²⁸.

²⁶ Difatti, ad avviso di AMBROSETTI, *I reati tributari*, in *Diritto penale dell'impresa*⁵, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-M. Ronco, Bologna, 2022, 459, la previsione si rivela rispettosa dell'impostazione di fondo del decreto 74/2000.

²⁷ 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*, 2019, 3, 83 ss., e VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 3097 s.

²⁸ Diffusamente, sull'art. 6, comma primo, del decreto del 2000, FLORA, *Errore, tentativo, concorso di*

Invece, non sembrerebbero discendere conseguenze particolarmente significative dalla clausola di riserva «fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8», pure prevista nel comma 1-*bis* dell'art. 6 del decreto del 2000, la quale, da un lato, parrebbe precisare che il tentativo di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del decreto 74/2000 rimane punibile secondo le regole stabilite dalla parte generale del diritto penale e, dall'altro lato, sembrerebbe ribadire, anche con riguardo alla forma tentata, l'esclusione, stabilita agli artt. 2, 3 e 8 rispetto alla forma consumata, del concorso effettivo tra le fattispecie incriminatrici interessate²⁹.

Alcune problematiche poste dalle modifiche in materia di reati tributari, poi, parrebbero essere state superate dal decreto 156/2022, che, con l'introduzione della clausola «salvo quanto previsto al comma 1-*bis*», ha riacordato la nuova previsione contenuta nel comma 1-*bis* con quella del comma che lo precede e, rispetto al comma 1-*bis*, ha modificato la formulazione adoperata per descrivere la fattispecie realizzata nella forma tentata («a titolo di tentativo» in luogo di «atti diretti a») e ha chiarito la riferibilità della clausola di riserva «fuori dei casi di concorso di cui all'articolo 8» ai soli delitti di cui agli artt. 2 e 3 del decreto 74/2000.

Rispetto all'intervento sulla materia dei reati tributari derivante dall'attuazione della direttiva del 2017, infine, 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 europea³⁰ - sarebbe potuta derivare incautamente anche l'abrogazione dell'art. 9 del d.lgs. 74/2000, che prevede una deroga alla disciplina del concorso di persone nel

persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, 704 ss.

²⁹ 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 d.lgs. 156/2022, 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, 8 ottobre 2019, n. 41124, in *C.E.D. Cass.*, n. 277978). Sul punto, BALLINI, *Le novità introdotte dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d. Direttiva PIF*, cit., 481.

³⁰ Si tratta di quanto previsto altresì dalla l. 117/2019 all'art. 3, comma primo, lettera c).

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 il medesimo fatto³¹.

6. *Le rilevanti modifiche in materia di reati doganali.* Probabilmente per il ruolo di assoluta centralità occupato nella tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, specialmente in considerazione della capacità di condizionare l'efficacia della normativa sovranazionale di riferimento, la materia – forse – maggiormente interessata dall'adeguamento alla direttiva PIF parrebbe essere quella doganale, ove addirittura, è avvenuta la reintroduzione della rilevanza penale di taluni illeciti doganali.

Più precisamente, 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»³², 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.

Dunque, all'aggiunzione della pena della reclusione accanto a quella della multa nei casi indicati sembrerebbe conseguire, principalmente, 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 accaduto, è indispensabile rammentare che il d.lgs. 8/2016 ha costituito, insieme alla 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

³¹ 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.

³² T.U.L.D.

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'ammenda³³.

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, ogniqualvolta l'ammontare dei diritti di confine dovuti sia superiore a euro diecimila, degli illeciti doganali puniti con la sola pena pecuniaria.

Queste previsioni, oltre a potere risultare problematiche sul versante della successione di norme penali nel tempo, allora, sembrerebbero avere aggiunto la materia doganale al novero delle altre eccezioni (ambiente, salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, alimenti, etc.) - tutte giustificate dall'importanza dei beni coinvolti - all'opera di depenalizzazione realizzata dal decreto del 2016, con il discutibile effetto di essere pervenute ad equiparare, di fatto, gli interessi finanziari dell'Unione europea a beni individuali come la salute umana³⁴.

Da ultimo, l'art. 2 del decreto 156/2022, attraverso l'aggiunzione di un periodo all'art. 301, comma primo, del d.P.R. 43/1973, ha pure rafforzato la risposta

³³ Per eventuali approfondimenti sull'intervento di depenalizzazione del 2016, si rinvia, in particolare, a B. ROMANO, *Diritto penale. Parte generale*⁴, cit., 13.

³⁴ D'altra parte, talune criticità della depenalizzazione avvenuta nel 2016 in materia di contrabbando, proprio a proposito dell'arretramento sul piano della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, erano state evidenziate da BOLIS, *Depenalizzazione del contrabbando e attenuata tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea*, in www.penalecontemporaneo.it, 8 novembre 2016.

sanzionatoria prevedendo, anche per i delitti di contrabbando, la confisca per equivalente quando non sia possibile procedere alla confisca diretta.

7. Le limitate modifiche in materia di frodi nel settore agricolo. Il decreto 75 del 2020 e il decreto 156 del 2022 sono intervenuti altresì sulla materia delle frodi nel 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, comma primo, 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, consegue 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.

Invece, l'art. 3 del d.lgs. 156/2022 ha aggiunto il comma 3-*bis* all'art. 2, comma terzo, della legge del 1986 prevedendo l'applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni contenute negli artt. 240-*bis* e 322-*ter* c.p., tutte relative alla confisca.

A tal proposito, sembra di dovere osservare che il legislatore abbia rinnovato il proprio interesse verso una fattispecie incriminatrice che parrebbe ormai essere assorbita da quella di indebita percezione di erogazioni pubbliche di cui all'art. 316-*ter* c.p.³⁵.

8. Le significative novità in materia di responsabilità da reato degli enti. Tra le più significative modifiche discendenti dalla disciplina di attuazione della

³⁵ 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 *Riv. dir. agr.*, 2020, 102.

direttiva PIF rientrano sicuramente quelle apportate in materia di responsabilità da reato degli enti, l'ingresso della quale nell'ordinamento, d'altra parte, è avvenuto specificamente al fine di contrastare le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea.

Segnatamente, l'intervento sul d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, dovuto all'art. 5 del decreto 75 del 2020 e all'art. 5 del decreto 156 del 2022, è consistito nell'aver esteso notevolmente l'elenco dei c.d. reati-presupposto³⁶, 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, il decreto del 2020 ha introdotto tra i reati-presupposto:

- 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)³⁷;
- 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)³⁸;
- 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

³⁶ Tale estensione del catalogo dei reati-presupposto può essere ricondotta a una ormai generale tendenza del legislatore recentemente sottolineata da FONDAROLI, *Non c'è pace tra gli ulivi. La sperimentazione inesaurita del diritto penale dell'impresa e dell'economia. Spunti per un Confronto di idee*, in *Arch. pen.* 2022, 3, 3 s.

³⁷ Taluni dubbi sull'introduzione di questa ipotesi di reato tra i reati-presupposto, soprattutto a fronte delle problematiche che già coinvolgono la fattispecie incriminatrice di frode nelle pubbliche forniture, sono stati sollevati da PRANDI, *Sulla definizione del concetto di frode nelle pubbliche forniture: un contrasto da sanare*, in *Giur. it.*, 2021, 419 s.

³⁸ Per alcune osservazioni a proposito dell'ulteriore estensione dell'elenco dei reati-presupposto operata da parte del decreto del 2020 con riguardo ai delitti contro la pubblica amministrazione, CORSARO-ZAMBINI, *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.

dieci milioni di euro (art. 25-*quinqüesdecies*, comma 1-*bis*, dello stesso decreto)³⁹;

- 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 euro⁴⁰.

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 di erogazioni pubbliche di cui all'art. 316-*bis* c.p., l'indebita percezione di erogazioni pubbliche 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 europea⁴¹.

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».

Infine, il decreto del 2022 ha modificato la formulazione del comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinqüesdecies* prevedendo la responsabilità dell'ente derivante

³⁹ Per un'attenta disamina delle peculiari criticità poste da tale previsione, si vedano GROTTI, *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.

⁴⁰ Si veda SALVATORE, *I delitti di contrabbando: il conflitto tra depenalizzazione e tutela degli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*, in *Rivista231*, 2020, 4, 57 s., per talune osservazioni sull'introduzione di queste fattispecie incriminatrici tra i reati-presupposto.

⁴¹ Similmente, BALLINI, *Le novità introdotte dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d. Direttiva PIF*, cit., 484 s.

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 commessi 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.

Alla luce di quanto fin qui osservato, a proposito delle novità riguardanti l'elenco dei reati-presupposto può evidenziarsi che, nell'attuale tessuto normativo, la responsabilità degli enti derivante da reato parrebbe destinata a svolgere, perlomeno sul piano teorico¹², un ruolo decisivo nella lotta alla frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione europea. A tal proposito, peraltro, sembra 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 degli interventi poi avvenuti ad opera dei decreti del 2020 e del 2022¹³.

Ma, soprattutto, tenuto conto che l'introduzione 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 circoscritta alle sole ipotesi ritenute maggiormente lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea, la mancanza di una completa estensione del catalogo dei reati dai quali può derivare la responsabilità dell'ente a queste fattispecie incriminatrici agevolmente realizzabili nel contesto della criminalità di impresa sembrerebbe dovere indurre a constatare che le previsioni introdotte in materia di responsabilità degli enti derivante da reato presentano essenzialmente i medesimi difetti, non solo sotto il profilo del

¹² 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.

¹³ In tal senso, anche LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, in *Sist. pen.*, 2021, 3, 114.

drafting legislativo, delle altre con le quali il nostro ordinamento è intervenuto sulla frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione europea a seguito della direttiva PIF.

9. *Osservazioni conclusive.* A ben riflettere, tutte le modifiche apportate dal decreto 75/2020 e dal decreto 156/2022, salvo forse alcune limitate eccezioni, parrebbero essere state dettate esclusivamente dalla necessità di garantire il pieno adattamento dell'ordinamento interno alla direttiva 2017/1371⁴⁴.

In tale luce possono essere letti senz'altro i trattamenti sanzionatori introdotti negli artt. 316, 316-ter e 319-quater c.p., l'estensione dei soggetti attivi intervenuta all'art. 322-bis c.p. nonché l'ampliamento dei soggetti passivi di cui all'art. 640, comma secondo, n. 1, c.p., modifiche che sono state previste rispettivamente in ordine agli artt. 7 § 3, 4 § 4, 3 § 2 della direttiva. La stessa finalità accomuna altresì la disciplina del tentativo di cui all'art. 6, comma 1-bis, del decreto 74/2000, la reintroduzione della rilevanza penale di alcuni illeciti doganali, il trattamento sanzionatorio predisposto all'art. 2 della l. 898/1986, l'implementazione del catalogo dei reati-presupposto della responsabilità da reato degli enti, modifiche che, in questi casi, sono avvenute con riguardo, rispettivamente, agli artt. 5 § 2, 3 § 2, 7 § 3, 6 della direttiva.

E lo stesso si può affermare in relazione all'osservazione delle ultime correzioni e integrazioni ad opera del decreto del 2022. Difatti, la previsione del richiamo all'art. 323 c.p. nel testo dell'art. 322-bis c.p. è 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 séguito dell'abrogazione del peculato per distrazione, la giurisprudenza di legittimità riconduce all'abuso d'ufficio⁴⁵. 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

⁴⁴ Particolarmente chiara sul punto la *Relazione illustrativa* del decreto 156 del 2022 consultabile in www.senato.it.

⁴⁵ Così, tra le altre, Cass., Sez. VI, 7 ottobre 2020, n. 27910, rv. 279677; Cass., Sez. VI, 4 maggio 2018, n. 19484, rv. 273783; Cass., Sez. VI, 25 marzo 2016, n. 12658, rv. 226871.

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 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, sembrerebbero mosse da questo intento solamente alcune delle correzioni e delle integrazioni al d.lgs. 75/2020. Si tratta, cioè, di quelle riguardanti l'art. 6 del d.lgs. 74/2000, ove opportunamente il decreto 156/2022, nel comma primo, ha eliminato l'avverbio «comunque» – divenuto superfluo – e ha inserito la dicitura «salvo quanto previsto al comma 1-*bis*» con funzione di raccordo rispetto al comma successivo; nel comma 1-*bis*, ha modificato la formulazione adoperata per descrivere la fattispecie realizzata nella forma tentata e ha chiarito la funzione della clausola di riserva riguardante l'art. 8 del decreto del 2000. La disciplina interna a tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, con l'apporto della normativa di attuazione della direttiva del 2017, allora, parrebbe definitivamente essersi spostata verso un ruolo prioritario della tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea rispetto alla tutela degli interessi finanziari nazionali⁴⁶, tanto da essersi spinta, quindi, oltre gli obblighi – discendenti dall'art. 325 TFUE – di adottare, per il contrasto alle frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea, misure efficaci e coincidenti con quelle adottate per il contrasto alle frodi lesive degli interessi finanziari statali.

⁴⁶ Cfr. le recenti osservazioni di ATTANASIO, *Il sostegno economico alle imprese nella "legislazione pandemica": un'occasione per riflettere sulla revisione dell'apparato punitivo delle frodi pubbliche*, in *Dir. pen. proc.*, 2022, 515, a proposito delle criticità relative alle fattispecie incriminatrici a contrasto delle frodi pubbliche suscettibili di acuirsi a fronte della legislazione emergenziale di sostegno economico alle imprese.

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, benché magari pienamente allineato con il diritto dell’Unione europea – sembrerebbe adesso destare talune perplessità in ordine alla sua compatibilità con i caratteri fondamentali del nostro diritto penale. D’altra parte, tenuto conto che un obiettivo tanto ambizioso non parrebbe essere perseguito neppure dalla delega, anche dal decreto del 2022, sia pure destinato a introdurre disposizioni correttive e integrative del decreto che lo ha preceduto, non ci si sarebbe potuti aspettare diversamente.