



Freedom, Security & Justice:
European Legal Studies

*Rivista quadrimestrale on line
sullo Spazio europeo di libertà, sicurezza e giustizia*

2020, n. 3

EDITORIALE
SCIENTIFICA



DIRETTORE

Angela Di Stasi

Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Salerno
Titolare della Cattedra Jean Monnet (Commissione europea)
"Judicial Protection of Fundamental Rights in the European Area of Freedom, Security and Justice"

COMITATO SCIENTIFICO

Sergio Maria Carbone, Professore Emerito, Università di Genova
Roberta Clerici, Ordinario f.r. di Diritto Internazionale privato, Università di Milano
Nigel Lowe, Professor Emeritus, University of Cardiff
Paolo Mengozzi, Professore Emerito, Università "Alma Mater Studiorum" di Bologna - già Avvocato generale presso la Corte di giustizia dell'UE
Massimo Panebianco, Professore Emerito, Università di Salerno
Guido Raimondi, già Presidente della Corte EDU - Presidente di Sezione della Corte di Cassazione
Silvana Sciarra, Professore Emerito, Università di Firenze - Giudice della Corte Costituzionale
Giuseppe Tesaro, Professore f.r. di Diritto dell'UE, Università di Napoli "Federico II" - Presidente Emerito della Corte Costituzionale
Antonio Tizzano, Vice Presidente Emerito della Corte di giustizia dell'UE
Ennio Triggiani, Professore Emerito, Università di Bari
Ugo Villani, Professore Emerito, Università di Bari

COMITATO EDITORIALE

Maria Caterina Baruffi, Ordinario di Diritto Internazionale, Università di Verona
Giandonato Caggiano, Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università Roma Tre
Pablo Antonio Fernández-Sánchez, Catedrático de Derecho Internacional, Universidad de Sevilla
Inge Govaere, Director of the European Legal Studies Department, College of Europe, Bruges
Paola Mori, Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università "Magna Graecia" di Catanzaro
Lina Panella, Ordinario di Diritto Internazionale, Università di Messina
Nicoletta Parisi, Ordinario f.r. di Diritto Internazionale, Università di Catania - Componente del Consiglio ANAC
Lucia Serena Rossi, Ordinario di Diritto dell'UE, Università "Alma Mater Studiorum" di Bologna - Giudice della Corte di giustizia dell'UE



COMITATO DEI REFERES

Bruno Barel, Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Padova
Marco Benvenuti, Associato di Istituzioni di Diritto pubblico, Università di Roma "La Sapienza"
Raffaele Cadin, Associato di Diritto Internazionale, Università di Roma "La Sapienza"
Ruggiero Cafari Panico, Ordinario f.r. di Diritto dell'Unione europea, Università di Milano
Ida Caracciolo, Ordinario di Diritto Internazionale, Università della Campania "Luigi Vanvitelli"
Luisa Cassetti, Ordinario di Istituzioni di Diritto Pubblico, Università di Perugia
Giovanni Cellamare, Ordinario di Diritto Internazionale, Università di Bari
Marcello Di Filippo, Ordinario di Diritto Internazionale, Università di Pisa
Rosario Espinosa Calabuig, Catedrático de Derecho Internacional Privado, Universitat de València
Giancarlo Guarino, Ordinario f.r. di Diritto Internazionale, Università di Napoli "Federico II"
Elspeth Guild, Associate Senior Research Fellow, CEPS
Ivan Ingravallo, Associato di Diritto Internazionale, Università di Bari
Paola Ivaldi, Ordinario di Diritto Internazionale, Università di Genova
Luigi Kalb, Ordinario di Procedura Penale, Università di Salerno
Luisa Marin, Professore a contratto, Università Cattolica - già Assistant Professor in European Law, University of Twente
Simone Marinai, Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Pisa
Fabrizio Marongiu Buonaiuti, Ordinario di Diritto Internazionale, Università di Macerata
Rostane Medhi, Professeur de Droit Public, Université d'Aix-Marseille
Violeta Moreno-Lax, Senior Lecturer in Law, Queen Mary University of London
Claudia Morviducci, Ordinario f.r. di Diritto dell'Unione europea, Università Roma Tre
Leonardo Pasquali, Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Pisa
Piero Pennetta, Ordinario di Diritto Internazionale, Università di Salerno
Emanuela Pistoia, Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Teramo
Concetta Maria Pontecorvo, Associato di Diritto Internazionale, Università di Napoli "Federico II"
Pietro Pustorino, Ordinario di Diritto Internazionale, Università LUISS di Roma
Alessandra A. Souza Silveira, Diretora do Centro de Estudos em Direito da UE, Universidade do Minho
Ángel Tinoco Pastrana, Profesor de Derecho Procesal, Universidad de Sevilla
Chiara Enrica Tuo, Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova
Talitha Vassalli di Dachenhausen, Ordinario f.r. di Diritto Internazionale, Università di Napoli "Federico II"
Alessandra Zanobetti, Ordinario di Diritto Internazionale, Università di Bologna

COMITATO DI REDAZIONE

Francesco Buonomenna, Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Salerno
Caterina Fratea, Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Verona
Anna Iermano, Dottore di ricerca in Diritto dell'Unione europea, Università di Salerno
Angela Martone, Dottore di ricerca in Diritto dell'Unione europea, Università di Salerno
Michele Messina, Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Messina
Rossana Palladino (*Coordinatore*), Ricercatore di Diritto dell'Unione europea, Università di Salerno

Revisione abstracts a cura di

Francesco Campofreda, Dottore di ricerca in Diritto Internazionale, Università di Salerno



Rivista scientifica on line "Freedom, Security & Justice: European Legal Studies"
www.fsjeurostudies.eu

Editoriale Scientifica, Via San Biagio dei Librai, 39 - Napoli
CODICE ISSN 2532-2079 - Registrazione presso il Tribunale di Nocera Inferiore n° 3 del 3 marzo 2017



Indice-Sommario

2020, n. 3

Editoriale

La Convenzione europea dei diritti umani: l'effettività di un *unicum* a 70 anni dalla sua firma p. 1
Angela Di Stasi

Saggi e Articoli

Stato di diritto sovranazionale e Stato di diritto interno: *simul stabunt vel simul cadent* p. 10
Antonio Ruggeri

Applicazione di tracciamento *Immuni* tra normativa nazionale e diritto UE in materia di p. 49
protezione dei dati personali
Serena Crespi

Rapporti tra ordinamenti e cooperazione tra Corti nella definizione di un “livello comune di p. 74
tutela” dei diritti fondamentali. Riflessioni a seguito dell’ordinanza 182/2020 della Corte costituzionale
Rossana Palladino

Diritti fondamentali e criticità dell’Unione europea tra Unione economica e monetaria ed p. 100
“*European Social Union*”. A margine della sentenza del *Bundesverfassungsgericht* del 5 maggio 2020
Alfredo Rizzo

Fundamental Rights and Disruptive Technologies: a Right to Personal Identity under the p. 143
European Multi-level System of Protection?
Giovanni Zaccaroni

Commenti e Note

La protezione giuridica delle coppie omolesuali nell’ambito europeo: sviluppi e prospettive p. 167
Giulio Fedele

Meccanismi speciali di monitoraggio e tutela dei diritti umani nei settori della migrazione e p. 195
dell’asilo: gli organismi dell’Unione europea nel contesto del sistema dei rappresentanti
speciali delle Organizzazioni internazionali
Francesco Luigi Gatta



La Convenzione quadro sul valore del patrimonio culturale per la società e la sua interazione
nello spazio giuridico europeo. Spunti di riflessione p. 233
Elisabetta Mottese

Attuazione in Italia delle norme di contrasto alle frodi lesive degli interessi finanziari
dell'Unione e responsabilità da reato degli enti: qualche riflessione p. 252
Matteo Sommella



ATTUAZIONE IN ITALIA DELLE NORME DI CONTRASTO ALLE FRODI LESIVE DEGLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE E RESPONSABILITÀ DA REATO DEGLI ENTI: QUALCHE RIFLESSIONE

Matteo Sommella*

SOMMARIO: 1. Introduzione: le disposizioni penalistiche di carattere generale della Direttiva PIF. – 2. Prospettive di coordinamento della Direttiva PIF con la Procura europea, Eurojust e l'OLAF. – 3. Direttiva PIF e responsabilità delle persone giuridiche: i reati-presupposto e il sistema sanzionatorio. – 4. Il cd. Decreto fiscale e la sua legge di conversione: una prima, tardiva e discutibile, attuazione della Direttiva PIF in tema di reati tributari. – 5. La legge di delegazione europea 2018 e il decreto legislativo di attuazione della Direttiva PIF: alcuni rilievi critici. – 6. Riflessioni conclusive. Direttiva PIF e suo recepimento in Italia: un'occasione perduta, per il legislatore, di dare sistematicità alla disciplina di diritto penale tributario di cui al d. lgs. n. 231/2001?

1. Introduzione: le disposizioni penalistiche di carattere generale della Direttiva PIF

A conferma della crescente attenzione dedicata dall'Unione Europea alla protezione delle proprie finanze, il 5 luglio 2017 è stata approvata la Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (c.d. Direttiva PIF)¹.

Articolo sottoposto a doppio referaggio anonimo.

* Dottorando di ricerca in Diritto, curriculum Internazionalistico (Diritto commerciale, dell'Unione Europea e internazionale), Università degli Studi di Genova. Indirizzo e-mail: matteo.sommella@edu.unige.it.

¹ Per approfondimenti sulla tematica della tutela penalistica degli interessi finanziari dell'Unione, vedi *ex multis*: L. PICOTTI, *La protezione penale degli interessi finanziari dell'Unione europea nell'era post-Lisbona: la Direttiva PIF nel contesto di una riforma "di sistema"*, in *Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Ellisi, 2018, pp. 17-49; M. LANOTTE, *L'impunità degli autori delle frodi carosello e le contromisure per la tutela degli interessi finanziari europei: la Direttiva PIF e il Regolamento EPPO*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 6/2019; E. BASILE, *Riflessioni de lege ferenda sul recepimento della Direttiva PIF: la repressione delle frodi e lo strano caso dell'art. 316-ter c.p.*, pubblicato il 31 maggio 2019 su www.penalecontemporaneo.it; A. VENEGONI, *La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF*, pubblicato in data 14 ottobre 2016 su www.penalecontemporaneo.it.

La scelta della direttiva piuttosto che del regolamento potrebbe apparire discutibile, data la rilevanza della materia in oggetto, ma risponde, in realtà, all'esigenza del legislatore sovranazionale di dettare norme minime, permettendo così agli Stati membri di mantenere in vigore o di adottare disposizioni più severe per la repressione dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione².

Prima di affrontare specificamente il tema dell'impatto di tale direttiva sul regime di responsabilità da reato delle persone giuridiche, conviene concentrarsi su alcune disposizioni della direttiva medesima, delimitandone la portata applicativa soggettiva e oggettiva.

Dal primo punto di vista, la persona giuridica è definita come "*qualsiasi entità che abbia personalità giuridica in forza del diritto applicabile, ad eccezione degli stati o di altri organismi pubblici nell'esercizio dei pubblici poteri e delle organizzazioni internazionali pubbliche*", in linea peraltro con quanto disposto, nell'ordinamento italiano, dal D.lgs. 231/2001 in tema di responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato³.

Dal secondo punto di vista, si precisa che gli interessi finanziari dell'Unione sono "*...tutte le entrate, le spese e i beni che sono coperti o acquisiti oppure dovuti in virtù:*

- i) del bilancio dell'Unione;*
- ii) dei bilanci di istituzioni, organi e organismi dell'Unione istituiti in virtù dei trattati o dei bilanci da questi direttamente o indirettamente gestiti e controllati*".

Passando all'esame delle condotte che la direttiva mira a reprimere, essa contiene, innanzitutto, una limitazione del proprio ambito operativo materiale "*ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA*", fornendo direttamente la definizione del concetto di gravità di tali condotte, che devono avere carattere transnazionale e quindi essere "*connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione*", nonché arrecare un danno complessivo pari ad almeno dieci milioni di euro.

² Come sottolineato da E. BASILE, in *Brevi note sulla nuova Direttiva PIF*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2017, n. 12, p. 64 e ss., trattandosi di interessi finanziari dell'Unione europea, il legislatore sovranazionale, invece di utilizzare, come base giuridica della direttiva, l'art. 83, paragrafo 2 TFUE con lo scopo di dettare disposizioni minime per definire gli illeciti penali e le misure punitive, avrebbe potuto indicare direttamente l'art. 325 TFUE, proprio alla luce del tenore letterale della disposizione: tale articolo, infatti, prevede che gli Stati membri e l'Unione siano corresponsabili nell'adozione di misure volte a contrastare le frodi che ledono gli interessi dell'Unione stessa. Altri autori, invece, sostenevano che si sarebbe potuto utilizzare l'art. 86 TFUE, poiché questo istituirebbe una competenza penale sovranazionale diretta e piena, esercitabile tramite regolamenti; a sostegno di tale radicale e minoritaria posizione, priva peraltro di riscontro testuale, si veda H. SATZGER, *International and European Criminal Law*, Berlin, 2012, p. 74 ss. Erano state sollevate perplessità sulla scelta dello strumento giuridico da utilizzare per la repressione dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione già ai tempi della originaria proposta di Direttiva PIF della Commissione Europea; sul punto, si veda: *COM (2012) 363 final, Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law*, 11 luglio 2012. Per un'attenta analisi di questa proposta, v. A. VENEGONI, *Prime brevi note sulla proposta di direttiva della Commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale –COM (2012) 363 (c.d. Direttiva PIF)*, pubblicato il 5 settembre 2012 su www.penalecontemporaneo.it.

³ Art. 2: *Definizioni e ambito di applicazione*.

La direttiva, poi, offre una descrizione dettagliata dei reati in materia di frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, frode che deve riguardare prevalentemente l'imposta sul valore aggiunto⁴.

In particolare, le condotte che dovrebbero essere rese penalmente rilevanti dagli Stati membri sono riconducibili, da un lato, allo schema della truffa, comprensivo anche del “*silenzio maliziosamente serbato*”, “*in violazione di un obbligo specifico*”, di comunicare una determinata informazione” e, dall'altro lato, alla malversazione, ossia la distrazione di risorse o benefici.

Accanto ai comportamenti fraudolenti sopra ricordati, si prevede, per la sola imposta sul valore aggiunto, non la “distrazione”, ma, specificamente, “*la presentazione di dichiarazioni esatte (...) per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA*”.

Sono delineate, inoltre, ulteriori ipotesi delittuose, poste in rapporto di sussidiarietà con i reati descritti in precedenza, come il riciclaggio di proventi dagli illeciti citati dalla Direttiva PIF, descritto dall'art. 1, paragrafo 3 della Direttiva (UE) 2015/849⁵, la corruzione e l'appropriazione indebita commessa da pubblici funzionari; la nozione di “pubblico funzionario” è dettagliatamente definita dall'art. 4 della direttiva⁶.

⁴ Art. 3: *Frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione.*

⁵ Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 maggio 2015 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione (Testo rilevante ai fini del SEE). «*Ai fini della presente direttiva le seguenti azioni, se commesse intenzionalmente, costituiscono riciclaggio: a) la conversione o il trasferimento di beni, effettuati essendo a conoscenza che essi provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività, allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita dei beni medesimi o di aiutare chiunque sia coinvolto in tale attività a sottrarsi alle conseguenze giuridiche delle proprie azioni; b) l'occultamento o la dissimulazione della reale natura, provenienza, ubicazione, disposizione, movimento, proprietà dei beni o dei diritti sugli stessi, effettuati essendo a conoscenza che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività; c) l'acquisto, la detenzione o l'utilizzazione di beni essendo a conoscenza, al momento della loro ricezione, che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività; d) la partecipazione a uno degli atti di cui alle lettere a), b) e c), l'associazione per commettere tale atto, il tentativo di perpetrarlo, il fatto di aiutare, istigare o consigliare qualcuno a commetterlo o il fatto di agevolare l'esecuzione*».

⁶ Che, testualmente, recita: *Altri reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione: «...4. Ai fini della presente direttiva, s'intende per «funzionario pubblico»: a) un funzionario dell'Unione o un funzionario nazionale, compresi i funzionari nazionali di un altro Stato membro e i funzionari nazionali di un paese terzo; i) per «funzionario dell'Unione» s'intende una persona: — che rivesta la qualifica di funzionario o di altro agente assunto per contratto dall'Unione ai sensi dello statuto dei funzionari e del regime applicabile agli altri agenti dell'Unione europea stabilito dal regolamento (CEE, EURATOM, CECA) n. 259/68 del Consiglio (I) («statuto dei funzionari»); ovvero — distaccata da uno Stato membro o da qualsiasi organismo pubblico o privato presso l'Unione, che vi eserciti funzioni corrispondenti a quelle esercitate dai funzionari o dagli altri agenti dell'Unione. Fatte salve le disposizioni sui privilegi e le immunità di cui ai protocolli n. 3 e n. 7, sono assimilati ai funzionari dell'Unione i membri di istituzioni, organi o organismi dell'Unione, istituiti a norma dei trattati e il relativo personale cui non si applica lo statuto dei funzionari; ii) per «funzionario nazionale» s'intende: il «funzionario» o il «funzionario pubblico» secondo quanto definito nel diritto nazionale dello Stato membro o del paese terzo in cui la persona in questione svolge le sue funzioni. Tuttavia, nel caso di procedimenti giudiziari che coinvolgono un funzionario nazionale di uno Stato membro, o un funzionario nazionale di un paese terzo, avviati da un altro Stato membro, quest'ultimo è tenuto ad applicare la definizione di «funzionario nazionale» soltanto*

L'ambito applicativo della Direttiva si estende, dunque, a condotte non tutte ricollegabili al concetto di frode in senso stretto.

Il legislatore dell'Unione europea, quindi, ha ritenuto opportuno tutelare in modo ampio il bene giuridico rappresentato dal concetto di economia lecita, valutando con attenzione gli effetti che alcune condotte possono riverberare, da un lato, sul funzionamento del mercato interno e, dall'altro, sul senso di fiducia nutrito dai cittadini degli Stati membri nei confronti delle Istituzioni europee⁷.

La disciplina penalistica a tutela degli interessi finanziari dell'Unione è infine completata dal reato di favoreggiamento nonché dall'istigazione e dal concorso nei delitti indicati nella direttiva⁸.

Per le fattispecie di frode è sempre stabilita la punibilità del tentativo, limitata invece, in relazione alle altre ipotesi criminose, alla sola appropriazione indebita⁹.

Merita, infine, di essere segnalato il disposto dell'art. 10, ai sensi del quale i legislatori nazionali devono adottare le misure necessarie per consentire il congelamento e la confisca degli strumenti e dei proventi degli illeciti rientranti nell'ambito di applicazione della direttiva. In particolare, si prevede che gli Stati membri vincolati dalla Direttiva 2014/42/UE¹⁰ del Parlamento europeo e del Consiglio provvedono a tal fine in conformità a quest'ultima.

L'ultimo paragrafo dell'art. 3 della Direttiva 2014/42/UE, relativo all'ambito di applicazione, prevede, inoltre, che la disciplina sia configurabile in rapporto ad *“altri strumenti giuridici se questi ultimi prevedono specificamente che la presente direttiva si applichi ai reati in essi armonizzati”*, come nel caso della Direttiva PIF.

Le ipotesi di confisca a cui si fa riferimento sono quelle disciplinate dall'art. 12 bis d.lgs. n. 74/2000 per quanto riguarda i reati PIF in materia di gravi frodi IVA e quelle di cui agli artt. 240 e 240 bis c.p. per gli altri casi.

La Direttiva PIF non fornisce, invece, una definizione del cosiddetto “congelamento”, ma la Direttiva 2014/42/UE, cui l'art. 10 rinvia, specifica, all'art. 2, n. 5, che per “congelamento” si intende *“il divieto temporaneo di trasferire, distruggere, convertire*

nella misura in cui tale definizione è compatibile con il suo diritto interno. Il termine «funzionario nazionale» comprende qualsiasi persona che eserciti una funzione esecutiva, amministrativa o giurisdizionale a livello nazionale, regionale o locale. È assimilata a un funzionario nazionale qualsiasi persona che eserciti una funzione legislativa a livello nazionale, regionale o locale; b) qualunque altra persona a cui siano state assegnate o che eserciti funzioni di pubblico servizio che implicino la gestione degli interessi finanziari dell'Unione, o decisioni che li riguardano, negli Stati Membri o in paesi terzi».

⁷ N. PARISI, *Chiari e scuri nella direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017, 8, p. 9; F. C. LA VATTIATA, *La nuova direttiva PIF. Riflessioni in tema di responsabilità da reato degli enti giuridici, gruppi societari e reati tributari*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2019, 9, p. 5.

⁸ Art. 5: *Istigazione, favoreggiamento, concorso e tentativo*.

⁹ Come sottolineato da E. BASILE, *op. cit.* pag. 68: *«rimangono dunque al di fuori degli obblighi europolitari di criminalizzazione per quanto concerne la forma tentata sia il riciclaggio sia la corruzione, benché – come già ricordato – lo strumento normativo sovranazionale in commento detti soltanto prescrizioni ‘minime’ e consenta agli Stati membri il mantenimento o l'adozione di norme più aspre per reprimere fatti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione».*

¹⁰ Direttiva 2014/42/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 3 aprile 2014 relativa al congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione europea.

eliminare o far circolare un bene o di assumerne temporaneamente la custodia o il controllo”.

Il nostro ordinamento prevede però il sequestro preventivo, misura cautelare reale di applicazione generale i cui effetti sono spesso descritti proprio in termini di “congelamento” del bene.

La scelta di non emanare alcuna specifica disposizione deriva quindi proprio dalla presenza di questo strumento, a seguito del recepimento della direttiva 2014/42/UE, tramite il d.lgs. 29 ottobre 2016, n. 202.

Dal punto di vista temporale, la Direttiva PIF, emanata il 5 luglio 2017, avrebbe dovuto essere recepita dagli Stati membri entro il 6 luglio 2019; il legislatore italiano, tuttavia, non ha rispettato tale termine.

2. Prospettive di coordinamento della Direttiva PIF con la Procura Europea, Eurojust e l'OLAF

Pare utile effettuare, sempre in via preliminare, qualche breve riflessione sul ruolo che la Procura Europea sarà chiamata a svolgere nella repressione dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione¹¹ e la relazione tra questa e altri due rilevanti attori in materia di cooperazione giudiziaria in materia penale, quali Eurojust e l'OLAF.

Dopo più di vent'anni, infatti, il 12 ottobre 2017 è stato approvato, da venti Stati membri, attraverso lo strumento della cooperazione rafforzata, in virtù della base giuridica dell'art 86 TFUE, il Regolamento (UE) 2017/1939, istitutivo della Procura europea (EPPO), un organo dell'Unione, dotato di personalità giuridica, che indaga, esercita l'azione penale e svolge le funzioni di pubblico ministero dinanzi alle autorità giudiziarie competenti degli Stati membri rispetto ai reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione previsti dalla Direttiva (UE) 2017/1371.

La competenza materiale della Procura europea¹² è stabilita, con precisione, dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, che analizzeremo compiutamente nell'ambito della presente trattazione, in quanto attuativo della Direttiva PIF.

Dal punto di vista della composizione, l'EPPO, che ha sede a Lussemburgo, è costituito dal Procuratore europeo, due vice e dal collegio dei procuratori europei, formato

¹¹ Per una completa disamina in relazione alla Procura europea e alla sua istituzione, si vedano: L. SALAZAR, *Definitivamente approvato il regolamento istitutivo della procura europea*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 10, p. 328 ss. Part III - *The Establishment of the European Public Prosecutor's Office: Steps Forward Versus National Resistances*, in T. RAFARACI, R. BELFIORE (a cura di), *EU Criminal Justice. Fundamental Rights, Transnational Proceedings and the European Public Prosecutor's Office*, Springer, 2019, p. 157 ss.

¹² Per una puntuale analisi su questo profilo, si rinvia a: D. VILASÀLVAREZ, *The Material Competence of the European Public Prosecutor's Office*, in L. BACHMAIER WINTER (a cura di), *The European Public Prosecutor's Office. The Challenges Ahead*, Springer, 2018, p. 29 ss.; M. PELISSERO, *I reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea di competenza del pubblico ministero europeo*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2019, p. 1120 ss.; E. TRAVERSA, *I tre principali aspetti istituzionali dell'attività della Procura europea (EPPO): legge applicabile, rimedi giurisdizionali e conflitti di competenza*, in *Archivio penale*, 2019, n. 3, p. 23 ss.

da un procuratore per ciascuno Stato dell'Unione che aderisce alla Procura europea e da procuratori europei delegati, che appartengono all'ufficio ma operano fisicamente nei singoli Stati membri.

Proprio questi ultimi sono coloro che saranno chiamati materialmente a condurre le indagini sul territorio di ciascuno Stato partecipante alla cooperazione rafforzata, sotto la supervisione di un collega dell'ufficio centrale.

Il Regolamento (UE) 2017/1939, direttamente applicabile ai sensi dell'art. 288 TFUE, richiede comunque alcuni adeguamenti della legislazione interna, volti alla modifica di norme processuali e ordinamentali, stabilendo anche l'abrogazione delle disposizioni con esso incompatibili¹³.

Anche a questo proposito, tuttavia, è necessario segnalare il ritardo del legislatore italiano nell'adeguamento della normativa nazionale: infatti, benché la legge di delegazione europea 2018 (l. n. 117/2019) abbia stabilito il 2 agosto 2020 come termine per l'adozione di uno o più decreti legislativi di attuazione, tale termine è stato disatteso.

La Procura europea, la quale dovrebbe diventare operativa dalla fine del 2020, lavorerà in sinergia con l'Agenzia dell'Unione europea per la cooperazione giudiziaria penale (*Eurojust*), la quale ha il compito di sostenere il coordinamento e la collaborazione giudiziaria tra le amministrazioni nazionali nelle attività di contrasto del terrorismo e delle gravi forme di criminalità organizzata che riguardano più di uno Stato membro dell'Unione Europea.

I due organismi, secondo quanto disposto dall'art. 41 della proposta di regolamento su *Eurojust* e dell'art. 100 del regolamento EPPO, devono stabilire e coltivare relazioni profonde, fondate su una cooperazione reciproca nell'ambito dei relativi mandati.

In particolare, il regolamento EPPO, confermando la distinzione tra i due organismi, ne disciplina, nel suddetto art. 100, i rapporti in termini di “*strette relazioni*”, “*cooperazione reciproca*” e “*sviluppo dei reciproci legami operativi, amministrativi e di gestione*”, stabilendo incontri periodici tra i capi dei due uffici, in previsione di uno stretto scambio di informazioni, con l'accesso, sebbene indiretto, dell'EPPO ai fascicoli di *Eurojust*.

L'attività di sinergia sarà volta a velocizzare le indagini penali che la Procura europea avrà competenza ad avviare, funzione specifica dei procuratori delegati dell'EPPO, che la differenzia dalla mera attività di coordinamento, propria di *Eurojust*.

Si tratterà dunque di verificare come ciò possa realizzarsi in concreto, anche in relazione al fatto che la repressione dei delitti che ledono gli interessi finanziari dell'Unione non è il principale campo di azione di *Eurojust*, avendo l'ufficio una competenza più ampia, la quale si estende a tutti i reati transnazionali¹⁴.

¹³ R. BELFIORE, *L'adeguamento della normativa nazionale al regolamento sulla procura europea: il punto della situazione*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 7, p. 166 ss.

¹⁴ A. VENEGONI, M. MINÌ, *I nodi irrisolti della nuova Procura Europea*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017, n. 17, p. 15 ss. Sulla diversità di funzioni tra *Eurojust*, un soggetto coordinatore e facilitatore dei rapporti di cooperazione giudiziaria penale, e l'EPPO, un vero e proprio organo di indagine, si vedano, in particolare: J.A. ESPINAMOS, *The Relationship Between Eurojust and the European Public Prosecutor's Office*, in L. BACHMAIER WINTER (a cura di), “*The European Public Prosecutor's Office*, cit., p. 87 ss.; F.

Ulteriori incertezze derivano dai rapporti tra la Procura europea e un altro organismo fondamentale in ambito PIF, l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF), istituito dal Regolamento (CE) 1073/99, oggi sostituito dal Regolamento (UE) 883/2013.

L'OLAF ha il compito di condurre indagini amministrative in materia, ma con la possibilità di trasferire i rapporti redatti e le prove raccolte alle autorità giudiziarie nazionali, comprese quelle penali.

Questa facoltà di trasferimento fa sorgere problemi sulla relazione tra i due uffici, poiché non risponde a criteri di economicità ed efficienza la presenza di due organismi deputati a condurre indagini nell'ambito della stessa materia, seppure su due differenti piani, anche se comunicanti¹⁵.

La possibilità della contemporanea pendenza dell'indagine penale e di quella amministrativa, in particolari situazioni da valutarsi nel caso concreto, è ammessa dall'art. 101 del regolamento sulla Procura europea, il quale stabilisce però, come principio generale, la necessaria alternanza tra indagine penale dell'EPPO e quella amministrativa dell'OLAF, configurando la collaborazione tra i due organi prevalentemente come scambio di informazioni.

L'analisi così effettuata risulta particolarmente interessante in rapporto all'art. 15 della Direttiva PIF, che stabilisce doveri di cooperazione tra Stati membri, Commissione, OLAF, *Eurojust* e altri enti dell'Unione, con la finalità di aumentare la capacità di contrasto delle ipotesi di reato contenute nella Direttiva (UE) 2017/1371.

Quindi OLAF e, se servisse, *Eurojust*, potranno offrire assistenza tecnica e operativa per facilitare il coordinamento delle indagini degli Stati membri.

A tal fine viene sancito, inoltre, nei confronti della Corte dei conti UE e dei revisori dei bilanci di tutti gli organismi dell'Unione, l'obbligo di denunciare "*all'OLAF e alle altre autorità competenti qualsiasi fatto qualificabile come reato ai sensi degli articoli 3, 4 o 5 di cui vengano a conoscenza nell'esercizio delle loro funzioni*", per poi estendere lo stesso dovere agli organi nazionali di revisione dei conti.

Solo il tempo consentirà di verificare se questa attività di coordinamento tra diversi organismi sarà davvero efficace al fine di reprimere i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

3. Direttiva PIF e responsabilità delle persone giuridiche: i reati-presupposto e il sistema sanzionatorio

Svolte queste premesse, è possibile concentrarsi sulle disposizioni che la Direttiva PIF dedica alla responsabilità degli enti¹⁶, sulla base delle quali viene confermato

SPIEZIA, *Il pubblico ministero europeo e i rapporti con Eurojust*, in *Dir. Pen. cont.*, 29 maggio 2018, p. 8 ss.; A. WEYEMBERGH, C. BRIÈRE, *Relations Between the EPPO and Eurojust - Still a Privileged Partnership?*, in W. GEELHOED, L.H. ERKELENS, A.W.H. MEIJ (a cura di), *Shifting Perspectives on the European Public Prosecutor's Office*, Springer, 2018, p. 171 ss.

¹⁵ A. VENEGONI, M. MINÌ, *op. cit.*, p. 17.

¹⁶ In tema di responsabilità degli enti, con particolare riferimento al diritto internazionale e al diritto dell'Unione Europea, si veda A. DI PASCALE, *La responsabilità sociale dell'impresa nel diritto dell'Unione*

l'orientamento, consolidato a livello sovranazionale, che evita la definizione del sistema punitivo delle persone giuridiche come propriamente penalistico, al fine di rispettare le tradizioni giuridiche degli Stati membri secondo cui *societas delinquere non potest*¹⁷.

Questo tipo di responsabilità ha lo scopo di reprimere le condotte illecite commesse all'interno dell'impresa, rientranti nell'ambito di una diffusa politica aziendale¹⁸.

Tale fenomeno, definibile come *corporate liability*, ha subito, nel corso degli anni, una forte espansione ed è stato affrontato, a livello sia europeo, sia internazionale, attraverso una serie di convenzioni che hanno comportato l'impegno per gli Stati ad introdurre la responsabilità diretta degli enti: pare utile ricordare, in particolare in questa sede, la Convenzione di Bruxelles del 26 luglio 1995 sulla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europea (Convenzione PIF, sostituita ai sensi dell'art. 16 della direttiva (UE) 2017/1371).

Sono da menzionare, inoltre, la Convenzione di Bruxelles del 26 maggio 1997, sulla lotta alla corruzione di funzionari pubblici, sia della Comunità europea, sia degli Stati

Europea, Milano, 2010; sulle incertezze in merito alla possibilità di affermare la sussistenza di una responsabilità delle imprese in caso di violazione dei diritti umani, vedi P.T. MUCHLINSKI, *Multinational Enterprises and the Law*, p. 47; pare inoltre utile sottolineare che lo Statuto del Tribunale Penale Internazionale non include le imprese nella propria giurisdizione; la tematica è approfondita sul numero monografico del *Journal of International Criminal Justice*, 2010, vol. 8, n. 3. Proprio in ragione di quanto appena osservato in merito all'eventuale responsabilità degli enti in relazione alla violazione dei diritti umani, il Consiglio per i diritti umani delle Nazioni Unite ha chiesto al Segretario Generale la nomina di un Rappresentante Speciale su imprese e diritti umani, individuato nella persona del Prof. John Ruggie. Il risultato delle sue ricerche è stato raccolto nel rapporto intermedio del 2006 (E/CN.4/2006/97) e in due successivi lavori integrali, nel 2007 e nel 2008. Sul rapporto intermedio si veda A. CLAPHAM, *Human Obligations of Non-state Actors*, Oxford, New York, 2006; in relazione ai *reports* del 2007 e del 2008, si vedano: J.G. RUGGIE, *Business and Human Rights: The Evolving International Agenda*, in *The American Journal of International Law*, vol. 101, n. 4, 2007, p. 819 ss.; A. BONFANTI, *Diritti umani e imprese multinazionali nei lavori del Rappresentante speciale del Segretario Generale delle Nazioni Unite*, in *Diritti Umani e diritto internazionale*, 2008, vol. II, fasc. 1, p. 131 ss. In particolare, il rapporto del 2007 riguardava il dovere di protezione da parte dello Stato, la responsabilità degli enti in relazione ai crimini internazionali e per altre violazioni dei diritti umani ai sensi del diritto internazionale, i meccanismi di *soft-law* e l'auto-regolamentazione; sul punto si segnala l'analisi di E. DURUIGBO, *Corporate Accountability and Liability for International Human Rights Abuses: Recent Changes and Recurring Challenges*, in *Northwestern Journal of International Human Rights*, Vol. 6, n. 2, 2008, p. 222 ss. Pare inoltre utile sottolineare che a luglio 2018 il gruppo di lavoro intergovernativo delle Nazioni Unite, istituito con la Risoluzione 26/9 del Consiglio per i Diritti Umani (IGWG), ha pubblicato una prima bozza di trattato in materia di *business and human rights* chiamato "*Zero Draft*". Nel luglio 2019, l'elaborato è stato aggiornato con una nuova versione, chiamata "*Revised Draft*". Questo trattato prevede l'obbligo, per gli Stati Contraenti, di introdurre ipotesi di responsabilità penale, civile e amministrativa in caso di violazioni dei diritti umani poste in essere dalle imprese.

¹⁷ Sulla controversa questione si vedano, tra i tanti: V. MAIELLO, *La natura (formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale) della responsabilità degli enti nel d.lgs. n. 231/2001: una «truffa delle etichette» davvero innocua?*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2001, p. 879 ss.; L. STORTONI, D. TASSINARI, *La responsabilità degli enti: quale natura? Quali soggetti?*, in *Ind. pen.*, 2006, p. 7 ss.; G. DE SIMONE, *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) di imputazione*, pubblicato il 28 ottobre 2012 su www.penalecontemporaneo.it, p. 4 ss.; S. PIZZOTTI, *La natura della responsabilità delle società, nel d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, in *Resp. civ. prev.*, 2002, p. 898 ss.; G. AMARELLI, *Profili pratici della questione sulla natura giuridica della responsabilità degli enti*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2006, p. 151 ss.

¹⁸ N. MAZZACUVA, E. AMATI, *Diritto penale dell'economia*, Padova, 2016, III edizione, p. 21.

membri e la Convenzione OCSE del 17 dicembre 1997 sulla lotta alla corruzione di pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali.

L'art. 6 della direttiva, rubricato "*Responsabilità delle persone giuridiche*", richiama espressamente alcune delle norme analizzate nei paragrafi precedenti e descrive un modello corrispondente a quello italiano, stabilito dal D.lgs. 231/2001: infatti, sono previste sanzioni per le persone giuridiche, qualora risultino responsabili di uno dei reati descritti dagli artt. 3, 4 e 5 commessi a loro vantaggio sia da soggetti in posizione apicale o con funzioni di controllo, sia da preposti, sottoposti alla vigilanza o alla direzione dei primi, oltre a una responsabilità dell'ente autonoma rispetto al soggetto attivo del reato presupposto.

La Direttiva PIF individua, inoltre, specifiche sanzioni¹⁹, sia pecuniarie²⁰, sia di tipo interdittivo, per gli enti: la gravità di tali misure è differente, poiché nella normativa dell'Unione figurano, ad esempio, provvedimenti come "*l'esclusione temporanea o permanente dalle procedure di gara pubblica*" e strumenti più stringenti, come "*l'interdizione temporanea o permanente di esercitare un'attività commerciale*", o "*la chiusura temporanea o permanente degli stabilimenti che sono usati per commettere il reato*".

Il sistema punitivo della Direttiva PIF in tema di responsabilità delle persone giuridiche è in linea con quello rinvenibile nel D.lgs. 231/2001, modulato a seconda della gravità dell'illecito amministrativo commesso dall'ente e dipendente da reato.

Il legislatore sovranazionale, quindi, comminando anche importanti sanzioni di tipo interdittivo per l'ipotesi di gravi frodi in materia di IVA realizzate dalle imprese che operano sul territorio dell'Unione, ha inteso connotare questo tipo di condotte come particolarmente esecrabili: questa decisione è dovuta alla particolare importanza, per il bilancio dell'Unione Europea, del gettito relativo all'imposta sul valore aggiunto.

Come detto, il termine del 6 luglio 2019 per il recepimento della direttiva non è stato rispettato: tale comportamento ha condotto la Commissione europea ad una formale contestazione nei confronti dello Stato italiano, che ha però reagito non, come ci si attendeva, adottando una serie di norme coerenti con il contenuto della Direttiva PIF, ma piuttosto con la frettolosa introduzione, nel sistema del D.lgs. 231/2001, dell'unico reato

¹⁹ Art. 9: *Sanzioni per le persone giuridiche*.

²⁰ Sul tema si segnala la Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 4 marzo 2020, (causa C-183/18, *Centraal Justitieel Incassobureau, Ministerie van Veiligheid en Justitie (CJIB) c. Bank BGŻ BNP Paribas S.A.*), in cui si precisa che la nozione di "persona giuridica" di cui, in particolare, all'art. 1, lett. a), e all'art. 9, par. 3, della decisione quadro 2005/214/GAI deve essere interpretata sulla base del diritto dello Stato di emissione della decisione che infligge una sanzione pecuniaria. A tal proposito va evidenziato, infatti, che tale decisione quadro impone agli Stati membri l'obbligo di dare esecuzione ad una sanzione pecuniaria, indipendentemente dal fatto che le normative nazionali ammettano, o meno, il principio della responsabilità penale delle persone giuridiche. Anche se la decisione quadro 2005/214 non impone ad un organo giurisdizionale di uno Stato membro di disapplicare una disposizione del diritto nazionale incompatibile con l'art. 9, par. 3, della decisione quadro 2005/214, come modificata dalla decisione quadro 2009/299, poiché tale disposizione è priva di effetto diretto, il giudice del rinvio è però comunque tenuto a procedere, per quanto possibile, ad un'interpretazione conforme del diritto nazionale, con la finalità di garantire un risultato in linea con lo scopo perseguito dalla decisione quadro 2005/214, come modificata dalla decisione quadro 2009/299.

di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti e di altre disposizioni che poco o nulla hanno a che vedere con le indicazioni del legislatore sovranazionale.

Il legislatore nazionale, dunque, al fine di evitare una procedura di infrazione, è intervenuto, qualche mese dopo la citata contestazione della Commissione europea, collocando la Direttiva PIF tra gli atti normativi UE inseriti nella legge 4 ottobre 2019, n. 117, la cosiddetta “legge di delegazione europea 2018”²¹, demandando al Governo la trasposizione delle disposizioni contenute nella direttiva.

Poche settimane dopo l’approvazione della legge di delegazione, è stato però emanato il c.d. “Decreto fiscale”²², la cui disciplina si interseca, in parte, con quella della Direttiva PIF, generando non poche difficoltà di coordinamento delle quali si tenterà di dare conto in appresso.

4. Il cd. Decreto fiscale e la sua legge di conversione: una prima, tardiva e discutibile, attuazione della Direttiva PIF in tema di reati tributari

Il Decreto fiscale appena menzionato ha ad oggetto “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*”²³.

Tale decreto e la sua legge di conversione, quantomeno riguardo alla materia oggetto della presente trattazione, risultano discutibili e appaiono un tentativo di sopperire, sia pure in parte, al grave ritardo nel recepimento della Direttiva PIF, poiché contengono anche importanti disposizioni in materia penal-tributaria²⁴, con particolare attenzione alla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche dipendente da reato²⁵.

Infatti, l’art. 39 del decreto legge²⁶, poi convertito con modificazioni, inserisce, per la prima volta, nel novero dei reati-presupposto della responsabilità degli enti un reato tributario, ossia la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti²⁷, introducendo appositamente, nell’ambito del D.lgs. 231/2001, l’art. 25 *quinquiesdecies*.

²¹ Legge 4 ottobre 2019, n. 117, recante: “*Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l’attuazione di altri atti dell’Unione europea - Legge di delegazione europea 2018*”.

²² Decreto legge n. 124/2019, convertito con Legge n. 157/2019.

²³ Per una completa disamina della tematica in oggetto, si vedano: A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Diritto Penale e Processo*, 2020, n. 3; A.M. DELL’OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto fiscale*, in *Diritto Penale e Processo*, 2020, n. 3; G. VARRASO, *Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, in *Diritto Penale e Processo*, 2020, n. 3.

²⁴ Per un’analisi completa della disciplina dei reati tributari, si rinvia a: E. D. BASSO; A. VIGLIONE, *I Nuovi reati tributari*, Torino, 2017; A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA (a cura di), *Diritto Penale dell’Economia*, Milano, 2017, p. 617 ss.; G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018.

²⁵ Sui numerosi profili di criticità di questa riforma, si veda, in particolare, R. BERTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema Penale*, 2020, n. 3.

²⁶ Art. 39 del d.l. n. 124/2019: *Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti*.

²⁷ Art. 2 del D.lgs. n. 74/2000; per un approfondimento sul reato in questione e sulla tematica, strettamente connessa, delle c.d. frodi carosello in materia di IVA, si vedano: R. FURLAN, *Brevi riflessioni sulla riforma*

Con il decreto legge in questione è stata quindi stabilita, in maniera del tutto indipendente dalla legge di delegazione europea del 2018, una forma di responsabilità degli enti per violazione dell'art. 2 del d.lgs. 74/2000²⁸. In particolare, con riferimento a questo tipo di frode fiscale, non sono state indicate limitazioni riguardo alla punibilità: infatti, non è stata prevista la soglia, di almeno dieci milioni di euro, stabilita dalla direttiva, né la transnazionalità delle condotte criminose, come invece richiesto dalla normativa dell'Unione europea.

Inoltre, la responsabilità della persona giuridica sussiste in caso di evasione non solo dell'imposta sul valore aggiunto, ma anche di imposte sui redditi²⁹.

Infine, le modifiche intervenute con la legge di conversione³⁰ hanno condotto ad un ulteriore allargamento del "catalogo 231", con l'inserimento di altri delitti-presupposto della responsabilità amministrativa degli enti nella materia tributaria, ossia la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, l'occultamento o distruzione di documenti contabili e la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. Si è, inoltre, sancita l'applicabilità di misure interdittive a carico dell'ente.

Questi profili, per quanto non contrastanti con la Direttiva PIF³¹, evidenziano una totale mancanza di coordinamento con le statuizioni del legislatore dell'Unione europea: infatti, l'introduzione degli illeciti penali tributari nel novero dei reati-presupposto avrebbe dovuto rappresentare il risultato dell'adeguamento rispetto a quanto deciso dal Parlamento Europeo e dal Consiglio nei termini risultanti dalla Direttiva PIF.

Invece, il Governo ha inserito una specifica disposizione in materia penal-tributaria in un decreto legge: scelta, questa, difficile da giustificare alla stregua dei requisiti di necessità e urgenza imposti dall'art. 77 Cost., salvo ammettere la rilevanza al riguardo del colpevole ritardo del legislatore italiano nel recepimento della Direttiva (UE) 2017/1371.

penale tributaria e frodi all'IVA intracomunitaria, in *Fisco*, 2001, p. 13081; G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018, p. 485 ss.

²⁸ Art. 39 del d.l. n. 124/2019: *Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti*; per una disamina completa del decreto legge, si veda: S. FINOCCHIARO, *Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)*, pubblicato il 18 novembre 2019 su www.sistemapenale.it;

²⁹ A. PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del D.l. n. 124/2019*, pp. 16 e 17; il Testo è stato predisposto in occasione dell'audizione, svolta il 5 novembre 2019, dinnanzi alla Commissione Finanze della Camera dei Deputati nell'ambito dell'esame del disegno di legge C. 2220, di conversione in legge del decreto-legge n. 124/2019, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili, ed è reperibile sul sito www.sistemapenale.it.

³⁰ Allegato alla Legge n. 157/2019: *Modificazioni apportate in sede di conversione al decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124*; per un ulteriore approfondimento su questa recente riforma legislativa, si veda: S. FINOCCHIARO, *In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti*, pubblicato il 7 gennaio 2020 su www.sistemapenale.it.

³¹ Come visto nel paragrafo precedente, il Considerando n. 16 della Direttiva (UE) 2017/1371, concede la facoltà, ai legislatori dei vari Stati membri, di "mantenere in vigore o di adottare norme più rigorose".

5. La legge di delegazione europea 2018 e il decreto legislativo di attuazione della Direttiva PIF: alcuni rilievi critici

La sopra evidenziata totale mancanza di sistematicità dell'introduzione dei reati tributari nel "sistema 231", inficia anche lo schema di decreto legislativo emanato successivamente all'approvazione della legge di delegazione europea n. 117/2019, il cui art. 3 elenca i criteri specifici per l'esercizio della delega. In particolare, per la materia oggetto della presente trattazione, le lettere e) ed h) del comma 1 sono risultate la base giuridica per la redazione dell'art. 5 del decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75³², dedicato alle modifiche in tema di responsabilità degli enti ai sensi del D.lgs. 231/2001³³.

La norma, nonostante la disposizione di delega prescrivesse al Governo l'integrazione della disciplina della responsabilità amministrativa degli enti con riguardo ai soli reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, non realizza, come sarebbe stato auspicabile, un intervento sistematico in questa materia, ma si limita a inserire nuovi reati-presupposto, da un lato, modificando alcune norme già presenti nel Decreto 231, e, dall'altro, introducendo nuovi illeciti amministrativi dipendenti da reato.

L'intervento del Governo appare ancora una volta disorganico e rappresenta l'ennesimo tentativo di colmare il grave ritardo accumulato in sede di recepimento della Direttiva PIF attraverso l'adozione di disposizioni in tema di responsabilità degli enti particolarmente severe, ma che non tengono pienamente conto della parte generale del D.lgs. 231/2001.

In particolare, la lettera b) dell'art. 5 del d.lgs. 75/2020 interviene sull'art. 25 del Decreto 231, prevedendo, tra i delitti commessi nell'interesse o a vantaggio dell'ente, cui si applica la sanzione pecuniaria fino a duecento quote, il peculato, (art. 314, co. 1, c.p.), il peculato mediante il profitto dell'errore altrui (art. 316 c.p.) e l'abuso d'ufficio (art. 323 c.p.).

Le criticità di simile soluzione sono molteplici: innanzitutto, la norma non specifica se queste fattispecie debbano essere considerate lesive degli interessi finanziari dell'Unione. Ancora una volta, come spesso accade negli ultimi tempi, la fretta pare essere una cattiva consigliera per il legislatore italiano, il quale sembrerebbe voler introdurre, nell'ambito della responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato, delitti, sia pure gravi, che tuttavia non presentano alcun collegamento con lo scopo primario della direttiva di protezione degli interessi finanziari dell'Unione.

È pur vero che il legislatore nazionale ha la facoltà di dettare una disciplina più severa di quella indicata dalla direttiva, ma dovrebbe farlo in modo congruo e sistematico rispetto alla normativa locale già vigente.

La scarsa attenzione del legislatore nazionale emerge, con tutta evidenza, con riferimento ai reati di peculato e di abuso di ufficio, atteso che, come noto, la disciplina

³² Art. 5: *(Modifiche al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231)*.

³³ F. LAZZERI, *Pubblicato in G.U. il d.lgs. n. 75 del 2020, attuativo della direttiva PIF: modifiche al codice penale, punibilità del tentativo di alcuni reati tributari e ampliamento del catalogo dei reati presupposto ex 231*, pubblicato il 16 luglio 2020 su www.sistemapenale.it.

del D.lgs. 231/2001 ha precisi limiti applicativi, non includendo lo Stato e gli enti pubblici nel novero dei soggetti destinatari della sua specifica disciplina.

Alla luce di queste considerazioni, è quindi difficile immaginare un “sistema 231” coerente con le indicazioni sovranazionali, quando lo stesso “sistema” risulta incapace di coniugare, con logicità, nuove disposizioni rispetto a quelle già in vigore.

Infine, ai sensi dell’art. 5 del Decreto 231³⁴, la responsabilità della persona giuridica sorge solo se una persona fisica che abbia con l’ente un rapporto funzionale – e cioè, si trovi in posizione apicale o sia sottoposto alle attività di direzione e controllo di un soggetto in posizione apicale – commetta il reato nell’interesse o a vantaggio dell’ente stesso.

Non si vede, pertanto, come possa configurarsi l’illecito amministrativo dipendente dai reati di peculato e di abuso di ufficio: per entrambi i delitti, infatti, parrebbe operare la clausola di non-applicabilità di cui all’art. 1 del D.lgs. 231/2001 in relazione alla pubblica amministrazione presso la quale il pubblico ufficiale o l’incaricato di pubblico servizio svolgono la loro funzione.

Con riguardo all’abuso d’ufficio (art. 323 c.p.), si potrebbe immaginare una responsabilità amministrativa dipendente da reato a titolo di concorso, qualora la condotta fosse posta in essere nell’interesse o vantaggio di una determinata persona giuridica.

Anche in relazione ai reati di peculato, non si comprende come l’autore possa realizzare il delitto nell’interesse o a vantaggio dell’ente, a cui deve essere legato da un rapporto funzionale: infatti, per la configurazione della condotta, il pubblico ufficiale o l’incaricato di pubblico servizio deve appropriarsi della cosa o del denaro di cui abbia il possesso o la disponibilità per ragioni di ufficio o servizio, danneggiando, in questo modo, l’ente pubblico, a cui comunque, è il caso di ribadirlo, non può essere applicata la disciplina del Decreto 231.

Si potrebbe nuovamente ipotizzare un caso di residuale responsabilità dell’ente a titolo concorsuale, qualora un soggetto dipendente della persona giuridica cooperasse con il pubblico ufficiale o con l’incaricato di pubblico servizio, ponendo in essere la condotta nell’interesse o a vantaggio dell’ente medesimo.

Tuttavia, in relazione a queste ipotesi di reato, l’estensione della responsabilità agli enti risulta limitata, tenendo conto che la seconda commissione permanente della Camera dei Deputati, nella seduta del 20 maggio 2020, ha stabilito che i delitti di peculato, di cui agli artt. 314 e 316 c.p. e di abuso di ufficio, di cui all’art. 323 c.p. rilevano, come presupposto, nei soli casi in cui il fatto offenda gli interessi finanziari dell’Unione.

Analizzata la proposta di modifica più controversa e distante dalla *ratio* del D.lgs. 231/2001, è possibile esaminare le altre disposizioni dell’art. 5 del decreto legislativo,

³⁴ Art. 5, D.lgs. n. 231/2001: *Responsabilità dell’ente: 1. L’ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio: a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell’ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso; b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a). 2. L’ente non risponde se le persone indicate nel comma 1 hanno agito nell’interesse esclusivo proprio o di terzi.*

sulle quali permangono, a mio avviso, alcune riserve, che verranno esposte in sede di osservazioni conclusive.

Con la lettera a) dell'art. 5, oltre all'ampliamento del catalogo dei reati-presupposto previsti dall'art. 24 D.lgs. 231/2001, con l'inserimento dei delitti di frode nelle pubbliche forniture (art. 356 c.p.) e di frode in agricoltura, commessa ai danni del Fondo europeo agricolo di garanzia e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale³⁵, l'Unione Europea è inserita tra i soggetti a danno dei quali può essere compiuto il reato-presupposto della responsabilità dell'ente.

La lettera c) dell'art. 5 è quella che contiene le previsioni più attinenti alle indicazioni fornite dalla Direttiva PIF: essa, infatti, amplia il novero dei reati tributari presupposto della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, di cui all'art. 25 *quinquiesdecies* D.lgs. 231/2001, che viene estesa ai delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione, solo se commessi allo scopo di evadere l'imposta sul valore aggiunto; inoltre, tali reati sono rilevanti, nel senso sopra descritto, qualora sussistano i requisiti della transnazionalità e della gravità, poiché le sanzioni previste dal Decreto 231 possono essere irrogate solo se l'ammontare dell'evasione non sia inferiore a dieci milioni di euro.

Alcune considerazioni possono essere svolte sul requisito, contenuto nel recentissimo decreto legislativo, della transnazionalità nella commissione dell'illecito penale tributario; l'inciso "*compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea*" lascia spazio a due differenti interpretazioni.

Ci si domanda, infatti, se, proprio con riferimento a quell'inciso, sussista la possibilità di perseguire, nel nostro Stato, soltanto i reati tributari la cui condotta sia stata posta in essere in parte sul territorio nazionale e in parte su quello di un altro Stato dell'Unione, oppure se possano essere puniti gli illeciti la cui condotta sia stata commessa interamente in un altro Stato europeo.

La soluzione più ragionevole sembra essere quella della perseguibilità dei reati tributari commessi, almeno in parte, sul territorio italiano: tale interpretazione è infatti conforme sia alle statuizioni dell'art. 6, co. 1 c.p., per cui il "*reato si considera commesso nel territorio dello Stato, quando l'azione o l'omissione, che lo costituisce, è ivi avvenuta in tutto o in parte*", sia alle affermazioni contenute nella relazione illustrativa del d.lgs. n. 75/2020: "*Quanto alla giurisdizione, ribadendo le osservazioni formulate nella redazione della legge delega – che non a caso ha lasciato, alla lettera i) dell'articolo 3, al legislatore delegato la scelta sull'opportunità dell'intervento – il sistema attualmente vigente appare già conforme a quanto richiesto dalla direttiva: l'articolo 6 del codice penale, infatti, sancisce la giurisdizione penale italiana in ogni caso in cui anche una sola parte dell'azione o dell'omissione sia stata commessa sul territorio o i vi si sia realizzato l'evento del reato; mentre le integrazioni al disposto dell'articolo 9, terzo comma, disposte dalla legge n. 300 del 2000 (con la previsione della speciale regola di giurisdizione nel caso di delitto commesso all'estero dal cittadino in danno delle*

³⁵ Art. 2 della Legge 898/1986 in materia di aiuti comunitari al settore agricolo.

*Comunità europee) risultano già rispettose delle disposizioni dell'articolo 11 della direttiva*³⁶.

Infine, la lettera d) aggiunge il nuovo articolo 25 *sexiesdecies* al D.lgs. 231/2001, che prevede la responsabilità amministrativa degli enti dipendente dal reato di contrabbando, con l'applicazione di sanzioni pecuniarie, modulate a seconda che i diritti di confine dovuti siano superiori o meno ai centomila euro³⁷: questa è la soglia superata la quale viene ritenuta considerevole la lesione degli interessi finanziari dell'Unione³⁸.

È stabilita, inoltre, l'applicabilità, in caso di commissione di questo illecito amministrativo dipendente da reato, di sanzioni interdittive³⁹.

6. Riflessioni conclusive. Direttiva PIF e suo recepimento in Italia: un'occasione perduta, per il legislatore, di dare sistematicità alla disciplina di diritto penale tributario di cui al D.lgs. n. 231/2001?

Il recepimento della direttiva PIF avrebbe potuto costituire l'occasione per ricomprendere tutto il comparto penal-tributario nel sistema sanzionatorio delle persone giuridiche⁴⁰: invece, il decreto legislativo di attuazione rappresenta un altro disorganico tassello di una disciplina frammentaria e incompleta.

Come visto, la norma è stata utilizzata per trasporre nella disciplina del D.lgs. 231/2001 alcuni reati, come le due forme di peculato e l'abuso d'ufficio, che difficilmente potranno rappresentare il presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente, salvi i rari casi di concorso dell'*extraneus*, unica possibilità per la contestazione di tali delitti come presupposto dell'illecito amministrativo di cui all'art. 25 del Decreto 231.

All'origine dell'infelice scelta normativa si pone, prima di tutto, il ritardo del legislatore nel recepimento della Direttiva (UE) 2017/1371 entro il termine previsto, ritardo che ha indotto il Governo a utilizzare, per ragioni di opportunità politica ma in apparente assenza dei requisiti costituzionali, il decreto legge quale strumento di inclusione del solo delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti nel novero dei reati-presupposto della responsabilità degli enti.

Sotto tale profilo, è censurabile, in modo particolare, il fatto che l'inserimento, seppur parziale, dei reati tributari all'interno dell'elenco dei reati-presupposto, non sia avvenuto

³⁶ C. CORSARO, M. ZAMBRINI, *op. cit.*

³⁷ Sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote nel primo caso, fino a duecento nel secondo.

³⁸ Dossier n. 212 del Senato della Repubblica e della Camera dei Deputati: "*Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale* pag. 7.

³⁹ Il rinvio è all'art. 9, co. 2, lett. c), d) ed e) D.lgs. 231/2001, che stabiliscono, rispettivamente, il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi e il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

⁴⁰ Su questo punto, appaiono nuovamente utili le considerazioni di E. BASILE, *op. cit.* p. 72.

attraverso le norme di attuazione della Direttiva PIF⁴¹, ma mediante un atto del Governo avente forza di legge, per il solo motivo di dover supplire al colpevole ritardo del legislatore nel recepire le indicazioni dell'UE.

La legge di conversione del decreto n. 124/2019 avrebbe potuto rappresentare il primo strumento con cui coordinare la disciplina degli illeciti penali tributari e il D.lgs. 231/2001 ma, ancora una volta, il legislatore non ha saputo cogliere l'opportunità che gli si offriva a tal fine.

In definitiva, il Governo ha perso l'ennesima possibilità di rendere organica almeno una parte del "sistema 231".

Attualmente non esiste, come è ovvio, produzione giurisprudenziale successiva alla recentissima emanazione del decreto legislativo n. 75/2020; anche l'elaborazione dottrinale della materia è molto limitata⁴².

Tuttavia, come si è già accennato, non mancano le prime critiche alle modifiche apportate dal decreto.

Certamente sorgeranno problemi di carattere interpretativo, in particolare, come si è già avuto modo di osservare, in relazione al requisito della transnazionalità dei reati tributari oggetto del decreto legislativo: il rischio è infatti quello di imbattersi in orientamenti ermeneutici suggestivi, ma contrari al dato letterale dell'art. 6 co. 1 c.p. e alla volontà del legislatore, espressa in modo univoco nella relazione illustrativa del decreto stesso, il quale, invece, non presenta i requisiti di coerenza e di chiarezza che ci si sarebbe attesi, dopo il travagliato *iter* legislativo che ha condotto alla sua emanazione.

Inoltre, la scelta dello strumento della direttiva si inserisce in un quadro già disciplinato, sotto certi aspetti, da altri organismi dell'Unione, come Eurojust e l'OLAF, con la conseguenza che, a livello sovranazionale, il quadro risulta frammentario e poco coordinato.

Infine, sarà necessario verificare come la Procura europea, la cui operatività è prevista per la fine del 2020, agirà in concreto nella repressione dei reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione e come l'attività di indagine dei procuratori delegati si svolgerà all'interno del territorio degli Stati membri, anche alla luce dell'auspicato raccordo e della reciproca collaborazione con i suddetti organismi.

⁴¹ Pare opportuno ricordare, ancora una volta, che il Considerando 16 della Direttiva (UE) 2017/1371, recita: «Poiché la presente direttiva detta soltanto norme minime, gli Stati membri hanno facoltà di mantenere in vigore o adottare norme più rigorose per reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione».

⁴² A mero titolo esemplificativo, si vedano: F. LAZZERI, *Publicato in G.U. il d.lgs. n. 75 del 2020, attuativo della direttiva PIF: modifiche al codice penale, punibilità del tentativo di alcuni reati tributari e ampliamento del catalogo dei reati presupposto ex 231*, pubblicato il 16 luglio 2020 su www.sistemapenale.it; C. SANTORIELLO, *In G.U. il decreto di attuazione della Direttiva PIF: tutte le novità*, pubblicato il 16 luglio 2020 su www.quotidianogiuridico.it; G. DINOIA, *Brevi considerazioni sul D.Lgs. n. 75/2020 di attuazione della direttiva PIF*, pubblicato il 29 luglio 2020 su www.dirittobancario.it; 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)*, pubblicato il 23 settembre 2020 su www.sistemapenale.it

ABSTRACT: il presente elaborato, dopo una disamina delle principali disposizioni contenute nella direttiva PIF e di alcuni organismi dell'Unione europea coinvolti nella sua attuazione, si concentra sul tema della responsabilità amministrativa degli enti dipendente dai reati tributari. In relazione a questo punto, il legislatore italiano, scaduti i termini per il recepimento della direttiva, ha utilizzato un decreto legge, in assenza dei requisiti di necessità e urgenza, per rendere i reati tributari presupposto della responsabilità degli enti. La mancanza di sistematicità relativa all'inserimento dei reati tributari all'interno del D.lgs. 231/2001 non è stata corretta neppure con il recente decreto legislativo, n. 75/2020, di attuazione della direttiva PIF.

KEYWORDS: direttiva PIF – reati tributari – gravi frodi IVA – cooperazione giudiziaria – responsabilità amministrativa enti.

DOMESTIC TRANSPOSITION AND APPLICATION OF THE RULES AGAINST FRAUD AFFECTING THE UNION'S FINANCIAL INTERESTS AND CORPORATE LIABILITY IN ITALY: SOME REFLECTIONS

ABSTRACT: The present paper, after an overview of the main provisions of the PIF Directive and some European Union bodies involved in its implementation, focuses on the issue of corporate liability arising from tax crimes. On this point, the Italian legislator, having missed the deadline for transposition of the mentioned directive, used a decree law, even in the absence of the requirements of necessity and urgency, to make tax crimes a prerequisite of the corporate liability. The lack of a systematic approach in the inclusion of tax crimes in Legislative Decree no. 231/2001 has not been fixed even through the recent Legislative Decree, no. 75/2020 implementing the PIF directive.

KEYWORDS: PIF Directive – Tax crimes - Serious VAT frauds – Judicial cooperation – Corporate liability.