

SP

SISTEMA
PENALE

FASCICOLO

3/2021

COMITATO EDITORIALE Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervé Belluta, Michele Caianiello, Massimo Ceresa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Masera, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

COMITATO SCIENTIFICO (REVISORI) Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Ennio Amodio, Gastone Andreazza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Teresa Bene, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovero, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

REDAZIONE Francesco Lazzeri (coordinatore), Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Alessandra Galluccio, Cecilia Pagella, Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali

Sistema penale (SP) è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida. Il testo completo del codice etico è consultabile su <https://sistemapenale.it/it/codice-etico>

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili).

Il testo completo della licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

Peer review I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Modalità di citazione Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen. (o SP)*, 1/2021, p. 5 ss.

SISTEMA PENALE-TRIBUTARIO PER LA PROTEZIONE DEGLI INTERESSI FINANZIARI EUROPEI: ADEGUATO E RISPONDENTE AGLI OBBLIGHI COMUNITARI?

di Miriana Lanotte

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Da un sistema “inefficiente” ad uno “iperprotettivo”. – 3. Il recepimento della direttiva PIF: individuazione dei reati lesivi degli interessi finanziari europei. – 4. L’istituto del tentativo “snaturato” nei reati tributari. – 5. (*segue*) Il decreto fiscale “*manette agli evasori*”: oltre le richieste dell’Europa. – 6 (*segue*) I reati tributari come reati presupposto del d.lgs. 231/01. – 7 (*segue*) *Ne bis in idem* o *tris in idem*? – 8. Le misure fiscali nel nuovo piano d’azione IVA. – 9. Considerazioni conclusive.

1. Premessa.

Lo studio della tutela degli interessi finanziari europei richiede all’interprete sempre più spesso un approccio interdisciplinare. Difatti, il perseguimento delle condotte fraudolente degli autori di frodi, divenuta negli anni una priorità indiscussa dell’Unione Europea, ha richiesto al legislatore europeo interventi normativi sia in materia penale, che amministrativa e tributaria a protezione del bilancio europeo. Posto che il fenomeno dell’evasione, in particolare dell’IVA, si caratterizza per essere un fenomeno complesso, che lede una molteplicità di beni giuridici, l’Unione è intervenuta per limitare, combattere e punire l’evasione fiscale con ogni mezzo a sua disposizione attraverso ogni branca del diritto. Ciò emerge dalla lettura del considerando 3 della direttiva PIF in cui si afferma che lo scopo della stessa è quella di completare il quadro delle misure poste a tutela degli interessi finanziari dell’Unione in diritto amministrativo e civile con quelle di natura prettamente penalistica, “evitando al contempo incongruenze sia all’interno di ciascuna di tali branche del diritto che tra di esse”.

Orbene, il presente articolo si propone di esaminare gli atti legislativi emanati dall’Unione Europea – che seppure relativi a branche diverse del diritto sono legati da un unico filo conduttore, quello della lotta al fenomeno evasivo – e le conseguenti leggi nazionali di recepimento con l’obiettivo di valutare l’efficacia e la coerenza dell’impianto normativo, ma anche la sua capacità di tenere in debita considerazione le esigenze di protezione dei singoli.

A tale fine il presente scritto analizza in ambito penale le leggi di recepimento della direttiva PIF – la legge 19 dicembre 2019, n. 157 e il decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75 – prestando particolare attenzione ai profili di criticità, nazionali e sovranazionali, che emergono dall’attuazione della direttiva. Da un lato occorre verificare se la punibilità a titolo di tentativo dei delitti tributari – da sempre esclusa dall’art. 6 del d.lgs. 74/2000 – sia compatibile con i principi di materialità e offensività, e

se le modifiche apportate alla disciplina dei reati tributari, ovverosia l'innalzamento delle cornici edittali e l'abbassamento delle soglie di rilevanza penale, siano in linea con i principi di proporzionalità e sussidiarietà. Dall'altro lato, posto che l'inserimento delle fattispecie tributarie all'interno della responsabilità amministrativa dell'ente solleva un problema di potenziale violazione del principio del *ne bis in idem*, è d'uopo interrogarsi sulle possibili soluzioni atte a scongiurare tale rischio.

Infatti, il processo di "europeizzazione del diritto penale", da cui discende il rafforzamento dello Spazio di libertà, sicurezza e giustizia e che comporta crescenti obblighi di criminalizzazione in capo agli Stati membri, deve essere portato avanti tenendo conto del parallelo obiettivo consacrato nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea di salvaguardare e potenziare la tutela di diritti e garanzie dell'individuo.

La costruzione di uno "spazio giudiziario europeo" richiede, allora sì, il ravvicinamento delle legislazioni penali nazionali sia dal punto di vista sostanziale che procedurale, ma senza minare il sistema dei diritti. La migliore prevenzione della criminalità transfrontaliera, dunque, non può prescindere dal rispetto delle garanzie previste dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che, come noto, in virtù dell'art. 6 TUE, riconosce ai diritti fondamentali risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri lo *status* giuridico di principi generali dell'Unione Europea.

Orbene, ciò che occorre comprendere è – per l'appunto – se l'intervento europeo "a tutto tondo" nella materia degli interessi finanziari – certamente apprezzabile posto che in questo modo si delinea un assetto normativo completo, coerente, e coordinato tra le varie branche del diritto – abbia tenuto in debita considerazione la necessità di rispettare diritti e garanzie.

Proprio al fine di ricostruire il quadro complessivo tracciato dall'Unione europea, l'elaborato, in ambito tributario, esamina le modifiche più rilevanti apportate dalla direttiva UE 1910/2018 e dal regolamento 2018/1912, dalle quali emerge l'esigenza preminente dell'Unione Europea di tutelare il bilancio europeo.

2. Da un sistema "inefficiente" ad uno "iperprotettivo".

All'indomani della tanto discussa saga Taricco¹ emergeva un sistema penale di protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea decisamente inefficiente e inadeguato a contrastare fenomeni di criminalità transfrontaliera lesivi del bilancio dell'Unione.

Il quadro pareva, dunque, molto chiaro: la normativa nazionale in materia di

¹ Corte di Giustizia, sentenza 8 settembre 2015, C-105/14, *Taricco e a.* Come noto, la Saga Taricco è stata inaugurata dal rinvio pregiudiziale del Tribunale di Cuneo, con il quale il giudice *a quo* lamentava che, nel caso di specie, applicando le disposizioni di legge quali l'art. 157 e seguenti del codice penale, i reati per cui si procedeva (artt. 416 c.p. e 2 e 8 d.lgs 74/2000) si sarebbero prescritti l'8 febbraio 2018, determinando, così, l'impossibilità di punire soggetti imputati di gravi frodi IVA.

prescrizione del reato, quale quella stabilita dagli artt. 160 ultimo comma e 161 c.p. – attraverso cui si prevede che gli atti interruttivi verificatisi durante il corso del procedimento penale determinano il prolungamento del termine di prescrizione di un quarto della sua durata iniziale – pregiudica gli obblighi imposti agli stati membri dell’art. 325 par. 1 e 2 TFUE e deve essere disapplicata nella misura in cui non consente di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un *numero considerevole di casi di frode grave*². Orbene, tale approccio funzionalista³ dei giudici del Kirchberg non è stato condiviso dalla Corte Costituzionale, che – prima con l’ordinanza n. 24 del 2017⁴, poi con la sentenza n. 115 del 2018⁵ – ha posto alla sentenza Taricco il

² Si ricordi che il Giudice del rinvio fondava le questioni pregiudiziali sottoposte alle Corte di Giustizia su una serie di norme europee: 101, 107, 119 TFUE e l’art. 158 della direttiva 2006/12/CE. Nonostante la manifesta irrilevanza dei parametri indicati, la Corte, sulla scorta delle conclusioni dell’Avvocato generale Kokotte, ha rimodulato la questione pregiudiziale ed ha utilizzato come parametro l’art. 325 parr. 1 e 2 TFUE.

³ G. DI FEDERICO, *La ‘saga Taricco’: il funzionalismo alla prova dei controllimiti (e viceversa)*, in *Federalismi*, 23 maggio 2018; C. AMALFITANO, *Da una impunità di fatto ad una imprescrittibilità di fatto della frode in materia di imposta di valore aggiunto?* in *SiDiblog*, 15 settembre 2015.

⁴ Tra i commenti più autorevoli dell’ordinanza si vedano M. FERRANTE, *L’ordinanza della Corte Costituzionale sull’affaire Taricco: una decisione diplomatica ma ferma*, in *dirittifondamentali.it*, 29 gennaio 2017, p. 13 ss.; M. BASSANINI – O. POLLICINO, *The Taricco decision: a last attempt to avoid a clash between EU law and the Italian Constitution*, in *Verfassungblog on matters constitutional*, 28 gennaio 2017; C. CUPELLI, [La Corte Costituzionale ancora non decide sul caso Taricco, e rinvia la questione alla Corte di Giustizia](#), in *Dir. pen. cont.*, fasc. 1/2017, p. 199 ss.; C. AMALFITANO, *La vicenda Taricco nuovamente al vaglio della Corte di Giustizia: qualche breve riflessione a caldo*, in *Eurojus*, 29 novembre 2017; V. MANES, [La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a Taricco, Note minime all’ordinanza della Corte costituzionale n. 24/2017](#), in *Dir. pen. cont.*, 13 febbraio 2017; G. REPETTO, *Una ragionevole apologia della supremacy. In margine all’ordinanza della corte Costituzionale sul caso Taricco*, in *Diritti comparati*, 20 febbraio 2017; A. RUGGERI, *Ultimatum della consulta alla corte di Giustizia su Taricco, in una pronuncia che espone, ma non ancora oppone, i controllimiti (a margine di corte Cost. n. 24 del 2017)*, in *Consulta Online*, Studi 2017/I, 27 gennaio 2017; D. GALLO, *La primazia del primato sull’efficacia (diretta?) del diritto UE nella vicenda Taricco*, in *SIDiblog*, 25 febbraio 2017; F. VIGANÒ, [Le parole e i silenzi. Osservazioni sull’ordinanza n. 24/2017 della Corte Costituzionale sul caso Taricco](#), in *Dir. pen. cont.*, 27 marzo 2017; R. E. KOSTORIS, [La Corte Costituzionale e il caso Taricco tra tutela dei controllimiti e scontro tra i paradigmi](#), in *Dir. pen. cont.*, fasc. 3/2017; R. MASTROIANNI, *La Corte costituzionale si rivolge alla Corte di Giustizia in tema di “controllimiti” costituzionali: è vero dialogo?*, in *Federalismi*, 5 aprile 2017; D. PULITANO, [Ragioni della legalità. A proposito di Corte Cost. n. 24/2017](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2017; R. SICURELLA, [Oltre la vexata questio della natura della prescrizione. L’actio finium regundorum della Consulta nell’ordinanza Taricco, tra sovranismo \(strisciante\) e richiamo \(palese\) al rispetto dei ruoli](#), in *Dir. pen. cont.*, 19 aprile 2017; L. DANIELE, *La sentenza Taricco torna davanti alla Corte di Giustizia UE: come decideranno i giudici europei?*, in *Eurojus*, 31 marzo 2017; L.S. ROSSI, *Come risolvere la questione Taricco... senza far leva sull’art. 4, par. 2 TUE*, in *SIDiblog*, 17 maggio 2017; R. BIN, [Taricco: aspettando Godot, leggiamo Yves Bot](#), in *Dir. pen. cont.*, 20 novembre 2017.

⁵ C. CUPELLI, [La Corte costituzionale chiude il caso Taricco e apre un diritto penale europeo “certo”](#), in *Dir. pen. cont.*, fasc. 6/2018; M. DONINI, [Lettura critica di Corte Costituzionale n. 115/2018. La determinatezza ante applicationem e il vincolo costituzionale alla precisione sostanziale come controllimiti alla regola Taricco](#), in *Dir. pen. cont.*, 11 luglio 2018; V. MANES, *Taricco, finale di partita*, in *Primato del diritto dell’Unione Europea e controllimiti alla prova della “saga Taricco”* a cura di C. Amalfitano, Milano, 2018; M. GAMBARDELLA, *Inapplicabile senza eccezioni la “regola Taricco” nel nostro ordinamento: una parola definitiva della Corte Costituzionale?*, in *Cass. Pen.*, 2018; G. DI FEDERICO, *Identità nazionale e controllimiti: l’inapplicabilità della regola Taricco nell’ordinamento italiano e il mancato ricorso (per ora) all’art. 4, par. 2, TUE*, in *Federalismi*, 20 febbraio 2019; C. AMALFITANO – O. POLLICINO, *Jusqu’ici tout va bien... ma non sino alla fine della storia. Luci, ombre e atterraggio della sentenza n. 115/2018 della Corte costituzionale che chiude(?) la Saga Taricco*, in *Diritti Comparati*, 5 Giugno 2018; P. FARAGUNA, *Roma locata*,

controlimite⁶ del principio di tassatività e determinatezza.

Ciò che preme sottolineare è che la “monofattorialità” dell’inefficienza del sistema penale, individuata dalla Corte di Giustizia nella disciplina della prescrizione, evidenzia, invero, come l’analisi del problema dell’impunità degli autori delle frodi carosello – fenomeno complesso che necessita di tempi processuali più lunghi sia nella fase delle indagini preliminari che in quella dibattimentale – risulta riduttiva e poco accurata. A ben guardare, spesso la prescrizione, istituto controverso e problematico, si trasforma da male in medicina, da concausa dell’inefficienza del sistema penale a rimedio contro la lentezza dello stesso processo penale⁷.

Senonché, il legislatore nazionale, nelle more dell’iter processuale del caso Taricco, interviene prontamente sull’istituto della prescrizione dapprima con la legge 23 giugno 2017, n. 103⁸, con la quale ha previsto due nuove ipotesi di sospensione legate al deposito della sentenza di condanna di primo e secondo grado, rispondendo alla logica – non perfettamente in linea con il principio di presunzione di innocenza – che il riscontro processuale della fondatezza dell’accusa giustifica l’arresto del decorso della prescrizione, e poi con l’emendamento n. 1124 – inserito nel disegno di legge n. 1189 in materia di *Misure per il contrasto dei reati contro la pubblica amministrazione* – approvato con la legge 9 gennaio 2019, n. 3⁹, entrato in vigore il 1° gennaio 2020, che, modificando l’art. 159 comma 2 c.p., sospende il decorso della prescrizione dalla pronuncia di primo grado o dal decreto penale di condanna fino alla data di esecutività della sentenza (sia che essa sia di assoluzione che di condanna) o di irrevocabilità del decreto, comportando *de facto* l’eliminazione dell’istituto stesso¹⁰.

Taricco finita, in *Diritti Comparati*, 5 giugno 2018; D. GALLO, *La Corte costituzionale chiude la “saga Taricco”: tra riserva di legge, opposizione de facto del controlimite e implicita negazione dell’effetto diretto*, in *Europeanpapers*, 1 luglio 2018.; A. RUGGERI, *Taricco, amaro finale di partita*, in *Consulta Online*, Studi 2018/III, 2018.

⁶ G. DI FEDERICO, *Identità nazionale degli stati membri nel diritto dell’unione europea. Natura e portata dell’art. 4 par. 2, TUE*, Napoli, 2017, p. 173 ss.

⁷ F. VIGANÒ, [Riflessioni de lege lata e ferenda su prescrizione e tutela della ragionevole durata del processo](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, fasc. 3/2013; nello stesso senso G. L. GATTA, [Prescrizione del reato e lentezza del processo: male non cura male](#), in *Sistema Penale*, 9 dicembre 2019.

⁸ S. ZIRULIA, [Riforma Orlando: la “nuova” prescrizione e le altre modifiche al codice penale](#), in *Dir. pen. cont.*, fasc. 6/2017, p. 243 ss.

⁹ G. L. GATTA, [Una riforma dirompente: stop alla prescrizione del reato nei giudizi di appello e di cassazione](#), in *Dir. pen. cont.*, 21 gennaio 2019.

¹⁰ Proprio il differimento dell’entrata in vigore della legge Spazzacorrotti, nelle intenzioni originarie espresse dal legislatore, era funzionale a consentire al Parlamento il tempo necessario per consegnare al paese una riforma sul processo penale che avesse come obiettivo quello di preservare il principio della ragionevole durata del processo in modo da evitare che l’allungamento dei termini di prescrizione trasformasse il processo in una pena senza fine. Ma purtroppo così non è stato: la riforma dal 1° gennaio è entrata in vigore senza alcuna contromisura e in barba alle preminenti ragioni costituzionali, quali la presunzione di innocenza, il principio della ragionevole durata del processo, il diritto di difesa, la funzione rieducativa della pena. Il dibattito politico e giuridico è di particolare rilevanza sin dai tempi in cui fu proposto l’emendamento relativo alla modifica della disciplina della prescrizione, a tale fine si veda la registrazione video delle audizioni svolte il 12 novembre 2018 presso le Commissioni riunite Affari costituzionali e Giustizia della Camera, disponibile a questo [link](#). Il dibattito non è ancor sopito, dato che si è aggiunto al quadro prospettato un ulteriore tassello, ovvero la proposta di legge A.C. 2059, cosiddetto d.d.l. Costa per approfondimenti specifici si vedano, G. L. GATTA, [La proposta di soppressione della riforma della prescrizione](#)

Invero, qualche tempo prima dell'approvazione della Riforma Orlando, il 5 luglio 2017, veniva approvata dal Parlamento Europeo in seduta plenaria la direttiva 1371/2017 (direttiva PIF), in sostituzione della Convenzione PIF del 1995, al fine di ravvicinare maggiormente le legislazioni degli stati membri sulla protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea. In particolare, all'art. 12 par. 2 la direttiva obbliga gli stati ad adottare le misure necessarie a permettere lo svolgimento delle indagini, dell'azione penale, del processo, e della decisione giudiziaria nei casi dei reati di cui agli artt. 3, 4, e 5 della direttiva in *un periodo di almeno cinque anni dal momento in cui il reato è stato commesso*. Inoltre, al paragrafo 3 della suddetta disposizione il legislatore europeo prevede che in deroga al par. 2 gli stati membri possono *fissare un termine di prescrizione più breve di cinque anni ma non inferiore a tre anni*.

Confrontando l'art. 12 della direttiva con la normativa nazionale sulla prescrizione in tema di reati lesivi degli interessi finanziari – tra cui anche quelli tributari per i quali il legislatore aveva già operato un inasprimento della disciplina della prescrizione con la legge 17 settembre 2011 n. 148 – si può concludere che essa sia già conforme al diritto dell'Unione europea¹¹.

A ben vedere, dalla lettura della direttiva si evince che lo stesso legislatore europeo non riteneva la prescrizione la causa dell'inadeguatezza della tutela penale degli interessi finanziari¹², tanto è vero che altre sono le modifiche richieste dall'Unione Europea, ovverosia la punibilità a titolo di tentativo e di concorso dei reati lesivi degli interessi finanziari europei e l'introduzione di questi ultimi nel sistema di responsabilità amministrativa dell'ente (di cui si dirà v. par. 4, 6, 7).

La direttiva PIF, inoltre, definisce la competenza della Procura Europea (*European Public Prosecutor's Office* – EPPO) organismo introdotto con il regolamento (UE) 2017/1939 del 12 ottobre 2017 attuato in cooperazione rafforzata e deputato ad individuare, perseguire e rinviare a giudizio gli autori di reati lesivi di interessi finanziari nel territorio dell'Unione Europea.

Dunque, sono due le novità normative di particolare rilevanza in materia di protezione degli interessi finanziari europei: una di carattere penale sostanziale con lo scopo di ravvicinare le legislazioni nazionali e una processuale con l'obiettivo di creare un organo inquirente sovranazionale che possa condurre indagini sul territorio

(d.d.l. Costa), in *Sistema Penale*, 2 dicembre 2019; D. PULITANO, [Osservazioni sulla proposta di bloccare il corso della prescrizione](#), in *Sistema penale*, 9 dicembre 2019; R. BARTOLI, [Il nuovo volto della prescrizione: dalle concezioni garantiste alle concezioni stataliste](#), in *Sistema Penale*, 7 aprile 2020; A. DE CARO, [Tempo, punizione e processo: le indubbie connessioni tra la ragion d'essere della prescrizione e la durata ragionevole del processo. La prospettiva dell'improcedibilità dell'azione](#), in *Sistema penale*, 22 luglio 2020.

¹¹ Come sottolinea autorevole dottrina, A. VENEGONI, *Legge di delegazione europea e i nuovi sviluppi del diritto penale dell'UE nel sistema italiano*, in *Il Penalista*, 28 novembre 2019, anche se si tratta di soglie basse, la disposizione ha più che altro un significato politico: rappresenta un passo "verso la maggiore integrazione legislativa, che in futuro, potrebbe avere ulteriori sviluppi".

¹² A riguardo si deve segnalare che la Commissione europea nella [Relazione sullo Stato di diritto 2020 relativo all'Italia](#) ha giudicato positivamente la legge italiana anticorruzione n. 3/2019. Tuttavia, si afferma che l'efficacia delle misure repressive è ostacolata dall'eccessiva durata dei procedimenti penali. Invero, la lentezza del processo italiano - sia esso civile, amministrativo e penale - era già emersa dal [Rapporto 2020 EU Justice](#) pubblicato il 10 luglio 2020.

europeo¹³.

Proprio al fine di recepire nel sistema interno i suddetti atti europei, il legislatore nazionale ha delegato il Governo con la legge 4 ottobre 2019, n. 117, rubricata *Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea* - Legge di delegazione europea 2018.

Un primo passo verso il recepimento della direttiva è stato compiuto già con l'approvazione della legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto-legge 26 ottobre 2019 n. 124 – rubricato *Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili* (decreto fiscale collegato alla Legge di Bilancio del 2020) – che dà vita ad una riforma denominata “*manette agli evasori*”. Con la predetta legge non solo si amplia l'ambito di applicazione del sistema della responsabilità degli enti ad alcune fattispecie tributarie al fine di adempiere agli obblighi comunitari imposti dalla direttiva PIF mediante la modifica dell'art. 25-*quinquiesdecies* del d.lgs. n. 231/2001, ma si inasprisce il trattamento sanzionatorio delle violazioni tributarie e se ne riducono le soglie di rilevanza penale.

A questo intervento normativo ha fatto seguito, con notevole ritardo rispetto al termine di scadenza prescritto dalla direttiva PIF (6 luglio 2019), il d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della legge di delegazione europea 2018, con cui si completa l'opera di recepimento della direttiva.

Orbene, si passa da un sistema inefficiente, così come rappresentato dalla sentenza Taricco, ad un vero e proprio sistema di lotta¹⁴ ben strutturato e – si spera, a questo punto – adeguato a combattere le frodi comunitarie.

Sul versante tributario, la Commissione europea al fine di creare uno spazio unico europeo dell'IVA che sostenesse un mercato unico e contribuisse ad incentivare l'occupazione, la crescita, gli investimenti e la concorrenza ha rilevato l'esigenza di traghettare l'Europa verso un sistema IVA definitivo (e non più frammentario e transitorio) per gli scambi di beni tra Stati membri dell'UE.

A tal proposito è stato ideato il cosiddetto Piano d'azione IVA¹⁵ e messo a punto nella Comunicazione (2016) 148 del 7 aprile 2016. Nel citato documento la Commissione afferma l'urgenza di riformare il sistema, non solo perché è necessario che esso sia più semplice ed efficace (soprattutto per le piccole e medie imprese) e che si basi su una maggiore fiducia tra le imprese e le amministrazioni fiscali, ma anche per fronteggiare il rischio sempre crescente di frodi IVA¹⁶.

La riforma del sistema IVA prevede – almeno in questa prima battuta iniziale –

¹³ Per una disamina critica e completa sui profili di diritto penale europeo sostanziale e processuale V. MANES – M. CAIANIELLO, *Introduzione al diritto penale europeo. Fonti, metodi, istituti, casi*, Torino, 2020.

¹⁴ M. DONINI, *Le sentenze Taricco come giurisdizione di lotta. Tra disapplicazioni “punitive” della prescrizione e stupefacenti amnesie tributarie*, in *Primato del diritto dell'Unione Europea op.cit.*, p. 169 ss.

¹⁵ A. IERMANO, *Verso uno spazio europeo dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Eurojus*, 19 maggio 2016.

¹⁶ Più in particolare, è bene ricordare che nelle operazioni commerciali intraunionali non viene applicato il meccanismo ordinario della rivalsa e della detrazione IVA, ma quello dell'inversione contabile che esenta dall'imposta le cessioni comunitarie ed individua in capo all'acquirente sia l'obbligo di rivalsa che il diritto di detrazione. Proprio l'esenzione rappresenta il *vulnus* del metodo applicato per le operazioni intracomunitarie.

quattro punti essenziali ¹⁷(v. par. 8): la nuova funzione che assumerà il numero di identificazione IVA mediante il quale opera l'acquirente nelle cessioni intra-UE di beni; le nuove disposizioni in tema di *call-off stock*; le modifiche relative alle cessioni a catena; e da ultimo, gli elementi che costituiscono la prova di tali cessioni.

Tali modifiche, ormai entrate in vigore il 1° gennaio 2020 nel silenzio del legislatore nazionale, trovano come referenti normativi la direttiva 2018/1910 – che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri e il cui recepimento è scaduto il 31 dicembre 2019 – e il relativo regolamento attuativo 2018/1912, approvati dal Parlamento europeo e dal Consiglio il 4 dicembre 2018.

Dato conto del complesso stato dell'arte, i paragrafi che seguono analizzano, in materia penale, gli interventi di recepimento della Direttiva PIF, e specificamente gli aspetti più rilevanti della legge 19 dicembre 2019, n. 157 e il decreto legislativo 14 luglio 2020, n. 75, e in ambito tributario le modifiche più significative relative alle cessioni intracomunitarie di beni e servizi con l'intento, da un lato, di ricostruire l'apparato normativo a tutela del bilancio al fine di dimostrare l'efficienza dello stesso, e, dall'altro lato, di individuare eventuali profili di criticità derivanti dall'attuazione della normativa europea.

3. Il recepimento della direttiva PIF: individuazione dei reati lesivi degli interessi finanziari europei.

Il 5 luglio 2017 il Parlamento Europeo e il Consiglio adottano, sulla scorta dell'art. 83 par. 2 TFUE¹⁸, la direttiva PIF¹⁹ relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi

¹⁷Si leggano le note esplicative ai "quick fixes" redatte dalla Commissione ([Note esplicative riguardanti le modifiche del sistema dell'IVA nell'UE relative al regime di call-off stock, alle operazioni a catena e all'esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni](#)).

¹⁸ Come noto la Commissione europea ha proposto l'adozione della direttiva volta alla lotta alle frodi comunitarie in virtù della base giuridica di cui all'art. 325 TFUE. Tale scelta ha incontrato le resistenze degli Stati membri, che hanno ritenuto l'art. 83 par. 2 TFUE più adeguato e pertinente. Sulla diatriba concernente l'individuazione della base legale della nuova direttiva PIF si veda L. PICOTTI, *Limiti garantistici*, op. cit., p. 207 ss.; ID., *Potestà penale dell'Unione Europea nella lotta contro le frodi comunitarie e possibile base giuridica del Corpus iuris. In margine al nuovo 280 del Trattato CE*, in *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione. L'esempio dei fondi strutturali*, Milano, 2000, p. 357 ss.; ID., *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della Procura Europea, Le sfide dell'attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni*, in G. Grasso – G. Illuminati – R. Sicurella – S. Allegrezza (a cura di), Milano, 2013, p. 77.; ID., [Riflessioni sul caso Taricco. Dalla "virtuosa indignazione" al rilancio del diritto penale europeo](#), in *Dir. pen. cont.*, 24 ottobre 2016, p. 6 ss.; G. GRASSO, *La competenza penale dell'Unione Europea nel quadro del Trattato di Lisbona*, in *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, Milano, 2011, p. 719 ss.; ID., *La competenza penale dell'Unione Europea dopo il Trattato di Lisbona*, in L. Camaldo (a cura di), *L'evoluzione del procuratore europeo e la tutela degli interessi finanziari dell'unione Europea*, Torino, 2014, p. 26 ss.

¹⁹Agli interessi finanziari si apprestava una tutela penale solo con l'avvento del Trattato di Maastricht nel 1992 e la divisione delle politiche dell'Unione in pilastri. In virtù dell'art. K.3 del Trattato di Maastricht,

finanziari dell'Unione mediante il diritto penale che – insieme all'approvazione del regolamento EPPO²⁰ suddetto – è il primo vero passo epocale verso un diritto penale comune volto alla tutela del bilancio comunitario²¹.

difatti, si approvava la Convenzione PIF, entrata in vigore il 17 ottobre 2002, alla quale seguiva l'adozione di due protocolli concernenti i reati di corruzione propria dei funzionari comunitari e di riciclaggio di denaro. In quell'occasione gli stati contraenti riconoscevano la necessità di una definizione comune delle fattispecie incriminatrici e delle sanzioni penali per contrastare la dimensione transfrontaliera dei reati di frode. Si veda F. BRICOLA, *Alcune osservazioni in materia di tutela penale degli interessi delle Comunità Europee*, in *Scritti di Diritto Penale*, Milano, 1997, p. 2357 ss.; G. GRASSO, *Verso uno spazio giudiziario europeo. Corpus Iuris contenente disposizioni penali per la tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea.*, Milano, 1997, 35 ss.; L. PICOTTI, *L'attuazione in Italia degli strumenti dell'Unione per la protezione degli interessi finanziari*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2006.; A. VENEGONI, *Il concetto di "interessi finanziari dell'Unione Europea" e il diritto penale*, in *Cass. pen.*, 2018.; ID., *La protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea*, Roma, 2018, p. 10 ss.

²⁰ La gestione della prima versione del progetto di istituzione della Procura Europea era stata affidata dalla Commissione europea alla Prof.ssa Mireille Delmas-Marty nel 1997. La Commissione avrebbe dovuto elaborare principi fondamentali in materia di interessi finanziari europei per la costruzione di uno spazio giuridico europeo. Il testo del *Corpus Iuris* è pubblicato nel volume M. DELMAS – MARTY, *Corpus iuris portant dispositions pénales pour la protection des interets financier de l'Union européenne*, Parigi, 1997. La seconda versione è stata pubblicata nel 2000, si veda, M. DELMAS – MARTY, J.A.E. VERVAELE, *La mise en oeuvre du Corpus dans les Etats membres/The implementation of the Corpus Juris in the Member States*, Antwerpen-Groningen-Oxford, 2000. Tra i recenti commenti si veda R. BELFIORE, [L'adeguamento della normativa nazionale al regolamento sulla procura europea: il punto della situazione](#), in *Sistema penale*, 31 luglio 2020; E. TRAVERSA, *I tre principali aspetti istituzionali dell'attività della Procura europea (EPPO): legge applicabile, rimedi giurisdizionali e conflitti di competenza.*, in *Arch. Pen.*, fasc. n. 3/2019; L. SALAZAR, [Definitivamente approvato il Regolamento istitutivo della Procura Europea \(EPPO\)](#), in *Dir. pen. cont.*, 13 ottobre 2017; ID., *La Procura europea è finalmente realtà: what's next...?*, in *Eurojus*, 20 novembre 2017; A. VENEGONI, *La Procura Europea (EPPO)*, in *Magistratura indipendente*, 11 novembre 2017; A. CORRERA, *Prime osservazioni sul regolamento che istituisce la Procura Europea*, in *Eurojus*, 21 ottobre 2017. Prima dell'approvazione si veda S. ALLEGREZZA, [Verso una procura europea per tutela gli interessi finanziari dell'Unione](#), in *Dir. pen. cont.*, 31 ottobre 2013; R. SICURELLA, [Il diritto penale applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale armonizzato? Le questioni in gioco](#), in *Dir. pen. cont.*, 17 dicembre 2013; S. MONACI, *Botta e risposta sulla Procura europea tra il Sottosegretario alla Giustizia e l'Unione delle Camere Penali. Resta ancora lontana la sua realizzazione?* in *Eurojus*, 3 febbraio 2015.

²¹ Foriera dell'epocale cambiamento, prima del Trattato di Lisbona – che come noto ha espressamente previsto una competenza penale indiretta dell'UE e ha comunitarizzato la cooperazione in materia penale e di polizia, seppure con alcuni retaggi della precedente disciplina intergovernativa (si pensi alla previsione della procedura del freno di emergenze, o ancora alla riserva di competenza degli Stati membri quanto all'applicazione di misure coercitive sul proprio territorio di cui all'art. 88 TFUE) – è stata senza dubbio la sentenza del 15 settembre 2005, C-176/03, *Commissione c. Consiglio*, con la quale la Corte di Giustizia, in sede di annullamento della decisione quadro concernente la protezione penale dell'ambiente, ha affermato una competenza penale indiretta delle istituzioni UE, ribadita successivamente nella sentenza del 23 ottobre 2007, C-440/05, *Commissione c. Consiglio*. Nella prima sentenza l'oggetto è l'annullamento della decisione quadro del Consiglio del 27 gennaio 2003, 2003/80/GAI, in materia di protezione dell'ambiente tramite l'uso del diritto penale. La decisione quadro aveva come base legale stabilita dal Consiglio, l'art. 34 UE in combinato disposto con gli artt. 29 e 31 lett e) UE, diversamente da quanto considerava la Commissione che rintracciava la base legale negli artt. 174, 175, 176 TCE; queste norme tendevano ad assicurare la tutela del bene giuridico ambiente, consentendo agli stati l'adozione di atti che mirassero all'armonizzazione in materia penale. Il Consiglio e gli Stati ritenevano che nessuna disposizione obbligasse gli stati a sanzionare penalmente i comportamenti indicati dalla decisione, in virtù dell'art. 280 TCE che lascia agli stati la possibilità di applicare il diritto penale. La Corte individuò nelle norme indicate dalla Commissione le basi legali idonee con la conseguenza che non ci sarebbe stata la possibilità di utilizzare gli atti previsti dell'art. 34 UE, tra cui le decisioni quadro. nelle sentenze suindicate la Corte di Giustizia, pur

Difatti, lo scopo della direttiva è quello di individuare con chiarezza le fattispecie di reato lesive degli interessi economici europei e di prevedere misure sanzionatorie efficaci, dissuasive e proporzionate.

Come anticipato, al fine di recepire tale normativa europea, il legislatore il 1° ottobre 2019 ha approvato il disegno di legge di delegazione europea 2018²², promulgato e pubblicato in Gazzetta ufficiale il 4 ottobre 2019, quale L. 4 ottobre 2019, n. 117.

In particolare, l'art. 1 rinvia all'articolo 31 commi 1 e 3 della legge 24 dicembre 2012, n. 234²³ per definire il termine per l'esercizio della delega della citata direttiva, già scaduta il 6 luglio 2019²⁴.

Ciò detto, è opportuno soffermarsi sulle novità previste dalla direttiva PIF e sul recepimento delle stesse, cercando di cogliere i profili di problematicità.

In primo luogo, la lettera *a*) del comma 1 dell'art. 3 della L. 117/2019 prescrive che il Governo individui le fattispecie incriminatrici lesive degli interessi finanziari dell'Unione e che costituiscono frode al bilancio²⁵. Tale individuazione è funzionale a delineare la competenza della nuova Procura Europea²⁶ la quale si occuperà dei reati

confermando che non esisteva una competenza penale dell'Unione, precisava che era consentito alla legislazione comunitaria imporre ai singoli stati l'obbligo di sanzioni penali nazionali quando l'irrogazione di queste ultime si rivelava essenziale per il contrasto di gravi violazioni che l'Unione aveva come obiettivo. La *ratio* è quella di imporre il rispetto del principio di effettività del diritto dell'Unione agli stati, che non possono, mediante la legislazione interna, rendere privo di cogenza. Pertanto, la Corte afferma che, invero, esiste una competenza penale implicita dell'Unione volta a garantire l'efficacia dell'azione comunitaria. Di conseguenza, pur non potendo l'Unione disciplinare nuove fattispecie penali, può prevedere un avvicinamento delle legislazioni penali dei singoli Stati membri.

²² M. 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*, 14 novembre 2019.

²³ Ai sensi del comma 1 il Governo deve adottare i decreti entro tre mesi dalla di entrata in vigore della legge di delegazione (nel caso di specie 2 febbraio 2020). Ma posto che lo schema del decreto legislativo, approvato dal Consiglio dei Ministri, deve essere trasmesso alle Camere per l'espressione del parere da parte delle competenti Commissioni parlamentari, il termine è prorogato, in virtù del comma 3 di tre mesi (2 maggio 2020).

²⁴ Il ritardo nel recepimento della direttiva ha comportato l'apertura delle una procedura di infrazione ex art. 258 TFUE n. 2019/0279, giunta sino alla fase del parere motivato, che è stata archiviata dalla Commissione europea in data 2 luglio 2020.

²⁵ Per spese si intendono i c.d. fondi europei strutturali, quote per lo sviluppo sociale di tutte le regioni della Comunità, le spese operative e amministrative relative alle singole istituzioni, il c.d. quadro finanziario pluriennale che descrive le aree di intervento dell'UE e rispecchia le priorità nel periodo di sette anni (ultimo 2014-2020) ed infine gli strumenti finanziari di flessibilità ed emergenza, che rispondo a situazioni impreviste, di particolare urgenza e gravità. Per entrate si intendono le risorse proprie tradizionali, ovvero dazi doganali e agricoli, risorse basate sull'IVA, quindi una percentuale del gettito IVA di ogni Stato membro e da ultimo le risorse sull'RNL, una percentuale del reddito nazionale lordo, oltre alle imposte sulla retribuzione del personale UE, ai contributi dei Paesi Terzi in favore di programmi dell'UE e alle ammende pagate dalle imprese che violano le norme sulla concorrenza nel periodo di sette anni (ultimo 2014-2020) ed infine gli strumenti finanziari di flessibilità ed emergenza, che rispondo a situazioni impreviste, di particolare urgenza e gravità.

²⁶ Si segnala che il 27 luglio 2020 il Consiglio Europeo ha nominato i ventidue Procuratori Centrali – per l'Italia è stato nominato il PM Danilo Ceccarelli – che copriranno l'Ufficio Centrale della nuova istituzione europea. Questi ultimi, congiuntamente alla Procuratrice Capo Laura Codruța Kövesi, nominata il 14

previsti dalla direttiva PIF: frodi che hanno ad oggetto l'evasione transnazionale e reati che sono indissolubilmente connessi a queste ultime.

Il Governo, tuttavia, sceglie di non introdurre una specifica norma definitoria adducendo le seguenti giustificazioni. *In primis*, ritiene superflua una disposizione specifica vista la completezza della disciplina nazionale vigente. Essa non presenta lacune posto che è stata modificata dalla L. 29 settembre 2000, n. 300, con la quale il legislatore nazionale, nel dare esecuzione alla Convenzione PIF del 26 luglio 1995, ha introdotto nuove fattispecie di reato lesive degli interessi finanziari comunitari. In secondo luogo, secondo il legislatore delegato la disposizione sarebbe stata una norma processuale di difficile collocazione nel testo contenente esclusivamente norme di diritto penale.

Sennonché, l'individuazione si può ricavare dalla relazione illustrativa, ed in particolare dalla tabella di concordanza, che indica i reati lesivi degli interessi finanziari europei seguendo la catalogazione della direttiva.

Nella prima categoria si possono annoverare: la malversazione (316-*bis* c.p.), l'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato (316-*ter* c.p.), la truffa e quella aggravata per il conseguimento di erogazione pubbliche (640 e 640-*bis* c.p.)²⁷, frode informativa aggravata (640-*ter* c.p.), frode nelle pubbliche forniture (356 c.p.) conseguimento indebito di erogazioni a carico totale o parziale del Fondo europeo agricolo di garanzia e di quello per lo sviluppo (L. 23 dicembre 1986, n. 898) e, da ultimo, i delitti di contrabbando (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43).

La categoria concernente le risorse proprie provenienti dall'IVA comprende i reati tributari – previsti dal d.lgs. 74/2000 – quali, dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, occultamento o distruzione di documenti contabili, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

Altra categoria comprende i reati contro la pubblica amministrazione tra cui figurano, il peculato (314), la concussione (317 c.p.), i reati di corruzione (318, 319, 320, 322 c.p.), corruzione in atti giudiziari (319-*ter* c.p.), induzione indebita (319-*quater* c.p.), l'abuso d'ufficio (323 c.p.) e da ultimo il reato di cui all'art. 322-*bis* c.p.

In relazione a questa ultima disposizione, la lettera *d*) dell'art. 3 della legge 117/2019 richiede al legislatore delegato di intervenire sulla formulazione dell'art. 322-*bis* c.p., *in primis*, estendendo la punibilità della corruzione passiva anche ai pubblici ufficiali e incaricati di pubblico servizio di Stati non appartenenti all'Unione europea, quando tali fatti ledano gli interessi finanziari dell'Unione Europea, e poi, ampliando l'ambito applicativo del comma 2 dell'art. 322-*bis* circoscritto ai fatti commessi in operazioni economiche internazionali ovvero al fine di ottenere o mantenere un'attività

ottobre 2019, svolgeranno il compito di supervisionare la conduzione delle indagini e dei procedimenti penali da parte dei Procuratori Delegati.

²⁷ Si evidenzia che autorevole dottrina A. VENEGONI, in *Legge di delegazione europea e i nuovi sviluppi del diritto penale*, op.cit, p. 4, si sofferma su questa norma con riferimento alle frodi negli appalti, specificando che la direttiva PIF richiederebbe una fattispecie a dolo specifico e non generico.

economica finanziaria.

Invero, la norma è stata già modificata recentemente dalla citata legge Spazzacorrotti, che, oltre ad aver eliminato dall'art. 322-*bis* c.p. il riferimento alle operazioni economiche internazionali, ha aggiunto il reato di corruzione passiva previsto dall'art. 322 comma 3 e 4 c.p. ai membri delle assemblee parlamentari internazionali o di un'organizzazione internazionale o sovranazionale e ai giudici e funzionari delle corti internazionali, ma ha continuato a prevedere l'applicazione ai pubblici funzionari di Stati terzi del solo art. 322 comma 1 e 2 c. p., e, quindi, della sola induzione alla corruzione attiva. Si tratta di un intervento incompleto e poco coordinato posto che nel momento in cui veniva elaborato il testo della Spazzacorrotti era già entrata in vigore la direttiva PIF.

Pertanto, al fine di completare la disposizione il decreto attuativo introduce nell'art. 322-*bis* c.p. l'ipotesi di induzione alla corruzione passiva ai pubblici ufficiali e incaricati di pubblico servizio di stati esteri e di organizzazione pubbliche internazionali.

L'ultima categoria, infine, concerne i reati di riciclaggio, autoriciclaggio, impiego di denaro beni e altre utilità di provenienza illecita (648, 648-*bis* e 648-*ter* c.p.), trasferimento fraudolento di valori (512-*bis* c.p.) nelle ipotesi in cui le condotte risultino lesive degli interessi finanziari europei.

4. L'istituto del tentativo "snaturato" nei reati tributari.

Tra le novità che creano maggiori perplessità figurano l'art. 3 lettera c) della l. 117/2019. La disposizione prevede l'abrogazione delle norme che non consentono di punire a titolo di concorso e di tentativo i reati che ledono gli interessi finanziari comunitari. Il tema acquisisce rilevanza con riferimento ai reati tributari perché, per questi ultimi, gli artt. 6 e 9 del d.lgs. 74/2000 escludono la configurabilità di entrambi gli istituti.

In adesione alla delega suddetta, l'art. 2 modifica l'art. 6 del d.lgs. 74/2000 – rubricato *il tentativo* – aggiungendovi il comma 1-*bis*, con il quale si prevede la punibilità degli *atti diretti* a commettere i delitti di cui agli artt. 2, 3, 4 – e specificatamente, dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e dichiarazione infedele – quando questi siano compiuti anche nel territorio di altro Stato dell'Unione *al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*.

Come emerge *ictu oculi*, la disposizione nel disciplinare il tentativo fa riferimento, contrariamente a quanto previsto dall'art. 56 c.p., al solo requisito della direzione – riferimento non del tutto completo, visto che la disposizione codicistica indica la dicitura *atti diretti in modo non equivoco* – e non anche a quello della idoneità degli atti. A questo punto, ci si deve chiedere quale sia l'interpretazione dell'espressione "*atti diretti*" e se questa sia compatibile con la disciplina del tentativo.

Il problema che sorge è evidente: posto che la riforma del 2000 ha incentrato il

fulcro delle fattispecie tributarie sul momento dichiarativo, lo spazio per la configurabilità del tentativo è quasi inesistente, a meno che non si voglia modificarne i due connotati essenziali dell'univocità degli atti e della idoneità.

Con riferimento all'elemento della direzione univoca degli atti si tratta di atti che, pur collocandosi ancora nella fase preparatoria, denotano, però, l'imminente passaggio alla fase esecutiva vera e propria. Il requisito della idoneità, invece, indica l'attitudine degli atti compiuti rispetto alla realizzazione del risultato. Tale ultimo giudizio viene condotto seguendo il criterio della prognosi postuma, dunque *ex ante* e in concreto. Ne consegue che il giudice, collocandosi idealmente nella stessa posizione dell'agente all'inizio della sua attività, deve accertare – alla stregua delle conoscenze dell'uomo medio eventualmente arricchite delle maggiori conoscenze dell'agente concreto – se gli atti erano in grado, tenuto conto delle concrete circostanze del caso, di sfociare nella commissione del reato. Tali accertamenti nel caso dei reati tributari non hanno, invero, ragione di esistere in quanto fino a quando la dichiarazione non è presentata il contribuente può ancora desistere, invece una volta presentata la dichiarazione il reato può dirsi perfezionato²⁸.

In altre parole, la modifica all'art. 6 del d.lgs. 74/2000 comporta la punizione di condotte prodromiche, ovverosia mere violazioni di obblighi contabili, che potrebbero anche non sfociare mai nell'evasione dell'imposta. Se ne deduce che gli atti predetti lasciano presagire solo intenti evasivi, che, però, sino al momento in cui non vengono cristallizzati all'interno della dichiarazione non sono idonei ad evadere l'imposta sul valore aggiunto. La conseguenza preoccupante, perché contraria all'assetto dei principi costituzionali in materia penale, è quella della rilevanza penale, ad esempio, della condotta del contribuente che non abbia registrato in contabilità fatture per operazioni inesistenti, ma dopo abbia subito una verifica da parte della Guardia di Finanza.

In queste fattispecie, dunque, il tentativo è snaturato posto che punire *atti diretti* a commettere le fattispecie tributarie previste equivale a sanzionare fatti non ancora rilevanti alla stregua del tentativo, prescindendo dalla configurazione di un pericolo effettivo per l'interesse tutelato.

Si noti che quella di utilizzare il diritto penale in un'ottica di anticipazione della tutela penale è una tendenza legislativa che, però, determina una tensione tra, da un lato, la fisiologica esigenza di tutela e di prevenzione di certi fenomeni particolarmente pericolosi e, dall'altro lato, rispettare quelli che sono i principi costituzionali in materia di diritto penale, primi tra tutti i principi di materialità e offensività.

Difatti, è proprio per evitare un diritto penale scollegato dal verificarsi di un fatto materiale e offensivo e che punisce l'intenzione soggettivamente perseguita (in ossequio alla regola espressa dal principio *cogitationis poenam nemo patitur*) che il legislatore nazionale modifica il sistema previgente – disciplinato dalla L. 7 agosto 1982, n. 516 – con il d.lgs. 74/2000.

È necessario che l'intenzione si traduca in un fatto materiale che sia (oltre che

²⁸ G. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "Direttiva Pif" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, in *disCrimen*, 12 novembre 2019.

soggettivamente proteso verso l'offesa) anche oggettivamente idoneo a realizzare l'evento lesivo. E' necessario, in altri termini, che la condotta abbia creato un'offesa (anche nella forma del solo pericolo) per il bene tutelato.

A tale proposito, occorre riportare alcuni passi significativi della Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo n. 74/2000 che ne descrivono in modo chiaro la *ratio*²⁹: "alla base della delega legislativa sta l'esigenza, profondamente avvertita, di superamento della strategia [...] che affida l'intervento repressivo al modello dei cosiddetti "reati prodromici", ossia a fattispecie criminose volte a colpire, indipendentemente da un'effettiva lesione degli interessi dell'erario, comportamenti ritenuti astrattamente idonei a "preparare il terreno" ad una successiva evasione.[...] Conformemente alle direttive della legge delega, il nuovo sistema attua, per tal rispetto, una vera e propria inversione di rotta, assumendo, come obiettivo strategico, quello di limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie. [...] Quanto alla concreta fisionomia delle fattispecie stesse, la scelta di ancorare la sanzione penale all'offesa degli interessi connessi al prelievo fiscale ha portato a concentrare l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e "definitivo" dell'evasione d'imposta: sì che le violazioni tributarie "a monte" della dichiarazione medesima [...]restano prive, *ex se*, di rilievo penale"³⁰.

Per quanto concerne il concorso, il legislatore opera una scelta certamente condivisibile, quella di non abrogare l'art. 9 del d.lgs. 74/2000 con cui si limita la punibilità a titolo di concorso dell'emittente e dell'utilizzatore di fatture relative alle operazioni inesistenti al fine di evitare un possibile caso di *ne bis in idem* sostanziale.

La disposizione nazionale, difatti, ha la precisa *ratio* di scongiurare il rischio di punire due volte il soggetto agente, poiché chi si avvale delle fatture inesistenti non consuma necessariamente il reato di emissione di false fatture.

5. (segue) Il decreto fiscale "manette agli evasori": oltre le richieste dell'Europa.

L'art. 3 della legge di delegazione europea, alla lettera e), delega il Governo ad integrare le disposizioni del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, recante disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche nel caso di compimento di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non siano già previsti da

²⁹ Sul tema si veda G. FLORA, *Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001.

³⁰ Relazione di accompagnamento allo schema di decreto recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto".

tale normativa.

Un primo passo per il recepimento della citata disposizione è stato compiuto dal decreto fiscale³¹ (d.l. 124 del 2019) convertito nella legge n. 157/2019, che oltre ad inserire alcune fattispecie penal-tributarie nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti *ex* d.lgs. 231/2001, ha apportato una serie di modifiche (non richieste dalla direttiva PIF), che riformano ulteriormente la disciplina, incisa, però in senso opposto, dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158³². Infatti, nella precedente riforma del 2015, ai sensi dell'art. 8 della legge 11 marzo 2014, n. 23 il legislatore delegava il Governo a procedere ad una rivisitazione del sistema penal-tributario secondo i criteri di determinatezza e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo la punibilità con la pena detentiva compresa tra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni. Inoltre, il legislatore conferiva la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi e di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità.

Diversamente, le linee direttrici della schizofrenica riforma “*manette agli evasori*” – il cui nome evoca già la finalità iper-repressiva dell'intervento normativo³³ – sono essenzialmente tre: l'innalzamento delle cornici edittali delle principali fattispecie penal-tributarie, l'abbassamento delle soglie di rilevanza penale dell'imposta evasa o degli

³¹ Sorge qualche dubbio sul rispetto del principio di riserva di legge ed il motivo è presto detto: ai sensi dell'art. 39 comma 3 del d.l. 124/2019, “*la riforma ha efficacia dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge di conversione del predetto decreto*” (corsivo aggiunto); dunque, ne consegue che le disposizioni in materia penale sono destinate ad applicarsi ai reati commessi dal 24 dicembre 2019. Si potrebbe allora discutere – ammesso che lo strumento del decreto-legge, in quanto atto avente forza di legge, come affermato in diverse occasioni dalla Consulta (Corte Cost., sentenza 11 luglio 1996, n. 330) – se quest'ultimo possa rientrare nel novero delle fonti di produzione delle fattispecie incriminatrici (in senso contrario si veda C. CUPELLI, *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012, p. 27 ss.; ID., [Il testo unico sugli stupefacenti alla prova del cambio di passi della giurisprudenza costituzionale](#), in *Dir. pen. cont.*, 2013, p. 5, l'autore ritiene che l'equiparazione degli atti aventi forza di legge alla legge non consente di soddisfare il principio di riserva di legge. In questo modo si assimilerebbe “il rapporto di gerarchia e di competenza, criteri di risoluzione delle antinomie normative, e riserva di legge, istituto di garanzia democratica”, e si altererebbe il senso dei rapporti tra Parlamento e Governo. Ciò implica che il criterio da utilizzare per selezionare gli atti normativi che soddisfano la riserva di legge non può, quindi, essere meramente formale ma sostanziale. È necessario verificare quale è il ruolo del Parlamento nel procedimento di formazione dell'atto normativo diverso dalla legge. Si aggiunga, che parte della dottrina afferma, inoltre, che i presupposti di necessità e urgenza sono incompatibili con l'esigenza di meditazione e ponderazione che dovrebbe precedere l'introduzione di nuove fattispecie incriminatrici, e ciò anche perché il procedimento parlamentare di conversione presenta dei tempi così ristretti da menomare la dialettica parlamentare e violare il principio di democraticità) – sulla effettiva sussistenza dei presupposti di straordinaria necessità ed urgenza di cui al comma 2 dell'art. 77 Cost. Difatti, stretto corollario della decretazione d'urgenza è l'efficacia immediata delle disposizioni contenute nel decreto-legge, sia pure nel ristretto termine di sessanta giorni prima della conversione da parte delle Camere.

³² Per una lettura approfondita sulla riforma si veda C. NOCERINO – S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs 158/2015*, Torino, 2015.

³³ G. FLORA, *Dalla “spazza corrotti” alla “spazza evasori”. Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2020; A. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penale - tributario: spunti critici sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020; A. INGRASSIA, *Incostituzionalità delle nuove fattispecie incriminatrici penali-tributarie*, in *Sistema penale*; ID., *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 2020.

elementi attivi sottratti all'imposizione e l'estensione dell'art. 240-bis c.p. a specifici reati tributari.

In particolare, l'art. 39 comma 1, lett *a*) e *b*) del d.l. n. 124 del 2019 modifica il reato di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* di cui all'art. 2 del d.lgs 74/2000 prevedendo la pena della reclusione da 4 anni a 8 anni (precedentemente da 18 mesi a 6 anni).

L'incremento del trattamento sanzionatorio nel minimo mira a contrastare la prassi giudiziale di commisurare la sanzione finale muovendo da una pena base prossima ai minimi edittali, atta a condurre alla sospensione condizionale della pena, mentre l'incremento sanzionatorio nel massimo comporta il prolungamento dei termini di prescrizione (cfr. artt. 157, 161 c.p.)³⁴.

La novella inserisce, inoltre, il comma 2-bis, in base al quale quando l'ammontare degli elementi passivi è inferiore a 100.000 euro il trattamento sanzionatorio risulta quello previgente. Si pone, però, un interrogativo circa la natura del predetto comma. Segnatamente, ci si chiede se esso si qualifichi come una circostanza attenuante – tra l'altro precedentemente prevista dall'art. 2 comma 3, ma abrogata dal d.l. n. 138 del 2011 – o se, invece, si tratti di una fattispecie autonoma di reato³⁵. Utilizzando il criterio distintivo affermato dalle Sezioni Unite nella sentenza *Fedi*³⁶ – ancorché più volte disatteso dalla successiva giurisprudenza³⁷ – il quale valorizza la collazione della disposizione nello stesso articolo, e il rinvio agli elementi costitutivi della fattispecie, si potrebbe affermare, almeno a parere di chi scrive, che il comma 2-bis si sostanzia in una circostanza attenuante³⁸. Nonostante tale previsione, a questa non potrà applicarsi l'istituto della tenuità del fatto *ex* art. 131-bis c.p. – esteso ai reati tributari (caratterizzati

³⁴ Prolungamento che arriva fino a 10 anni e 8 mesi, e tenendo conto dell'aumento di un ulteriore terzo previsto in via generale dall'art. 17 comma 2 del d. lgs. n. 74/2000 per i reati da 2 a 10 del d.lgs. n. 74/2000, si arriva ad un termine di prescrizione pari a 13 anni.

³⁵ Come è noto la distinzione tra una circostanza attenuante o aggravante di reato e una fattispecie autonoma di reato comporta conseguenze pratiche di non poco momento posto che la soluzione condiziona l'applicabilità di una serie di disposizioni sia sostanziali, quali l'art. 59 c.p. relative al regime di imputazione, gli artt. 116 ss. c.p. relativi al concorso, l'art. 69 c.p. concernete il giudizio di bilanciamento, l'art. 157 c.p. in materia di prescrizione che processuali, ovverosia l'art. 423 c.p.p. sulla modificazione dell'imputazione, o ancora le disposizioni sulla procedibilità a querela o d'ufficio.

³⁶ Cass. Sez. Un., 10 luglio 2002, n. 26351, con riferimento ai rapporti tra gli artt. 640 e 640-bis c.p., definisce come criterio decisivo quello strutturale, che guarda alla descrizione della fattispecie. La Suprema Corte afferma che nel caso di rinvio al fatto reato di un'altra fattispecie, si configura una circostanza autonoma e non una fattispecie autonoma.

³⁷ Tale orientamento è stato disatteso in molteplici occasioni (Cass., Sez. III, 13 novembre 2003, n. 3348, Cass. Sez. IV, 19 settembre 2006, n. 36606) e anche in recenti arresti giurisprudenziali derivanti dalle Sezioni Unite (Cass., Sez. Un., 9 novembre 2018, n. 51063 con riferimento alla materia degli stupefacenti, fattispecie di lieve entità ai sensi dell'art. 73 comma 5 del d.P.R. n. 309/1990 e ancora Cass., Sez. Un., 24 settembre 2018 n. 40982 in relazione alla natura della fattispecie di cui all'art. 12 comma 3 del T.U. immigrazione).

³⁸ Non sembra dirimente l'argomento portato a sostegno della seconda opzione (che si tratti di una fattispecie autonoma di reato), ovverosia che l'art. 25-*quinqüesdecies* del d.lgs n. 231 del 2001, nella sua nuova versione, inserisce il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti e distingue le due ipotesi, riconducendo ad esse anche differenti sanzioni, come se si trattasse di reati diversi.

da soglie di imposta) da un intervento delle Sezioni Unite³⁹ – posto che la pena massima prevista è di anni sei di reclusione. Dunque, anche nel caso di una singola fattura, magari di importo poco significativo, la pena minima sarà quella dei 18 mesi di reclusione, come già precedentemente previsto⁴⁰.

Sia l'aumento di pena che la previsione dell'attenuante sono specularmente previsti anche per il reato di emissioni di false fatturazioni di cui all'art. 8 del d.lgs. 74/2000⁴¹.

Si noti che l'inasprimento sanzionatorio è preoccupante soprattutto in quei casi in cui venga contestato il reato di dichiarazione fraudolenta per fatturazioni soggettivamente inesistenti ad imprenditori, che inconsapevoli della identità reale del fornitore o dell'idoneità di quest'ultimo ad effettuare la prestazione fatturata, vengano coinvolti in un sistema di frodi carosello⁴².

Con riferimento all'art. 3 del d.lgs. 74/2000 rubricato *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* l'art. 39, comma 1, lett c) del d.l. 124 del 2019 ha innalzato la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni alla pena da tre anni a otto anni, senza modificare le soglie di punibilità previste⁴³.

Maggiormente incisa – dall'art. 39 comma 1 lett. d) del decreto fiscale – risulta, invece, la fattispecie residuale di *dichiarazione infedele*, di cui all'art. 4 del d.lgs. 74/2000,

³⁹ Cass., Sez. Un., n. 1368116, con la quale la Suprema Corte aveva chiarito che, in astratto, non risulta incompatibile con il giudizio di particolare tenuità la presenza di soglie di punibilità all'interno della fattispecie tipica, specificando tuttavia che quanto più ci si allontana dal valore-soglia, tanto più è verosimile che ci si trovi in presenza di un fatto non particolarmente tenue. Gli orientamenti più recenti (si veda ad esempio Cass. Civ., nn. 39413/2018, 53639/2018, 18804/2019) hanno, invece, aderito al tenore letterale della norma che non esclude l'applicabilità in ambito tributario. Così la non punibilità per particolare tenuità del fatto può riguardare, in presenza dei presupposti e nel rispetto dei limiti fissati dall'art. 131-bis del c.p., ogni fattispecie criminosa, non essendo tale causa, in via di principio, incompatibile con la fissazione da parte del legislatore di soglie di punibilità all'interno della fattispecie tipica.

⁴⁰ Come è noto la fattispecie non richiede una specifica soglia di punibilità. Questo tema è stato affrontato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 45 del 2019 ha ritenuto non fondata la questione affermando che la configurazione delle fattispecie criminose e la determinazione della pena costituiscono materia affidata alla discrezionalità del legislatore, le cui scelte sono censurabili solo se sconfinano e si traducono in scelte manifestamente irragionevoli.

⁴¹ Con riferimento agli artt. 2 e 8 del d.lgs. 74/2000, la previsione di una fattispecie base ed una attenuata era prevista nella formulazione originaria del decreto 74/2000. Sennonché, la precedente versione statuiva che era punita la falsa fatturazione per un importo superiore a 155.000 euro con la pena della reclusione da sei mesi a due anni, pena, dunque, di gran lunga inferiore rispetto a quella attuale.

⁴² S. MECCA – V. SILVIETTI, *Il nuovo assetto dei reati fiscali e della responsabilità amministrativa degli enti*, in *Il tributario*, 17 gennaio 2020.

⁴³ Si deve segnalare, con riferimento ai reati di cui agli artt. 2 e 3, che in sede di conversione del decreto legge art. 39 comma 1 lett. q-bis del d.l. 124/2019 è stata estesa la causa di non punibilità ex art. 13 comma 2 del d.lgs. 74/2000 – già prevista per le fattispecie di cui agli artt. 4 e 5 – allorché il contribuente abbia pagato integralmente i debiti tributari, a seguito del ravvedimento operoso, sempreché ciò avvenga prima che l'autore abbia avuto conoscenza di accertamenti amministrativi o procedimenti penali. Tale estensione della causa di non punibilità sarà dunque subordinata al ravvedimento della dichiarazione che contiene false fatture. Ciò implica una rivisitazione dell'orientamento consolidato dell'Agenzia delle Entrate che ha sempre ritenuto che il ravvedimento fosse possibile solo in caso di errori od omissioni, tra le quali non rientravano le registrazioni di false fatture.

con la quale si punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una dichiarazione annuale elementi attivi per un ammontare inferiore o elementi passivi inesistenti quando congiuntamente l'imposta evasa è superiore a 100.000 euro (prima 150.000 euro) e quando l'ammontare degli elementi attivi sottratti a imposizione è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi in dichiarazione, o comunque, è superiore a 2 milioni (prima 3 milioni)⁴⁴. Viene modificato anche il trattamento sanzionatorio che passa dalla reclusione da uno a tre anni alla reclusione da due a quattro anni e sei mesi ⁴⁵.

A ciò si aggiunga che la causa di non punibilità prevista dall'art. 4 comma 1-ter del d.lgs 74/2000 in ipotesi di valutazioni errate discordanti entro il 10% rispetto a quelle corrette, riguarderà non più le valutazioni singolarmente considerate ma complessivamente considerate. Con la vecchia formulazione, se si fosse sbagliato a considerare una serie di imposte, il sistema avrebbe garantito una tolleranza del 10% per ogni singola imposta; diversamente, oggi, si aumenta sensibilmente l'alea del penalmente rilevante perché la somma di tutte le valutazioni riferite alle singole imposte non può superare il 10%.

L'inasprimento sanzionatorio riguarda anche il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del d.lgs 74/2000. Si passa dalla pena della reclusione da due a cinque anni in luogo di quella precedente da diciotto mesi a quattro anni (art. 39 comma 1 lett. h) ed i)⁴⁶.

Una modifica rilevante concerne i reati di omesso versamento di cui all'art. 10-bis (ritenute dovute o certificate) e 10-ter (IVA), fattispecie per le quali si è previsto un abbassamento delle soglie di punibilità: nel primo caso la soglia di 150.000 euro viene portata a 100.000, nella seconda fattispecie la soglia di 250.000 viene ridotta a 150.000.⁴⁷

Il quadro si completa con l'art. 12-ter, concernente la applicazione della confisca

⁴⁴ Prima della riforma del 2015, l'art. 4 del d.lgs. 74/2000 prevedeva che, con riferimento al requisito sub a), l'imposta evasa dovesse essere superiore a 50.000, e in relazione al requisito sub b), che l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione dovesse essere superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi in dichiarazione o comunque superiore a 2 milioni (stessa soglia attuale).

⁴⁵ A tale proposito si legga la disamina di A. PERINI, [Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019](#), in *Sistema Penale*, 3 dicembre 2019.

⁴⁶ La pena in questo caso è stata mitigata in sede di conversione. Il decreto-legge prevedeva la pena della reclusione da due a sei anni. La legge di conversione ha ridotto il massimo edittale a 5 anni, con la conseguenza che potrà ancora trovare applicazione l'istituto della particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p.

⁴⁷ Si ricordi Corte di Giustizia, Grande Sez., sentenza 2 maggio 2018, C-574/15, *Scialdone*, sentenza nella quale la Corte di Giustizia, sollecitata dal rinvio interpretativo del Tribunale di Varese – che evidenziava il contrasto delle modifiche apportate dal d.lgs. 158/2015 agli artt. 10-bis e 10-ter (innalzamento delle soglie di punibilità) con gli artt. 4 par. 3 TUE e 325 per. 1 TFUE – affermava che la direttiva IVA del 2006 in combinato con questi ultimi articoli del Trattato non ostano ad una normativa nazionale che prevede per l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto una soglia di rilevanza penale pari a 250 000 euro, mentre per il reato di omesso versamento delle ritenute relative all'imposta sui redditi una soglia di rilevanza penale pari a 150 000 euro.

allargata o per sproporzione⁴⁸ ad alcune delle fattispecie tributarie⁴⁹, che in virtù del comma 1-*bis* dell'art. 39 del decreto fiscale ed in deroga al principio del *tempus regit actum* che regola la materia delle misure di sicurezza, si applicherà esclusivamente alle condotte poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto (25 dicembre 2019)⁵⁰.

Il d.l. 124/2019 estende, dunque, ai reati tributari caratterizzati da un comportamento fraudolento la misura di sicurezza della confisca allargata, strumento con il quale si confisca al contribuente denaro, beni o altra utilità rientranti nella sua disponibilità, o per interposta persona, di cui non sia in grado di giustificare la provenienza, ovverosia sulla base di una presunzione relativa di ingiustificata locupletazione⁵¹, in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art. 444 c.p.p.. A questo proposito, merita allora citare le considerazioni della Corte Costituzionale nella nota sentenza n. 33 del 2018⁵² con la quale – ancorché la Consulta abbia dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12-*sexies* d.l. 306/1992 nella parte in cui include il delitto di ricettazione tra i reati per i quali è prevista l'applicazione della confisca allargata⁵³ – invita il legislatore ad inserire nel catalogo dei reati per cui si prevede la confisca allargata “tipologie e modalità di fatti in sé sintomatiche di un illecito arricchimento del loro autore, che trascenda la singola vicenda giudizialmente accertata, così da poter veramente annettere il patrimonio ‘sproporzionato’ e ‘ingiustificato’ di cui l’agente dispone ad una ulteriore attività criminosa rimasta ‘sommersa’”.

In contraddizione rispetto all’indirizzo della Corte Costituzionale sopracitato, le soglie per le quali è posta l’applicazione dell’art. 240-*bis* – si pensi al delitto di cui all’art. 2 e 8 quando l’ammontare degli elementi passivi fittizi sia superiore a euro duecentomila

⁴⁸ Strumento previsto, dapprima, all'art. 12-*sexies* della l. 356/92 quale misura conseguente a condanne per reati di stampo mafioso o legati al traffico di sostanze stupefacenti, e poi confluito, in virtù del principio di riserva di codice, nell'art. 240-*bis* c.p., con il d.lgs. 1° marzo 2018, n. 2, ed esteso, per una serie di modifiche, alle ipotesi delittuose connotate da finalità di terrorismo o di eversione, e, anche, da ultimo ai reati contro la pubblica amministrazione.

⁴⁹ Per una disamina completa e critica si legga G. VARRASO, [Le confische e i sequestri in materia di reati tributari dopo il “decreto fiscale” n. 124 del 2019](#), in *Sistema Penale*, 8 settembre 2020.

⁵⁰ Specificatamente la misura di sicurezza verrà applicata al delitto di cui all'art. 2 e 8 quando l'ammontare degli elementi passivi fittizi sia superiore a euro duecentomila; al delitto di cui all'art. 3 quando l'imposta evasa sia pari ad euro centomila; all'art. 11 l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi sia superiore a euro centomila e, da ultimo all'art. 11 comma 2 quando l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi sia superiore a euro duecentomila.

⁵¹ Così chiarisce Cass. Sez. Un. 19 gennaio 2004, n. 920.

⁵² S. FINOCCHIARO, [La Corte Costituzionale sulla ragionevolezza della confisca allargata. Verso una rivalutazione del concetto di sproporzione?](#), in *Dir. pen. cont.*, fasc. 2/2018.

⁵³ I giudici remittenti ritenevano che tale il meccanismo presuntivo alla base della confisca allargata fosse legittimo in relazione a delitti usualmente perpetrati “in forma quasi professionale” e che si pongono come fonte ordinaria di un illecito accumulo di ricchezza, quali l'associazione di tipo mafioso, il traffico di stupefacenti, l'estorsione, il sequestro di persona a scopo di estorsione, l'usura, la corruzione, il riciclaggio, etc., che parimenti rappresentano reati presupposto della confisca di cui all'art. 12-*sexies*. Lo stesso non potrebbe dirsi, invece, in rapporto al delitto di *ricettazione*, che risulta non solo ampiamente diffuso, ma presenta, altresì, una casistica estremamente varia.

(di cui invero l'importo di imposta evasa per IVA si riduce a 44.000 euro); al delitto di cui all'art. 3 quando l'imposta evasa sia pari ad euro centomila (di cui l'imposta evasa è, in realtà di 22.000 euro) – sono di modesta gravità. Il rischio allora è quello di aggredire l'intero patrimonio del contribuente a seguito di una condanna per un unico reato tributario. Si aggiunga che sebbene, come messo in evidenza dalla Consulta, "il ricorso a forme di confisca congegnate in questa chiave è caldeggiato anche a livello sovranazionale"⁵⁴, ciò deve avvenire nel rispetto dei principi e delle garanzie costituzionali.

La sintesi dei tratti più salienti del decreto fiscale consente, a questo punto, di affermare che la riforma si pone al limite con i principi di proporzionalità e di sussidiarietà – in virtù dei quale il diritto penale è uno strumento da utilizzare solo come misura estrema di controllo sociale, proprio perché privativo della libertà personale – e diffonde l'idea di un diritto penale di lotta, atto a sopperire o rafforzare – a seconda che lo si consideri inefficace piuttosto che adeguato – il sistema amministrativo di accertamento e riscossione. A ben vedere, le nuove pene draconiane previste per i reati tributari sono tra le più alte previste per delitti in materia economica ed anche più alte di una serie di delitti più efferati ed espressivi di una gravità sociale.

6. (segue) I reati tributari come reati presupposto del d.lgs. 231/01.

Come anticipato, l'art. 39 comma 2 del d.lgs 124/2019 e l'art. 5 del decreto legislativo n. 75/2020 hanno arricchito l'elenco – già rimpinguato nel tempo⁵⁵ – dei reati la cui commissione comporta la responsabilità amministrativa degli enti⁵⁶. Il primo ha

⁵⁴ In particolare, la Consulta al paragrafo 6 della sentenza n. 33 del 2018 fa riferimento alla Convenzione delle Nazioni Unite contro la criminalità organizzata transnazionale, adottata a Palermo il 15 dicembre 2000, ratificata e resa esecutiva con legge 16 marzo 2006, n. 146 (art. 12, paragrafo 7); alla decisione quadro 24 febbraio 2005, n. 2005/212/GAI del Consiglio, relativa alla confisca di beni, strumenti e proventi di reato (art. 3), e indi la direttiva 3 aprile 2014, n. 2014/42/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, relativa al congelamento e alla confisca dei beni strumentali e dei proventi da reato nell'Unione europea, hanno, infatti, specificamente richiesto agli Stati membri di riconoscere all'autorità giudiziaria poteri di «confisca estesa», collocabili chiaramente all'interno del ricordato *genus* della confisca dei beni di sospetta origine illecita. L'art. 5, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce, in particolare, che gli Stati membri devono adottare «le misure necessarie per poter procedere alla confisca, totale o parziale, dei beni che appartengono a una persona condannata per un reato suscettibile di produrre, direttamente o indirettamente, un vantaggio economico, laddove l'autorità giudiziaria, in base alle circostanze del caso, compresi i fatti specifici e gli elementi di prova disponibili, come il fatto che il valore dei beni è sproporzionato rispetto al reddito legittimo della persona condannata, sia convinta che i beni in questione derivino da attività criminose». Diversamente dalla decisione quadro 2005/212/GAI, la direttiva non limita l'applicazione della confisca estesa ai soli reati di criminalità organizzata o collegati al terrorismo, ma la richiede anche in relazione ad una serie di altri reati previsti da strumenti normativi dell'Unione, benché non commessi nel quadro di organizzazioni criminali.

⁵⁵ G. AMARELLI, *Il catalogo dei reati presupposto del d.lgs. n. 231/2001 quindici anni dopo. Tracce di una razionalità inesistente*, in *Legisl. pen. online*, 23 maggio 2016.

⁵⁶ C. PIERGALLINI, *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, in G. Lattanzi (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010.

introdotto l'art. 25-*quiquiesdecies* nel d.lgs 231/01, con il quale si prevede la responsabilità amministrativa dell'ente per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d. lgs. 74/2000), di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), di emissione di false fatture o documenti per operazioni inesistenti (art. 8), di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) e, infine, di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11). Il secondo intervento normativo, invece, ha ampliato il catalogo con le fattispecie tributarie rimaste escluse dal d.lgs 124/2019 quali, la dichiarazione infedele (art. 4), l'omessa dichiarazione (art. 5), l'indebita compensazione (10-*quater*), alle quali si aggiungono anche le ipotesi di delitto tentato dei reati fiscali che presentano l'elemento della transnazionalità, se l'imposta evasa non è inferiore a 10 milioni di euro. L'elenco dei reati presupposto viene ulteriormente ampliato da alcuni dei reati contro la pubblica amministrazione non ancora presenti – tra i quali si rinvenivano il peculato, il peculato per profitto dell'errore altrui e abuso di ufficio (314, 316, 323 c.p.) e, da ultimo, dalle fattispecie della frode nelle pubbliche forniture, di frode in agricoltura e reato di contrabbando (nuovo art. 25-*sexiesdecies*) qualora i diritti di confine superino i 100.000 euro⁵⁷.

Si rammenta che in virtù del principio di tassatività, l'ente può essere ritenuto responsabile solo per i reati espressamente individuati dal d.lgs. 231/2001. Tuttavia, prima della riforma, qualora i reati tributari, ancora non richiamati dalla legge, si fossero posti come delitto-scopo del reato di associazione a delinquere *ex* art. 416 c.p., ovvero come reato base delle condotte di riciclaggio e autoriciclaggio, l'ente non avrebbe potuto rispondere, altrimenti si sarebbe giunti a considerare gli artt. 416, 648-*bis* e 648-*ter* 1 c.p. disposizioni "contenitore" nelle quali far rientrare qualsiasi fattispecie, allargando, così, il catalogo dei reati previsti. Tra l'altro, la mancata previsione dei reati tributari nel catalogo 231 comportava l'impossibilità di applicare la sanzione della confisca diretta o per equivalente di cui all'art. 19 del d.lgs 231 del 2001, carenza che, a detta della Suprema Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza *Gubert*⁵⁸, depotenziava la portata di tale misura e la tutela degli interessi finanziari.

Il *vulnus* riguardava il caso in cui i reati fiscali venivano commessi dalla persona fisica rappresentante dell'ente al fine di consentire a questo ultimo di evadere le imposte. Ne derivava che la persona fisica che rispondeva penalmente non era lo stesso soggetto che beneficiava dell'evasione, posto che il profitto era, invece, confluito nel patrimonio della persona giuridica. Il risultato praticato a cui si giungeva era l'impossibilità di aggredire il profitto perché questo si trovava nella disponibilità di un soggetto che, pur essendone il reale beneficiario, non poteva risponderne a causa della mancata previsione

⁵⁷ La commissione delle nuove fattispecie previste nell'elenco 231 comporta l'applicazione di sanzioni pecuniarie nel massimo di 500 quote – che è possibile elevare sino ad un terzo nel caso in cui l'ente, nella commissione del reato tributario, abbia ottenuto un vantaggio di rilevante gravità (art. 25-*quiquiesdecies*, comma 2, d.lgs n. 231 del 2001) – interdittive – quali il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi, e il divieto di pubblicizzare beni o servizi – alle quali si aggiunge anche quella della confisca diretta o per equivalente del prezzo o del profitto del reato e la pubblicazione della sentenza.

⁵⁸ Cass., Sez. Un., sentenza 30 gennaio 2014, n.10561.

normativa.

Dal punto di vista pratico-operativo l'introduzione dei reati suddetti nel d.lgs 231/01 richiede necessariamente l'adeguamento del modello organizzativo 231 – partendo da una analisi preliminare della storia fiscale della società e dei modelli di *compliance* già adottati da quest'ultima e da una mappatura dei processi e delle attività esposte al rischio di commissione dei reati tributari predetti – al fine individuare le carenze all'interno del contesto societario e di prevedere, attraverso la redazione del MOG, un sistema prevenzionale aggiornato ed efficace di gestione del rischio – ovverosia atto a formalizzare i principi di controllo – che consenta di monitorare i livelli di efficienza e di legalità dell'impresa. Ciò sarà possibile solo rafforzando le funzioni aziendali maggiormente coinvolte nella gestione dei reati fiscali, quali quella relativa al controllo interno, – il cui fulcro è rappresentato dal rapporto tra i componenti principali del controllo con il dirigente preposto – quella amministrativa e fiscale incaricata di eseguire sistematicamente i controlli per verificare *ex post* la congruità e la corrispondenza della fatturazione e della documentazione fiscale, ed infine quella legale, di supporto rispetto alle precedenti, volta ad individuare la qualificazione normativa delle operazioni poste in essere dalla società⁵⁹.

7. (segue) *Ne bis in idem* o *tris in idem*?

Da un punto di vista teorico – ma non privo di conseguenze applicative rilevanti – il problema con cui l'interprete deve misurarsi è il rischio, tutt'altro che remoto, della violazione del principio del *ne bis in idem*⁶⁰.

Le citate ulteriori sanzioni applicate in virtù del d.lgs. 231/01, infatti, equivarrebbero ad una duplicazione – se non una triplicazione⁶¹ – ingiustificata di quelle particolarmente severe e gravose già previste dal diritto tributario⁶².

A ben vedere, prima dell'introduzione dei reati tributari nel novero del catalogo 231, l'ordinamento rispondeva alle violazioni suddette con una doppia tutela: quella di carattere penale, diretta a colpire l'autore del reato, e quella di carattere amministrativo nei confronti dell'ente, che deve corrispondere sia le somme originariamente dovute al fisco maggiorate degli interessi, che quelle che costituiscono l'importo della sanzione. Ad oggi, invece, il sistema consente di aggiungere al quadro sanzionatorio suddetto le ulteriori sanzioni per l'ente derivanti dal d.lgs. 231/01.

⁵⁹ A tale riguardo il 1° settembre 2020 è stata emessa una nuova circolare della Guardia di finanza, la n. 216816/2020, in tema di "Modifiche alla disciplina dei reati tributari e della responsabilità amministrativa degli enti". La circolare fornisce istruzioni pratiche in materia di confisca allargata e svolge una analisi tra adempimento collaborativo (ex d.lgs n. 128/2015) e Modello 231.

⁶⁰ N. GALATINI, *Divieto di bis in idem. Il principio del ne bis in idem tra doppio processo e doppia sanzione*, in *Giur. it.*, 2015; ID., *Il principio del "ne bis in idem" internazionale nel processo penale*, Milano, 1984.

⁶¹ M. DONINI, *Septies in idem. Dalla materia penale alla sproporzione delle pene multiple nel modello italiano ed europeo*, in *Cass. Pen.*, fasc. n. 07/08 del 2018.

⁶² F.M. MAGNELLI, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giurisp. pen.*, 16 dicembre 2019.

Invero, cercando di esaminare *funditus* il tema del *ne bis in idem*, si possono già anticipare le conclusioni a cui si è giunti prendendo in considerazione sia la giurisprudenza nazionale, si pensi, da ultimo alla sentenza n. 222/2019⁶³ della Corte Costituzionale, che quella sovranazionale. La direzione è quella di un “doppio binario penale-amministrativo temperato”⁶⁴. Si assiste, di fatto, ad un cambio di rotta rispetto alla sentenza della Corte EDU *Grande Stevens c. Italia*⁶⁵, in cui si affermava che viola il principio giuridico del *ne bis in idem* l’avvio di un procedimento penale nei confronti dell’amministratore della società per il reato di manipolazione di mercato di cui all’art. 187-ter punto 1 TUF, sugli stessi fatti per i quali, invero, aveva già subito sanzioni amministrative della Consob, divenute definitive. Il passaggio logico-giuridico che precede la soluzione prospettata verte sulla qualificazione delle sanzioni, solo apparentemente, amministrative, ma rientranti, invero, in virtù di un approccio sostanziale, nella nozione autonoma di *matière pénale*⁶⁶, secondo gli *Engel criteria*⁶⁷.

A questo primo arresto giurisprudenziale segue un *revirement* della *Grande Chambre* della Corte di Strasburgo, che con la pronuncia *A e B c. Norvegia*⁶⁸ ha sposato l’orientamento secondo cui non viola il principio sancito dall’art. 4 Protocollo n. 7 della CEDU la celebrazione di un processo penale e l’irrogazione della relativa sanzione nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva in sede tributaria, purché sussista tra i due procedimenti il requisito della “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”, verificabile attraverso l’analisi di una serie di indicatori sintomatici, ovverosia: *i*) la diversa finalità dei procedimenti; *ii*) la prevedibilità della duplicazione di procedimenti e sanzioni da parte dell’autore della condotta; *iii*) la conduzione “integrata” dei procedimenti in modo da evitare la duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove; *iv*) la considerazione nel secondo procedimento

⁶³ Corte Cost, sentenza 24 ottobre 2019, n. 222.

⁶⁴ N.M. MAIELLO, *Alla ricerca della identità perduta: la Cassazione ribadisce la natura “relativa” del ne bis in idem*, *Giuris. Comm.*, p. 1318/II ss.

⁶⁵ Corte EDU, sentenza del 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia* a cui si aggiungono Corte EDU, Quarta Sezione, sentenza 20 maggio 2014, *Nykänen c. Finlandia*; Corte EDU, Quinta Sezione, sentenza 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*; Corte EDU, Quarta Sezione, sentenza 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*. Si veda tra i commenti della sentenza *Grande Stevens*: G. DE AMICIS, [Ne bis in idem e “doppio binario” sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza “Grande Stevens” nell’ordinamento italiano](#), in *Dir. pen. cont.*, 2014; G. M. FLICK. – V. NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall’affaire Grande Stevens: dal ne bis in idem all’e pluribus unum?*, in *Rivista delle società*, 2015, fasc. 5.

⁶⁶ Ciò che rileva non è il *nomen iuris* attribuito alla misura dalla legislazione nazionale, ma l’essenza della sanzione. Se ne deduce che la natura penale della sanzione amministrativa comporta l’applicazione dei principi costituzionali riservati alla materia sostanziale e processuale penale. In particolare, è avvenuto in relazione alle garanzie del divieto di retroattività delle modifiche sanzionatorie in *peius* nelle sentenze della Corte Costituzionale n. 223/2018, n. 68/2017, n. 276 del 2016, n. 104 del 2014; ma anche con riferimento alla sufficiente precisione del precetto sanzionatorio nella sentenza n. 121/2018; e, da ultimo con riguardo alla retroattività delle modifiche sanzionatorie in *mitius* con la sentenza n. 63/2019.

⁶⁷ Corte EDU, sentenza 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Paesi Bassi*. Secondo la Corte al fine di stabilire la sussistenza di una accusa in materia penale occorre tenere presente: la qualificazione giuridica della misura, la natura della misura, la natura e il grado di severità della sanzione. Tali criteri sono poi gli stessi adottati dalla Corte di Giustizia nel caso *Frasson*.

⁶⁸ Corte EDU, sentenza 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*.

dell'entità della sanzione inflitta nel primo, al fine di rispettare l'esigenza di proporzionalità della pena.

Il nuovo volto del principio del *ne bis in idem*, così come ridisegnato dalla Corte EDU, sembra, a questo punto, allinearsi, ma solo in parte⁶⁹, con quanto già affermato precedentemente dalla Corte di Giustizia nel caso *Fransson*⁷⁰ riguardante la violazione di obblighi dichiarativi in materia di IVA⁷¹, ed ancor prima nella sentenza *Walt Wilhelm e altri contro Bundeskartellamt*⁷² in materia di concorrenza.

Nella stessa direzione sembrano andare gli ultimi recenti arresti giurisprudenziali della Grande Sezione della Corte di Giustizia nelle tre pronunce del 20 marzo 2018: *Menci, Garlsson Real Estate c. a., Di Puma e Zecca*⁷³, con le quali si afferma che il cumulo delle sanzioni sostanzialmente penali relative allo stesso fatto storico non costituisce *tout court* una violazione del *bis in idem* europeo. In particolare, i Giudici di Lussemburgo affermano che il principio può dirsi rispettato se le limitazioni ad esso: i) sono finalizzate ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare il cumulo; ii) se

⁶⁹ P. DE PASQUALE, *Tutela dei diritti fondamentali: antinomie giurisprudenziali in materia di divieto di ne bis in idem*, in E. Triggiani, F. Cherubini, I. Ingravallo, E. Nalin, R. Virzo (a cura di), *Dialoghi con U. Villani*, Bari, 2017.; e da B. NASCIBENE, [Il divieto del ne bis in idem nella elaborazione della Corte di Giustizia dell'Unione europea](#), in *Sistema penale*, 2020.

⁷⁰ Corte Giust., sentenza 26 febbraio 2013, C-617/10, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, punti 25-37. La Corte afferma che l'articolo 50 della Carta non osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di IVA, una combinazione di sovrattasse e sanzioni penali. Infatti, per assicurare la riscossione di tutte le entrate provenienti dall'IVA e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell'Unione, gli Stati membri dispongono di una libertà di scelta delle sanzioni applicabili. Esse possono quindi essere inflitte sotto forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione delle due. Solo qualora la sovrattassa sia di natura penale, ai sensi dell'articolo 50 della Carta, e sia divenuta definitiva, tale disposizione osta a che procedimenti penali per gli stessi fatti siano avviati nei confronti di una stessa persona.

⁷¹ La Corte di Giustizia individua la sua competenza in virtù della circostanza che sussiste un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse IVA.

⁷² Corte Giust., sentenza 13 febbraio 1969, C-14/68, *Walt Wilhelm and others v Bundeskartellamt*, punto 11. La seconda questione posta alla Corte riguardava il rischio di una duplice sanzione da parte della Commissione e da parte delle autorità nazionali competenti in materia di intese. Dunque, il quesito è se sia ammissibile la conduzione procedimenti paralleli. La Corte a tela proposita afferma che "[l]a possibilità di un cumulo di sanzioni non è tale da escludere l'eventualità di due procedimenti paralleli che perseguono scopi distinti. Ferme restando le condizioni e i limiti della soluzione data alla prima questione, l'ammissibilità di un duplice procedimento si desume dal sistema specifico di ripartizione delle competenze tra Comunità e Stati membri nel campo delle intese. Se tuttavia la possibilità di un duplice procedimento dovesse implicare una doppia sanzione, un'esigenza generale di equità, che del resto trova espressione all'articolo 90, n. 2, ultima parte, del trattato CECA, implica che si tenga conto, nel determinare la sanzione, delle decisioni repressive anteriori".

⁷³ Corte Giust., Grande Sezione, sentenze 20 marzo 2018, C-524/15 *Menci*; C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca*. Si veda A. GALLUCCIO, [La Grande Sezione della Corte di giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem](#), in *Dir. pen. cont.*, 21 marzo 2018; N. RECCHIA, *Note minime sulle tre recenti sentenze della corte di Giustizia dell'Unione europea in tema di ne bis in idem*, in *Eurojus*, 22 marzo 2018. si veda anche la nota di F. VIGANÒ, [Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia](#), in *Dir. pen. cont.*, 28 settembre 2015; E. BINDI, *Divieto di 'bis in idem' e doppio binario sanzionatorio nel dialogo tra giudici nazionali e sovranazionali*, in *Federalismi*, 2018, n. 17.

sono previste regole chiare e precise che rendono prevedibile il ricorso al doppio binario sanzionatorio e che consentano di garantire un coordinamento tra i due procedimenti di modo da ridurre gli oneri supplementari; *iii*) e, da ultimo, se è rispettato il principio di proporzionalità della pena.

Lo stato dell'arte appena descritto costituisce, allora, la base logica per operare alcune ulteriori riflessioni. Se nelle sentenze sinora citate il problema posto all'interprete era quello di verificare la compatibilità dell'applicazione di una doppia sanzione (penale e tributaria, ma sostanzialmente penale) con il principio del *ne bis in idem*, oggi con l'introduzione dei reati tributari come reati presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente lo scenario, certamente, muta significativamente. Alla commissione di un reato tributario potrà conseguire la sanzione penale in capo all'autore del reato, la sanzione tributaria in capo all'ente e da ultimo, la sanzione amministrativa, ancora, in capo all'ente⁷⁴.

Orbene, come noto, anche rispetto alla responsabilità amministrativa dell'ente si pone la *vexata quaestio* di capire se effettivamente anche in questo caso ci si trovi di fronte ad una "truffa delle etichette"⁷⁵. Invero, anche in questo caso bisognerà applicare i criteri *Engel* al fine di comprendere se le sanzioni comminate alla società a seguito dell'accertamento della responsabilità amministrativa di questa ultima, non siano sanzioni penali.

Pertanto, al fine di scongiurare il rischio di *ne bis in idem*, si potrebbero ipotizzare due scenari. Il primo vede protagonista il giudice nazionale del caso concreto, il quale – come ha già fatto il Tribunale di Milano⁷⁶ disapplicando la disposizione interna in virtù dell'art. 50 CDFUE in materia di abusi di mercato – tenendo conto della sanzione amministrativa già irrogata nei confronti dell'imputato e della società, potrebbe irrogare una pena inferiore al minimo edittale. Deve segnalarsi, però, che nella materia degli abusi di mercato, a differenza del settore dei reati tributari, la soluzione adottata è confortata da una previsione specifica, non del tutto risolutiva però, contenuta nell'art. 187-terdecies comma 1 lett. a) TUF, in virtù del quale l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate. E, inoltre, risulta evidente che l'interpretazione del singolo

⁷⁴ C. SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reato di frode*, in Arch. Pen., 2017.

⁷⁵ G. DE SIMONE, [La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri \(oggettivi\) di imputazione](#), in Dir. Pen. cont., 28 ottobre 2012. Il dibattito dottrinale che ha visto susseguirsi tre principali tesi diverse – amministrativa, penale, e responsabilità da inquadrare in un *tertium genus* – sembra aver subito un arresto con la sentenza *ThyssenKrupp*, in cui il Collegio, afferma che, posto il *corpus normativo* peculiare, la natura della responsabilità degli enti è una sorta di *mixtum compositum* di diritto penale e amministrativo, nel senso che rispetto ai principi costituzionali la natura della responsabilità viene considerata penale, diversamente, per quanto concerne la disciplina si lascia una zona franca in cui natura penale e amministrativa possono venire in gioco a seconda delle problematiche.

⁷⁶ Trib. Milano, sentenza 15 novembre 2018 (dep. 1° febbraio 2019), Pres. Zucchetti, Est. Secchi. In merito si veda F. MUCCIARELLI, ["Doppio binario" sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la \(parziale\) riforma domestica](#), in Dir. pen. cont., 15 marzo 2019.

giudice sia foriera di incertezze giuridiche di non poco momento⁷⁷.

La seconda soluzione prospettabile, che appare anche quella maggiormente auspicabile, è quella di un intervento della Corte di Giustizia – sempre che il caso sia di competenza dell’Unione europea – al fine di comprendere se il sistema penale-tributario italiano sia in linea con il principio del *ne bis in idem* enunciato dall’art. 50 Carta dei Diritti fondamentali dell’Unione Europea, e più specificatamente se l’obiettivo comune di tutela efficace e dissuasiva degli interessi finanziari europei possa consentire una compressione del principio, o se, invece, il legislatore debba ideare un sistema in cui la proliferazione delle sanzioni non violi il principio del *ne bis in idem* e risponda al principio di proporzionalità di cui all’art. 49 par. 3 della CDFUE.

A tale proposito, si deve evidenziare che è già pendente dinanzi alla Corte di Giustizia un rinvio pregiudiziale – circostanza che rende ancora più evidente la rilevanza del problema – sollevato dal giudice rumeno in cui si chiede se le disposizioni dell’articolo 2 e dell’articolo 273 della direttiva 2006/112 relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, dell’articolo 50 CDFUE e dell’articolo 325 TFUE, ostino ad una normativa nazionale che consente l’adozione/attuazione di misure sanzionatorie nei confronti del contribuente persona giuridica, tanto nel procedimento amministrativo, quanto in quello penale, procedimenti che si svolgono parallelamente nei suoi confronti, per i medesimi atti materiali di evasione fiscale, in una situazione in cui la sanzione nel procedimento amministrativo può essere qualificata come avente carattere penale⁷⁸.

8. Le misure fiscali nel nuovo piano d’azione IVA.

Dal complesso quadro finora rappresentato emerge la tendenza europea, – a cui necessariamente il legislatore nazionale è tenuto ad adeguarsi – inaugurata con la sentenza Taricco, ad una protezione sempre maggiore degli interessi finanziari dell’Unione europea. Ciò ben si comprende se si pensa che il bilancio europeo consente l’esistenza stessa dell’Unione e se si considera che il mancato pagamento dei tributi, come l’IVA, produce fenomeni di concorrenza sleale.

Si potrebbe affermare, dunque, che i reati lesivi degli interessi finanziari sono, in realtà, reati pluri offensivi perché oltre a proteggere il bilancio dell’Unione, hanno come obiettivo quello di garantire il buon funzionamento del mercato. Si tratta di due beni giuridici che sono strettamente interconnessi e rappresentano i pilastri dell’Unione, la cui tutela viene perseguita anche attraverso l’armonizzazione del sistema di tassazione relativo all’imposta sul valore aggiunto, programmato dalla Commissione europea nel

⁷⁷ V. MANES., *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali.*, Roma, 2012.

⁷⁸ Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunalul București (Romania) il 12 febbraio 2020, Causa C-81/20.

“piano d’azione sull’IVA”⁷⁹, sviluppato in varie fasi ⁸⁰, e contenuto nella comunicazione della Commissione (2016) 148 del 7 aprile 2016.

La realizzazione dello spazio unico europeo segue due linee direttrici: una maggiore semplicità ed efficienza del sistema e il miglioramento del contrasto alle frodi IVA anche mediante una più efficace cooperazione tra gli stati e le amministrazioni fiscali. A questi fini il nuovo sistema “definitivo” dell’IVA stabilisce che vale il principio di imposizione nello Stato membro di destinazione dei beni, ovvero si tratta di tassare le cessioni dei beni tra imprese nell’Ue nello stesso modo delle cessioni nazionali, superando così il precedente sistema transitorio, in virtù del quale la cessione di beni tra imprese UE è divisa in una operazione non imponibile nel paese del cedente e acquisto imponibile nello stato del cessionario.

Si deve evidenziare, però, che in attesa dell’attuazione del regime definitivo, la direttiva Ue 1910/2018 e il relativo regolamento Ue 2018/1912 introducono miglioramenti della disciplina IVA attuale in relazione alle operazioni transfrontaliere al fine di stabilire le condizioni in base alle quali avviene l’esenzione con il precipuo obiettivo di evitare la realizzazione di frodi.

A decorrere dal 1° gennaio la direttiva Ue 1920/2018 – scaduta il 31 dicembre 2019 e non ancora recepita dal legislatore nazionale⁸¹ – richiede modifiche relative al numero identificativo IVA, alle operazioni di regime di *call of stock*; alle vendite a catena e alle prove delle cessioni intracomunitarie di beni.

Analizzando le predette novità legislative emerge la necessità di fronteggiare in maniera efficace e dissuasiva il fenomeno delle frodi comunitarie. Infatti, con riferimento all’intervento sul numero identificativo IVA, il nuovo art. 138 par. 1 della direttiva 2006/112/Ce, prevede che una cessione intracomunitaria possa beneficiare del regime di non imponibilità a condizione che il cessionario sia identificato ai fini IVA in uno stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni abbia inizio, e che egli abbia comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA. La cessione dovrà altresì risultare da dichiarazione ai fini IVES/intrastat, pena l’inapplicabilità del regime di non imponibilità. Ne consegue che il numero di identificazione IVA e l’iscrizione al VIES divengono, a dispetto di quanto affermato dalla Corte di Giustizia⁸², requisiti

⁷⁹ Già avviato con il libro verde del futuro dell’IVA di cui alla Com(2010) 695 del 1° dicembre 2010 e con la comunicazione sul futuro dell’IVA di cui alla Com(2011) 851 del 6 dicembre 2011.

⁸⁰ Le iniziative da intraprendere secondo la Commissione sono: l’avvio del sistema definitivo IVA per gli scambi B2B; la riforma delle aliquote IVA, confluita nel documento Com(2018) 20 del 18 gennaio 2018; una proposta mirata al rafforzamento degli strumenti di cooperazione amministrativa e da ultimo, una proposta di semplificazione delle norme IVA per le PMI.

⁸¹ Il mancato recepimento della direttiva ha dato luogo alla procedura di infrazione n. 2020-0070, attualmente pendente nella fase della messa in mora. Il legislatore nazionale al fine di recepire la direttiva il 23 gennaio 2020 ha approvato in via definitiva la legge di delegazione 2019. Il 14 febbraio 2020 il Governo ha presentato al Senato il disegno di legge recante Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l’attuazione di altri atti dell’Unione europea – Legge di delegazione europea 2019, sul quale sono state apportate modifiche da parte della Commissione Politiche UE in Senato in data 9 settembre 2020.

⁸² Corte Giust., C-21/16 del 9 febbraio 2017; C-273/11 del 6 settembre 2012. In questa ultima sentenza la Corte afferma che sebbene, il numero identificativo Iva fornisca la prova dello status fiscale del soggetto passivo ed agevole il controllo delle operazioni intracomunitarie, lo stesso costituisce soltanto un requisito formale.

sostanziali per poter considerare l'operazione non soggetta ad imposta nel paese del cedente. Trasformare i requisiti formali in sostanziali, oltre a rispondere ad una logica di certezza del diritto, ha come obiettivo quello di restringere l'applicazione della esenzione e, quindi, quello di riconoscere, già attraverso questo primo filtro operazioni fraudolente.

Ancora, per quanto concerne le operazioni di *call of stock*, il legislatore comunitario ha inserito una disciplina specifica attraverso l'introduzione dell'art. 17-*bis* della direttiva 2006/112/Ce. Si tratta di una tipologia negoziale, in virtù della quale beni di proprietà del fornitore sono trasferiti presso un deposito del cliente o di un soggetto terzo che ha la facoltà di fare dei prelievi. Prima dell'intervento citato, non conosceva una regolamentazione armonizzata, il che produceva un effetto distorsivo: la difficoltà dei controlli da parte delle autorità dei singoli stati membri.

L'ulteriore novità prevista dalla direttiva, sempre nell'ottica di semplificare la disciplina delle cessioni intracomunitarie e di consentire un controllo maggiormente pervasivo, è quella relativa alle operazioni a cascata. Queste ultime costituiscono operazioni in cui i beni sono oggetto di due o più distinte cessioni. In particolare, viene effettuato un unico trasferimento della merce (dal primo fornitore al cliente finale) anche se vi è l'intervento di tre o più operatori (il primo cedente, uno o più promotori e il destinatario finale). Il problema che sorge in queste operazioni a catena è quello di identificare l'unico acquisto o cessione intracomunitaria.

A tale fine la direttiva prevede delle presunzioni con riguardo alle cessioni a catena nelle quali il trasporto è curato dal promotore della triangolazione⁸³. Se ne deduce che l'uso di presunzioni legali relative incide sull'onere della prova e si caratterizza per l'ammissibilità della prova contraria a carico dell'altra parte. L'effetto di introdurre una presunzione è quello di imporre a carico della controparte (nel caso di specie in capo al legale rappresentante della società) di fornire la prova contraria e di dimostrare che si tratti di cessioni intracomunitarie non imponibili, alleggerendo così l'onere probatorio dell'amministrazione finanziaria.

Da ultimo, il regolamento comunitario 2018/1912, al nuovo art. 45-*bis* prevede un nuovo regime delle prove delle cessioni intracomunitarie. La direttiva nella sua attuale formulazione non predeterminava le forme della prova atta a dimostrare che si è realizzato il trasporto nel territorio di un altro Stato membro, lasciando invece che siano gli Stati membri a definirle nel rispetto dei principi fondamentali del diritto dell'Unione, quali la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate.

Affinché le cessioni intracomunitarie di beni siano non imponibili IVA devono sussistere i seguenti requisiti: *i)* onerosità dell'operazione; *ii)* acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà; *iii)* *status* di operatore economico del cedente

⁸³ In primo luogo, si presume che la cessione con trasporto coincida, in linea generale, con quella effettuata nei confronti del promotore; *in secundis*, stabilisce che qualora il promotore abbia comunicato al cedente il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito dallo Stato membro dal quale i beni sono spediti o trasportati, tuttavia, la spedizione o il trasporto sono imputati alla cessione di beni effettuata dal promotore che costituirà, pertanto, la cessione non imponibile IVA.

nazionale e del cessionario comunitario; *iiii*) effettiva movimentazione della merce.

In particolare, in merito all'ultimo requisito l'art. 45-*bis* stabilisce in maniera puntuale due distinti gruppi di prove della spedizione o del trasporto della merce⁸⁴. E anche in questa modifica si può scorgere una *ratio* ben precisa: aumentare la certezza per evitare il proliferare di fittizie cessioni di beni.

9. Considerazioni conclusive.

L'approfondimento degli interventi del legislatore europeo e delle relative disposizioni di recepimento nazionale, oltre ad avere una funzione ricognitiva per l'interprete, cerca di dimostrare il *fil rouge* che lega le modifiche sia in materia penale che tributaria: l'esigenza preminente di tutelare il bilancio europeo e il mercato unico.

La disamina degli atti legislativi consente di affermare che, a dispetto di quanto si poteva ricavare dalla sentenza Taricco, nella quale si fotografava un sistema nazionale inefficiente e inadeguato, l'attuale assetto descrive un sistema strutturato, meglio organizzato, in linea con gli obblighi comunitari ed in grado di esprimere l'idea di una politica integrata in materia di tutela del bilancio UE.

Cionondimeno, preme fare una considerazione: se da un lato è ben comprensibile che l'obiettivo comune sia quello di proteggere beni giuridici – quali il bilancio e l'integrità e corretto funzionamento del mercato – che garantiscono l'esistenza dell'Unione europea, prevedendo un sistema penale, amministrativo, tributario adeguato e idoneo alla lotta contro le frodi, dall'altro si deve assicurare il rispetto dei diritti fondamentali e, in particolar modo, delle garanzie penalistiche. Le due esigenze a volte possono collidere, soprattutto in ambito penale, e il compito di bilanciarle spetta all'Unione europea e agli Stati membri. Il fatto che lo strumento della direttiva vincoli gli Stati membri al raggiungimento di un obiettivo consente a questi ultimi di modulare effetti controversi del recepimento. I legislatori nazionali, infatti, nel recepire le direttive europee, dovrebbero in primo luogo interrogarsi sui possibili punti di frizione tra le disposizioni nazionali di attuazione degli atti comunitari e i diritti fondamentali, e, *in secundis*, intervenire prontamente, già in sede di recepimento, soprattutto quando i profili di incompatibilità sono già noti e discussi da tempo nell'ordinamento. Qualora lo Stato non adempia diligentemente all'opera di bilanciamento tra esigenze, questo compito spetterà al singolo giudice nazionale, che potrà disapplicare la norma interna

⁸⁴ Il venditore per provare la cessione dovrà essere in possesso, secondo la lettera a) dell'art. 45-*bis* di almeno due degli elementi di prova non contraddittori, ovverosia di un documento o una lettera CMR riportante la forma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, una fattura emessa dallo spedizioniere; oppure di uno qualsiasi degli elementi previsti dalla citata disposizione in combinazione con uno degli elementi di prova di cui alla lettera b), e cioè una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento della spedizione o del trasporto dei beni; documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione; ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale stato membro.

contrastante con una disposizione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – si pensi al Tribunale di Milano in materia di abusi di mercato – o rinviare la questione alla Corte di Giustizia oppure ancora, seguendo il canone della “doppia pregiudizialità” in tema di diritti fondamentali, alla Corte Costituzionale, la quale si impegnerà – si spera – ad instaurare un dialogo con la Corte di Lussemburgo.

L'auspicio, allora, è che nelle ipotesi in cui si pongano questioni di incompatibilità delle nuove disposizioni che recepiscono la Direttiva PIF con i diritti fondamentali, come si è avuto modo di evidenziare in materia dei *ne bis in idem*, queste vengano risolte prediligendo i secondi ed evitando di incorrere in approcci eccessivamente funzionalisti.