



6/2019

## L'IMPUNITÀ DEGLI AUTORI DELLE FRODI CAROSELLO E LE CONTROMISURE PER LA TUTELA DEGLI INTERESSI FINANZIARI EUROPEI: LA DIRETTIVA PIF E IL REGOLAMENTO EPPO

di Miriana Lanotte

**Abstract.** *Il contributo si propone di analizzare i tratti peculiari della Direttiva UE 2017/1371 e del Regolamento EPPO in materia di tutela degli interessi finanziari con specifico riferimento al fenomeno delle frodi carosello. La recente vicenda Taricco ha posto in luce la relazione problematica tra il diritto penale nazionale e il diritto europeo, che vede contrapposti, da un lato il timore e le resistenze degli Stati all'attribuzione di competenze penali all'Unione, dall'altro lato la necessità per l'Europa di perseguire reati che, sfruttando le potenzialità derivanti dalla libera circolazione, assumono una dimensione transnazionale. Ci si chiede se il problema relativo all'impunità degli autori di frodi carosello, evidenziato nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale del Giudice cuneense, sia stato effettivamente risolto dai recenti interventi normativi di matrice europea o se, invece, altri sono i profili problematici che l'interprete – e ancora prima il legislatore – è chiamato a risolvere. Qualche considerazione conclusiva sarà dedicata alla Procura Europea e al suo possibile contributo alla tutela degli interessi finanziari europei.*

SOMMARIO: 1. La tutela degli interessi finanziari europei tra cambiamenti e continuità. – 2. Il fenomeno delle frodi carosello e le difficoltà operative delle indagini. – 3. La *vexata questio* della prescrizione e il nuovo art. 12 della Direttiva PIF. – 4. Possibili scenari allo spirare del termine di adeguamento della Direttiva PIF. – 5. Le frodi IVA come reato presupposto della responsabilità penale degli enti ai sensi del d.lgs. 231/01. – 6. Qualche considerazione sull'istituzione della Procura Europea.

### **1. La tutela penale degli interessi finanziari europei tra cambiamenti e continuità.**

Nella materia della tutela penale degli interessi finanziari, i recenti interventi normativi, quali l'introduzione della Direttiva PIF e del Regolamento EPPO, hanno rilanciato il dibattito politico e giuridico sui rapporti tra ordinamento nazionale penale



6/2019

e comunitario. Si potrebbe dire che tali innovazioni si pongono in linea di continuità<sup>1</sup> rispetto alla strada già percorsa dell'Unione Europea per difendere i propri interessi economici ed anche rispetto alle recentissime e note vicende giudiziarie *Taricco*<sup>2</sup> e *M.A.S. M.B.*<sup>3</sup>.

Prima di approfondire le novità legislative occorre – per comprendere se vi siano e quali possano essere i profili problematici delle stesse – una breve disamina del bene giuridico degli interessi finanziari, ossia il bilancio dell'Unione, e del percorso compiuto fino a questo momento dall'ordinamento europeo.

Il bilancio dell'Unione, mezzo con il quale l'Europa persegue i propri obiettivi ed assume impegni finanziari volti allo sviluppo delle politiche statali, copre una larga fascia di diritti e interessi tesi alla competitività per la crescita e l'occupazione, alla coesione economica, sociale e territoriale, alla produzione agricola innovativa ed efficiente, all'uso sostenibile del territorio, al miglioramento delle reti di trasporto, dell'energia e delle comunicazioni fra i paesi dell'UE e alla collaborazione a livello transfrontaliero di ricercatori e scienziati europei. Si tratta, pertanto, di uno strumento indispensabile per la garanzia dei diritti fondamentali dei cittadini europei e presupposto vitale dell'esistenza stessa dell'Unione Europea<sup>4</sup>.

Ciò detto, è necessario che la tutela degli interessi finanziari<sup>5</sup> abbia come ambito di applicazione l'intero bilancio: sia le "uscite"<sup>6</sup>, al fine di evitare che contributi e finanziamenti europei vengano indebitamente erogati a soggetti in assenza dei requisiti richiesti o che le somme dirette ad un pubblico interesse vengano destinate a finalità diverse, sia le "entrate"<sup>7</sup>, di modo da combattere l'evasione delle imposte.

---

<sup>1</sup> 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, p. 615 ss.

<sup>2</sup> Corte di Giustizia, sentenza 8 settembre 2015, C-105/14, *Taricco e a.*

<sup>3</sup> Corte di Giustizia, sentenza 5 dicembre 2017, C-42/17, *M.A.S. e M.B.*

<sup>4</sup> A. VENEGONI, *La protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea*, Roma, 2018, p. 10 ss.

<sup>5</sup> A. VENEGONI, *Il concetto di "interessi finanziari dell'Unione Europea" e il diritto penale*, in *Cass. pen.*, 2018, p. 360 ss.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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.

Le citate esigenze conducevano la Corte di Giustizia, già nel 1989, ad affermare, nella sentenza riguardante l'*affaire del mais greco*<sup>8</sup>, l'obbligo di sanzionare penalmente comportamenti lesivi degli interessi finanziari attraverso sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive, in virtù dell'art. 5 TCE.

Tuttavia, a quell'epoca la Comunità Europea non godeva di una potestà normativa in materia penale e ciò si desumeva dallo stesso art. 280 del Trattato CE, che prevedeva l'obbligo degli stati di adottare misure sanzionatorie a garanzia delle finanze comunitarie, che non fossero, però, di natura penale. Ne conseguiva che l'unica risposta concreta era quella amministrativa, volta al recupero delle somme nei confronti dei soggetti coinvolti nelle attività fraudolente, al fine di acquisire documentazione attestante le irregolarità.

Invero, agli 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<sup>9</sup>.

In virtù dell'art. K.3 del Trattato di Maastricht, 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.

Il quadro giuridico di riferimento è ulteriormente cambiato con il Trattato di Lisbona che, superando il sistema diviso in pilastri, ha riconosciuto agli artt. 83 TFUE ss. una competenza specifica a dettare norme in materia penale attraverso l'adozione di direttive<sup>10</sup>.

Foriera dell'epocale cambiamento è stata, senza dubbio, la sentenza *Commissione c. Consiglio* del 15 settembre 2005<sup>11</sup> con la quale la Grande Sezione della Corte di

---

<sup>8</sup> Corte di Giustizia, 21 settembre 1989, C-68/88, *Commissione c. Repubblica ellenica*; Corte di Giustizia, 13 luglio 1990, C-2/88, *Zwartveld*. In entrambi i casi viene affermato attraverso l'art. 5 TCE l'obbligo di sanzionare penalmente determinati comportamenti e ne deriva in caso di inadempienza una possibile attivazione di una procedura di infrazione.

<sup>9</sup> F. MUNARI, C. AMALFITANO, *Il terzo pilastro dell'Unione Europea: problematiche istituzionali, sviluppi giurisprudenziali, prospettive*, in *Dir. Un. eur.*, p. 774 ss.

<sup>10</sup> A. BERNARDI, [La competenza penale accessoria dell'Unione europea: problemi e prospettive](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2012, p. 43 ss.; C. SOTIS, *Il Trattato di Lisbona e le competenze dell'Unione Europea*, in *Cass. Pen.*, 2010, p. 1146 ss., C. AMALFITANO, *Unione Europea e giustizia penale dopo il Trattato di Lisbona*, in *Legisl. Pen.*, 2011, p. 650 ss., L. PICOTTI, *Limiti garantistici delle incriminazioni penali e nuove competenze europee alla luce del Trattato di Lisbona*, in *L'evoluzione del diritto penale dei settori di interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, Milano, 2011, p. 207 ss.

<sup>11</sup> Corte di Giustizia, 13 settembre 2005, C-176/03, *Commissione c. Consiglio dell'Unione europea*. L'oggetto della sentenza 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.



6/2019

Giustizia, in sede di ricorso di annullamento della Decisione quadro concernente la protezione penale dell'ambiente, ha affermato una competenza penale indiretta delle istituzioni UE, ribadita successivamente nella sentenza *Commissione c. Consiglio* del 23 ottobre 2007<sup>12</sup>.

Come è noto, però, il Trattato di Lisbona ha eliminato dall'art. 83 par. 1 comma 2 TFUE – prima art. 29 TUE – il riferimento della materia degli interessi finanziari e lo ha inserito nell'articolo 325 TFUE. Nel 2012, la Commissione Europea ha proposto l'adozione di una direttiva volta alla lotta alle frodi comunitarie e avente come base giuridica proprio l'art. 325 TFUE. Ad ogni buon conto, tale scelta ha incontrato le resistenze degli Stati membri, che hanno ritenuto l'art. 83 par. 2 TFUE più adeguato e pertinente<sup>13</sup>.

Allo stato attuale, dunque, occorre prendere atto della sostituzione della Convenzione PIF con la Direttiva PIF 2017/1371/UE<sup>14</sup>, approvata il 5 luglio del 2017 sulla

---

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.

<sup>12</sup> Corte di Giustizia, 23 ottobre 2007, C-440/05, *Commissione c. Consiglio dell'Unione Europea*. È bene ricordare che nelle sentenze suindicate la Corte di Giustizia, pur 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.

<sup>13</sup> 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. 357ss.; ID., *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della Procura Europea*, in G. Grasso – G. Illuminati – R. Sicurella – S. Allegrezza (a cura di), *Le sfide dell'attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni*, Milano, 2013, p. 77.; ID., [Riflessioni sul caso Taricco. Dalla "virtuosa indignazione" al rilancio del diritto penale europeo](#), in questa *Rivista*, 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.; C. AMALFITANO, *Commento agli artt. 82 – 84 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea*, in *Trattati dell'Unione Europea* a cura di A. Tizzano, Milano, 2014, p. 866 ss.; ID., *La competenza penale dell'Unione Europea dopo il Trattato di Lisbona*, in *L'evoluzione del procuratore europeo e la tutela degli interessi finanziari dell'unione Europea*, a cura di L. Camaldo, Torino, 2014, p. 26 ss.

<sup>14</sup> A. VENEGONI, [Prime brevi note sulla proposta di direttiva della Commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale COM\(2012\)363 \(c.d. Direttiva PIF\)](#), in questa *Rivista*, 5 settembre 2012, p. 5., ID., *Il difficile cammino della proposta di direttiva per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea attraverso la legge penale*, in *Cass. pen.*, 2015, p. 2450; ID., [La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione dalla convenzione PIF alla proposta di direttiva PIF](#), in questa *Rivista*, 14 ottobre 2016. A seguito dell'approvazione della Direttiva PIF 2017/1317/UE si veda E. BASILE, [Brevi note sulla nuova direttiva PIF. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale](#), in questa *Rivista*, fasc. 12/2017, p. 63 ss.; N. PARISI, *Chiari e scuri nella direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione*, in *Giur. pen. web.*, 4 settembre 2017.



6/2019

scorta dell'art. 83 par. 2 TFUE, e dell'entrata in vigore del Regolamento EPPO, con il quale si istituisce la Procura Europea, competente anche per i reati di frode, posto che le predette novità costituiscono nuovi tasselli per la storia degli interessi finanziari europei.

Al fine di comprendere la portata di questi nuovi strumenti, pare opportuno analizzare in primo luogo quali siano le difficoltà nazionali concernenti la lotta, in particolar modo alle cosiddette "frodi carosello" per poi verificare, in un momento successivo, l'apporto della normativa europea.

## **2. Il fenomeno delle frodi carosello e le difficoltà operative delle indagini.**

Nell'ambito delle frodi fiscali quelle che assumono maggiore rilevanza sono quelle aventi come scopo l'evasione dell'IVA e segnatamente le "frodi carosello", in ragione dell'elevata sottrazione di gettito fiscale nazionale ed europeo e delle distorsioni sul mercato delle regole della concorrenza che le stesse producono. L'evasione comporta un ingente danno all'Erario che deve concedere un rimborso IVA sotto forma di credito di imposta agli operatori economici, senza che, dall'altra parte, vi sia stato un effettivo versamento dell'imposta. Inoltre, le frodi impediscono il normale funzionamento del mercato poiché l'impresa che evade le imposte spesso riesce ad offrire beni e servizi ad un prezzo più basso rispetto a quello praticato dagli altri operatori attraendo maggiori clienti ed impadronendosi di importanti fette di mercato<sup>15</sup>.

Tale meccanismo fraudolento ha ad oggetto l'evasione dell'IVA, imposta generale sui consumi che grava solo sul consumatore finale a differenza dell'imposta generale sulle entrate (IGE), in vigore fino al 1973, che, invece, tassava tutti i passaggi produttivi del bene o del servizio.

È proprio la neutralizzazione dell'imposta nei passaggi intermedi (tra produttore e distributore e tra distributore e commerciante) che ha permesso la realizzazione del mercato unico europeo ed una conseguente maggiore circolazione delle merci.

Le modalità attraverso le quali si svolge questo tipo di frode sono particolarmente insidiose e, in alcuni casi, di difficile ricostruzione. La peculiarità del sistema è quella di interporre società chiamate "cartiere" o "missing trader" in transazioni commerciali nazionali, intracomunitarie o extracomunitarie. Le società cartiere perseguono il loro disegno criminoso attraverso l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, al fine di permettere al reale fornitore, utilizzatore delle fatture, di operare "in nero" e, quindi, di evadere le imposte e non versare l'IVA. Dal canto loro, le imprese reali, cessionarie del bene o committenti del servizio, annotano in contabilità le fatture emesse dalle cartiere con applicazione dell'IVA a giustificazione degli acquisti effettuati. In tal modo, le predette aziende ottengono sia vantaggi fiscali, posto che dedurranno i costi e detraranno l'IVA

---

<sup>15</sup> Circolare n. 1/2018, *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, vol. I, parte I, *L'azione della Guardia di Finanza a contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali. Direttive generali e moduli operativi.*, p. 53 ss.



6/2019

contabilizzata, che commerciali, in quanto possono applicare un rincaro minimo del prezzo della merce.

Di sovente, le predette società interposte sono aziende amministrate da un prestanome del reale amministratore di fatto, cosiddetta “testa di legno”, senza alcuna esperienza manageriale, a cui vengono intestati conti correnti bancari sui quali defluiscono ingenti capitali. Queste aziende non svolgono alcuna attività commerciale, tanto è vero che, generalmente, non sono dotate di luoghi e di mezzi adeguati e strutturati allo svolgimento dell’attività dichiarata, non redigono scritture contabili e omettono di presentare le dichiarazioni fiscali obbligatorie<sup>16</sup>.

Nella pratica, quando la frode coinvolge aziende con sede in un Paese europeo, un soggetto nazionale effettua fittiziamente una cessione non imponibile di beni verso una società *missing trading* estera, la quale, a sua volta, vende cartolarmente gli stessi beni ad un’altra cartiera italiana, che, da ultimo, cede la merce ai reali acquirenti. Quindi, le operazioni messe in atto sono due: una prima intracomunitaria esente dall’IVA e una seconda, cessione nazionale, soggetta all’applicazione dell’IVA.

Anche in questo caso il debito d’imposta resta in capo alla cartiera nazionale che non presenta la dichiarazione fiscale e non adempie agli obblighi di versamento, mentre il reale cessionario detrae l’imposta sull’acquisto.

Allo schema delle frodi carosello possono essere ricondotti i meccanismi basati dell’utilizzo di false dichiarazioni d’intento emesse da soggetti privi del requisito di “esportatore abituale”, *status* che si acquisisce con la formazione di un *plafond*, il quale dipende dall’ammontare complessivo della movimentazione di merce<sup>17</sup>. In questo caso gli operatori economici nazionali effettuano operazioni con altri Paesi europei, possono acquistare beni e servizi senza dover corrispondere l’IVA, ma hanno l’obbligo di rilasciare ai propri fornitori, prima di effettuare le operazioni, la dichiarazione di intento e di inviare la lettera di intento alla Agenzia delle Entrate, che successivamente rilascia la ricevuta in formato elettronico da consegnare al fornitore.

Da queste considerazioni si deduce la pericolosità del fenomeno in quanto il meccanismo può essere ripetuto un numero di volte pari al numero delle società cartiere e filtro interposte nella catena societaria.

Una prima difficoltà operativa nelle indagini concerne l’individuazione precisa delle società cartiere – le quali hanno spesso una limitata operatività nel tempo – che diventa ancora più ardua se l’operatore economico interpone documentalmente anche delle aziende con funzioni di “filtro”. Un ulteriore ostacolo all’espletamento delle attività investigative riguarda la complessa ricostruzione dei soggetti che effettivamente hanno partecipato al sistema fraudolento in maniera consapevole e delle operazioni

---

<sup>16</sup> Circolare n. 1/2018, *op. cit.*, parte II – *L’attività di Polizia Giudiziaria a contrasto dell’evasione e delle frodi fiscali*, p. 199 ss.

<sup>17</sup> In virtù dell’art. 20 del d.P.R. n. 633/1972 lo *status* di esportatore abituale si acquisisce quando la percentuale derivante dal rapporto tra l’ammontare dei corrispettivi delle cessioni all’esportazione, delle operazioni assimilate, dei servizi internazionali e delle operazioni intracomunitarie, registrate nell’anno solare precedente e il relativo volume di affari, senza tener conto dei beni di transito depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, sia superiore al 10%.

poste in essere dalle società coinvolte nella frode, che presuppone la raccolta e la rielaborazione ragionata di dati e informazioni fiscalmente rilevanti. Infatti, le autorità competenti dopo aver individuato le società che potenzialmente, sulla base di indici presuntivi suddetti, possono essere considerate partecipi della frode, dovranno svolgere degli accertamenti sul campo che verifichino la sussistenza dei requisiti e il ruolo di cartiere.

Non vi è dubbio, dunque, che le indagini che portano alla ricostruzione del fenomeno fraudolento necessitano di tempi particolarmente lunghi. A questo punto, però, sorge spontanea la domanda se il problema dell'impunità dei soggetti imputati per i predetti reati possa essere risolto allungando il regime di prescrizione o se, invece, altri siano i rimedi per assicurare sanzioni penali efficaci, proporzionate e dissuasive richieste dall'Unione.

### 3. La *vexata questio* della prescrizione e il nuovo art. 12 della Direttiva PIF.

L'interrogativo testé formulato, come è noto, ha trovato una prima risposta negativa nella lunga saga *Taricco*. Segnatamente, il Giudice delle indagini preliminari di Cuneo emetteva una ordinanza di remissione alla CdG con la quale sottolineava che, applicando le disposizioni di legge, quali l'art. 157 e seguenti del codice penale, i reati per cui si procedeva – gli artt. 416 c.p. e 2 e 8 d.lgs. 74/2000 – si sarebbero prescritti l'8 febbraio 2018<sup>18</sup>.

Lamentava, dunque, l'impossibilità di punire gli autori di reati di evasione IVA a causa dell'applicazione della prescrizione.

Appare chiaro il tentativo del Giudice italiano di rilevare un problema strutturale e nazionale vertiginoso, quello dell'inefficienza del sistema penale, ricercando nell'istituto della prescrizione il capro espiatorio.

Oltretutto, i rilievi posti dal giudice del rinvio vengono accolti dalla Corte di Lussemburgo, che, con un approccio di tipo funzionalista<sup>19</sup>, statuisce che il giudice nazionale deve disapplicare il regime legale degli atti interruttivi della prescrizione previsto dagli artt. 160 e 161 c.p., quando *in un numero considerevole* di casi si verificano *frodi gravi*, considerando la prescrizione – alla stregua del caso *Coeme c. Belgio*<sup>20</sup> – un istituto di natura processuale.

---

<sup>18</sup> Ordinanza di remissione Trib. Cuneo, GUP, 17 gennaio 2014.

<sup>19</sup> 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; G. DI FEDERICO, *La "saga Taricco": il funzionalismo alla prova dei controlimiti (e viceversa)*, in *Federalismi*, 23 maggio 2018. A tale riguardo si ricordi che il Giudice del rinvio fondava le questioni pregiudiziali sottoposte alle Corti 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, ha rimodulato la questione pregiudiziale ed ha utilizzato come parametro l'art. 325 parr. 1 e 2 TFUE.

<sup>20</sup> La Corte di Giustizia nega che la disciplina della prescrizione soggiace alla garanzia del *nullum crimen sine lege* e per fare ciò riprende la sentenza *Coeme c. Belgio* in cui, però, è vero che la prescrizione viene individuata come istituto di natura processuale, ma è vero anche che lo stesso ordinamento belga non si discosta da

Non vi è dubbio che l'approccio dei giudici di Lussemburgo si pone in netto contrasto con l'approccio nazionale sistematico – quale risulta dall'ordinanza 24 del 2017<sup>21</sup> e dalla sentenza 115 del 2018<sup>22</sup> della Corte Costituzionale – secondo cui, la prescrizione non si qualifica come istituto di natura processuale, diversamente sottoposto alla regola del *tempus regit actum*<sup>23</sup>; la prescrizione è, di contro, un istituto di natura sostanziale, da assoggettare al principio di legalità dell'art. 25 Cost. e alla

questa impostazione. Parte della dottrina ritiene questo accostamento sbrigativo in quanto la Corte non tiene in considerazione delle specificità dell'ordinamento italiano, violando in questo modo il principio di legalità.

<sup>21</sup> 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 decisions: a last attempt to avoid a clash between EU law and the Italian Constitution*, in *Verfassungsblog on matters constitutional*, 28 gennaio 2017; C. CUPELLI, [La Corte Costituzionale non decide sul caso Taricco, e rinvia la questione alla Corte di Giustizia](#), in questa *Rivista*, 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; D. TEGA, *Il tono dell'ordinanza della corte costituzionale n. 24/2017 e i suoi destinatari: narrowing the dialogue*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 6 marzo 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 questa *Rivista*, 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 controlimiti* (a margine di corte Cost. n. 24 del 2017), in *Consulta Online*, Studi 2017/I, 27 gennaio 2017, p. 81 ss.; 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 questa *Rivista*, 27 marzo 2017; R. E. KOSTORIS, [La Corte Costituzionale e il caso Taricco tra tutela dei controlimiti e scontro tra i paradigmi](#), in questa *Rivista*, fasc. 3/2017, p. 197 ss.; C. SOTIS, *Tra Antigone e Creonte io sto con Ipazia. Riflessioni su Corte costituzionale 24 del 2017 (caso Taricco)*, in *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*, a cura di A. Bernardi e C. Cupelli, Napoli, 2017, p. 449 ss.; R. MASTROIANNI, *La Corte costituzionale si rivolge alla Corte di Giustizia in tema di "controlimiti" 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, p. 109 ss.; 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 questa *Rivista*, 19 aprile 2017; L. DANIELE, *La sentenza Taricco torna davanti alla Corte di Giustizia UE: come decideranno i giudice 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 questa *Rivista*, 20 novembre 2017.

<sup>22</sup> C. CUPELLI, [La Corte costituzionale chiude il caso Taricco e apre un diritto penale europeo "certo"](#), in questa *Rivista*, fasc. 6/2018, p. 227 ss.; G. DI FEDERICO, *Identità nazionale e controlimiti: 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 locuta, 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, p. 885 ss.; M. DONINI, [Lettura critica di Corte costituzionale n. 115/2018. La determinatezza ante applicationem e il vincolo costituzionale alla prescrizione sostanziale come controlimite alla regola Taricco](#), in questa *Rivista*, 11 luglio 2018; A. RUGGERI, *Taricco, amaro finale di partita*, in *Consulta Online*, Studi 2018/III, 2018, p. 488 ss.

<sup>23</sup> L'istituto della prescrizione è ricondotto, in virtù dell'autorevole avvallo della Corte Costituzionale nell'alveo del diritto penale sostanziale nelle sentenze n. 393/2006, 236/2011 e 324/2008 secondo cui la disciplina della prescrizione costituisce parte del trattamento sanzionatorio, coperto dal principio di legalità ex art 25 comma 2 Cost. Si veda anche F. ESPOSITO, *Prescrizione del reato e irretroattività*, in *Ind. pen.*, maggio-agosto 2016, p. 592 ss.



disciplina della successione delle leggi penali nel tempo di cui all'art. 2 c.p. In tal senso non può non ricordarsi come al punto 8 della citata ordinanza, la Corte affermi che *“la Costituzione italiana conferisce al principio di legalità penale un oggetto più ampio di quello riconosciuto dalle fonti europee, perché non è limitato alla descrizione del fatto di reato e alla pena, ma include ogni profilo sostanziale concernente la punibilità”*. Sennonché l'interprete è oggi chiamato a leggere la presa di posizione della Corte Costituzionale in relazione alla nuova Direttiva PIF al fine di risolvere due questioni che hanno una rilevanza applicativa di non poco momento: la natura dell'istituto della prescrizione e la compatibilità del nostro sistema con le disposizioni della normativa UE.

Per comprendere come la Direttiva affronta questi aspetti si rende necessaria una attenta lettura dell'art. 12 della Direttiva, rubricato *“termini di prescrizione per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione”*<sup>24</sup>. Riguardo al primo profilo problematico, la citata norma nulla dice in merito alla natura della prescrizione. Tuttavia, in vista dell'attivazione delle Procura Europea, pare ragionevole per il buon funzionamento della giustizia comunitaria che la Direttiva abbia voluto dettare uno *standard* minimo, teso al ravvicinamento delle singole legislazioni statali in materia di prescrizione. Ne consegue, pertanto, un ulteriore interrogativo, ovvero sia quanto l'armonizzazione compiuta dalla Direttiva pregiudichi la possibilità per l'Italia di continuare a considerare la prescrizione un istituto di natura sostanziale. A tale proposito si richiamano le conclusioni dell'Avvocato Generale Bot nella vicenda *M.A.S., M.B.*, in cui egli precisa che la prescrizione è incompatibile con il diritto dell'Unione Europea non in quanto tale, bensì per il suo regime, ossia a causa delle particolarità introdotte dalla legislazione italiana, considerata alla luce del meccanismo delle due modalità costituite dalla sospensione e dall'interruzione della prescrizione. Infatti, con riferimento all'interruzione della prescrizione, le disposizioni di cui trattasi limitano i casi in cui la decorrenza della prescrizione può essere interrotta, riservando detta interruzione ad atti procedurali poco numerosi, e talora tardivi, che producono, per giunta, effetti limitati. Orbene, secondo l'Avvocato Generale, *“quando si verifica un atto interruttivo, quest'ultimo non ha come conseguenza di far decorrere un nuovo termine, identico al termine iniziale, ma unicamente di prolungare quest'ultimo di un quarto solamente della sua durata iniziale, prolungamento del termine di prescrizione che non può essere inoltre oggetto né di nuova sospensione né di nuova interruzione, e che può quindi verificarsi una sola volta nel corso del procedimento”*<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> 1. Gli Stati membri adottano le misure necessarie a prevedere un termine di prescrizione che consenta di condurre le indagini, esercitare l'azione penale, svolgere il processo e prendere la decisione giudiziaria in merito ai reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 entro un congruo lasso di tempo successivamente alla commissione di tali reati, al fine di contrastare tali reati efficacemente. 2. Gli Stati membri adottano le misure necessarie per permettere che le indagini, l'azione penale, il processo e la decisione giudiziaria per i reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 punibili con una pena massima di almeno quattro anni di reclusione, possano intervenire per un periodo di almeno cinque anni dal momento in cui il reato è stato commesso. 3. In deroga al paragrafo 2, gli Stati membri possono fissare un termine di prescrizione più breve di cinque anni, ma non inferiore a tre anni, purché prevedano che tale termine possa essere interrotto o sospeso in caso di determinati atti.

<sup>25</sup> Conclusioni Avv. Generale Bot in *M.A.S., M.B., cit.*, punti 78-79.



6/2019

Una soluzione che tiene conto delle critiche appena evidenziate e della nuova disposizione della Direttiva PIF potrebbe condurre ad un regime misto della prescrizione: sostanziale per gli artt. 157-158 c.p., posto che sono relativi al diritto di punire, e processuale quella relativa agli artt. 159-161 c.p., che disciplinano la sospensione e l'interruzione della prescrizione<sup>26</sup>. Tale conclusione, però, restringerebbe la possibilità per il diritto nazionale di mantenere un regime sostanziale della prescrizione e sarebbe confliggente con quanto affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 115 del 2018, posto che anche le norme che disciplinano l'interruzione e la sospensione della prescrizione sono considerate espressione dello *ius puniendi*. Sul punto è auspicabile che vi sia, in futuro, un intervento chiarificatore della Corte di Giustizia.

Con riferimento al secondo profilo, ovvero sia quello relativo alla compatibilità del nostro sistema con le disposizioni della normativa UE, singolare è la previsione secondo la quale gli Stati devono garantire che *entro un congruo lasso di tempo si "consenta di condurre le indagini, esercitare l'azione penale, svolgere il processo e prendere la decisione giudiziaria in merito ai reati di cui agli articoli 3, 4 e 5, al fine di contrastare tali reati efficacemente"*.

Inoltre, la norma aggiunge, al paragrafo 2, che in relazione agli illeciti penali puniti con la reclusione non inferiore nel massimo a quattro anni, gli stati devono prevedere l'esercizio della potestà punitiva *"per un periodo di almeno cinque anni dal momento in cui il reato è stato commesso"*.

In primo luogo, dall'analisi del secondo capoverso della suddetta disposizione discende che i termini di prescrizione previsti nel nostro ordinamento sono in linea con il termine minimo di cinque anni stabilito dalla Direttiva. Il legislatore italiano, infatti, già prima della riforma del 17 settembre del 2011 – con la quale aveva innalzato i termini prescrizionali in materia tributaria – poteva dirsi *"in regola"*<sup>27</sup>.

Tuttavia, è opportuno insistere sul primo paragrafo dell'art. 12, nel quale si chiede agli stati di garantire che tutte le fasi processuali (la conduzione delle indagini, l'esercizio dell'azione penale, lo svolgimento del processo e la fase decisoria di quest'ultimo) siano svolte in un congruo lasso di tempo. Orbene, ad avviso di chi scrive, la Direttiva fornisce una risposta al quesito posto inizialmente, ovvero sia se, per ovviare all'impunità degli autori di frodi, sia necessario prevedere dei termini di prescrizioni più lunghi. La disposizione, di fatto, individua la causa del problema dell'inefficienza del sistema penale dei singoli stati rispetto alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione, non già nell'istituto della prescrizione, ma nelle carenze strutturali e organizzative proprie dei diversi sistemi giudiziari statali, che trasformano il procedimento in una pena senza fine. In altre parole, si sposta il peso dell'inadeguatezza del sistema penale non più sull'imputato, il quale, a causa dell'allungamento della prescrizione, vivrebbe

---

<sup>26</sup> M. DONINI, [Le sentenze Taricco come giurisdizione di lotta. Tra disapplicazioni punitive della prescrizione e stupefacenti amnistie tributarie](#), in questa *Rivista*, 3 aprile 2018, p. 20 ss.

<sup>27</sup> Con la L. 148/2011 dal 17 settembre 2011 è stato introdotto il nuovo comma 1-bis dell'art. 17 del d.lgs. 74/2000 in base al quale la prescrizione per i reati tributari è stata elevata di un terzo. Per i reati il cui termine era 6 anni è diventato otto, ovvero dieci in caso di interruzione.

come “eterno giudicabile”<sup>28</sup>, ma sugli Stati, che devono dotarsi di un sistema che consenta ai singoli processi di addivenire ad un accertamento definitivo in tempi ragionevoli.

La scelta sapiente di utilizzare l’espressione “congruo lasso di tempo” riecheggia, infatti, il principio della ragionevole durata del processo – sancito dagli artt. 111 comma 2 Cost e 6 par. 1 CEDU – che rappresenta non solo una garanzia per l’imputato, ma anche per il buon funzionamento della giustizia penale<sup>29</sup>. Da ciò si può desumere che dalla violazione del diritto ad un processo svolto in tempi ragionevoli potrebbe derivare non solo una violazione della CEDU, ma anche la violazione del diritto UE. Qui si comprende quanto l’istituto della prescrizione, nonostante spesso “*disfunzionale rispetto all’obiettivo della giustizia*”, possa essere un “*farmaco di emergenza*”<sup>30</sup> per la lentezza del processo penale<sup>31</sup>.

In controtendenza rispetto alla riflessione appena svolta, si deve, invero, sottolineare che i recenti interventi normativi in materia di prescrizione – la Riforma Orlando<sup>32</sup> e, da ultimo, la legge Spazzacorrotti<sup>33</sup> – non hanno tenuto conto della *ratio* di questa disposizione. Tanto è vero che la L. 103 del 2017 ha previsto due nuove ipotesi di sospensione legate al deposito della sentenza di condanna di primo e secondo grado, rispondendo alla logica – contraria al principio di presunzione di innocenza – che il riscontro processuale della fondatezza dell’accusa giustifica l’arresto del decorso della prescrizione. La stessa logica nociva ha guidato la legge n. 3 del 2019 (non ancora entrata in vigore)<sup>34</sup> che, modificando l’art. 159 comma 2 c.p., sospende il corso della prescrizione dalla pronuncia di primo grado o dal decreto penale di condanna fino alla data di esecutività della sentenza o di irrevocabilità del decreto.

Se ne deduce che il legislatore, in spregio ai principi costituzionali, ha utilizzato, ancora una volta, come rimedio all’inefficienza della giustizia, l’istituto della prescrizione, entrando in rotta di collisione con il nuovo art. 12 della Direttiva PIF, che

---

<sup>28</sup> V. MANES, [La “svolta” Taricco e la potenziale “sovrersione di sistema”: le ragioni dei controlimiti](#), in questa *Rivista*, 6 maggio 2016.

<sup>29</sup> Si badi che la congruità del lasso di tempo deve essere parametrata sulla base della complessità del procedimento penale, tenendo conto che le condotte nell’ambito della criminalità economica e finanziaria necessitano di indagini tecniche volte all’individuazione delle società fittizie, agli svolgimenti degli accertamenti relativi a queste ultime e di perizie contabili e finanziarie, ma non può comunque consentire un periodo eccessivamente lungo.

<sup>30</sup> F. VIGANÒ, [Riflessioni de lege lata e ferenda su prescrizione a tutela della ragionevole durata del processo](#), in *Dir. pen. cont – Riv. Trim.*, 3/2013, p. 18 ss.

<sup>31</sup> Ciò, a ben vedere, garantisce – almeno in principio – la compatibilità del diritto UE con il sistema convenzionale. Sul sistema di tutela multilivello dei diritti fondamentali, si veda I. ARNO’, *L’adesione dell’Unione Europea alla CEDU. L’evoluzione dei sistemi di tutela dei diritti fondamentali in Europa.*, Milano, 2015, p. 11 ss.

<sup>32</sup> S. ZIRULIA, [La riforma della prescrizione del reato \(“Legge Orlando”\). Voce per “Il libro dell’anno del diritto Treccani 2018”](#), in questa *Rivista*, 17 dicembre 2018.

<sup>33</sup> G.L. GATTA, [Una riforma dirompente: stop alla prescrizione del reato nei giudizi di Appello e Cassazione](#), in questa *Rivista*, 21 gennaio 2019.

<sup>34</sup> La legge n. 3/2019 entrerà in vigore il 1° gennaio 2020.

impone agli stati di attuare misure e riforme volte sì ad accelerare il corso del processo<sup>35</sup>, ma nel rispetto delle garanzie dell'imputato, tra cui il principio di ragionevole durata.

#### 4. Possibili scenari allo spirare del termine di adeguamento della Direttiva PIF.

La riflessione deve ora spostarsi sugli scenari che si aprirebbero qualora l'Italia non dovesse porre rimedio alle carenze sistematiche del proprio sistema penale.

La Direttiva, implicando la permanenza di normative nazionali, lascia libero lo Stato di scegliere le modalità formali da utilizzare, ma lo vincola al raggiungimento dell'obiettivo espresso: una giustizia efficiente. Dal mancato adeguamento dello stato italiano potrebbero profilarsi almeno due possibili sviluppi.

In primo luogo, si pensi ad un nuovo rinvio pregiudiziale da parte del giudice nazionale italiano, il quale, però, questa volta potrebbe richiedere alla Corte di Giustizia l'interpretazione dell'art. 12 della Direttiva PIF. Il giudice *a quo* potrebbe lamentare che il regime sostanziale dell'istituto della interruzione della prescrizione comporta l'impunità dei soggetti imputati, offrendo in questo modo ai Giudici di Lussemburgo la possibilità di chiarire la portata dell'art. 12, specificando la natura dell'istituto.

Invero, un rinvio – per così dire – “*Cuneo Bis*” potrebbe anche vertere su circostanze totalmente differenti rispetto alla già decisa sentenza *Taricco*. Il giudice rimettente potrebbe, ad esempio, segnalare altri segmenti del processo penale – come è già avvenuto con due rinvii pregiudiziali del giudice penale bulgaro<sup>36</sup> – che richiedono tempi eccessivamente lunghi o compromettono l'effetto utile dell'art. 325 TFUE,

---

<sup>35</sup> Alcune proposte: incremento delle risorse umane, informatizzazione del processo, semplificazioni del sistema di notificazioni, depenalizzazione di alcuni reati di modesta gravità, allargamento dei reati procedibili a querela. Queste sono solo alcune delle riforme strutturali proposte dal Primo Presidente emerito della Corte di Cassazione, Giovanni Canzio, nella relazione inaugurale dell'anno giudiziario 2012.

<sup>36</sup> Si veda Corte di Giustizia, 5 giugno 2018, C-612/15, *Nikolay Kolev e a.* e Corte di Giustizia, 17 gennaio 2019, C-310/16, *Petar Dzivev e a.* Nel primo caso l'istituto preso in considerazione dal giudice del rinvio è la procedura di archiviazione prevista dall'art. 368 e 369 del codice di procedura penale bulgaro, che opera anche quando la mancata richiesta di rinvio a giudizio da parte del Pubblico Ministero nei tempi prescritti dipende da pratiche dilatorie poste in essere dalla difesa degli indagati. Secondo il Giudice di Lussemburgo, benché gli stati siano liberi di determinare le sanzioni applicabili, essi devono assicurarsi che per i casi di frode grave queste siano dotate di carattere dissuasivo ed effettivo. Da ciò deriva che l'art. 325 par. 1 TFUE osta ad una normativa nazionale che istituisce la predetta procedura di archiviazione la quale, pertanto, deve essere disapplicata dal giudice nazionale (sempre nel rispetto dei diritti fondamentali dell'imputato). Nel secondo caso il giudice *a quo* – sempre bulgaro – chiede alla Corte di Giustizia di verificare la compatibilità con l'art. 325 TFUE, par. 1, della disposizione nazionale, a tenore della quale devono essere esclusi da un procedimento penale elementi di prova quali le intercettazioni telefoniche, che richiedono una preventiva autorizzazione giudiziaria qualora l'autorizzazione di cui trattasi sia stata rilasciata da una autorità giudiziaria incompetente e persino qualora solo siffatti elementi di prova siano atti a dimostrare la commissione dei reati. I giudici di Lussemburgo hanno affermato – a differenza della prima sentenza – che l'obbligo di garantire una efficace riscossione delle risorse dell'Unione non esonera i giudici dal rispetto dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta, quale il diritto alla vita privata sancito dall'art. 7 Carta, e dei principi generali dell'Unione, come il principio di legalità e dello stato di diritto.

mettendo in discussione le misure legislative nazionali che non si conformano ai criteri di efficienza e buon funzionamento della giustizia italiana.

In questa seconda ipotesi, il giudice *a quo* dovrebbe analizzare i singoli provvedimenti del legislatore italiano e sindacarne il contenuto ritenuto in contrasto con il diritto UE. In tal modo però – si tratta di una critica già mossa nei confronti del rinvio cuneense – il giudice finirebbe per strumentalizzare il meccanismo pregiudiziale ogni qualvolta si trovi in disaccordo con le soluzioni individuate dal legislatore, con un potenziale pregiudizio per il principio costituzionale di separazione dei poteri.

Ancora. Il mancato adeguamento dell'Italia alla Direttiva PIF potrebbe condurre la Commissione ad utilizzare lo strumento della procedura di infrazione, che, più di ogni altro, è volto a garantire il rispetto e l'effettività del diritto dell'Unione. A ben vedere, il ricorso per infrazione si qualifica come la procedura che meglio si confà alla risoluzione di problemi strutturali, come quello di cui trattasi. Poiché il ricorso per inadempimento impegna la Commissione in un compito gravoso, deve essere utilizzata qualora l'infrazione non sia scarsa o di marginale rilievo, ma piuttosto quando abbia ad oggetto una situazione di una certa risonanza generale<sup>37</sup>. A tal riguardo, si deve altresì precisare che in una recente Comunicazione<sup>38</sup> la Commissione ha chiarito che il suo impegno verrà profuso in via prioritaria nei casi di mancato recepimento o erronea trasposizione delle direttive, mancato rispetto delle sentenze della Corte di Giustizia, o nei casi di gravi danni alla materia degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

Qualora l'Italia non si dotasse di un sistema efficiente, in grado di contrastare i fenomeni di frode che comportano un depauperamento delle finanze dell'Unione, potrà avviarsi la procedura contenziosa<sup>39</sup>. Si deve, però, sottolineare che nella sentenza non verranno comunque indicati i provvedimenti che l'Italia potrà adottare per porre fine alle violazioni, perché sarà sempre lo stato a decidere quali misure adottare, non avendo la Corte di giustizia il potere di ingerirsi direttamente nella legislazione e nell'amministrazione di uno Stato membro. Proprio per tale ragione il ricorso alla procedura di infrazione sarebbe preferibile rispetto al rinvio pregiudiziale.

Mentre nel caso del rinvio pregiudiziale la Corte di Giustizia dovrà decidere tenendo conto dei rilievi sollevati dal giudice nazionale e, quindi, valutare se la direttiva PIF osti o meno all'applicazione delle singole disposizioni che ritardano l'accertamento della responsabilità degli autori delle frodi carosello, nell'ipotesi della procedura per infrazione, la Commissione potrà svolgere un'analisi approfondita delle omissioni o condotte attive dello Stato italiano, responsabili dell'inefficienza della giustizia penale, facendo emergere, in modo puntuale, la pluralità di fattori caratterizzanti

---

<sup>37</sup> R. ADAM – A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2017, p. 259 ss.

<sup>38</sup> Comunicazione della Commissione, *Diritto dell'Unione Europea: risultati migliori attraverso una migliore applicazione*, in GUUE 2017/C 18/02, p. 10.

<sup>39</sup> Inoltre, la struttura bifasica della procedura consente allo Stato, già nella fase precontenziosa, di presentare delle osservazioni, avviando una sorta di dialogo con la Commissione, che potrebbe rivelarsi funzionale per l'Italia per comprendere le falle del sistema e i rimedi attivabili, di modo da evitare che il ricorso per inadempimento prosegua davanti alla Corte di Giustizia.



6/2019

l'inadempimento ed evitando, in tal modo, la strumentalizzazione di un solo e unico istituto.

## 5. Le frodi IVA come reato presupposto della responsabilità degli enti ai sensi del d.lgs. 231/01.

Di particolare importanza risulta l'art. 6 della Direttiva, che introduce la responsabilità delle persone giuridiche per i reati elencati dagli artt. 3, 4, 5, commessi a loro vantaggio da uno dei soggetti, che a titolo individuale o perché organo della persona giuridica detiene una posizione di preminenza. Invero, nell'esperienza nazionale, la possibilità di introdurre parte dei reati tributari previsti dal d.lgs. 74/2000 (segnatamente gli artt. 2 comma 1, 8, 5, 10) era stata già profilata con la Commissione Greco<sup>40</sup>.

Il tema è assi complesso. È noto che il problema della possibilità di attribuire responsabilità penale in capo una persona giuridica si scontra con il dogma secolare *societas delinquere non potest*<sup>41</sup> e con l'art. 27 comma 1 e 3 Cost., secondo il quale l'impresa non può essere considerata colpevole e sottoposta a sanzione penale. Senonché, sotto la spinta comunitaria, la necessità di fronteggiare la criminalità delle imprese e di impedire l'impunità dei responsabili ha spinto il legislatore ad introdurre la responsabilità amministrativa dell'ente attraverso il decreto legislativo 231 del 2001. A livello interno ci si interroga ancora se la responsabilità dell'ente sia effettivamente amministrativa, oppure rientri nell'alea della materia penale, o ancora rappresenti addirittura un *tertium genus* – questione che, invero non è meramente teorica<sup>42</sup>. Eppure, si deve prendere atto che, in merito a questo primo profilo, la Direttiva, probabilmente per evitare contrasti con gli ordinamenti interni, adotta la tecnica del silenzio e non qualifica la responsabilità dell'ente, anche se recente giurisprudenza della Corte di Giustizia ha consacrato tale responsabilità come amministrativa<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> Il Gruppo di studio sull'autoriciclaggio è stato costituito con decreto del Ministro della Giustizia dell'8 gennaio 2013 con l'incarico di procedere alla ricognizione, sistematizzazione e analisi critica e organica del complesso degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle convenzioni e trattati internazionali in materia di prevenzione e contrasto del riciclaggio, inclusa la previsione di fattispecie di illecito connesse alla violazione di adempimenti contabili e finanziari e al cosiddetto auto riciclaggio; di provvedere alla raccolta sistematica degli adempimenti internazionali in materia di lotta alla corruzione e di repressione della criminalità organizzata nonché delle misure a carattere normativo e amministrativo adottate per darvi attuazione e/o esecuzione; di procedere, altresì, all'esame delle principali criticità riscontrate nell'assolvimento dell'Italia a detti obblighi e alla formulazione di proposte per ulteriori interventi da intraprendere.

<sup>41</sup> G. MARINUCCI, "Societas puniri potest": uno sguardo sui fenomeni e sulle discipline contemporanee, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, p. 1192.

<sup>42</sup> Sulla natura della responsabilità dell'ente si segnala la presa di posizione della Corte di Cassazione, S.U., 18 dicembre 2014, (ud. 24 aprile 2014), n. 38343, *Thyssenkrupp*. La Corte, pur accogliendo la tesi secondo la quale si tratta di un *tertium genus* di responsabilità, riconosce che si tratta di una responsabilità molto simile a quella penale. In dottrina si veda G. DE SIMONE, [La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri \(oggettivi\) di imputazione](#), in questa *Rivista*, 28 ottobre 2012; e ancora G. MARINUCCI, "Societas puniri potest", op. cit., p. 1201.

<sup>43</sup> Corte di Giustizia, sentenza 12 luglio 2012, C-79/11, *Giovanardi e a.* Nel caso di specie il quesito sottoposto

Pare che la disposizione della Direttiva colmi le lacune normative presenti nell'ordinamento interno, costituisca un passo in avanti e completi la disciplina della tutela effettiva degli interessi finanziari comunitari. Difatti, in virtù del principio di tassatività, l'ente può essere ritenuto responsabile solo per i reati espressamente individuati dal d.lgs. 231/01. Tuttavia, nel momento in cui tali reati tributari, non richiamati dalla legge, si ponevano come delitto-scopo del reato di associazione a delinquere *ex art.* 416 c.p., ovvero come reato base delle condotte di riciclaggio e autoriciclaggio<sup>44</sup>, l'ente non poteva essere ritenuto responsabile, 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<sup>45</sup>.

La nuova previsione avrebbe il pregio di eliminare la contraddizione che si era creata all'indomani della sentenza del noto caso *Gubert*. In quell'occasione le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione hanno affermato la possibilità di confiscare in via diretta, e non attraverso lo strumento della confisca per equivalente, i beni di una società, il cui legale rappresentante fosse autore di un reato tributario, nonostante non fosse addebitabile alcuna responsabilità all'ente<sup>46</sup>. Dunque, inserendo i reati tributari

---

alla Corte verteva sulla conformità al diritto dell'Unione Europea, e specificatamente ad alcune disposizioni della decisione quadro 2001/220/GAI, relativa alla posizione della vittima nel procedimento penale e alla direttiva 2004/80/CE, relativa all'indennizzo delle vittime di reato, la normativa italiana in tema di responsabilità amministrativa degli enti, di cui al decreto legislativo 231/01, nella misura in cui non prevedeva espressamente che gli enti fossero chiamati a rispondere, nel processo penale, dei danni cagionati alle vittime dei reati. Al fine di rispondere al quesito, la Corte di Giustizia – e a differenza di quanto sostenuto dall'Avvocato Generale – afferma che la responsabilità dell'ente, per come istituito dal decreto legislativo 231 del 2001, si qualifica come amministrativa, indiretta e sussidiaria. Per maggiori approfondimenti si veda V. BALDUCCI, *La costituzione di parte civile nei confronti dell'ente "imputato": una questione ancora aperta*, in *Cass. Pen.*, 2010, p. 773; e ancora, si veda A. VALSECCHI – F. VIGANÒ, [Secondo la Corte di Giustizia UE, l'inammissibilità della costituzione di parte civile contro l'ente imputato ex d.lgs. 231/01 non è in contrasto col diritto dell'Unione](#), in questa *Rivista*, 6 settembre 2012.

<sup>44</sup> G.L. GATTA, *I profili di responsabilità penale nell'esercizio della Corporate Tax Governance*, in *Corporate Tax Governance. Il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, a cura di G. Marino, Milano, 2018, p. 111 ss.

<sup>45</sup> Sul punto si è espressa la Corte di Cassazione, Sez. V, 24 gennaio 2014, n. 3635 in un caso in cui il giudice di legittimità era chiamato a risolvere una questione concernente l'imputazione di vertici societari del reato associativo finalizzato ai delitti di cui agli artt. 434, 437, 439 c.p. La Corte ha affermato l'inidoneità di fattispecie estranee al catalogo previsto dal d.lgs. 231/01 a fondare l'imputazione di responsabilità della società.

<sup>46</sup> Si segnalano i due orientamenti prima dell'intervento delle *Sezioni Unite*, 30 gennaio 2014 n. 10561. Una prima interpretazione, facendo leva sul rapporto di immedesimazione organica (*Cass. Pen., Sez. III, 19 luglio 2011 n. 28731*), ammette l'aggressione dei beni della società quando la stessa abbia tratto vantaggio dal delitto tributario compiuto. La Cassazione sostiene che la condotta della persona fisica comporta un vantaggio alla società che resta nel patrimonio sociale, consentendo all'autore del reato mantenere la materialità disponibilità dei beni e metterli a riparo da una eventuale confisca. Un secondo orientamento (*Cass. Pen., Sez. III, 19 settembre 2013, n. 1256*), invece, ha obiettato che l'automatica inclusione dei beni societari in quelli confiscabili comporterebbe un'inammissibile applicazione analogica della legge penale e i beni dell'ente possono essere confiscati soltanto quando la società sia uno schermo fittizio. Il contrasto giurisprudenziale è stato risolto dalle *Sezioni Unite* che hanno stabilito che "è consentito nei confronti di una persona giuridica il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto sia nella disponibilità di tale persona giuridica. Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per

dell'elenco 231 risulterà applicabile la sanzione della confisca per equivalente di cui all'art. 19 comma 2 del d.lgs. 231 del 2001.

Se da una parte le argomentazioni finora esposte avvalorano la bontà della scelta di inserire i reati tributari nel novero del d.lgs. 231 del 2001, dall'altra parte, è opportuno dare conto delle criticità che comporterebbe l'estensione ai reati tributari delle sanzioni amministrative nel quadro del d.lgs. 231/01.

Secondo autorevole dottrina, le ulteriori sanzioni previste dal d.lgs. 231/01 equivarrebbero ad una duplicazione ingiustificata di quelle particolarmente severe e gravose, già previste dal diritto tributario. Si argomenta sul punto che, con riferimento ai reati tributari, non vi sarebbe la necessità di questa ulteriore previsione, in quanto alla violazione tributaria l'ordinamento già risponde 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 dovrà corrispondere sia le somme originariamente dovute al fisco maggiorate degli interessi, che quelle che costituiscono l'importo della sanzione<sup>47</sup>.

Il rischio concreto è quello della possibile violazione del principio del *ne bis in idem*<sup>48</sup>, posto che l'illecito tributario avrebbe come conseguenza quella di applicare nei confronti della società non solo le sanzioni amministrative previste all'art. 11 del d.lgs. 18 dicembre 1997, ma anche quelle pecuniarie e interdittive, particolarmente afflittive disciplinate dal d.lgs. 231/01. Per scongiurare tale rischio, il legislatore dovrebbe prevedere – compito particolarmente arduo – un sistema sanzionatorio integrato e articolato in procedimenti distinti che non comporti per l'ente un sacrificio eccessivo. L'apparato sanzionatorio dovrebbe naturalmente rispettare il principio di proporzionalità e prevedibilità, così da coniugarsi con il recente arresto giurisprudenziale della Corte EDU nel caso *A e B c. Novergia*<sup>49</sup>, nel quale la Grande Camera ha ritenuto coerente con il principio del *ne bis in idem* il regime di doppio binario sanzionatorio, purché i due procedimenti siano *sufficientemente interconnessi sia dal punto di vista sostanziale che temporale*<sup>50</sup>.

---

*equivalente nei confronti della persona giuridica, qualora non sia stato reperito il profitto di reato tributario, salvo che non si tratti di uno schermo fittizio. Non è consentito il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti degli organi della persona giuridica per reati tributari da costoro commessi, quando sia possibile il sequestro finalizzato alla confisca di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario compiuto dagli organi della persona giuridica stessa in capo a costoro o a persona estranea al reato".* Nella pronuncia la Corte estende la cornice della nozione di profitto diretto, aggredibile attraverso l'art. 240 c.p., secondo la quale sono aggredibili non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza anche diretta e mediata, dell'attività criminosa. (S.U. 6 marzo 2008, n. 10280).

<sup>47</sup> 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, n. 1, p. 8 ss.

<sup>48</sup> Per un approfondimento si veda A.F. TRIPODI, *Il nuovo volto del ne bis in idem convenzionale agli occhi del giudice delle leggi. Riflessi sul doppio binario sanzionatorio in materia fiscale*, in *Giur. cost.*, fasc. 2/2018, p. 510 ss.

<sup>49</sup> Sul tema si veda F. VIGANÒ, [La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio](#), in questa *Rivista*, 18 novembre 2016.

<sup>50</sup> Nel verificare la connessione sostanziale tra i due procedimenti, la Corte EDU ha chiarito che è necessario accertare che i due procedimenti previsti per la violazione abbiano scopi differenti e abbiano ad oggetto profili diversi della medesima condotta; che la duplicità del procedimento sia una conseguenza prevedibile; che si eviti per quanto possibile che nei due processi vengano raccolte e valutate le stesse prove e che si



## 6. Qualche considerazione sull'istituzione della Procura Europea.

Il quadro si completa con l'istituzione della Procura Europea ai sensi dell'art. 86 TFUE, approvata in cooperazione rafforzata con il Regolamento 1939/2017, che rappresenta uno degli aspetti più innovativi del Trattato di Lisbona<sup>51</sup>. Si tratta di un cambiamento epocale, di importanza straordinaria, la cui ratio è, in ottemperanza al principio di sussidiarietà e proporzionalità<sup>52</sup>, combattere i reati che ledono gli interessi finanziari. Se fino a questo momento gli strumenti europei alla lotta alle frodi erano solo di natura amministrativa, quali OLAF ed EUROJUST, oggi, con la creazione della Procura Europea si ha un organo competente a condurre indagini nel territorio dell'Unione Europea.

Preliminarmente, pare opportuno evidenziare che, in virtù dell'art. 22, il Regolamento si applica ai reati di cui all'art. 3 par. 2, lettera d) della Direttiva UE/2017/137, ossia frodi che hanno ad oggetto l'evasione transnazionale di una somma almeno superiore 10.000.00,00 di euro; i reati relativi alla partecipazione ad una organizzazione criminale previsti dalla decisione quadro 2008/841/GAI e quelli indissolubilmente connessi a tali reati. Dunque, le frodi commesse a livello transfrontaliero saranno di competenza della Procura Europea solamente se superiori alla soglia anzidetta, diversamente quelle inferiori rimarranno di competenza della Procura della Repubblica presso il Tribunale competente.

Sebbene possa sembrare prematuro, posto che la Procura Europea non è ancora attiva, può essere utile ai fini della nostra indagine tratteggiare succintamente i punti di forza e le criticità dell'assetto delineato.

Tra i profili che meritano sicuramente di essere valorizzati vi è quello della facilitata acquisizione e fruizione delle prove raccolte, che non dovranno necessariamente passare dall'intermediazione delle rogatorie internazionali. Il vantaggio, dunque, sarà costituito non solo un notevole risparmio di tempo, idoneo – forse – a garantire l'efficacia della giustizia penale, ma anche da una migliore qualità delle indagini, in virtù del fatto che il procuratore europeo avrà sottomano un quadro completo dell'indagine in corso.

Tra le criticità, invece, occorre sottolineare che l'azione dell'EPPO riguarda solo la fase delle indagini; pertanto, l'intero processo sarà appannaggio delle competenti autorità nazionali<sup>53</sup>.

---

tenga conto nel secondo procedimento della sanzione erogata nel primo. Per quanto concerne, invece, la connessione temporale la Corte ammette la possibilità che i due procedimenti siano consecutivi e non necessariamente paralleli, ma chiarisce che il distacco temporale tra essi non può esporre l'imputato ad una situazione di incertezza per un tempo indeterminato.

<sup>51</sup> Sull'approvazione della Procura EPPO si veda V. COMI, *Interessi finanziari UE, procura europea, difesa: nessun passo indietro sul piano delle garanzie*, in *Arch. pen.*, 2013.

<sup>52</sup> Sui principi di sussidiarietà e proporzionalità del diritto penale europeo si veda M. DONINI, *Sussidiarietà penale e sussidiarietà comunitaria*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2003, p. 142 ss.

<sup>53</sup> A. VENEGONI, *La Procura Europea (EPPO)*, in *Magistratura indipendente*, 11 novembre 2017.



6/2019

Inoltre, è bene sottolineare che il Regolamento prevede che vi sia un Ufficio centrale con sede a Lussemburgo al quale parteciperanno venti procuratori – uno per ogni stato membro – che, però, condurranno le indagini utilizzando le regole processuali del singolo stato a cui appartengono, in assenza di regole procedurali europee armonizzate. Questo aspetto è sicuramente uno dei punti di maggiore problematicità poichè frustra la vera funzione della Procura Europea, ovverosia quella di creare un'area giuridica comune, per come era stata, invero, prospettata dal modello *Corpus Iuris*<sup>54</sup>. Ciò comporta il permanere, ad avviso di chi scrive, di un forte squilibrio di tutela delle finanze dell'Unione tra i vari stati a causa della disomogeneità e frammentarietà delle norme sostanziali e procedurali.

Nonostante le criticità evidenziate, sia con riferimento al Regolamento EPPO che con riguardo alla Direttiva PIF, si può redigere un bilancio positivo circa le novità normative introdotte, perché entrambe si inseriscono in regime di continuità con l'iter legislativo teso al raggiungimento dell'obiettivo comune della lotta alle frodi e della tutela del bilancio europeo. Tuttavia, i frutti del lavoro svolto in sede europea dipendono sicuramente dalla trasposizione della Direttiva PIF a livello nazionale<sup>55</sup>, che – si auspica – riesca a trovare un giusto equilibrio tra il rispetto dei principi costituzionali nazionali e la protezione efficiente e adeguata degli interessi finanziari europei attraverso sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive.

---

<sup>54</sup> Prima versione del progetto di istituzione della Procura Europea, la cui gestione era stata affidata dalla Commissione Europea alla Prof.ssa Mireille Delmas-Marty. 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*, Intersentia, Antwerpen-Groninger-Oxford, 2000.

<sup>55</sup> La cui data di scadenza risulta essere il 6 luglio del 2019.