

STEFANO MARIA RONCO

Frodi 'gravi' IVA e tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017?

Il contributo prende in esame la Direttiva 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, soffermandosi sulle misure di tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea previsti con riferimento alle frodi IVA. Si argomenta, in particolare, come le previsioni introdotte al riguardo nella Direttiva offrano, tramite l'indicazione di precisi parametri per individuare la 'gravità' della frode IVA, importanti coordinate di riferimento per comprendere a quali condizioni debbano trovare applicazione i principi statuiti nella giurisprudenza *Taricco*. Viene, inoltre, approfondito il regime prescrizione introdotto nella Direttiva anche con riferimento alle frodi 'gravi' in campo IVA e si dà conto dell'obbligo di criminalizzazione della persona giuridica in caso di commissione di reati di frode IVA che ricadono nel campo di applicazione della Direttiva.

In this article the Author focuses on the scope of application of EU Directive 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2017 on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law. In particular, the notion of serious offences against VAT is analyzed in light of the principles set out in the judgment of the European Court of Justice in the Taricco case. In addition, the Author researches upon the rules laid down by the Directive concerning statute of limitation period with a view of countering serious offences against VAT and takes into consideration the provisions aimed at establishing a criminal liability of legal persons whereas serious offences against VAT are committed on their behalf.

1. Introduzione

L'approvazione della Direttiva 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (la 'Direttiva') rappresenta un passaggio importante nel percorso di progressiva definizione del perimetro degli obblighi di criminalizzazione cui sono tenuti gli Stati membri dell'Unione Europea allo scopo di assicurare la sanzionabilità, tramite misure effettive e dissuasive, delle frodi gravi in danno degli interessi economici dell'Unione Europea¹.

¹ Per un primo approfondimento dell'origine e della portata dell'obbligo, in capo agli Stati membri, di mettere in opera specifiche misure dissuasive atte a criminalizzare le condotte che sono lesive degli interessi finanziari dell'Unione Europea in termini analoghi a quelli previsti per le violazioni del diritto interno ed a conferire alla sanzione punitiva carattere d'effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva si vedano, senza pretesa di completezza, M. DOUGAN, *From the velvet glove to the iron fist: criminal sanctions for the enforcement of Union Law*, in M. Cremona, *Compliance and enforcement of EU Law*, Oxford, 2012, 78 segg.; D. CHALMERS, G. DAVIES, G. MONTI, *European Union Law*, Cambridge, 2010, 616-617. Per quanto concerne la giurisprudenza della Corte di Giustizia al riguardo si vedano, *ex multis*, le sentenze del 21 settembre 1989, caso *Commissione c. Repubblica Ellenica*, C-

Obiettivo evidente della Direttiva – il cui campo di applicazione risulta molto esteso – è di raggiungere un livello ‘minimo’ di armonizzazione² per quanto concerne un ampio spettro di ipotesi riconducibili, in sostanza, alle frodi ed alle altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione, impregiudicata la possibilità di mantenere in vigore o introdurre discipline domestiche più rigorose³.

La Direttiva fornisce, in tale contesto, una definizione amplissima di “interesse finanziario dell’Unione”, riconducendolo, all’art. 2, a tutte le “entrate, le spese e i beni” che sono “coperti o acquisiti oppure dovuti” in base al bilancio dell’Unione stessa oppure al bilancio di proprie istituzioni, organi ed organismi⁴. Ai successivi artt. 3 e 4 viene, invece, fornito un catalogo, non privo di caratteri di indeterminatezza, in ordine alla tipologia di fattispecie di reato che determinano la lesione degli interessi finanziari dell’Unione, che, pertanto, dovrebbero essere oggetto di criminalizzazione da parte degli Stati membri.

Ad una prima analisi, non pare che le fattispecie incriminatrici introdotte dalla Direttiva presentino elementi di novità per quanto riguarda l’Italia, atteso che l’ordinamento interno italiano già oggi disciplina autonomamente tali figure di reato in una misura almeno equivalente agli *standard* minimi demandati dalla Direttiva⁵.

68/88; 8 luglio 1999, *Nunes e de Matos*, C-186/98; 10 luglio 2003, *Commissione c. BEI*, C-15/00; 28 ottobre 2010, *SGS Belgium*, C-367/10; 26 febbraio 2013, caso *Fransson*, C-617/10.

² Ai sensi dell’art. 17, la Direttiva prevede che il recepimento delle disposizioni ivi contenute debba avvenire da parte degli Stati membri entro il 6 luglio 2019.

³ Come esplicitamente affermato al considerando n. 16 della Direttiva, secondo cui “poiché la presente direttiva detta soltanto norme minime, gli Stati membri hanno facoltà di mantenere in vigore o adottare norme più rigorose per reati che ledono gli interessi finanziari dell’Unione” e come anche indicato all’art. 1 della Direttiva, che prevede che “la presente direttiva stabilisce norme minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione, al fine di rafforzare la protezione contro reati che ledono tali interessi finanziari, in conformità dell’*acquis* dell’Unione in questo settore”.

⁴ Si tratta, come evidente, di un elemento estremamente importante, su cui in questa sede non è possibile soffermarsi *funditus*. Merita, tuttavia, rilevare come, ad una prima lettura, malgrado l’apprezzabile sforzo di sistematizzazione raggiunto all’art. 2 della Direttiva, persistano margini di incertezza in ordine ai confini della nozione di “interesse finanziario dell’Unione”. La sussistenza di un’ambiguità al riguardo troverebbe, peraltro, conferma nella lettura del considerando n. 1 della Direttiva, in cui si sottolinea come “la tutela degli interessi finanziari dell’Unione riguarda non solo la gestione degli stanziamenti di bilancio, ma si estende a qualsiasi misura che incida o che minacci di incidere negativamente sul suo patrimonio e su quello degli Stati membri, nella misura in cui è di interesse per le politiche dell’Unione”.

⁵ Le successive previsioni della Direttiva disciplinano, infine, una ampia serie di aspetti di dettaglio, anche con l’obiettivo di individuare opportuni meccanismi di coordinamento con le discipline domestiche già esistenti in materia nei singoli Stati membri. Spicca in particolare (ma ci si soffermerà al riguardo nel prosieguo) una apposita previsione, introdotta all’art. 9 della Direttiva, volta ad estendere la sanzio-

2. La nozione di frode IVA ‘grave’ nella Direttiva

L’elemento di maggiore novità della Direttiva è rappresentato, piuttosto, dall’individuazione di una nozione di frode IVA ‘grave’, come enucleata al combinato disposto degli artt. 3, co. 2, lett. d) e 2, co. 2 della Direttiva.

Più profili di tale fattispecie di reato paiono particolarmente interessanti.

In primo luogo, l’art. 3, co. 2, lett. d), dispone che requisiti indispensabili per l’integrazione della frode IVA ‘grave’ siano la fraudolenza e la transnazionalità della condotta, con ciò limitando l’applicazione del reato alle violazioni della disciplina IVA particolarmente insidiose in quanto poste in essere tramite l’impiego di mezzi fraudolenti e con un’azione che presenta elementi di internazionalità⁶.

La Direttiva prevede, in secondo luogo – ed è l’aspetto probabilmente più interessante – una soglia quantitativa al ricorrere della quale può presumersi che la frode IVA assuma i connotati della ‘gravità’: tale parametro quantitativo viene, nello specifico, individuato dall’art. 2, co. 2, della Direttiva in Euro 10.000.000,00⁷.

Si tratta, come evidente, di profili estremamente rilevanti che, per la prima volta, offrono all’interprete la possibilità di comprendere e ‘sistematizzare’ quale sia la portata degli obblighi imposti agli Stati membri nel quadro dell’articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, contribuendo, così, a definire in maniera precisa i casi in cui ricorre una frode grave che lede gli interessi finanziari dell’Unione.

Evidente, infatti, è il potenziale collegamento della Direttiva con la giurisprudenza della Corte di Giustizia nel caso *Taricco*⁸ e con le evoluzioni,

nabilità penale delle frodi e delle altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione anche nei confronti delle persone giuridiche.

⁶ L’art. 3, comma 2, lett. d) della Direttiva prevede, infatti, che “in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall’IVA, l’azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione: i) all’utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all’IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell’Unione; ii) alla mancata comunicazione di un’informazione relativa all’IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all’IVA per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell’IVA”.

⁷ L’art. 2, comma 2 della Direttiva prevede che “in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall’IVA, la presente direttiva si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell’IVA. Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell’IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all’articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell’Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR”.

⁸ Sentenza dell’8 settembre 2015, C-105/14. Si vedano, *ex multis*, L. EUSEBI, *Nemmeno la Corte di*

sia dottrinali che giurisprudenziali, in corso a tale riguardo⁹.

Come ampiamente noto, la Corte di Giustizia aveva statuito che la disciplina in materia di prescrizione del reato risultante dal combinato disposto degli artt. 160 e 161 c.p. con riferimento ai procedimenti riguardanti frodi gravi in ambito IVA fosse “idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall’articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE nell’ipotesi in cui detta normativa nazionale [impedisce] di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell’Unione europea”¹⁰.

La dimostrazione circa la gravità della frode IVA e la sua conseguente lesività nei confronti degli interessi finanziari dell’Unione conduceva, alla stregua di tale pronuncia, a ritenere inidoneo il regime italiano in tema di prescrizione a tutelare gli interessi finanziari dell’Unione.

Attesa l’assenza di indicazioni al riguardo nel diritto dell’Unione, è comprensibile, quindi, come la giurisprudenza domestica si sia, in particolar modo, interessata alla questione circa l’individuazione delle condizioni al cui verificarsi la frode IVA assumerebbe i connotati di gravità secondo il diritto dell’Unione.

Al riguardo, parte della giurisprudenza, in prossimità della pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia e con l’obiettivo di tentare una

Giustizia dell’Unione Europea può erigere il giudice a legislatore. Note in merito alla sentenza Taricco, in Rivista trimestrale - Dir. pen. cont., 2015, 40 segg.; G. CIVELLO, La sentenza “Taricco” della Corte di Giustizia U.E.: contraria al Trattato la disciplina italiana in tema di interruzione della prescrizione del reato, in questa Rivista. Come, peraltro, noto, la vertenza in questione trae origine da un procedimento penale promosso nei confronti di una serie di soggetti cui erano ascritte plurime fattispecie di reato rilevanti sia ai sensi degli artt. 2 ed 8, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 che ex art. 416 c.p. con riferimento a violazioni in materia di IVA.

⁹ Si vedano al riguardo, *ex multis*, C. AMALFITANO, *Da una impunità di fatto a una imprescrittibilità di fatto della frode in materia di imposta sul valore aggiunto?*, 2015, disponibile al seguente indirizzo www.sidi-isil.org; F. PALAZZO, *La Consulta risponde alla “Taricco”: punti fermi, anzi fermissimi, e dialogo aperto*, in *Diritto penale e processo*, 2017, 285 segg.; S. MANACORDA, *La prescrizione delle frodi gravi in materia di IVA: note minime sulla sentenza Taricco*, in *questa Rivista*; F. VIGANÒ, *Le parole e i silenzi osservazioni sull’ordinanza n. 24/2017 della Corte costituzionale sul caso Taricco*, in www.penalecontemporaneo.it; C. CUPELLI, *Le conclusioni dell’avvocato generale sul caso Taricco: aspettando la Corte di Giustizia...il dialogo (non) continua*, in www.penalecontemporaneo.it; F. URBINATI, *Le conclusioni dell’Avvocato generale nel caso “Taricco”: presagio di un contrasto insanabile?*, in *questa Rivista*, 3, 2017.

¹⁰ Sentenza dell’8 settembre 2015, C-105/14, § 66. Non si trattava, peraltro, dell’unica argomentazione formulata dalla Corte per giustificare la declaratoria di incompatibilità. La Corte ha, infatti, anche affermato che una declaratoria di incompatibilità della normativa italiana in tema di prescrizione penale può essere giustificata anche sulla base dell’esistenza di regimi domestici, sempre in tema di prescrizione del reato, che, con riferimento a fattispecie in cui non sussistono interessi finanziari dell’Unione, prevedano termini di prescrizione più lunghi rispetto a quelli enucleati con riferimento alle frodi IVA.

perimetrazione e specificazione del campo di applicazione dei principi in essa statuiti, aveva osservato come “condizione di operatività dell’obbligo [fosse], poi, che la frode (o eventualmente il reato in materia di IVA) di cui si controverte sia grave, così come quella oggetto del giudizio di rinvio, ove si controverteva dell’evasione di milioni di euro”¹¹.

Rimanevano, tuttavia, molteplici profili di ambiguità non risolti e, di conseguenza, era difficile comprendere in quali ipotesi si dovesse ritenere ‘grave’ la condotta del contribuente. La stessa Cassazione, aveva, infatti, sottolineato come il termine ‘frode’ venisse usato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia con un significato non coincidente rispetto a quello che assume nelle fonti di diritto interno, sottolineando come “potrebbe ritenersi che l’obbligo enunciato nel dispositivo non concerna soltanto i procedimenti relativi alle frodi in materia di IVA, come quella di cui si discuteva nel giudizio di rinvio, ma teoricamente potrebbe estendersi a qualsiasi reato tributario che comporti, nel caso concreto, l’evasione in misura grave di tributi IVA (ad es. l’omessa dichiarazione ex art. 5 o l’omesso versamento del tributo ex art. 10-ter d.lgs. 74/2000)”¹².

Auspicabilmente, tali problematiche dovrebbero ora, a seguito della pubblicazione della Direttiva, palesarsi in via di progressiva risoluzione, in considerazione della sussistenza di un obbligo di interpretazione conforme del diritto interno alla luce del diritto dell’Unione, anche qualora le norme della disposizione di diritto dell’Unione – come nel caso in esame – siano applicabili solo a partire dal 6 luglio 2019.

Tale obbligo di interpretazione conforme dovrebbe, infatti, trovare già oggi applicazione, alla luce del principio di leale cooperazione come statuito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia¹³, con riferimento ai processi in corso in cui si controverte di frodi IVA e nei quali l’elemento della gravità della frode contestata costituisce un discrimine per l’applicazione dei principi della giurisprudenza *Taricco* per quanto concerne il regime prescrizione applicabile.

Più in generale, poi, non è chi non veda come le condizioni poste dalla Direttiva affinché la frode IVA assuma i connotati della gravità in ordine sia alla soglia quantitativa di 10.000.00,00 relativa all’ammontare dell’IVA sottratta al versamento nel bilancio dell’Unione, sia all’imprescindibilità della

¹¹ Sentenza della Cass., Sez. III, 20 gennaio 2016, Pennacchini, in *Mass. Uff.*, n. 266121.

¹² Sentenza della Cass., Sez. III, 20 gennaio 2016, Pennacchini, cit.

¹³ Cfr. O. PORCHIA, *Principi dell’ordinamento europeo: la cooperazione pluridirezionale*, Bologna, 2008. Si veda anche M. Dougan, *Remedies and procedures for enforcing Union law*, in P. Craig, G. De Burca, *The evolution of Union law*, Oxford, 2011, 407 segg.

fraudolenza della condotta quale modalità dell'agire dell'autore del reato, sia alla necessaria transnazionalità della frode, nonché all'intenzionalità che deve contraddistinguere sotto il profilo soggettivo l'azione o omissione del contribuente¹⁴, riducano grandemente lo spettro di casi in cui può ricorrere un reato di frode IVA grave, lesivo degli interessi finanziari dell'Unione¹⁵.

Considerazioni, queste ultime, che spingono a ritenere che la Direttiva possa avere l'effetto di depotenziare, in via pratica, la portata del 'conflitto' tra Corti conseguente alla pronuncia della Corte costituzionale ed alle successive conclusioni dell'avvocato generale della Corte di Giustizia, così rendendo un eventuale intervento della Corte di Giustizia contrastante con le indicazioni della Corte costituzionale indubbiamente 'marginale' rispetto al complessivo assetto ordinamentale interno¹⁶.

¹⁴ Al riguardo va anche considerato che, come previsto dall'art. 2, comma 2 della Direttiva, l'azione od omissione che ha dato luogo alla frode IVA deve essere stata posta in essere dall'autore intenzionalmente: requisito soggettivo, quest'ultimo, che potrebbe già ritenersi insito nella necessaria fraudolenza della condotta che deve contraddistinguere l'agire dell'autore del reato nel quadro dell'art. 3, comma 2, lett. d), ma che, indubbiamente, conferma la volontà del legislatore dell'Unione di attrarre a criminalizzazione solamente una più ristretta tipologia di frodi, particolarmente gravi ed insidiose. In questo senso si veda il considerando n. 11 della Direttiva, dove si afferma: "riguardo ai reati contemplati nella presente direttiva, il concetto di intenzionalità deve applicarsi a tutti gli elementi costitutivi di tali reati. Il carattere intenzionale di un'azione o di un'omissione può essere dedotto da circostanze materiali oggettive. I reati che non hanno il requisito dell'intenzionalità non sono oggetto della presente direttiva".

¹⁵ Merita, al riguardo, riportare il testo del considerando n. 4, che permette di comprendere a quale tipologia di frodi IVA faccia riferimento il legislatore di diritto dell'Unione con la locuzione 'frode grave': "la nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) istituito dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio ('sistema comune dell'IVA') fa riferimento alle forme più gravi di frode dell'IVA, in particolare la frode carosello, la frode dell'IVA dell'operatore inadempiente e la frode dell'IVA commessa nell'ambito di un'organizzazione criminale, che creano serie minacce per il sistema comune dell'IVA e, di conseguenza, per il bilancio dell'Unione. I reati contro il sistema comune dell'IVA dovrebbero essere considerati gravi qualora siano connessi al territorio di due o più Stati membri, derivino da un sistema fraudolento per cui tali reati sono commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA e il danno complessivo causato dai reati sia almeno pari a 10 000 000 EUR. La nozione di danno complessivo si riferisce al danno stimato che derivi dall'intero sistema fraudolento, sia per gli interessi finanziari degli Stati membri interessati sia per l'Unione, escludendo interessi e sanzioni. La presente direttiva mira a contribuire agli sforzi per combattere tali fenomeni criminali".

¹⁶ Si tratta dell'ordinanza della Corte costituzionale del 26 gennaio 2017, n. 24 e delle conclusioni dell'Avvocato generale Yves Bot, rassegnate il 18 luglio 2017 relativamente al procedimento C-42/17, a seguito del rinvio pregiudiziale effettuato dalla Corte costituzionale con la predetta ordinanza del 26 gennaio 2017, n. 24. Per un commento al riguardo si confrontino F. Viganò, *Le parole e i silenzi. Osservazioni sull'ordinanza n. 24/2017 della Corte costituzionale sul caso Taricco*, cit.; C. Cupelli, *Le conclusioni dell'avvocato generale sul caso Taricco: aspettando la Corte di Giustizia...il dialogo (non) continua*, cit.; F. Urbinati, *Le conclusioni dell'Avvocato generale nel caso "Taricco": presagio di un contrasto insanabile?*, cit.

3. Il regime prescrizione disciplinato dalla Direttiva

Altrettanto degno di nota risulta essere il regime prescrizione indicato dalla Direttiva all'art. 12 per quanto riguarda tutti i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione e che ricadono nel campo di applicazione della Direttiva, tra cui, quindi, anche le frodi IVA 'gravi'.

A tale proposito, la Direttiva demanda agli Stati membri l'obbligo di prevedere un termine 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"¹⁷.

Va subito evidenziato che la Direttiva muove dal presupposto che debba sussistere un intervallo prescrizione 'conforme' al diritto dell'Unione e che tale termine debba essere previsto in misura non inferiore a cinque anni sia in caso di prescrizione del reato che in caso di prescrizione della pena inflitta in via definitiva¹⁸.

Pertanto, lo stesso co. 3 dell'art. 12 della Direttiva lascia la facoltà agli Stati membri di fissare un termine di prescrizione del reato più breve di quello quinquennale – in ogni caso non inferiore a tre anni – a condizione di prevedere altresì ipotesi di interruzione e sospensione del termine stesso.

Già da ciò risulta chiaro come la disciplina prescrizione di diritto interno non sia passibile di censura e non possa essere disapplicata per contrarietà con il diritto dell'Unione, risultando "già adesso in una posizione di assoluta aderenza alla direttiva perché, come è noto, il termine minimo di prescrizione dei delitti tributari è di anni sei di reclusione, sempre a partire dal *tempus delicti commissi* e perché detto termine viene ulteriormente allungato da ipotesi di interruzione e sospensione (che la direttiva PIF non richiede siano previsti dagli Stati membri se non nel caso di previsione di un termine prescrizione 'più breve di cinque anni' (art. 12, paragrafo 3) o in quello di prescrizione della pena (art. 12, paragrafo 4)"¹⁹.

Soprattutto, la Direttiva risulta così fugare ogni dubbio in ordine all'impossibilità che, successivamente alla commissione di una frode IVA dotata dei predetti presupposti di gravità ai sensi degli artt. 2 e 3 della Direttiva, al giudice venga devoluto il potere di 'variare' il termine prescrizione originariamente previsto, così chiarendo come al magistrato giudicante non residui alcuna facoltà di valutazione discrezionale in merito

¹⁷ Art. 12, co. 1 della Direttiva.

¹⁸ Si vedano i co. 2 e 4 dell'art. 12 della Direttiva.

¹⁹ In questi termini, P. CORSO, *Direttiva PIF: quando rileva il delitto tributario?*, in *Quotidiano Online*.

alle più opportune misure giuridiche che dovrebbero meglio assicurare la criminalizzazione di condotte lesive degli interessi finanziari dell'Unione.

Per quanto concerne, inoltre, la natura processuale o sostanziale della prescrizione la Direttiva non si esprime in alcun modo, lasciando, così, un ampio margine di apprezzamento agli Stati membri nella fase di recepimento. Certo è, allo stesso tempo, che la mancata previsione di una 'mobilità' del termine prescrizionale al ricorrere dei presupposti di gravità del reato in danno agli interessi dell'Unione lascerebbe intendere la piena legittimità di quei regimi domestici, quali quello italiano, secondo cui il regime prescrizionale ha portata sostanziale e non processuale. Di conseguenza, un eventuale allungamento dello stesso successivamente alla commissione del reato concretizzerebbe una modificazione in *malam partem* del trattamento riservato all'imputato, censurabile sul piano costituzionale.

4. Frodi IVA 'gravi' ed obbligo di criminalizzazione della persona giuridica

Merita, inoltre, sottolineare come la Direttiva preveda un obbligo di criminalizzazione esteso nei confronti delle persone giuridiche con riferimento a tutte le ipotesi di reato che rientrano nel campo di applicazione della Direttiva: nessuna esclusione viene prevista per quanto riguarda l'ipotesi, prima descritta, della frode 'grave' IVA.

Ne discende, quindi, come l'Italia sia tenuta, in sede di recepimento della Direttiva, ad introdurre una specifica ipotesi di sanzione di tipo penale nei confronti delle persone giuridiche in tutti quei casi in cui il reato di frode 'grave' dell'IVA sia stato commesso "a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica, e che detenga una posizione preminente in seno alla persona giuridica basata: a) sul potere di rappresentanza della persona giuridica; b) sul potere di adottare decisioni per conto della persona giuridica; oppure c) sull'autorità di esercitare un controllo in seno alla persona giuridica"²⁰.

Sempre la Direttiva detta, all'art. 9, un catalogo di misure sanzionatorie applicabili nei confronti della persona giuridica, che spaziano dalle sanzioni pecuniarie penali e non penali e che possono comprendere anche "l'esclusione dal godimento di un beneficio o di un aiuto pubblico; b) l'esclusione temporanea o permanente dalle procedure di gara pubblica; c) l'interdizione temporanea o permanente di esercitare un'attività commerciale; d) l'assoggettamento a sorveglianza giudiziaria; e) provvedimenti giudiziari di scioglimento; f) la chiusura temporanea o permanente degli stabilimenti che

²⁰ Art. 6 della Direttiva.

sono stati usati per commettere il reato”.

È ragionevole aspettarsi che il recepimento di tale norma richieda un intervento sull’impianto normativo della disciplina in materia di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e degli enti ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231 tramite l’inserimento di tale fattispecie di reato tributario nel catalogo dei reati presupposto previsto nella disciplina *de qua*. Ciò con l’effetto di rimettere al centro del dibattito l’opportunità di introdurre un autonomo regime sanzionatorio *ex* D.Lgs. 231/2001 nei confronti degli enti anche per violazioni attinenti alla materia tributaria.

Si tratta, come noto, di una questione complessa, che è stata, già in passato, discussa *funditus* in dottrina e giurisprudenza²¹.

Merita qui unicamente rilevare come l’estensione del plesso di sanzioni amministrative nei confronti dell’ente nel quadro del D.Lgs. 231/2001 anche a reati tributari quali le frodi ‘gravi’ IVA dovrà essere attentamente ponderata e ‘calibrata’ – nel quadro di un doveroso rispetto del divieto di *bis in idem* e del principio di proporzionalità²² – tenendo in debita considerazione la circostanza che il regime sanzionatorio amministrativo di matrice tributaria oggi esistente – enucleato all’art. 11, D.Lgs. 18 dicembre 1997 per quanto concerne società ed enti privi di personalità giuridica ed all’art. 7, D.L. 30 settembre 2003, n. 269 per quanto riguarda le persone giuridiche – già prevede un meccanismo sanzionatorio afflittivo per un amplissimo spettro di violazioni della disciplina fiscale, tra cui anche quelle attinenti alla materia dell’IVA, individuando l’ente, a seconda dei casi, quale solo destinatario della sanzione oppure quale responsabile in via di solidarietà con l’autore materiale²³.

²¹ Si vedano, per un primo approfondimento, F. D’ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le Sez. un., 1235/2010*, in *Rivista* 231, 2011, 125 segg.; O. MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della cassazione: il patrimonio dell’ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in www.penalecontemporaneo.it.

²² Va, al riguardo, evidenziato che il considerando n. 17 della Direttiva afferma che “la presente direttiva non preclude l’adeguata ed efficace applicazione di misure disciplinari o di sanzioni diverse da quelle di natura penale. Le sanzioni non assimilabili a sanzioni penali, che sono irrogate nei confronti della stessa persona per la stessa condotta possono essere tenute in considerazione in sede di condanna della persona in questione per un reato definito nella presente direttiva. Per gli altri tipi di sanzione dovrebbe essere pienamente rispettato il principio del divieto di essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato (*ne bis in idem*)”.

²³ Cfr. A. CARINCI, *Il principio di ne bis in idem, tra opportunità e crisi del sistema sanzionatorio tributario*, in *questa Rivista*; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 100-101; E.M. AMBROSETTI, *I reati tributari*, in *Diritto penale dell’impresa*, a cura di E.M. Ambrosetti, E. Mezzetti, M. Ronco, Bologna, 2016, 461-463.

5. Cenni conclusivi

L’emanazione della Direttiva va vista come uno snodo importante nel percorso di sistematizzazione delle misure di tutela che gli Stati membri sono tenuti ad adottare con l’obiettivo di sanzionare, in maniera dissuasiva ed effettiva, le frodi IVA che vulnerano gli interessi finanziari dell’Unione.

L’esigenza di un rinnovato quadro legislativo, che superasse la pregressa Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee del 26 luglio 1995 ed i relativi protocolli, si era poi resa improcrastinabile a seguito della già ricordata giurisprudenza *Taricco* ed in considerazione delle incertezze ed ambiguità che ne erano conseguite per quanto concerne la piena compatibilità eurolunitaria del regime prescrizioneale italiano.

Come già precedentemente osservato, è difficile che la Corte di Giustizia, così come gli operatori domestici, possano rimanere insensibili e non confrontarsi con quanto disciplinato dalla Direttiva in tema di frodi IVA, sul solo presupposto che il termine di recepimento ultimo della Direttiva è fissato alla data del 6 luglio 2019.

Pare, in altre parole, a fronte delle puntuali indicazioni fornite dalla Direttiva in ordine ai presupposti di ‘gravità’ delle frodi IVA lesive degli interessi finanziari dell’Unione ed al relativo regime prescrizioneale conforme al diritto dell’Unione, che un confronto e riallineamento della giurisprudenza al dettato della Direttiva sia un esito (oltre che auspicabile) anche probabile nel prossimo futuro.

Va, peraltro, sottolineato che un tale risultato andrebbe salutato positivamente sotto due distinti profili.

Da un lato, esso ha il pregio di ridare centralità al principio della durata ragionevole del processo, quale principio di espressione sia costituzionale ai sensi dell’art. 111 Cost. che sovranazionale. Se, infatti, non può negarsi l’importanza di contrastare ogni forma di evasione e frode che metta in pericolo gli interessi finanziari dell’Unione e degli Stati membri, va altresì ricordato che tale *vis punitiva* deve incontrare il limite della ragionevole durata del processo, quale espressione dell’esigenza garantistica volta ad impedire che l’imputato possa essere sottoposto a processo per una durata ‘a geometria variabile’ e tendenzialmente indefinita.

Da un altro lato, con tale risultato viene opportunamente contrastato quel processo di progressivo mutamento delle coordinate di fondo dei rapporti tra ordinamento interno e diritto dell’Unione che era stato, in una qualche misura, legittimato dalla giurisprudenza *Taricco*. Un processo che, come notato in dottrina, poneva gli operatori giuridici di fronte all’interrogativo

circa i confini del principio di supremazia del diritto dell'Unione conferito dai Trattati e dal dettato della Carta costituzionale nei confronti del diritto nazionale nonché circa la funzione del giudice nazionale, chiamato a svolgere un delicato esercizio di bilanciamento tra diritti fondamentali ed interessi finanziari sempre più orientato a valutazioni improntate a discrezionalità, in chiave di politica del diritto anche in un ambito – quale quello punitivo – dove più forte è l'esigenza di evitare ogni attitudine creativa degli organi giurisdizionali in ossequio al principio di legalità²⁴.

²⁴ A tale proposito, in particolare, L. EUSEBI, *Nemmeno la Corte di Giustizia dell'Unione Europea può erigere il giudice a legislatore. Note in merito alla sentenza Taricco*, cit. e G. CIVELLO, *La sentenza "Taricco" della Corte di Giustizia U.E.: contraria al Trattato la disciplina italiana in tema di interruzione della prescrizione del reato*, cit.