

**STEFANO MANACORDA**

### **La prescrizione delle frodi gravi in materia di IVA: note minime sulla sentenza Taricco**

La pronuncia resa dalla Grande Camera della Corte di Giustizia nel caso “Taricco” e altri (causa C-105/14, sentenza dell’8 settembre 2015) è destinata ad incidere sui processi penali per evasione dell’IVA prossimi alla prescrizione, proprio mentre il governo è impegnato a riformare aspetti centrali di quest’ultimo istituto e della disciplina penal-tributaria.

Queste note, scritte nell’immediatezza della sentenza, rappresentano solo un contributo a ‘prmissima lettura’ che non pretende affatto di ricostruire esaurientemente il novero delle questioni giuridiche – di grandissimo respiro per i rapporti tra sistema penale e ordinamento eurounitario – che essa è destinata a sollevare, ma unicamente a fornire un contributo critico iniziale di orientamento per l’interprete.

Il dubbio che le disposizioni del codice penale in materia di prescrizione entrassero in rotta di collisione con il diritto dell’Unione europea è sorto al Tribunale di Cuneo, nell’ambito di un procedimento penale per associazione a delinquere allo scopo di commettere delitti in materia di IVA, nonché una frode nella medesima materia per vari milioni di euro (artt. 416 c.p., 2 e 8 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74). La contestazione e il successivo rinvio a giudizio riguardavano il mancato versamento IVA, mediante un sistema di false fatturazioni, nell’acquisto di champagne rimesso poi in commercio a prezzi concorrenziali, secondo il classico meccanismo delle frodi-carosello. Lamentava il giudice italiano, nell’ordinanza di remissione alla Corte di Giustizia proposta oltre un anno fa, che l’abbreviazione dei termini complessivi di prescrizione risultanti dalle modifiche al codice penale introdotte dalla legge *ex Cirielli* (5 dicembre 2005, n. 251), ed in particolare la possibilità di estendere il termine base soltanto di un quarto, rendesse implausibile pervenire ad una sentenza finale di condanna entro l’8 febbraio 2018, data nella quale anche il più grave dei reati contestati sarebbe caduto sotto il maglio della prescrizione. Troppo lunghi i processi in Italia, troppo brevi i termini di prescrizione dei reati: ed è questo secondo dato – secondo il Tribunale di Cuneo – a ingenerare un *vulnus* al diritto dell’Unione europea, ed in specie al principio della libera concorrenza, al divieto degli aiuti di Stato e alla normativa comunitaria sull’IVA.

Pur divergendo nelle argomentazioni, la Corte di Giustizia nella sua massima composizione riconosce che il dubbio è ben fondato, con una decisione a

tratti tecnicamente imprecisa ma chiara nelle sue conclusioni: il giudice italiano, verificati i presupposti dell'incompatibilità tra il diritto dell'Unione e la normativa penale interna sulla prescrizione, dovrà dare piena efficacia al primo, disapplicando all'occorrenza la seconda. Tre i passaggi argomentativi principali su cui si regge la pronuncia, che potrebbe avere come effetto di 'riallungare' la prescrizione in materia penal-tributaria, facendo venir meno la soglia di un quarto fissata per i casi di interruzione.

*In primis*, la disciplina sanzionatoria dell'imposta sul valore aggiunto ricade nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione europea, per la semplice constatazione che parte dell'IVA riscossa dagli Stati membri è poi riversata – secondo il sistema delle risorse proprie – a Bruxelles. Già nel 2013 la Corte di Giustizia si era pronunciata in tal senso, in un caso di *ne bis in idem* tributario relativo alla Svezia (Åkerberg Fransson, causa C-617/10), e non desta sorpresa che questa soluzione si confermi, ancorché il Consiglio europeo in un documento ufficiale e la Germania nel procedimento di cui si discute qui, facessero valere il contrario. Nessun dubbio, invece, secondo la Corte, che la questione rientri nel campo della propria giurisdizione, così aprendo la strada alla censure sull'operato del legislatore italiano.

Nel merito – superato questo primo vaglio di ammissibilità – la Corte chiarisce che per le frodi in materia di IVA sorge, in capo al legislatore degli Stati membri, l'obbligo di prevedere sanzioni proporzionate, efficaci e dissuasive e, ferma rimanendo la possibilità di optare per il binario amministrativo o per quello propriamente penale, quest'ultimo si impone nel caso in cui si tratti di «frodi gravi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea», come appunto quelle oggetto di giudizio a Cuneo. Si tratta di una conseguenza che la Corte desume da due parametri normativi omessi dalla questione pregiudiziale ma ben noti in materia: l'art. 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, norma di diritto primario che impone ai singoli Stati l'obbligo di sanzionare anche penalmente le violazioni agli interessi finanziari dell'Unione, e la Convenzione nella stessa materia – c.d. Convenzione PIF, atto di diritto derivato che già nel 1995 aveva precisato gli obblighi di tutela gravanti sui legislatori interni. Lo stesso art. 325 TFUE richiede al legislatore interno di 'assimilare' le frodi ai danni dell'Unione alle ipotesi di reato, di natura e gravità comparabili, che ledano gli interessi finanziari della Repubblica italiana, prevedendo le medesime misure sanzionatorie, condizione che non si ritiene soddisfatta nell'ordinamento italiano ove l'associazione finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri (art. 291-*quater* d.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, T.U. delle disposizioni legislative in materia doganale) è assoggettata ad un più lungo termine di prescrizione nel caso in cui sopravvengano cause interruzive. In definitiva, una normativa sulla prescrizione che perviene

ad annullare gli effetti di disposizioni penali astrattamente efficaci per il decorrere del tempo dovuto ad indagini complesse, ritenute indispensabili in casi come quelli oggetto del giudizio penale interno, non può allora che considerarsi violativa degli impegni assunti dall'Italia a Bruxelles.

La conclusione si impone: laddove il giudice interno ravvisi, nel caso concreto sottoposto al suo giudizio, l'ineffettività dell'apparato sanzionatorio per «l'impunità penale a fronte di fatti costitutivi di una frode grave, perché tali fatti risulteranno generalmente prescritti prima che la sanzione penale prevista dalla legge possa essere inflitta con decisione giudiziaria definitiva», dovrà provvedere a neutralizzare il contrasto con le fonti europee. E a tale risultato potrà pervenire disapplicando, se del caso, «le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall'art. 325, §§ 1 e 2» del Trattato senza attendere l'eventuale intervento emendativo del legislatore o la dichiarazione di illegittimità della Corte costituzionale.

Rimangono sul terreno interrogativi di non poco momento, primo fra tutti quello delle ricadute sui giudizi penali in corso e su quelli a venire per frodi IVA. La strada della disapplicazione non è agevole perché apre la strada al sindacato diffuso, con esiti imprevedibili e molto variabili da un giudice all'altro, su un tema di parte generale così sensibile come quello della prescrizione. Di tale aspetto sembra essere consapevole la stessa corte di Giustizia, la quale infatti correda l'indicazione nel senso della disapplicazione indirizzata al giudice interno con un *caveat* di non facile comprensione e testualmente non rinvenibile in nessuna altra pronuncia del Lussemburgo: a tale esito egli potrà giungere solo laddove «detta normativa impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave» (§ 58 della sentenza, corsivo ns.). Affidare al giudice del caso concreto siffatto compito valutativo tradisce la consapevolezza da parte del massimo organo giurisdizionale dell'Unione degli effetti dirompenti destinati ad emergere da una decisione che incide su un istituto di parte generale così delicato come quello della prescrizione. Se concepita in astratto, con riferimento all'integralità dei procedimenti pendenti dinanzi alle autorità giudiziarie italiane, tale indicazione sembra investire il singolo giudice di un potere-dovere di apprezzamento generalizzato circa gli effetti della normativa espliciti dall'interruzione, che esorbita dalla sua cognizione, tranne forse nel caso in cui a pronunciarsi sia la Cassazione investita da un numero cospicuo di ricorsi in casi simili. Se concepito in concreto, come indicazione per il singolo giudice in relazione alla fattispecie oggetto del proprio giudizio, il riferimento ad un numero considerevole di casi gravi restringe la disapplicazione all'ipotesi di un numero elevato di frodi IVA, il più delle volte strutturate come reati-fine di un'associazione

per delinquere, non dando invece adito alla prevalenza del diritto dell'Unione e al conseguente superamento della disciplina prescrizione nelle ipotesi residue.

Al verificarsi di tutte le condizioni richieste dalla Corte di Giustizia, la strada sembra tuttavia tracciata e consiste nel potere/dovere per il giudice italiano di risolvere l'antinomia giuridica, giacché egli non dovrà che prendere atto del fatto che «in forza del principio del primato del diritto dell'Unione, le disposizioni dell'art. 325, §§ 1 e 2, TFUE hanno l'effetto, nei loro rapporti con il diritto interno degli Stati membri, di rendere *ipso iure* inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale esistente» (§ 52 della sentenza).

Ma anche sul punto occorre procedere senza precipitazione. Innanzitutto è ancora una volta la Corte di Giustizia che mette in guardia contro facili operazioni ermeneutiche, precisando che la neutralizzazione debba avvenire «con riserva di verifica da parte del giudice nazionale» che gli effetti paventati dalla Corte si producano effettivamente nel diritto interno, ossia che «la disapplicazione delle disposizioni nazionali di cui trattasi avrebbe soltanto per effetto di non abbreviare il termine di prescrizione generale nell'ambito di un procedimento penale pendente, di consentire un effettivo perseguimento dei fatti incriminati nonché di assicurare, all'occorrenza, la parità di trattamento tra le sanzioni volte a tutelare, rispettivamente, gli interessi finanziari dell'Unione e quelli della Repubblica italiana» (§ 55 della sentenza e parr. 48 e 58). Per dare un giusto peso alle parole dei giudici europei, occorre allora che il giudicante nazionale effettui un vaglio particolarmente approfondito circa il percorso interpretativo su cui la Corte si è avventurata, e di cui essa stessa sembra a tratti apparire incerta.

Supponendo che il giudice addivenga a sciogliere la riserva della Corte, si troverà davvero nel «vicolo cieco» della disapplicazione o residueranno altre possibilità? Non c'è chi non veda che la strada è particolarmente impervia ma è proprio questa la ragione per cui occorre percorrerla con estrema prudenza. Rimane sul terreno – ed è la questione certamente più controvertibile – l'ipotesi in cui il giudice ritenga, prima ancora di disapplicare, di dover sottoporre la questione al vaglio della Consulta. Certo, è noto l'insegnamento della Corte di Lussemburgo – ribadito anche in questa occasione – secondo cui: qualora il giudice nazionale giungesse alla conclusione che le disposizioni nazionali di cui trattasi non soddisfano gli obblighi del diritto dell'Unione relativi al carattere effettivo e dissuasivo delle misure di lotta contro le frodi all'IVA, detto giudice sarebbe tenuto a garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione disapplicando, all'occorrenza, tali disposizioni «[...] senza che debba chiedere o attendere la previa rimozione di dette disposizioni in via

legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale» (par. 49 della sentenza, corsivo ns.). Ed infatti il giudice interno potrebbe trovarsi stretto tra “l’incudine” della Corte di Giustizia e “il martello” della Consulta, laddove rinvenga un contrasto tra l’interpretazione proposta tra la prima e i limiti all’integrazione eurolunitaria riconosciuti – a far data dalla storica sentenza “Granital” – dalla seconda. Il *punctum dolens* è rappresentato all’evidenza dall’interpretazione che occorre fornire del principio di legalità con riferimento al mutamento *in malam partem* che potrebbe derivare da una sentenza della Corte di Giustizia, laddove si ritenga che alla luce dell’ordinamento italiano tale disciplina abbia ad applicarsi ai termini di prescrizione. Si tratta di una tematica sollevata da «diversi interessati che hanno presentato osservazioni alla Corte» (§ 54 della sentenza), oggetto di una ricognizione ampia ad opera dell’Avvocato generale che conclude nel senso dell’irrelevanza del principio nel caso in esame, e di una posizione adesiva rispetto a tale argomentare ad opera della Corte stessa, che tuttavia si sente in dovere di dedicare cinque interi paragrafi a confutare l’obiezione (§ da 54 a 58 della decisione). Senza voler approfondire qui l’argomento, che certamente solleverà commenti in dottrina e prese di posizione in giurisprudenza, la Corte perviene ad escludere la rilevanza dell’art. 49 CDFUE, anche in relazione alla lettura offerta dalla Corte europea dell’art. 7 CEDU, sul presupposto che i termini di prescrizione non afferiscano alla materia penale coperta dalle garanzie convenzionali, e ciò nonostante essa stessa operi la sostanziale censura delle norme italiane in materia di interruzione dei termini di prescrizione non come norme di diritto processuale ma come disposizioni atte ad incidere negativamente sulla effettività della sanzione.

Alle Corti – tra cui la Consulta – potrà inoltre essere chiesto, con modalità diverse, di pronunciarsi sul tema, non affrontato dai giudici del Lussemburgo relativo alla ragionevole durata dei processi di cui all’art. 47, co. 2, della Carta, 6, co. 1, della CEDU e 111, co. 2, Cost. A differenza della *Grande Chambre*, l’Avvocato Generale non ha mancato di rilevare che «sotto il profilo del diritto dell’Unione occorre unicamente aver cura che la soluzione accolta venga trovata nell’ambito di un procedimento equo» (art. 47, § 2, Carta dei diritti fondamentali e art. 6, § 1, prima frase, CEDU) in maniera non discriminatoria, e che la stessa poggia su criteri chiari, comprensibili, nonché generalmente applicabili (§§ 124 e 127 delle conclusioni). La complessità delle indagini (invocata dal giudice del rinvio: § 24) e la lunghezza dei processi costituiscono motivo per affievolire la portata di tale principio di garanzia e quali esiti applicativi si dischiudono ogni qualvolta un reato appaia di difficile accertamento, magari per carenze degli organi di indagine?

Se il giudice riterrà di non dover percorrere nessuna delle strade innanzi esaminate, ecco allora che si dischiuderanno le porte alla disapplicazione, la quale tuttavia non è operazione semplice e richiede una corretta interpretazione del dato normativo.

Per esplicito riferimento operato dai giudici del Lussemburgo, le norme di riferimento suscettibili di disapplicazione sono contenute negli artt. 160, co. 3, e 161 c.p., e dovranno quindi riferirsi alle fattispecie di frodi gravi venute in rilievo nel giudizio principale. Ai sensi dell'art. 160, co. 3, c.p., relativo all'interruzione del corso della prescrizione, «in nessun caso i termini stabiliti nell'art. 157 possono essere prolungati oltre i termini di cui all'art. 161, co. 2, fatta eccezione per i reati di cui all'art. 51, co. 3-*bis* e 3-*quater*, c.p.p.». Per effetto dell'art. 161, co. 2, c.p. gli effetti della interruzione non possono comportare «l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere, della metà nei casi di cui all'art. 99, co. 2, di due terzi nel caso di cui all'art. 99, co. 4, e del doppio nei casi di cui agli artt. 102, 103 e 105».

Una prima linea interpretativa – ipotizzata dall'Avvocato generale (§§ 125-126 delle Conclusioni) ma non perseguita dalla Corte – porta a ritenere che disapplicando *in toto* tali disposizioni “risorga” il sistema previgente, il che condurrebbe a prescrivere il reato nei più lunghi termini ante riforma ex Cirielli. L'ipotesi di reviviscenza comporterebbe la disapplicazione della disciplina attuale e la sostituzione della stessa con quella precedente. Sul punto, tuttavia, va osservato che se per la corte di Giustizia la reviviscenza di una norma ormai abrogata non sembra trovare ostacoli nel principio di legalità penale, la posizione della Corte costituzionale italiana è più articolata e problematica.

Un'alternativa consiste allora nella disapplicazione di singole porzioni delle norme “incriminate” ed è in questa direzione che si muove la *Grande Chambre*. Potrebbero in particolare disapplicarsi gli incisi degli artt. 160, co. 3, c.p. e 161 c.p., nella parte in cui limitano il prolungamento del termine di un quarto per i reati contemplati nel procedimento principale, estendendo a tutte le fattispecie la disciplina meno favorevole prevista per gli artt. 51, co. 3-*bis* e 3-*quater*, c.p.p. Ed infatti in questa ipotesi si applica l'art. 157 c.p. per il quale «i termini di cui ai commi che precedono sono raddoppiati per i reati di cui agli articoli 449 e 589, co. 2 e 3, nonché per i reati di cui all'art. 51, co. 3-*bis* e 3-*quater*, c.p.p.», in connessione con gli artt. 160, co. 3, c.p. e 161 c.p. Tale strada, in particolare, è percorribile con riferimento al reato di cui all'art. 416 c.p. finalizzato allo scopo di commettere delitti in materia di IVA, assimilando quest'ultimo alla fattispecie di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri, per la quale già vige tale regime.

Nuovi rebus che le Corti europee chiedono con forza crescente ad operatori e studiosi del sistema penale di risolvere con il rischio che eventuali effetti *in*

*malam partem* sul singolo promanino dalle sentenze della Corte di Giustizia, con problemi di grande rilievo in termini di garanzie. Ci si potrebbe interrogare, ma anche questo tema richiederà ulteriori e più approfondite riflessioni, se non sarebbe preferibile che ad intervenire fosse il legislatore, eventualmente ricorrendo alla decretazione d'urgenza, disciplinando, con norma transitoria, i diversi casi oggetto dei giudizi nazionali, specie ove si condivida il rilievo - espresso dalla Corte di giustizia e bisognoso comunque di ulteriori verifiche - che gli autori degli illeciti tributari "gravi" di cui si discorre si giovino nella prassi di una tendenziale immunità. Sul punto si dovrà comunque procedere con estrema cautela, distinguendo anzitutto a seconda che la prescrizione sia già maturata o meno e tenendo ben presente che la sentenza europea qui in commento riguarda quest'ultima ipotesi. Tale elemento, combinato con il giusto peso da riconoscersi alle garanzie dell'individuo, ed in specie alla irretrattività di una modifica normativa *in peius*, deve condurre ad escludere dall'ambito di operatività di una disciplina che prolunghi i termini di prescrizione i fatti per i quali i termini massimi si siano già "consumati". Eventuali norme transitorie che intervengano per dare attuazione al *dictum* della Corte di Giustizia, nel riferirsi unicamente a fatti non ancora prescritti, dovrebbero confrontarsi poi con ulteriori problematiche: se il rafforzamento della tutela si ponga solo con riferimento alle ipotesi in cui ricorra un delitto associativo per la clausola di "assimilazione" e quale eventualmente esso sia; se sia possibile operare delle distinzioni in relazione ai diversi stadi del procedimento, ecc. Si può infine porre, come problema di più ampia portata, non direttamente evocato dalla sentenza ma certamente da tempo sul tappeto, relativo all'opportunità di porre mano in tempi rapidi ad una disciplina sulla prescrizione che se rimessa agli interventi ortopedici dei giudici sarà inevitabilmente portatrice di nuovi squilibri nel nostro ordinamento.

Sullo sfondo, rimane il dubbio che, anziché allungare indefinitamente i termini oltre i quali un reato si prescrive - una necessità, quest'ultima, che il diritto penale conosce dalle epoche più remote, anche per esigenze di certezza - sia sempre più urgente ragionare sull'altro corno del problema, che è quello dell'effettivo funzionamento della macchina della giustizia penale, anche decongestionandone il funzionamento con interventi mirati che permettano di restituire allo stesso funzionalità in casi indubbiamente gravi come quelli oggetto della vicenda posta all'attenzione della Corte.