

* * *

LA PRESCRIZIONE DEI REATI IN MATERIA DI EVASIONE DELL'I.V.A.

Sul possibile seguito nazionale della giurisprudenza comunitaria.

Giancarlo Antonio Ferro^N

SOMMARIO: 1. *I termini della questione* – 2. *I contenuti della sentenza Taricco II* - 3. *Taricco II e giudici comuni* – 4. *Osservazioni conclusive: il possibile seguito della sentenza Taricco bis sul processo costituzionale.*

1. *I termini della questione*

All'esito di un giudizio su rinvio pregiudiziale promosso dal GUP di Cuneo¹, la Corte di giustizia² ha stabilito l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare la disciplina interna in

^N Associato di diritto costituzionale nell'Università degli studi di Catania.

¹ Nel corso di un processo penale intentato contro alcuni soggetti accusati di presunta associazione a delinquere (ex art. 416 c.p.), posta in essere al fine di commettere reati in materia di IVA. In particolare, veniva contestata agli imputati l'evasione, attraverso il meccanismo delle c.d. frodi carosello, di una cospicua somma dovuta allo Stato a titolo di imposta. Per un esame dell'ordinanza del G.U.P. di Cuneo, cfr. F. ROSSI DAL POZZO, *La prescrizione nel processo penale al vaglio della Corte di giustizia? Nota a Trib. Cuneo, ord. 17.01.2014, GUP Boetti*, in *Dir. Pen. Cont.*, 7 febbraio 2014.

materia di atti interruttivi della prescrizione, così come prevista dagli artt. 160 e 161 c.p., quando ritenga che tale disciplina (fissando un limite massimo al corso della prescrizione pari, di regola, al termine prescrizionale ordinario aumentato di un quarto) impedisca allo Stato italiano di adempiere agli obblighi di effettiva tutela degli interessi finanziari dell'Unione, imposti dall'art. 325 del TFUE, nei casi di frodi tributarie di rilevante entità altrimenti non punite in un numero considerevole di casi³.

La soluzione adottata in prima battuta dalla Corte di giustizia trovava, in definitiva, la propria egida: a) nell'attribuzione di effetto diretto alle norme espresse dall'art. 325 TFUE, assunto ad unico parametro, alla luce del quale valutare la compatibilità degli artt. 160, ultimo comma e 161, c. 2, c.p. con il diritto comunitario⁴; b) nella qualificazione della prescrizione del reato come istituto di natura processuale e non sostanziale (sottraendolo così all'ambito di applicazione dell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali e dell'art. 7 della CEDU); c) nella

² C.G.U.E., Grande Sez., 8 settembre 2015, C-105/14, *Taricco e altri* (d'ora in poi *Taricco I*), che ha dato luogo ad un dibattito corale nella dottrina giuridica. Per uno sguardo d'insieme, basti il richiamo ai contributi inseriti nel volume collettaneo curato da A. BERNARDI, *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, Napoli, 2017, *passim*.

³ Nella specie, le ipotesi di incompatibilità degli artt. 160 e 161 c.p. con il diritto comunitario, ad avviso dei giudici lussemburghesi, sono due. La prima, con riferimento all'art. 325, par. 1 TFUE, quando il giudice nazionale ritenga che «dall'applicazione delle norme in materia di interruzione della prescrizione derivi, in un numero considerevole di casi, l'impunità penale a fronte di fatti costitutivi di una frode grave» in materia di IVA o di interessi finanziari dell'Unione europea, di talché la normativa interna impedisca l'inflizione di sanzioni effettive e dissuasive per tali condotte. La seconda, invece, con riferimento all'art. 325, par. 2 TFUE, nel caso in cui il giudice interno verifichi che la disciplina nazionale contempli per i casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari interni termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode (di natura e gravità comparabili) lesivi di interessi finanziari dell'UE. In particolare, la Corte di giustizia ha ritenuto violato l'obbligo di assimilazione a seguito della comparazione con il delitto di associazione allo scopo di commettere delitti in materia di accise sui prodotti del tabacco (art. 291-*quater* d.P.R. n. 43 del 1973), rispetto al quale il diritto italiano non prevede alcun termine assoluto di prescrizione: ne consegue che tale fattispecie non è assoggettata al limite massimo complessivo del termine prescrizionale in caso di eventi interruttivi, ricadendo il delitto nella classe dei reati di cui all'art. 51, co. 3-*bis*, c.p.p. ai quali non si applica, *ex artt.* 160 e 161 c.p., il tetto invalicabile dell'aumento di un quarto del tempo necessario a prescrivere.

⁴ La Corte di giustizia ha evidenziato che l'art. 325 TFUE si rivolge agli Stati membri imponendo loro di adottare misure *dissuasive e tali da permettere una protezione efficace* per combattere *contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione* (par. 1). Con specifico riferimento alle frodi, inoltre, lo stesso articolo vincola gli Stati a predisporre misure equivalenti rispetto a quelle utilizzate per combattere le frodi lesive degli interessi finanziari nazionali (par. 2).

La Corte è consapevole che nessuna delle norme sopra menzionate obbliga espressamente i legislatori dei Paesi UE a sanzionare penalmente le frodi commesse a danno degli interessi finanziari dell'Unione, tuttavia sanzioni di questa natura possono essere indispensabili «per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinate ipotesi di gravi frodi in materia di IVA». Inoltre, continua la Corte, occorre porre attenzione alla Convenzione PIF che, a differenza della direttiva 2006/112 e dell'art. 325 TFUE, formula un esplicito obbligo di incriminazione di tali frodi (art. 2, par. 1), nel cui ambito devono ricomprendersi anche le condotte relative alle «entrate comunitarie» non riscosse direttamente per conto dell'Unione (tra le quali, per l'appunto, le entrate derivanti da parte dell'IVA riscossa a livello nazionale). Ne consegue che il diritto europeo obbliga i legislatori degli Stati membri a sanzionare penalmente le frodi gravi lesive degli interessi finanziari dell'Unione attraverso misure adeguate in termini di effettività, di capacità dissuasiva e di equivalenza.

negazione della rilevanza del principio di legalità penale come limite all'aggravamento retroattivo della posizione degli imputati coinvolti nel giudizio *a quo*.

Le reazioni della giurisprudenza nazionale, all'indomani della pronuncia della Corte lussemburghese, non sono state univoche.

Alcuni giudici, infatti, aderendo in particolare alla tesi della natura processuale della prescrizione, sottratta per questa via alle garanzie del principio di legalità, hanno condiviso il *dictum* della sentenza *Taricco* e, ritenendo sussistenti nei casi sottoposti al loro giudizio i requisiti individuati dalla Corte di giustizia (la soglia di rilevante gravità delle frodi agli interessi finanziari dell'Unione e la determinazione di una situazione di impunità "in un numero rilevante di casi"), hanno disapplicato le disposizioni di cui all'art. 160, ultima parte e all'art. 161 c.p.⁵.

Di contrario avviso, invece, la Corte di Appello di Milano⁶ e la terza sezione penale della Corte di cassazione⁷ che con ordinanze di diverso tenore⁸ hanno rimesso gli atti alla Corte costituzionale, sollevando questione di legittimità dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130, nella parte in cui autorizza alla ratifica e rende esecutivo l'art. 325, §.1 e 2, TFUE, come interpretato dalla Corte di giustizia nella già citata sentenza del 2015.

A parere dei giudici *a quibus*, gli esiti della pronuncia della Corte di Lussemburgo sul caso *Taricco* sarebbero stati incompatibili, in particolare, con il principio di legalità ex art. 25, co. 2, Cost., che rappresenta – secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale interno – una componente irrinunciabile del c.d. *diritto penale costituzionale*.

Nella specie, la c.d. *regola Taricco* avrebbe violato il principio di legalità penale sotto un duplice profilo. In primo luogo, infatti, la disapplicazione delle norme relative agli atti interruttivi della prescrizione, concernendo anche le condotte anteriori alla data di pubblicazione della sentenza della Corte comunitaria, avrebbe determinato un aggravamento del regime della

⁵ Cass. III Sez. penale, sent. 15 settembre 2015 (dep. 20 gennaio 2016), n. 2210. Si segnalano, inoltre, Cass. IV Sez. penale, sent. 25 gennaio 2016, n. 7914 e Cass. IV Sez. penale, sent. 7 giugno 2016, n. 44584, in cui il giudice di legittimità, acriticamente aderendo all'impostazione del giudice europeo e distinguendo tra frodi gravi e frodi non gravi, non ha ritenuto sussistenti nella specie i *criteri Taricco* per la disapplicazione degli artt. 160 e 161 c.p. In altra pronuncia (Cass., IV sez. pen., sent. 25 gennaio 2016, n. 7914), l'applicazione della regola *Taricco* è stata limitata ai soli casi in cui i reati non fossero già caduti in prescrizione.

⁶ Corte d'appello di Milano, sez. II pen., ord. 18 settembre 2015.

⁷ Cass. pen., Sez. III, ord. 30 marzo 2016, n. 28346.

⁸ Ed infatti, nell'ordinanza della corte milanese veniva eccepita la sola violazione del "controlimito" di cui all'art. 25, co. 2, Cost., nella misura in cui la prima pronuncia *Taricco* avrebbe prodotto *la retroattività in malam partem della normativa nazionale risultante da tale disapplicazione, implicante l'allungamento dei termini prescrizionali*; la Cassazione, invece, aveva paventato un insanabile contrasto, tra l'altro, con altri principi supremi dell'ordinamento costituzionale, individuati, tra l'altro, sotto i profili nella finalità rieducativa della pena ex art. 27, co. 3, Cost., nella sottoposizione del giudice soltanto alla legge ex art. 101, co. 2, Cost., nella tassatività, determinatezza e irretroattività della legge penale ex art. 25, co. 2, Cost., nonché nel diritto di difesa e nell'uguaglianza ex artt. 24 e 3 Cost.

punibilità di natura retroattiva, stante la natura sostanziale e non processuale riconosciuta nel nostro ordinamento alla prescrizione.

In secondo luogo, vi sarebbe stata la carenza assoluta di una normativa adeguatamente determinata (con conseguente lesione dei principi di tassatività e determinatezza delle fattispecie penali), non essendo chiaro né quando le frodi debbano ritenersi gravi, né quando ricorra un numero considerevole di casi di impunità da imporre la disapplicazione. La relativa determinazione sarebbe stata, infatti, interamente rimessa all'apprezzamento discrezionale del giudice.

Al fine di decidere le suddette questioni di legittimità costituzionale, il giudice delle leggi, con l'ordinanza n. 24 del 2017, ha ritenuto opportuno sollevare dinnanzi alla Corte di giustizia, ai sensi dell'art. 267 TFUE, questione pregiudiziale di interpretazione dell'art. 325, parr. 1 e 2, del TFUE, nella lettura fornita dalla Curia comunitaria nella prima sentenza *Taricco*.

La Corte costituzionale, come noto, non ha azionato l'invocata arma dei controlimiti (peraltro, non menzionati formalmente nel corpo dell'ordinanza), ma ha preferito percorrere la strada della provocazione (apparentemente) dialogica.

Mostrando di condividere i rilievi dei giudici *a quibus*, il giudice delle leggi ha dettato alla Corte di Lussemburgo le regole di un eventuale compromesso ermeneutico⁹, lapidariamente scolpito nei tre quesiti pregiudiziali posti all'attenzione del giudice comunitario.

La prima questione atteneva precipuamente al principio di legalità, tassatività e determinatezza della norma penale. In particolare, si richiedeva al giudice europeo di specificare se l'art. 325, paragrafi 1 e 2, T.F.U.E., dovesse essere interpretato nel senso di imporre al giudice penale nazionale di dare attuazione alla *regola Taricco*, disapplicando il regime prescrizione previsto dal codice penale italiano per i reati in materia di evasione dell'IVA, anche quando tale omessa applicazione sia priva di una base legale sufficientemente determinata.

Con la seconda questione, invece, si intercettava il problema della natura dell'istituto della prescrizione, richiedendo alla Corte comunitaria di chiarire se l'art. 325, paragrafi 1 e 2, T.F.U.E. dovesse essere interpretato nel senso di imporre al giudice penale nazionale di dare attuazione al *dictum Taricco*, anche quando nell'ordinamento dello Stato membro la prescrizione è parte del diritto penale sostanziale e sottoposta, quindi, al rispetto del principio di legalità.

⁹ Così, ad esempio, O. POLLICINO, M. BASSINI, *When cooperation means request for clarification, or better for «revisitation»*, in *Dir. Pen. Cont.* (30 gennaio 2017), ritengono che la Corte, con l'ordinanza in esame, abbia richiesto al giudice europeo un radicale ripensamento interpretativo (*revisitation*) di quanto stabilito nella prima sentenza *Taricco*.

Il terzo quesito, infine, poneva il giudice dell'Unione di fronte al più complesso problema dei controlimiti costituzionali all'applicazione del diritto europeo. Ed infatti con esso si sollecitava la Corte di giustizia a chiarire se la prima sentenza *Taricco* dovesse essere interpretata nel senso di imporre al giudice penale di disapplicare la normativa italiana sulla interruzione della prescrizione¹⁰, anche quando tale omessa applicazione sia in contrasto con i principi supremi dell'ordine costituzionale dello Stato membro o con i diritti inalienabili della persona riconosciuti dalla Costituzione dello Stato membro.

2. I contenuti della sentenza Taricco II

La grande sezione della Corte di giustizia ha, dunque, sciolto (solo in apparenza) i dubbi sollevati dal giudice costituzionale italiano ed è tornata a pronunciarsi sulla spinosa questione della prescrizione dei reati in materia di evasione dell'IVA¹¹.

Valorizzando alcuni passaggi presenti nella pronuncia del 2015, il giudice europeo ha stabilito che *l'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE dev'essere interpretato nel senso che esso impone al giudice nazionale di disapplicare, nell'ambito di un procedimento penale riguardante reati in materia di imposta sul valore aggiunto, disposizioni interne sulla prescrizione, rientranti nel diritto sostanziale nazionale, che ostino all'inflizione di sanzioni penali effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea o che prevedano, per i casi di frode grave che ledono tali interessi, termini di prescrizione più brevi di quelli previsti per i casi che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, a meno che una disapplicazione siffatta comporti una violazione del principio di legalità dei reati e delle pene a causa dell'insufficiente determinatezza della legge applicabile, o dell'applicazione retroattiva di una normativa che impone un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato.*

¹⁰ Nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni penali effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea.

¹¹ C.G.U.E., Grande Sez., 5 dicembre 2017, C-42/17, M.A.S e M.B. (d'ora innanzi *Taricco II*), già oggetto di numerosi commenti, tra i quali si segnalano, a mero titolo esemplificativo, R. BIN, *Taricco tango. Quale sarà il prossimo passo?*, in *Forum di quaderni costituzionali*, 2 febbraio 2018; C. CUPELLI, *Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomazia, l'attesa sentenza della Corte di Giustizia*, in *Diritto penale contemporaneo*, 11 dicembre 2017; M. NISTICÒ, *Taricco II: il passo indietro della Corte di giustizia e le prospettive del supposto dialogo tra le Corti*, in *Osservatorio Aic*, 1/2018; V. MARCENÒ, *La sentenza Taricco-bis. Conseguenze di una sovranità non decisa*, in *Forum di quaderni costituzionali*, 12 gennaio 2018; A. RUGGERI, *La Corte di Giustizia porge un ramoscello di ulivo alla Consulta su Taricco e resta in fiduciosa attesa che legislatore e giudici nazionali si prendano cura degli interessi finanziari dell'Unione (a prima lettura della sentenza della Grande Sezione del 5 dicembre 2017)*, in www.diritticomparati.it. Inoltre, se si vuole, cfr. G. A. FERRO, *Iura (non) novit Curia? Polemica tra le Corti e proposte dialogiche per farvi fronte (a margine del caso Taricco)*, in *Rivista della cooperazione giuridica internazionale*, 58/2018, 9 ss..

La risposta fornita dalla Corte di giustizia alle sollecitazioni del giudice costituzionale italiano sembra, *prima facie*, allinearsi alle osservazioni contenute nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale, sconfessando, di contro, le conclusioni di stampo marcatamente eurocentrico rassegnate, nelle more, dall'Avvocato generale Yves Bot¹².

Tuttavia, a fronte di un dispositivo di apparente conciliazione, tra le pieghe della motivazione della sentenza *Taricco bis* è possibile scorgere alcuni profili di divergenza, che inducono a ridimensionare l'entusiasmo per il trionfo delle virtù dialogico-collaborative delle Corti in materia penale.

I contenuti dell'arresto in esame possono per mera comodità espositiva essere distinti in due parti: nella prima (punti 1-42 della motivazione in diritto), infatti, la sentenza richiama, in senso adesivo, le premesse ermeneutiche da cui muove la *Taricco I*, ulteriormente specificando alcuni passaggi in questa contenuti; nella seconda (punti 43-62), invece, viene prospettata un'interpretazione (parzialmente) "correttiva" degli esiti della pronuncia del 2015, attraverso argomentazioni, in alcuni punti, francamente acrobatiche (e fondate su significative omissioni).

Dopo una breve digressione sulla funzione del rinvio pregiudiziale previsto dall'art. 267 TFUE, la Curia comunitaria affronta congiuntamente solo le prime due questioni prospettate dalla Corte costituzionale italiana¹³.

Prendendo le mosse da quanto affermato nella prima sentenza *Taricco*, è confermata, innanzitutto, l'interpretazione dell'art. 325 T.F.U.E., quale norma comunitaria ad effetto diretto, già oggetto di numerosi rilievi critici da parte di accorta dottrina¹⁴, ma fatta salva dall'ordinanza

¹² Conclusioni del 18 luglio 2017 nella causa C-42/17. In esse, l'Avvocato generale aveva insistito affinché si applicasse rigidamente la regola *Taricco*. In particolare, muovendo dal presupposto che l'istituto della prescrizione dei reati è una «nozione autonoma del diritto dell'UE», veniva escluso che uno Stato membro potesse paralizzare la *primauté* del diritto comunitario, rivendicando la propria identità costituzionale o invocando un più elevato livello di protezione dei diritti fondamentali sulla scorta dell'art. 53 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE. Si prospettava, di contro, la necessità di una comunitarizzazione dei controlimiti, con conseguente verifica da parte della Corte di giustizia della sussistenza, o meno, di un eventuale conflitto tra diritto dell'Unione e principi fondamentali dell'ordinamento di ciascuno degli Stati membri.

¹³ Con «un'elegante *glissé*» - per riprendere la felice espressione di R. BIN, *Taricco tango*, cit., 1 - sulla terza questione. Secondo V. MARCENÒ, *La sentenza Taricco-bis*, cit., 3, «il silenzio calato su questo terzo quesito (quello relativo, appunto, alla dottrina dei controlimiti) attenua l'indole "rassicurante" di questa decisione, non essendo stato affrontato (volutamente, data la delicatezza delle conseguenze sia sul piano del rapporto tra giudici nazionali e giudice sovranazionale, sia su quello del rapporto tra giudici comuni e giudice costituzionale) l'aspetto che più tradisce un problema oggi irrisolto (o, meglio, un problema che oggi riappare in tutta la sua complessità): quello della spettanza della sovranità. Sia la Corte costituzionale nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale, sia la Corte di giustizia nella sua pronuncia in risposta al rinvio, rivendicano la sovranità dell'ordinamento di cui sono custodi: la prima, attraverso la tutela, anche dinanzi al diritto europeo, dei principi supremi dell'ordinamento costituzionale (cui appartiene il principio di legalità penale); la seconda, attraverso una specifica distribuzione dei compiti (tra giudice nazionale e legislatore nazionale) in ossequio al prevalente interesse europeo».

¹⁴ In particolare, cfr. R. BIN, *Taricco, una sentenza sbagliata: come venirne fuori?*, in A. Bernardi (a cura di), *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, cit., 299 ss.. Perplexità, anche se con esiti diversi, sono state espresse anche da A. RUGGERI, *Ultimatum della Consulta alla Corte di giustizia su Taricco*, in

n. 24 del 2017. Viene, dunque, ribadito l'obbligo per gli Stati membri di *garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione*, anche attraverso la previsione di sanzioni penali, dotate di carattere effettivo e dissuasivo. In particolare, nei casi di gravi frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione in materia di IVA, gli Stati devono altresì adoperarsi per assicurare «*che le norme sulla prescrizione previste dal diritto nazionale consentano una repressione effettiva dei reati legati a frodi siffatte*».

Tale ultima condizione – come già accertato nella sentenza del 2015 – non è soddisfatta dall'ordinamento italiano, ove il regime della prescrizione previsto dagli artt. 160 e 161 c.p. è potenzialmente pregiudizievole degli obblighi di risultato tratti dall'art. 365 TFUE.

Rebus sic stantibus, sebbene spetti in prima battuta al legislatore nazionale il compito di stabilire adeguate norme per ottemperare a tali obblighi¹⁵, i giudici nazionali competenti dovranno dare piena efficacia a quanto disposto dalla richiamata norma comunitaria, eventualmente disapplicando *disposizioni interne, in particolare riguardanti la prescrizione, che, nell'ambito di un procedimento relativo a reati gravi in materia di IVA, ostino all'applicazione di sanzioni effettive e dissuasive per combattere le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione*.

Da tali premesse, tuttavia, la Corte sembra apparentemente discostarsi nella parte “correttiva” della sentenza in esame.

Con un brusco salto logico, infatti, il giudice comunitario introduce una sorta di “condono” dell'eterodossia italiana ed individua nella recente direttiva PIF¹⁶ (c.d. Direttiva PIF) lo spartiacque tra passato e futuro in materia di (natura della) prescrizione dei reati finanziari.

Dopo aver specificato che il settore della tutela degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la predisposizione di sanzioni penali rientra nella competenza concorrente dell'Unione e degli Stati membri e aver precisato che *alla data dei fatti di cui al procedimento principale, il regime della prescrizione applicabile ai reati in materia di IVA non era stato oggetto di armonizzazione da parte del legislatore dell'Unione*, si giunge alla conclusione che lo Stato italiano era libero, *a tale data, di prevedere che, nel suo ordinamento giuridico, detto regime ricadesse, al pari delle norme relative alla definizione dei reati e alla determinazione delle pene,*

una pronuncia che espone, ma non ancora oppone, i controlimiti (a margine di Corte cost. N. 24 del 2017), in Consulta on line, 1/2017, 81 ss...

¹⁵ Così da garantire che *il regime nazionale di prescrizione in materia penale non conduca all'impunità in un numero considerevole di casi di frode grave in materia di IVA o non sia, per gli imputati, più severo nei casi di frode lesivi degli interessi finanziari dello Stato membro interessato rispetto a quelli che ledono gli interessi finanziari dell'Unione*.

¹⁶ Direttiva UE, 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.

nel diritto penale sostanziale e fosse a questo titolo soggetto, come queste ultime norme, al principio di legalità dei reati e delle pene.

Tale specificazione viene, a questo punto, saldata con il richiamo - funzionale ad una decisione declinata più nelle forme di un'interpretazione autentica del proprio precedente, che in quelle di un ravvedimento alla luce dei rilievi effettuati dal giudice costituzionale italiano – ad un *obiter* già presente in *Taricco I* ed in base al quale *i giudici nazionali competenti, quando devono decidere, nei procedimenti pendenti, di disapplicare le disposizioni del codice penale in questione, sono tenuti ad assicurarsi che i diritti fondamentali delle persone accusate di avere commesso un reato siano rispettati*¹⁷.

Si inserisce in questo contesto la valorizzazione della dimensione sovranazionale del principio di legalità in materia penale¹⁸, cui la Corte di giustizia riconosce, nella *Taricco bis*, una supremazia assiologica cui deve soggiacere anche *l'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione.*

Alla luce di queste premesse, i giudici europei specificano che, in virtù della libertà riconosciuta all'ordinamento italiano di inquadrare il regime della prescrizione nell'ambito del diritto penale sostanziale, assoggettato come tale al principio di legalità dei reati e delle pene e ai suoi corollari (prevedibilità, determinatezza e irretroattività della legge penale applicabile), questi ultimi si dovranno applicare, «anche al regime di prescrizione relativo ai reati in materia di IVA».

In primo luogo, pertanto, sarà compito del giudice nazionale verificare se l'applicazione della *regola Taricco*¹⁹ conduca a una situazione di incertezza nell'ordinamento giuridico italiano quanto alla determinazione del regime di prescrizione applicabile, incertezza che contrasterebbe con il principio della determinatezza della legge applicabile.

In secondo luogo, la Corte di giustizia riconosce – con un evidente ridimensionamento della perentorietà con cui, invece, in *Taricco I* tale ipotesi era stata esclusa – che agli imputati

¹⁷ Il riferimento è ai paragrafi 53 e 55 della prima sentenza Taricco. In proposito, nell'ordinanza n. 24 del 2017, il giudice costituzionale aveva rilevato che tali diritti, in caso di disapplicazione, non sarebbero rispettati, sia perché “gli interessati non potevano ragionevolmente prevedere, prima della pronuncia della sentenza Taricco, che l'articolo 325 TFUE avrebbe imposto al giudice nazionale, alle condizioni stabilite in detta sentenza, di disapplicare le suddette disposizioni”; sia perché “il giudice nazionale non può definire il contenuto concreto dei presupposti in presenza dei quali esso dovrebbe disapplicare tali disposizioni – ossia nell'ipotesi in cui esse impediscano di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave – senza violare i limiti imposti alla sua discrezionalità dal principio di legalità dei reati e delle pene”.

¹⁸ Ricondotto, nei suoi requisiti di prevedibilità, determinatezza e irretroattività della legge penale applicabile, agli artt. 49 e 51 della Carta, alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e all'art. 7, § 1 CEDU, siccome interpretato dalla Corte di Strasburgo.

¹⁹ E, dunque, la disapplicazione delle norme del codice penale, laddove queste impediscano l'inflizione di sanzioni penali effettive e dissuasive in un *numero considerevole di casi* di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

per reati in materia di IVA, commessi *prima* della pronuncia del 2015, potrebbero, a causa della disapplicazione di queste disposizioni, essere inflitte sanzioni alle quali, con ogni probabilità, sarebbero sfuggite se le suddette disposizioni fossero state applicate, e quindi trovarsi retroattivamente assoggettati a un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato.

Pertanto, ogni volta in cui il giudice nazionale dovesse essere indotto a ritenere che l'obbligo di disapplicare le disposizioni del codice penale in questione contrasti con il principio di legalità dei reati e delle pene, non sarà tenuto a conformarsi a tale obbligo, e ciò neppure qualora il rispetto del medesimo consentisse di rimediare a una situazione nazionale incompatibile con il diritto dell'Unione. Sarà, invece, compito del legislatore nazionale adottare le misure necessarie che consentano di ottemperare agli obblighi derivanti dall'art. 325 TFUE.

3. Taricco II e giudici comuni

La rilettura offerta dai giudici lussemburghesi nella pronuncia del 2017 dimostra il potenziale dirompente dell'obbligo di disapplicazione giudiziale delle norme del codice penale italiano sull'interruzione dei termini di prescrizione, in presenza degli evanescenti criteri individuati in *Taricco I*.

Il punto merita qualche chiarimento.

È pur vero che, a differenza della prima sentenza Taricco, nel più recente arresto del 2017 la Corte di giustizia individua nel legislatore nazionale il destinatario principale degli obblighi scaturenti dall'art. 325 TFUE, al fine di garantire che, nell'ordinamento interno, siano stabilite norme sulla prescrizione, idonee ad assicurare una repressione effettiva delle frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione. Tuttavia, continua a permanere in capo *ai giudici nazionali* l'obbligo di disapplicare le disposizioni interne del codice penale, laddove queste si pongano in insanabile contrasto con gli obiettivi prefissati dalla disposizione comunitaria.

Si tratta di una concordanza soltanto parziale con quanto sostenuto dalla Corte costituzionale nell'ordinanza di rinvio: in questo caso, infatti, l'*interpositio legislatoris* era assistita dal crisma dell'assolutezza, senza spazi rimessi all'opera di un "giudice penale di scopo", ontologicamente estraneo alla cultura del diritto punitivo tipico dei sistemi di *civil law*²⁰. In altri e più precisi termini, secondo il giudice costituzionale, l'intervento interpretativo richiesto alla Corte di giustizia avrebbe

²⁰ Per un approfondimento di questo aspetto della pronuncia, sia consentito il rinvio a G.A. FERRO, *Iura (non) novit curia*, cit.39 ss..

dovuto neutralizzare del tutto la regola *Taricco*, determinando l'obbligo per i giudici di non disapplicare le censurate disposizioni del codice penale, in quanto tale operazione si porrebbe in contrasto con i corollari del principio di legalità (anche nella sua dimensione eurolunitaria).

Tuttavia, la Corte lussemburghese anche in *Taricco II* eleva a destinatario privilegiato del proprio *dictum* il giudice nazionale, di fatto continuando a deresponsabilizzare il decisore politico dal dare attuazione agli obblighi ex art. 325 TFUE: fino all'intervento del legislatore, infatti, spetta ai giudici garantire il rispetto del primato del diritto dell'Unione attraverso la disapplicazione (seppur mitigata) della normativa interna in materia di prescrizione.

Ritenere che il *giudice nazionale* cui fa riferimento la *Curia* comunitaria sia soltanto la Corte costituzionale sarebbe riduttivo e non risponderebbe ai reali intenti del giudice europeo, il quale offre una copertura eurolunitaria ad eventuali decisioni giudiziarie contrarie al chiaro tenore del rinvio operato dal giudice costituzionale.

Tuttavia, non può sostenersi che il *giudice nazionale* a cui si rivolge la Corte di giustizia risponda graniticamente al medesimo modo, essendo affatto diversi gli effetti della *Taricco II* sul processo costituzionale entro il quale è stata sollevata la questione pregiudiziale e quelli, invece, destinati a prodursi nei giudizi penali comuni.

Con riguardo a questi ultimi, occorrerà distinguere a seconda che si tratti di processi relativi a fatti compiuti: a) prima della pronuncia *Taricco* del 2015; b) dopo tale pronuncia ma prima dell'approvazione della Direttiva P.I.F.; c) dopo l'approvazione della direttiva P.I.F.

Dal tenore delle argomentazioni utilizzate dalla Corte di giustizia nella parte finale della sentenza *Taricco bis*, sembrerebbe doversi accedere ad una lettura restrittiva della soluzione di compromesso prospettata dal giudice europeo, limitandone la portata ai soli fatti commessi dagli imputati prima della pronuncia del 2015, tal che il giudice penale dovrà optare per la *disapplicazione della disapplicazione*, in ragione dell'imprevedibile irrigidimento del regime della prescrizione siccome delineato *in re Taricco*. In altri termini, dovrà darsi per presupposta la natura sostanziale e non processuale della prescrizione.

Nell'ipotesi sub b), invece, si assume che l'imputato conosca la regola *Taricco* e possa prevederne gli effetti in punto di prescrizione. Seguendo il ragionamento della Corte di giustizia, in questo caso, vigerebbe una sorta di regime a doppio binario: il giudice potrebbe, per un verso, continuare a ritenere la prescrizione istituto di diritto sostanziale e, quindi, disapplicare il *dictum Taricco* non già in quanto lesivo del principio di irretroattività della legge penale più sfavorevole, ma per difetto di determinatezza dei criteri del "numero considerevole di casi" e della "gravità" della frode IVA; per altro verso, invece, accedendo ad una lettura in termini

processuali della prescrizione – fatta propria dalla Corte già nella sentenza del 2015 – potrebbe applicare la *regola Taricco*, che il giudice lussemburghese assume essere *ex se* sufficientemente determinata e rispondente alla dimensione eurounitaria del principio di legalità, siccome delineata nel più recente arresto del 2017.

Nel caso, invece, di fatti commessi dopo l'approvazione della direttiva PIF, pur in assenza dell'intervento di recepimento ad opera del legislatore, il giudice sarebbe tenuto alla disapplicazione delle norme del codice penale sull'interruzione della prescrizione, in quanto ritenute lesive dell'art. 325 TFUE. Con l'approvazione del predetto atto di diritto derivato, infatti, la materia del contrasto penale alle frodi fiscali in materia di IVA entra *pleno iure* nell'orbita del diritto comunitario e, quindi, ai sensi dell'art. 53 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, andrà sottoposto al principio di legalità eurounitario, che la Corte ritiene del tutto rispettato dal *dictum in re Taricco*.

4. Sul possibile seguito della sentenza Taricco II nella giurisprudenza costituzionale

Più complesso è, invece, ipotizzare il seguito della sentenza *de qua* dinnanzi al giudice delle leggi, chiamato a decidere la questione di legittimità costituzionale.

Vi è da chiedersi, infatti, se la soluzione di compromesso individuata dal giudice di Lussemburgo possa ritenersi effettivamente rispondente alle sollecitazioni contenute nell'ordinanza di rinvio e possa dar luogo, pertanto, ad una sentenza di secco rigetto delle questioni sollevate dai giudici *a quibus*.

Alla luce di quanto già sopra osservato, si ritiene che un simile esito sia da ritenere improbabile.

Innanzitutto, è opportuno rilevare che con l'ordinanza n. 24 del 2017, il giudice costituzionale, riaffermando il proprio ruolo di garante ultimo del rispetto dei “principi supremi dell'ordinamento” e, quindi, dei controlimiti interni, ha inteso responsabilizzare la Corte di giustizia, invitandola a decidere se dar luogo o meno ad un eventuale *judicial clash* ²¹.

Tale scelta interlocutoria – dalla Corte stessa ritenuta non già necessaria ma «conveniente» - non è stata, tuttavia, determinata da esigenze di carattere strettamente processuale, quanto piuttosto

²¹ Secondo M. BIGNAMI, *Note minime a margine dell'ordinanza Taricco*, in A. BERNARDI, C. CUPELLI (a cura di), *Il caso Taricco ed il dialogo tra le Corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*, Napoli, 2017, 37, «la soluzione del rinvio pregiudiziale è accorta, perchè scarica sul giudice europeo la scelta conclusiva se aprire le ostilità o piuttosto ripiegare prudentemente sulla via di fuga suggerita dalla nostra Corte».

da ragioni politico-istituzionali ²². Invero, dal tenore della sentenza del 2015 non sembravano residuare dubbi circa la reale portata delle regole stabilite in quella sede dal giudice europeo e relative, come già detto, all'effetto diretto dell'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE; all'obbligo del giudice nazionale di disapplicare, in ossequio al principio di *primauté* del diritto comunitario, la normativa italiana sulla prescrizione dei reati in materia di evasione dell'IVA; nonchè, *last but not least*, all'irrilevanza della natura sostanziale, anziché processuale, riconosciuta alla prescrizione nell'ordinamento interno.

Alla perentorietà delle affermazioni della Corte europea, il giudice costituzionale ha risposto con altrettanta fermezza, ricorrendo, più che ad un'impostazione dialogico/dubitativa, ad una convinta affermazione monologica/oppositiva circa la sussistenza delle paventate frizioni tra la c.d. "regola Taricco" ed il principio (euro-) costituzionale di legalità penale.

Se, dunque, il dispositivo dell'ordinanza è riconducibile alle forme di un rinvio pregiudiziale, lo stesso non può dirsi della parte motiva, che sembra ricalcare la struttura – più che di una pronuncia-monito²³ - di una sentenza di fondatezza²⁴ *accertata ma sospensivamente non dichiarata*.

Ed infatti, il successivo accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale è stato dal giudice costituzionale italiano subordinato all'inveramento della condizione sospensiva di una nuova pronuncia "oltranzista" della Corte di giustizia. Al contempo, tuttavia, la condivisione pressoché integrale dei dubbi sollevati dai giudici *a quibus* (e con fermezza rappresentati alla Curia comunitaria) si è tradotta nella unilaterale apposizione, "in calce" al dialogo provocatoriamente proposto con il rinvio pregiudiziale, di una "clausola risolutiva espressa" dal tono perentorio e condizionante la re-interpretazione (a rime eurocostituzionalmente obbligate) dell'art. 325 TFUE, richiesta ai giudici di Lussemburgo.

È, pertanto, necessario valutare se le condizioni proposte dal giudice delle leggi siano state o meno rispettate dalla Corte lussemburghese.

In primo luogo, non è stata fornita risposta al terzo dei quesiti posti - concernente direttamente i controlimiti – ritenuto virtualmente assorbito dalla risoluzione delle prime due

²² È la condivisibile opinione di M. LUCIANI, *Intelligenti pauca. Il caso Taricco torna (catafratto) a Lussemburgo*, in *Osservatorio costituzionale*, 21 aprile 2017, 3.

²³ Discorre di ordinanza-monito, tra gli altri, G. RICCARDI "Patti chiari, amicizia lunga". *La Corte Costituzionale tenta il dialogo nel caso Taricco, esibendo l'arma dei controlimiti*, in A. BERNARDI, C. CUPELLI (a cura di), *Il caso Taricco ed il dialogo tra le Corti*, cit., 365 ss..

²⁴ Impressione, peraltro, già manifestata da 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)*, cit.; P. FARAGUNA, *The Italian Constitutional Court in re Taricco: "Gauweiler in the Roman Campagna"*, in www.verfassungsblog.de, 31 gennaio 2017; V. MANES, *La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a "Taricco"*, in *Dir. pen. cont.*, 13 febbraio 2017.

questioni. A stretto rigore, si tratta, forse, dell'unica parte "irenica" della *Taricco II*, in cui il non dire può essere letto come un invito a non porre sul tappeto un tema che rappresenterebbe sicuro terreno di aperto conflitto, per le chiare divergenze sul modo stesso di intendere la nozione di "principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale interno", come già dimostrato dalle *Conclusioni* dell'Avvocato Bot²⁵.

La risposta della Corte a tale silenzio dipenderà, in gran parte, dal significato che essa attribuirà alla soluzione fornita alle prime due questioni dai giudici lussemburghesi. E qui molto dipenderà dalla disponibilità del giudice costituzionale nel procedere più per *fictiones* presupposte, che per laico intendimento della reale portata del nuovo *dictum Taricco*. Invero, solo presupponendo fittiziamente che la Corte di giustizia abbia accolto i rilievi sulla reale portata del principio di legalità, secondo le coordinate assiologiche rappresentate nell'ordinanza n. 24 del 2017, potrebbe giungersi a ritenere che la questione dei controlimiti sia per il momento risolta: non può, infatti, dimenticarsi che secondo il giudice costituzionale il principio di legalità (e tutti i suoi corollari: irretroattività, determinatezza, riserva di legge) è *principio supremo dell'ordinamento* (quindi, controlimite) che presidia la prescrizione quale istituto di diritto penale sostanziale, funzionale alla tutela dei diritti dell'imputato. In caso contrario, l'esito dovrebbe essere quello di una sentenza di accoglimento secco delle questioni di legittimità in origine sollevate.

Sebbene le risposte della Corte di giustizia in punto di legalità penale siano state inappaganti, è estremamente improbabile che il giudice costituzionale chiuda definitivamente una partita, che avrebbe già potuto concludere in prima battuta non ricorrendo al rinvio pregiudiziale, ma pronunciando sentenza di accoglimento per accertata violazione da parte del *dictum Taricco* dei controlimiti costituzionali.

Ed allora è più credibile che la Corte *finja* a metà, optando o per una pronuncia processuale; o per una pronuncia interpretativa di rigetto; o, ancora, per un'autorimessione della questione di legittimità costituzionale delle norme del codice penale censurate in sede interpretativa dalla Corte di giustizia.

Sotto il primo profilo, la Corte potrebbe far leva sulla precisazione inserita in *Taricco II* circa il *dies a quo* la disapplicazione *in malam partem*, imposta dall'art. 325 TFUE nella lettura fornita dalla Corte di giustizia, può escludersi con ragionevole certezza, nel rispetto del principio di irretroattività della norma di diritto sostanziale più sfavorevole al reo, così come del resto

²⁵ Il quale, con argomentazioni prive di sostegno logico giuridico, ha individuato quali principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale soltanto quelli espressi dai primi dodici articoli della Carta costituzionale (parr. 180-181, *Conclusioni*).

chiarito dal giudice europeo. Orbene, atteso che i fatti di reato contestati agli imputati nei giudizi *a quibus* sono stati tutti perpetrati prima dell'8 settembre 2015, data di pubblicazione di *Taricco I*, la Corte costituzionale potrebbe, o dichiarare con ordinanza l'inammissibilità della questione o restituire gli atti ai giudici rimettenti per sopravvenuta irrilevanza della questione di legittimità, attesa l'inapplicabilità, in tali giudizi, della *regola Taricco*²⁶.

Meno ovvia²⁷, ma preferibile sarebbe, invece, l'adozione di una sentenza interpretativa di rigetto, con la quale la Corte possa, per un verso, chiarire ai giudici *a quibus* le coordinate cui attenersi per una lettura costituzionalmente orientata della *regola Taricco* e, per altro verso, dimostrare (tanto ai giudici nazionali, quanto soprattutto alla Corte di giustizia) di non smentire, seppure in minima parte, sè stessa. Nella specie, il giudice delle leggi potrebbe far leva sull'estrema genericità della motivazione della Corte di Lussemburgo – che consente plurime letture - e specificare: a) che i giudici non *devono* disapplicare, in forza della *Taricco II*, gli artt. 160, u.c. e 161, c. 2, c. p., nei processi relativi a fatti commessi prima della sentenza europea del 2015, nel rispetto del principio di irretroattività della norma penale più sfavorevole; b) che per i fatti commessi dopo *Taricco I* e fino all'approvazione della direttiva PIF, facendo leva sul “doppio binario” individuato dalla Corte di giustizia in *Taricco II* per tale periodo, una lettura *secundum Constitutionem* richiede che non si faccia luogo a disapplicazione; c) per i fatti commessi dopo l'approvazione della direttiva PIF, nell'ipotesi di omesso intervento del legislatore nazionale – nei cui confronti dovrebbe essere, contestualmente, lanciato un ulteriore monito, affinché dia immediata attuazione alla direttiva PIF - il giudice dovrebbe disapplicare le norme del codice penale, applicando di contro la *regola Taricco*, attraverso un'interpretazione comunitariamente orientata di essa, che tenga conto della soglia di gravità della frode IVA stabilita dalla direttiva PIF e ritenendo, da questo momento superato il *deficit* di determinatezza della *regola de qua*, allineata così alla portata costituzionale del principio di legalità²⁸.

²⁶ Quali esempi di restituzione degli atti al giudice *a quo*, per sopravvenuta sentenza interpretativa della Corte di giustizia, cfr., Corte cost. ordd. 241/2005 e 252/2006.

²⁷ *Contra*, R. BIN, *Taricco tango*, cit., 2, che ritiene, invece, più ovvia e “burocratica” il ricorso ad una sentenza di rigetto “nei sensi di cui in motivazione”.

²⁸ Ed infatti, nell'ordinanza n. 24 del 2017 si era lamentata una visione parziale del principio di legalità penale da parte della Corte di giustizia, eccessivamente protesa alla valorizzazione del solo corollario della irretroattività. La Corte costituzionale aveva fatto particolarmente leva, nel provvedimento di rinvio, alla necessità che la norma penale fosse anche sufficientemente determinata e non lasciasse spazi alla discrezionalità senza confini di un giudice penale di scopo. Accedendo alla lettura sopra proposta, invece, consentirebbe di riconnettere la dimensione costituzionale a quella sovranazionale del principio di legalità, specificando ad esempio che si tratterebbe di una lettura imposta, altresì, dall'art. 49 della Carta fondamentale dell'Unione europea siccome interpretato (anche) dalla Corte di giustizia nella sentenza *Taricco II*.

Ci si avvede che tale ipotesi di definizione del giudizio potrebbe sembrare un po' troppo morbida nei confronti del legislatore nazionale, che sarebbe destinatario di moniti – abitualmente, non ascoltati – tanto da parte del giudice europeo, quanto ad opera del giudice comunitario.

Tuttavia, in assenza di una procedura comunitaria di infrazione per mancata ottemperanza agli obblighi derivanti dall'art. 325 TFUE sembra di difficile avveramento l'auspicio manifestato in dottrina circa un'eventuale autorimessione della questione di legittimità costituzionale degli artt. 160, u.c., e 161, c. 2, c. p. per contrasto con la disposizione del TFUE, siccome interpretato dalla Corte di giustizia²⁹. Tuttavia, in questo caso, a differenza di quanto ritenuto dall'illustre Autore, sebbene possa condividersi il rilievo circa la sussistenza del requisito della rilevanza³⁰, qualche dubbio potrebbe muoversi in punto di non manifesta infondatezza. Ed infatti, dovrebbe ammettersi che le sentenze del giudice dell'UE circa l'incompatibilità comunitaria delle norme di diritto interno relative all'interruzione della prescrizione siano *in toto* condivisibili per gli esiti cui giungono: elemento questo che, proprio alla luce di quanto sopra illustrato e chiaramente deducibile dall'ordinanza n. 24 del 2017, la Corte costituzionale ha posto in discussione.

PUBBLICATO SU AMBIENTEDIRITTO.IT - 04 APRILE 2018 – ANNO XVIII

²⁹ R. BIN, *Taricco tango*, cit., 3 s.

³⁰ Il sindacato sulla legittimità dei predetti articoli del codice penale è indubbiamente pregiudiziale ai fini della soluzione della questione prospettata relativa alla disapplicazione degli stessi articoli in conseguenza di una pronuncia della Corte di giustizia.

PUBBLICATO SU AMBIENTEDIRITTO.IT - 04 APRILE 2018 – ANNO XVIII

AmbienteDiritto.it - Rivista Giuridica Telematica - Electronic Law Review - Via Filangeri, 19 - 98078 Tortorici ME -
Tel +39 0941 421391 - Fax digitale +39 1782724258 Mob. +39 3383702058 - info@ambientediritto.it - Testata
registrata presso il Tribunale di Patti Reg. n. 197 del 19/07/2006 - ISSN 1974-9562

ISSN 1974-9562

9 771974 956204

2018

www.ambientediritto.it

La rivista Giuridica AMBIENTEDIRITTO.IT 1974-9562 è riconosciuta ed inserita nell'Area 12 classe A - Riviste Scientifiche Giuridiche. ANVUR: Agenzia Nazionale di Valutazione del Sistema Universitario e della Ricerca (D.P.R. n.76/2010). Valutazione della Qualità della Ricerca (VQR); Autovalutazione, Valutazione periodica, Accreditemento (AVA); Abilitazione Scientifica Nazionale (ASN).

Repertorio del Foro Italiano Abbr. n.271 www.ambientediritto.it