

IL MERITO

Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea

La decisione

Delitto di omesso versamento dell'IVA - Innalzamento della soglia di punibilità da € 50.000 ad € 250.000 - Non punibilità per pagamento del debito tributario - Possibile contrasto con il diritto europeo - Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea (Cost., artt. 11, 117; T.U.E., art. 4, § 3; T.F.U.E., art. 325, §§ 1 e 2; Dir. 112/2006/CE; Convenzione "P.I.F.", artt. 1 e 2; D.Lgs. n. 74/2000, artt. 10-bis, 10-ter, 13).

In tema di omesso versamento dell'IVA ex art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000, si rimette alla Corte di giustizia dell'Unione Europea la triplice questione:

1) se il diritto europeo, e in particolar modo il combinato disposto degli artt. 4, paragrafo 3, TUE, 325 TFUE e della direttiva 2006/112, che prevedono l'obbligo di assimilazione in capo agli Stati membri per quanto riguarda le politiche sanzionatorie, possa essere interpretato nel senso che esso osti alla promulgazione di una norma nazionale che preveda che la rilevanza penale dell'omesso versamento dell'IVA consegua al superamento di una soglia pecuniaria più elevata rispetto a quella stabilita in relazione all'omesso versamento dell'imposta diretta sui redditi;

2) se il diritto europeo, e in particolar modo il combinato disposto degli artt. 4, paragrafo 3, TUE, 325 TFUE e della direttiva 2006/112, che impongono l'obbligo a carico degli Stati membri di prevedere sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate a tutela degli interessi finanziari della UE, possa essere interpretato nel senso che esso osti alla promulgazione di una norma nazionale che escluda la punibilità dell'imputato (sia esso amministratore, rappresentante legale, delegato a svolgere funzioni di rilevanza tributaria ovvero concorrente nell'illecito), qualora l'ente dotato di personalità giuridica ad esso riconducibile abbia provveduto al pagamento tardivo dell'imposta e delle sanzioni amministrative dovute a titolo di IVA, nonostante l'accertamento fiscale sia già intervenuto e si sia provveduto all'esercizio dell'azione penale, al rinvio a giudizio, all'accertamento della rituale instaurazione del contraddittorio in sede di processo e fin tanto che non si sia proceduto alla dichiarazione di apertura del dibattimento, in un sistema che non commina a carico del predetto amministratore, rappresentante legale ovvero al loro delegato e concorrente nell'illecito alcuna altra sanzione, neppure a titolo amministrativo;

3) se la nozione di "illecito fraudolento" disciplinata all'art. 1 della Convenzione PIF del 1995 vada interpretata nel senso di ritenere incluso nel concetto an-

che l'ipotesi di omesso, parziale, tardivo versamento dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, se l'art. 2 della convenzione summenzionata imponga allo Stato membro di sanzionare con pene detentive l'omesso, parziale, tardivo versamento dell'IVA per importi superiori ad € 50.000.

TRIBUNALE DI VARESE, GIUDICE PER LE INDAGINI PRELIMINARI, 30 ottobre 2015 – SALA, *Giudice estensore*.

**Il Tribunale di Varese solleva nuova questione alla C.G.U.E.
in tema di omesso versamento dell'I.V.A.:
osservazioni a prima lettura**

1. Nel commentare la sentenza “Pennacchini” del 17 settembre 2015 (dep. 20 gennaio 2016)¹, con cui la Suprema Corte aveva dato una prima applicazione al *dictum* “Taricco”² della Corte di giustizia dell’Unione Europea, ci eravamo così incidentalmente espressi: «a partire dal caso “Taricco”, [...] qualsiasi giudice penale, in sede di lettura “sinottica” del nostro Codice Penale con una qualsiasi disposizione programmatica dell’Unione Europea, potrebbe in ipotesi disapplicare le disposizioni normative nazionali (anche *in malam partem*), ad esempio ritenendo che la previsione di una certa circostanza attenuante collida con determinati interessi dell’Unione, ovvero che una certa causa di non punibilità impedisca all’ordinamento italiano di proteggere altri interessi meritevoli di tutela, ovvero ancora che una certa disciplina in tema di sospensione condizionale della pena [...] comporti un insufficiente livello di protezione di beni primari dell’Unione».

La nostra sommesssa “profezia” si è purtroppo avverata, giacché il recepimento in Italia della sentenza lussemburghese ha vellicato la fervida fantasia dei giudici nostrani, dando la stura a nuove ipotesi di remissione alla C.G.U.E., prima fra tutte quella del Giudice per le Indagini Preliminari presso il Tribunale di Varese³ che qui brevemente si annota.

¹ Cass., Sez. III, 17 settembre 2015, n. 2210, in questa *Rivista* online. In merito a tale sentenza, ci permettiamo rinviare a CIVELLO, *La prima attuazione della sentenza “Taricco” della C.G.U.E.: il principio di legalità nell’epoca del “minimalismo penale”*, in questa *Rivista* online.

² Corte di Giustizia dell’Unione Europea, Grande Sezione, 8 settembre 2015, Taricco e altri, in questa *Rivista* online. Sulla sentenza “Taricco”, cfr. RONCO, CARUSO, *Il principio di legalità*, in RONCO (a cura di), *La legge penale. Fonti, tempo, spazio, persone*, III ed., Bologna, 2016, 30 ss. Inoltre, ci si permette rinviare a CIVELLO, *La sentenza “Taricco” della Corte di Giustizia UE: contraria al Trattato la disciplina italiana in tema di interruzione della prescrizione del reato*, in questa *Rivista* online, nonché ID., *Il “dialogo fra le quattro corti: dalla sentenza “Varvara” (2013) della CEDU, alla sentenza “Taricco” (2015) della CGUE*, in questa *Rivista* online, nonché 2015, n. 3, 783 ss.

³ L’ordinanza di remissione, in effetti, risale all’ottobre del 2015, ma è stata pubblicata in www.penalecontemporaneo.it, 15 aprile 2016 (con nota di Lucia Zoli).

Questo il tema del giudizio *a quo*.

Il Pubblico Ministero procedente aveva richiesto al Giudice per le Indagini Preliminari l'emissione di un decreto penale di condanna, in relazione al delitto di cui all'art. 10-ter, D. Lgs. n. 74/2000, avendo l'imputato - in qualità di amministratore unico di una società di capitali - omesso di versare l'IVA per un importo complessivo di circa € 175.000.

Nelle more fra la richiesta e l'emissione del decreto penale, veniva promulgato il D. Lgs. n. 158/2015, il quale, nel modificare il delitto di omesso versamento dell'IVA, innalzava la soglia di punibilità da € 50.000 ad € 250.000, e introduceva una nuova causa di non punibilità, connessa all'intervenuto pagamento del debito tributario (cfr. il novellato art. 13, D. Lgs. n. 74/2000).

A fronte di ciò, il G.I.P. adito, pur prendendo atto delle nuove disposizioni più favorevoli per l'imputato, soprassedeva al proscioglimento ex art. 129 c.p.p., invocando la Corte di Giustizia del Lussemburgo onde essere "autorizzato" alla disapplicazione della nuova normativa interna più favorevole, e potere così emettere il decreto penale nonostante l'intervenuta depenalizzazione del fatto.

Rilevava, a tal riguardo, il giudicante:

- che, a seguito della riforma del 2015, lo Stato italiano si riserverebbe di punire "più severamente" l'omesso versamento delle ritenute ex art. 10-bis, D. Lgs. n. 74/2000 (avente soglia di punibilità di € 150.000), rispetto all'omesso versamento di IVA di cui al susseguente art. 10-ter (oggi, come detto, avente soglia di punibilità più elevata, pari ad € 250.000), così accordando ai propri interessi erariali una tutela penale forziore rispetto agli interessi finanziari dell'Unione Europea⁴;

- che il nuovo art. 13, D. Lgs. n. 74/2000, avrebbe ulteriormente indebolito il rigore sanzionatorio in tema di reati tributari, prevedendo, come detto, la non punibilità del reo per intervenuto pagamento del debito fiscale, misura premiale che al giudicante non pare conforme alla disciplina europea.

A fronte di ciò, afferma testualmente il giudice rimettente, «qualora la Corte di Giustizia dovesse ritenere che gli artt. 4 T.U.E.⁵ e 325 T.F.U.E.⁶ non siano

⁴ Il collegamento contabile fra l'IVA riscossa dallo Stato membro e le entrate finanziarie dell'Unione è illustrato in una complessa decisione del Consiglio del 7 giugno 2007 (dec. 2007/436/CE, Euratom) e, in particolare, dall'art. 2, § 1, lett. b), di tale atto.

⁵ L'art. 4, § 3, T.U.E. recita: «In virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati. Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione. Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione».

compatibili con una normativa nazionale che assicura un trattamento peggiore in caso di omesso versamento dell'IVA rispetto alle tutele apprestate in ambito penale per assicurare il versamento dell'imposta sui redditi, il decreto legislativo 158/2015 non troverebbe applicazione e la condotta dell'imputato manterrebbe intatta l'originaria rilevanza sotto il profilo penale. Dunque, l'imputato non andrebbe prosciolto immediatamente ex art. 129 c.p. perché il fatto continuerebbe a integrare un illecito penale».

Anche in relazione al nuovo art. 13, D. Lgs. n. 74/2000, si potrebbe porre un problema di sua compatibilità con la normativa sovra-primaria dell'Unione, poiché esso consente all'imputato di evitare una condanna penale, avvantaggiandosi del fatto di avere estinto il debito tributario in sede di procedura amministrativa, il che potrebbe rappresentare un indebolimento della tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

Al fine di corroborare la questione pregiudiziale sollevata, oltre a citare l'immane sentenza "Taricco" della Corte europea, il giudice *a quo* illustra alcuni profili di natura interpretativa sottoposti al vaglio dei giudici di Lussemburgo.

In primis, come detto, la legge italiana prevedrebbe due soglie di punibilità irragionevolmente differenti tra art. 10-bis (omesso versamento delle ritenute) e art. 10-ter (omesso versamento dell'IVA, quest'ultimo essendo un comportamento che lede anche gli interessi finanziari dell'Unione).

In secundis, con riferimento agli amministratori delle società contribuenti, quella penale sarebbe l'unica sanzione idonea a colpire le persone fisiche che gestiscono i patrimoni societari, posto che le sanzioni tributarie a carico della persona giuridica non possono estendersi agli amministratori (art. 7, co. 1, d.l. n. 269/2003): per tale motivo, prevedere la non punibilità di tali soggetti nei casi di pagamento del debito tributario da parte dell'ente significherebbe neutralizzare e vanificare l'efficacia preventiva che tali disposizioni producono all'interno dell'ordinamento nazionale; infatti, a fronte di un pagamento tardivo dei tributi (dove la permanenza integrale o comunque parziale della lesione degli interessi erariali, con l'unico vantaggio - per lo Stato - di non dovere ricorrere alla riscossione coatta), l'imputato profitterebbe di un totale esonero di responsabilità penale. Afferma, sul punto, il giudice *a quo*: «quale ragione po-

⁶ L'art. 325, §§ 1 e 2, T.F.U.E. recita: «L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari».

trà, infatti, ancora spingere un amministratore di una persona giuridica ad astenersi dall'utilizzare come fonte di finanziamento la liquidità generata dalla raccolta dell'imposta e non farsi dirigere nella sua scelta da una semplice analisi economica fondata sui costi di accesso al credito e sulla possibilità di evitare ogni sanzione penale in una fase successiva semplicemente corrispondendo il dovuto sotto il profilo amministrativo?».

A fronte di ciò, i parametri normativi europei evocati dal giudice di Varese sono sostanzialmente quattro, vale a dire:

- l'art. 4, § 3, T.U.E. (v. nota 5, *supra*);
- l'art. 325, T.F.U.E. (v. nota 6, *supra*);
- la direttiva 112/2006/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto;
- la Convenzione "PIF" del 26 luglio 1995 (stipulata a mente dell'art. K.3, § 2, lett. c), T.U.E.), secondo la quale (art. 2, § 1) gli Stati membri sono tenuti ad assumere le misure necessarie affinché le condotte che integrano una frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno nei casi di frode grave, pene privative della libertà personale. In particolare, viene definita "grave", e dunque si presume come tale, la frode superiore ad € 50.000. Nel caso di specie, precisa il Tribunale di Varese, quand'anche l'omesso versamento dell'IVA dovesse ritenersi quale comportamento non avente natura strettamente fraudolenta, la soglia di € 50.000 indicata nella Convenzione "PIF" dovrebbe comunque tenersi in adeguata considerazione (seppur non in chiave di applicazione analogica, vietata in materia penale) ai fini dell'art. 325, T.F.U.E., e cioè allo scopo di valutare la congruità della "risposta sanzionatoria" italiana rispetto a fatti illeciti (anche non fraudolenti) che ledono gli interessi dell'Unione.

Il giudice rimettente esclude, poi, che dalla disapplicazione delle nuove disposizioni più favorevoli possa derivare una violazione del principio di legalità che regge la materia penale, poiché, in tal caso, non si farebbe altro che applicare all'imputato la normativa più sfavorevole (che poneva una soglia di punibilità di € 50.000 e non prevedeva la speciale causa di non punibilità derivante dal pagamento del debito tributario), la quale era vigente al momento del fatto e che, dunque, era ben nota - o comunque conoscibile - (d)all'imputato.

A tal riguardo, precisa il G.I.P. di Varese, «quanto alle norme di nuova emanazione, esse, se ritenute non compatibili con il diritto dell'Unione, non avrebbero mai fatto lecito ingresso nell'ordinamento nazionale e, conseguentemente, i loro effetti non si sarebbero mai prodotti: dunque l'imputato non potrebbe vantare una legittima aspettativa in relazione ad una loro eventuale applicazione [con rinvio a C.G.U.E., 15 luglio 1964, *Costa c. Enel*; C.G.U.E., 9 marzo 1978,

Amministrazione delle Finanze c. Simmenthal; C. Cost., n. 102/2008; C. Cost., n. 406/2005; C. Cost., n. 129/2006; C. Cost., n. 368/2008 e C. Cost., n. 103/2008]».

In definitiva, il giudice rimettente formula i seguenti quesiti ai giudici del Lussemburgo:

i) se il diritto europeo, e in particolar modo il combinato disposto degli artt. 4, paragrafo 3, TUE, 325 TFUE e della direttiva 2006/112, che prevedono l'obbligo di assimilazione in capo agli Stati membri per quanto riguarda le politiche sanzionatorie, possa essere interpretato nel senso che esso osti alla promulgazione di una norma nazionale che preveda che la rilevanza penale dell'omesso versamento dell'IVA consegua al superamento di una soglia pecuniaria più elevata rispetto a quella stabilita in relazione all'omesso versamento dell'imposta diretta sui redditi;

ii) se il diritto europeo, e in particolar modo il combinato disposto degli artt. 4, paragrafo 3, TUE, 325 TFUE e della direttiva 2006/112, che impongono l'obbligo a carico degli Stati membri di prevedere sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate a tutela degli interessi finanziari della UE, possa essere interpretato nel senso che esso osti alla promulgazione di una norma nazionale che escluda la punibilità dell'imputato (sia esso amministratore, rappresentante legale, delegato a svolgere funzioni di rilevanza tributaria ovvero concorrente nell'illecito), qualora l'ente dotato di personalità giuridica ad esso riconducibile abbia provveduto al pagamento tardivo dell'imposta e delle sanzioni amministrative dovute a titolo di IVA, nonostante l'accertamento fiscale sia già intervenuto e si sia provveduto all'esercizio dell'azione penale, al rinvio a giudizio, all'accertamento della rituale instaurazione del contraddittorio in sede di processo e fin tanto che non si sia proceduto alla dichiarazione di apertura del dibattimento, in un sistema che non commina a carico del predetto amministratore, rappresentante legale ovvero al loro delegato e concorrente nell'illecito alcuna altra sanzione, neppure a titolo amministrativo;

iii) se la nozione di "illecito fraudolento" disciplinata all'art. 1 della Convenzione PIF vada interpretata nel senso di ritenere incluso nel concetto anche l'ipotesi di omesso, parziale, tardivo versamento dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, se l'art. 2 della convenzione summenzionata imponga allo Stato membro di sanzionare con pene detentive l'omesso, parziale, tardivo versamento dell'IVA per importi superiori ad € 50.000.

2. Prima di formulare alcune brevi considerazioni "a prima lettura" sulla questione pregiudiziale sollevata dal Tribunale di Varese, non si può non anteporre un'osservazione di carattere generale e preliminare: desta non poca inquietudine

tudine nello studioso contemporaneo la “rincorsa” della giurisprudenza nostrana verso sempre nuove forme di disapplicazione *in malam partem* del diritto interno, secondo quella deriva prasseologica che è stata appellata da autorevole Dottrina costituzionalistica come “pan-penalismo” e “pan-vittimismo”: tra le righe dell’ordinanza prefata, come già nell’ordinanza di rimessione “Taricco”, è possibile scorgere la tendenza della magistratura italiana a scovare, nelle pieghe del sistema normativo, sempre nuovi e inediti profili di interferenza tra la disciplina nazionale e i principi generali dei Trattati U.E.; con la singolare ventura che tali profili vengono quasi esclusivamente ricercati, spesso con dovizioso e documentato profluvio di riferimenti euro-unitari, al fine di giungere ad una decisione *più sfavorevole* per l’imputato.

Una tale tendenza assume una connotazione “culturale” diametralmente opposta rispetto al prudente atteggiamento *self-restraint* sino ad oggi adottato dalla nostra Corte Costituzionale, la quale si è perlopiù astenuta dall’intervenire in materia penale, laddove l’eventuale accoglimento della questione sollevata potesse determinare un deterioramento della posizione dell’imputato *sub iudice*.

In particolare, nel caso “Taricco”, il giudice italiano aveva manifestato “insofferenza” verso la normativa italiana in tema di interruzione della prescrizione (artt. 160 e 161 c.p.), così ottenendo dai giudici del Lussemburgo il “via libera” alla disapplicazione di tale disciplina, con gli effetti che ben conosciamo, e che peraltro sono oggi sottoposti al vaglio della Corte Costituzionale.

Nel caso dell’ordinanza qui annotata, invece, il giudice italiano, adito per l’emissione di un decreto penale di condanna, non ritenendo di doversi assoggettare alla benigna novella in tema di reati tributari (D. Lgs. n. 158/2015), si è immediatamente rivolto alla Corte di giustizia europea onde vedersi “autorizzato” alla disapplicazione *in malam partem* della nuova e più favorevole disciplina normativa.

Per l’ennesima volta, la giustizia italiana si trova ad invocare la primazia del *jus europaeus* al fine di pervenire a soluzioni prasseologiche *più sfavorevoli* per l’imputato, con qualche perplessità dell’interprete circa il fatto che, in tal modo, il giudice, oltre a essere (non possiamo dubitarne) intrinsecamente terzo e imparziale, *appaia* anche tale agli occhi della comunità.

Al di là di tali prime impressioni, sorgono poi spontanee alcune ulteriori considerazioni di carattere tecnico-giuridico, in merito alla questione sollevata dal Giudice di Varese.

⁷ LUCIANI, *Il brusco risveglio. I controlimiti e la fine mancata della storia costituzionale*, in *Rivista Associazione Italiana Costituzionalisti*, online, n. 2/2016, 15 aprile 2016, 12.

2.1. *In primis*, ci permettiamo ribadire le nostre perplessità in merito ad una prassi giudiziaria ormai assai diffusa – prassi di cui l’ordinanza annotata rappresenta un emblematico esemplare – vale a dire l’uso per così dire “sviato” (nell’accezione tecnica che il diritto amministrativo dà del *détournement de pouvoir* o “sviamento di potere”) del rinvio pregiudiziale alla C.G.U.E. ex art. 267 T.F.U.E.

Quest’ultima disposizione così recita:

«La Corte di giustizia dell’Unione europea è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale: a) sull’interpretazione dei trattati; b) sulla validità e l’interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell’Unione».

Dalla sola *littera* di tale norma convenzionale è possibile ricavare un principio di fondamentale importanza: la Corte del Lussemburgo non può essere invocata allo scopo di chiedere al giudice europeo se una determinata disposizione interna sia o meno legittima, e tantomeno come debba essere interpretata tale disposizione in modo “costituzionalmente conforme”.

Il giudice interno, di contro, può adire la Corte europea solo qualora abbia dubbi, come detto, sull’interpretazione dei trattati, ovvero sulla validità e l’interpretazione degli atti compiuti dall’Unione.

A fronte di ciò, non è chi non veda come la questione sollevata dal giudice di Varese, come già avvenne con la questione “Taricco”, pur dietro la veste formale di un quesito sull’interpretazione dei trattati, dissimuli un quesito sostanziale ben diverso ed *extra ordinem*, vale a dire quello avente ad oggetto la compatibilità tra la normativa italiana in tema di delitti tributari, siccome novellata nel 2015, e le disposizioni europee richiamate in ordinanza.

Nel provvedimento di rimessione, infatti, si chiede alla Corte G.U.E. «*se il diritto europeo, [...] possa essere interpretato nel senso che [esso] osti alla promulgazione di una norma nazionale che preveda... [etc.]*»; ma è evidente che, dietro tale articolata (e a tratti artificiosa) perifrasi, si cela ben altro quesito, e cioè si chiede sostanzialmente ai giudici del Lussemburgo se il diritto interno sia compatibile con quello europeo, in merito al quale ultimo non si pone alcuna effettiva questione interpretativa!

Noi riteniamo che tale devoluzione non sia conforme al dettato dell’art. 267 T.F.U.E. e, dunque, debba sfociare in una pronunzia di inammissibilità, sebbene non sia possibile nascondere come la Corte del Lussemburgo (ad es., nel caso “Taricco”) sia oggi propensa a ricevere e trattare questioni pregiudiziali strutturate in modo simile, così di fatto esautorando la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale nazionali rispetto alle loro rispettive funzioni e prerogative.

2.2. Quanto al primo “parametro” invocato dal giudice *a quo*, vale a dire il principio di leale collaborazione tra autorità nazionali e dell’Unione (art. 4, § 3, T.U.E.), è da ritenersi che il medesimo costituisca un canone generalissimo, avente natura programmatica, il quale non può in alcun modo essere strumentalizzato dal giudice onde procedere all’immediata disapplicazione di una determinata disposizione normativa interna.

Non può certo dirsi che la Repubblica Italiana violi il generico dovere di leale collaborazione con l’U.E., per il sol fatto di innalzare la soglia di punibilità di un determinato delitto tributario, ovvero di prevedere una nuova ipotesi di non punibilità.

2.3. Anche la disposizione dell’art. 325 T.F.U.E. – che impone agli Stati membri di combattere efficacemente contro le frodi e le attività illecite che ledano gli interessi finanziari dell’Unione, ricorrendo a misure equivalenti a quelle adottate per la tutela degli interessi finanziari nazionali – sembra contenere un principio di politica generale rivolto non già all’ordine giudiziario bensì al legislatore nazionale, il quale, in sede di creazione delle norme di legge, dovrà individuare le misure normative più idonee e congrue a soddisfare l’esigenza sottesa al dettato convenzionale.

Per tale ragione, non si può condividere la tendenza – già, peraltro, avviata con la discutibile sentenza “Taricco” – a disapplicare precise disposizioni di legge nazionale sulla scorta di un principio generale e programmatico, destinato ad operare a ben altri fini, e non certo contenente regole immediatamente precettive per il giudice.

D’altra parte, anche la direttiva 112/2006/CE, pur potendo dirsi espressiva di alcuni canoni generali in tema di riscossione dell’I.V.A. da parte degli Stati membri, non sembra contenere alcuna disposizione normativa che si ponga in immediato e diretto contrasto con il nostro D. Lgs. n. 158/2015 (tant’è che anche il giudice di Varese non vi si sofferma).

2.4. Quanto agli artt. 1 e 2 della Convenzione “PIF” del 26 luglio 1995, come già osservato dal giudice *a quo*, essi fanno riferimento a comportamenti di natura *essenzialmente fraudolenta* (come l’utilizzo di documenti falsi, inesatti o incompleti, tali da non consentire all’Erario un preciso e puntuale controllo di natura fiscale) ai quali non è in alcun modo riconducibile il semplice omesso versamento dell’IVA ex art. 10-ter, D. Lgs. n. 74/2000: come fin troppo noto, infatti, quest’ultimo delitto ricorre allorquando il contribuente si limiti a non versare all’Erario l’importo dell’IVA regolarmente e puntualmente indicato

nell'apposita dichiarazione fiscale, senza il compimento di alcuna attività decettiva nei confronti dell'Amministrazione finanziaria⁸.

Non può, dunque, in alcun modo sostenersi che tale comportamento omissivo e inerte integri la nozione di "frode" richiamata dalla Convenzione "PIF", donde l'inapplicabilità al caso *de quo* della soglia minima di € 50.000 prevista all'art. 2 di tale Convenzione.

Non pare nemmeno condivisibile l'assunto del giudice di Varese, secondo cui, pur non vertendosi in un'ipotesi di "frode fiscale" in senso stretto, dovrebbe in ogni caso prendersi in considerazione la citata soglia di € 50.000: tale *discrimen* tra frode grave (bisognosa di sanzione detentiva) e frode non grave (punibile anche solo con pena pecuniaria) ha una ben precisa *ratio*, dovuta al fatto che si tratta di comportamenti, come detto, fraudolenti e decettivi, la cui offensività presenta *ex se* un'elevata pregnanza, donde la necessità di fissare una soglia di punibilità non eccessivamente elevata. Di contro, l'omesso versamento dell'IVA ha natura, *ut supra*, non fraudolenta, consistendo nel semplice mancato adempimento di un'obbligazione, così che non pare in sé irragionevole che, in relazione a tale lieve figura illecita, lo Stato italiano preveda una soglia di punibilità più elevata.

2.5. Non convince nemmeno l'argomento speso nella prefata ordinanza, secondo cui, essendo quella ex art. 10-ter, D. Lgs. n. 74/2000 l'unica sanzione penale prevista dal nostro ordinamento a carico degli amministratori di società che omettano il versamento dell'IVA (mentre le sanzioni di natura amministrativa a carico dell'ente non possono ovviamente estendersi ai rispettivi legali rappresentanti), l'innalzamento della soglia di punibilità da € 50.000 ad € 250.000 comporterebbe la pressoché totale vanificazione dell'efficacia preventiva dell'art. 10-ter, così che ne risulterebbero conculcati gli interessi finanziari dell'Unione.

Ciò rappresenta il frutto di una vera e propria inversione logica, la quale parte dall'erroneo presupposto che il principale strumento per la tutela di tali interessi consista nell'irrogazione di sanzioni detentive a carico delle persone fisiche.

A fronte di ciò, non è chi non veda come la naturale sede che consente all'ordinamento di riscuotere il proprio credito tributario nei confronti delle società di capitali (specie allorquando tale credito sia certo, liquido, esigibile e non sia occultato fraudolentemente) sia proprio l'esecuzione forzata in odio

⁸ Si consideri, sul punto, che il nostro art. 1, lett. g-ter), D. Lgs. n. 74/2000, definisce come "mezzi fraudolenti" le «condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà».

all'ente, avente autonoma personalità giuridica, nonché l'irrogazione a quest'ultimo delle sanzioni amministrative previste dalla legislazione fiscale.

Solo per i comportamenti di natura fraudolenta – corrispondenti, ad es., ai nostri artt. 2 e 3, D. Lgs. n. 74/2000 – la Convenzione “PIF” del 1995 imporrebbe agli Stati di prevedere una sanzione di carattere detentivo, ove la frode comporti un'evasione fiscale superiore ad € 50.000.

Per i delitti di omesso versamento non fraudolento, invece, nulla vieta agli Stati membri di calibrare discrezionalmente le rispettive aree di applicabilità delle sanzioni penali e di quelle amministrative.

2.6. Quanto alla divaricazione delle soglie di punibilità fra art. 10-*bis* (€ 150.000) e art. 10-*ter* (€ 250.000), anch'essa è chiaramente il frutto di una scelta discrezionale che spetta solo al legislatore, scelta che risponde a più ampie valutazioni di politica generale e criminale le quali sfuggono, per loro stessa natura, al “controllo” del giudice europeo.

Come già detto, la “risposta sanzionatoria” dello Stato italiano avverso l'evasione dell'IVA è articolata e plurima, e si distende su più fronti, penali ed extra-penali: limitarsi al solo confronto tra soglie di punibilità e sostenere, poi, che la diversità di soglie tra artt. 10-*bis* e 10-*ter* determini, *di per ciò solo*, una lesione degli interessi finanziari dell'Unione appare, francamente, una forzatura, così come appare semplicistico e meccanico il parallelo tra l'art. 10-*bis* come norma a tutela dell'Italia e l'art. 10-*ter* come norma a tutela dell'Unione.

A ciò si aggiunga che la differente natura dei tributi il cui versamento viene omesso (“ritenute fiscali” nel caso dell'art. 10-*bis*; “imposta sul valore aggiunto” nel caso dell'art. 10-*ter*) rende non manifestamente irragionevole la divaricazione tra le soglie di punibilità dei due reati.

Proprio per tale motivo, la Corte Costituzionale (con la sent. n. 100/2015) rigettò la relativa questione di legittimità, così argomentando:

«Le previsioni punitive di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000 non solo attengono a tributi diversi (le imposte sui redditi, nel primo caso, l'imposta sul valore aggiunto, nel secondo), ma hanno anche – e soprattutto – come destinatari soggetti i cui ruoli sono nettamente distinti, sul piano tributario: rispettivamente, il sostituto d'imposta e il contribuente, soggetto passivo dell'IVA. *Si tratta di posizioni non equiparabili*, stante la peculiarità delle funzioni affidate al sostituto d'imposta, il quale è chiamato ad adempiere l'obbligazione tributaria in luogo del soggetto in capo al quale si realizza il presupposto impositivo, effettuando, nei casi normativamente previsti, ritenute alla fonte sulle somme erogate ai sostituiti per poi riversarle all'erario (ordinanza n. 376 del 1989).

[...] In questa prospettiva, l'allineamento *quoad poenam* e quanto a soglie di punibilità delle due ipotesi di omesso versamento, operato dal legislatore nel 2006, rappresenta, dunque, una soluzione costituzionalmente compatibile, ma non certo costituzionalmente imposta».

Per tale motivo, la Consulta rigettò la questione di costituzionalità volta a uniformare e parificare le soglie di punibilità previste dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, D. Lgs. n. 74/2000, osservando altresì perspicuamente che, «per un periodo complessivo di circa vent'anni (dal 1982 al 2000 e dal 2004 al 2006), mentre l'omesso versamento di ritenute costituiva reato (dal 1982 al 1991 senza che fosse neppure prevista alcuna soglia di punibilità), l'omesso versamento dell'IVA rimaneva confinato tra i semplici illeciti amministrativi. *Ciò, a chiara dimostrazione di come il trattamento sanzionatorio delle due figure possa bene seguire percorsi diversificati*».

A fronte di tale pronuncia della Corte Costituzionale, sarebbe veramente specioso che un magistrato di Tribunale, con l'avallo della Corte di Lussemburgo, potesse adottare un provvedimento “caducatorio” che la nostra Consulta ha dichiarato di non poter assumere!

2.7. Ma la parte dell'ordinanza annotata che desta maggiori perplessità è quella in cui il giudice *a quo* sostiene che la normativa italiana sia ipoteticamente contrastante con i principi convenzionali europei, nella parte in cui prevede la non punibilità dell'illecito nei casi di pagamento del debito tributario da parte del contribuente (art. 13, D. Lgs. n. 74/2000).

Sostiene il Tribunale di Varese che la previsione di un siffatto istituto premiale privi ulteriormente di efficacia deterrente la disposizione incriminatrice di cui all'art. 10-*ter*, D. Lgs. n. 74/2000, lasciando “passar l'idea” che qualunque società possa quotidianamente evadere l'I.V.A., confidando un domani nell'applicazione del citato art. 13.

In primis, non può non sorprendere che un istituto normativo, il quale postula proprio l'incameramento (seppur tardivo) del credito tributario da parte dello Stato, venga ritenuto addirittura lesivo degli interessi finanziari dell'Unione.

In ogni caso, come può agevolmente notarsi, l'argomento speso dal giudicante potrebbe essere serenamente ribaltato: proprio incentivando i contribuenti al pagamento dei tributi per il tramite della disposizione premiale dell'art. 13, D. Lgs. n. 74/2000, lo Stato italiano potrebbe riuscire complessivamente ad aumentare il proprio gettito, agevolando il ripianamento di fatti evasivi per il tramite del meccanismo citato, anche a tutela degli interessi finanziari euro-unitari. A tal riguardo, trascura il giudice *a quo* che, proprio in ragione della speciale disposizione dell'art. 13, gli amministratori delle società insolventi – dalle quali

l'Erario non sarebbe in grado di recuperare alcunché in via coattiva – potrebbero essere indotti a far sì che il debito tributario venga comunque onorato, a ciò essendo incentivati dal predetto istituto premiale; la qual evenienza pare assai virtuosa per il fisco europeo, ben più dell'esecuzione di una pena detentiva a carico del legale rappresentante.

Di contro, il prevedere un'ipotesi meramente attenuante (e non già esimente) nei casi di estinzione del debito tributario – come prevedeva il previgente art. 13, D. Lgs. n. 74/2000 – potrebbe non avere grande efficacia incentivante: per quale motivo un amministratore di società dovrebbe reperire ingenti fondi per il pagamento dell'Erario, se ciò gli vale solo un modesto sconto di pena?

Proprio il fatto che si possa in ipotesi giungere al medesimo obiettivo politico-generale – vale a dire la tutela degli interessi dell'Unione – mediante una gamma di percorsi normativi alternativi, e cioè calibrando in modo discrezionale il complessivo equilibrio fra strumenti sanzionatori e strumenti premiali “proattivi”, dimostra alla radice l'inammissibilità della questione sollevata dal giudice di Varese.

Come già più volte ribadito, spetta al Parlamento italiano, nell'esercizio della sovranità nazionale e nell'emanazione di quelle leggi cui l'ordine giudiziario è per Costituzione assoggettato (art. 101, co. 2, Cost.), individuare discrezionalmente i più congrui equilibri fra sanzioni amministrative, sanzioni penali e “incentivi” di natura premiale, mentre l'ingerenza in tale materia da parte delle giurisdizioni interne ed europee si palesa come contraria ai principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale, scardinando alla radice l'equilibrio delle fonti; evenienza particolarmente infausta nella materia penale, ove maggiore è l'esigenza di tutelare il principio di legalità e le garanzie per i consociati. A ciò si aggiunga che, laddove l'ordinamento preveda una speciale causa di non punibilità per intervenuto pagamento del debito tributario, ciò non vuol dire in alcun modo che lo Stato membro si stia sottraendo, in via generale e macro-sistemica, all'eventuale obbligo di criminalizzazione proveniente da fonte europea: è chiaro, infatti, che tale istituto premiale non va in alcun modo a scalfire la presenza e la vigenza, “a monte”, di un precetto penalmente sanzionato, ma attiene esclusivamente ad una fase *post crimen patratum*, incidendo “a valle” sulla punibilità in concreto di un illecito pur sempre astrattamente punito dal sistema legale.

2.8. Infine, dal punto di vista dell'equilibrio generale tra le fonti, l'ordinanza del G.I.P. di Varese si pone lungo quella discutibile deriva che sta fomentando oltremodo la valenza “creatrice” della giurisprudenza europea e, dall'altro lato, sta marginalizzando sempre più l'importanza della Corte Costituzionale quale

giudice di “chiusura” del nostro sistema istituzionale.

È, infatti, evidente che, con il dilagante sviluppo della c.d. “disapplicazione” del diritto interno nella materia penale, cui fa da contraltare l’immancabile intervento *in malam partem* della Curia del Lussemburgo, il ruolo della nostra Consulta rischia di perdere vieppiù la propria prestigiosa centralità all’interno dell’ordinamento italiano.

A partire dal *leading case* “Taricco”, infatti, qualsiasi magistrato italiano si sente oggi libero di disapplicare, anche retroattivamente e ai danni dell’imputato *sub iudice*, l’eventuale disposizione normativa interna reputata come contraria al diritto europeo, se del caso interpellando pregiudizialmente la Corte di Giustizia dell’Unione, ma in ogni caso senza necessità di investire la Corte Costituzionale di alcuna questione di legittimità, come ormai prevede il granitico orientamento in tema di *primauté*.

A ciò si aggiunga che, con particolare riferimento alla materia tributaria, un intervento “a gamba tesa” della Corte di Giustizia U.E. apparirebbe oggi quanto mai inopportuno, se solo si pensa che, proprio in tema di tutela degli interessi finanziari dell’Unione, sono in corso trattative fra gli Stati – e non già fra le dialoganti Curie –, ai vertici europei, per l’approvazione di una direttiva «relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale» (proposta 2012/0193 (COD) C7-0192/12), direttiva che dovrebbe contenere anche una disposizione in cui si prevedano soglie di punibilità uniformi per tutti gli Stati membri, a superamento e integrazione della Convenzione “PIF” del 1995. Non a caso si tratterebbe di una *direttiva* e non già di un regolamento, in quanto l’Unione Europea, tutt’oggi, non pare intenzionata a legiferare in modo puntualmente precettivo in una materia, quale quella fiscale, in cui gli Stati membri tengono particolarmente ai propri margini di sovranità.

Inutile dire che il nostro ordinamento penale si trova in un crocicchio epocale: o si decide di conferire la massima e illimitata primazia al diritto comunitario, anche a costo di affidare al singolo magistrato penale (se del caso previa consultazione della C.G.U.E.) il potere di disapplicare, persino *in malam partem*, la disposizione interna che si presenti in qualche modo contraria *dem europäischen Geist*; oppure si limita la disapplicazione del diritto interno alle sole ipotesi di contrasto immediato e patente tra una disposizione comunitaria immediatamente precettiva e una determinata disposizione interna, mantenendo inalterato, negli altri casi, lo strumento del rinvio incidentale alla Corte Costituzionale, avente quale parametro di legittimità l’art. 117 Cost.

Fermo restando che l’istituto in sé della “disapplicazione” dovrebbe oggi essere interamente rivisto, specie nella materia penale, noi crediamo comunque che quest’ultima sia l’unica via percorribile e compatibile con i principî fondamen-

tali del nostro ordinamento, principî - come la divisione dei poteri, la soggezione del giudice alla legge, la legalità penale e la tutela della persona rispetto a poteri incerti e arbitrari - i quali non sembrano suscettibili di essere compressi e dimidiati, nemmeno in forza del tanto invocato art. 11 Cost., il quale, non dimentichiamo, consente sì «limitazioni di sovranità», ma solo ove esse limitazioni siano «*necessarie* ad un ordinamento che assicuri la *pace* e la *giustizia* fra le Nazioni».

Il che vuol dire che, per volontà dei nostri Costituenti, la pace sociale e la giustizia sono valori destinati ad avere *primazia* su qualsiasi sistema di cooperazione internazionale, compreso il processo di integrazione europea.

GABRIELE CIVELLO