

STEFANO MARIA RONCO

# Reati tributari e interesse finanziario dell'Unione Europea

Estratto da:

## DIGESTO

*delle Discipline Penalistiche*

*Aggiornamento*

X

diretto da  
Rodolfo Sacco

a cura di

Alfredo Gaito – Bartolomeo Romano – Mauro Ronco – Giorgio Spangher

**UTET**  
GIURIDICA

comitato scientifico per la valutazione:  
Enrico M. Ambrosetti – Agostino De Caro – Luciano Eusebi  
Giulio Garuti – Alessio Lanzi – M. Riccarda Marchetti  
Oliviero Mazza – Vito Mormando

Copyright 2018 Wolters Kluwer Italia S.r.l.  
Via Dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, Italia

---

UTET GIURIDICA® è un marchio registrato e concesso in licenza da De Agostini Editore S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.L.

---

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodo dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org).

---

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze.*

Composizione: Sinergie Grafiche S.r.l. - Corsico (MI)  
Finito di stampare nel mese di giugno 2018  
dalla Stamperia Artistica Nazionale S.p.A.  
Via Massimo D'Antona, 19 – 10028 Trofarello (TO)  
ISBN 978-88-598-1885-4

## INDICE

Appello (rinnovazione del dibattimento in) di VALERIO AIUTI . . . . .	p.	1
Avviso alla persona offesa della richiesta di archiviazione di ANNA MARIA SIAGURA . . . . .	»	27
Codice antimafia (riforma del) di ANTONIO BALSAMO E PIERSANTI MATTARELLA . . . . .	»	41
Contraddittorio tecnico di CATERINA SCACCIANOCE . . . . .	»	54
Corpo dell'imputato (fonte di prova nel processo penale) di TERESA ALESCI . . . . .	»	76
Corruzione tra privati di GIUSEPPE PAVAN . . . . .	»	98
D.A.SPO. "urbano" (provvedimenti a tutela della sicurezza delle città e del decoro urbano) di MARIA FRANCESCA CORTESI . . . . .	»	108
Depenalizzazione versus sanzioni pecuniarie civili di MARGHERITA LOMBARDO . . . . .	»	118
Dichiarazioni spontanee dell'imputato di DONATELLO CIMADOMO . . . . .	»	128
Documento informatico (profili processuali penali) di ANTONIO VELE . . . . .	»	139
Estinzione del reato con condotte riparatorie (profili processuali) di OTTAVIA MURRO . . . . .	»	149
Estinzione del reato con condotte riparatorie (profili sostanziali) di ALICE FERRATO . . . . .	»	159
Estinzione delle misure cautelari personali di SAVERIO DI LERNIA . . . . .	»	183
Frode e depistaggio in processo penale di GIORGIA CERAMI . . . . .	»	206
Funzione della pena nel diritto penale internazionale di LUIGI CORNACCHIA . . . . .	»	232
Giudizio abbreviato (dopo la riforma Orlando) di FABRIZIO GALLUZZO . . . . .	»	295
Giustizia penale internazionale di MARIA ANTONELLA PASCULLI . . . . .	»	306
Impugnazioni (dopo la riforma Orlando) di AGOSTINO DE CARO . . . . .	»	333
Inammissibilità de plano (ricorso per cassazione) di LUIGI LUDOVICI . . . . .	»	356
Inesigibilità di GABRIELE FORNASARI . . . . .	»	362
Intercettazioni (profili di riforma) di SANDRO FURFARO . . . . .	»	395
Intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro (c.d. Caporalato) di ANTONIO VECCE . . . . .	»	412
Multa (diritto comparato) di PATRICIA FARALDO-CABANA . . . . .	»	427

Ne bis in idem (sostanziale) di CHIARA SILVA . . . . .	» 443
Negazionismo di CARMELO DOMENICO LEOTTA . . . . .	» 476
Omicidio e lesioni personali stradali di DALILA MARA SCHIRÒ . . . . .	» 497
Prescrizione del reato di ENRICO MARIO AMBROSETTI . . . . .	» 516
Prevenzione personale e patrimoniale (prassi giudiziarie e riforma normativa) di ALBERTO CISTERNA . . . . .	» 530
Processo penale e informazione giudiziaria di GASPARE DALIA . . . . .	» 575
Reati culturalmente motivati di MARGARETH HELFER . . . . .	» 597
Reati tributari e interesse finanziario dell'Unione Europea di STEFANO MARIA RONCO . . . . .	» 613
Reato estinto (decisione sul) di FILIPPO GIUNCHEDI e ALESSIA MUSCELLA . . . . .	» 642
Reformatio in peius (divieto di) di CIRO SANTORIELLO . . . . .	» 664
Residenze per l'esecuzione delle misure di sicurezza (introduzione delle R.E.M.S.) di SALVINA FINAZZO . . . . .	» 672
Responsabilità colposa per morte o lesioni personali in ambito sanitario di GABRIELE CIVELLO . . . . .	» 700
Responsabilità penale degli enti di MARIA ANTONELLA PASCULLI . . . . .	» 725
Ricorso individuale a Strasburgo di DANIELA CHINNICI . . . . .	» 751
Sparizione forzata di persone di LUKAS STAFFLER . . . . .	» 765
Stupefacenti (profili sostanziali) di MATILDE BRANCACCIO . . . . .	» 797
Termini per l'esercizio dell'azione penale e archiviazione (dopo la riforma Orlando) di KATIA LA REGINA . . . . .	» 846
Tortura (reato di) di CARMELO DOMENICO LEOTTA . . . . .	» 862
Traffico di influenze (delitto di) di GIUSEPPE MARRA . . . . .	» 878
Traffico di organi di LUCA CARRARO . . . . .	» 889
Unioni civili e convivenze di fatto (profili penali sostanziali) di DALILA MARA SCHIRÒ . . . . .	» 923
Unioni civili e convivenze di fatto (profili processuali penali) di GIROLAMO DARAIO . . . . .	» 931
Virus informatico di ALESSANDRA TESTAGUZZA . . . . .	» 946
Vittima del reato (profili processuali penali) di MARIANGELA MONTAGNA . . . . .	» 962

reali, più ricettiva essa sarà nell'accogliere e riconoscere realtà diverse e infine concedere spazi di tolleranza e di rispetto per l'altruità che, in una misura ragionevole, non possono che favorire la crescita intellettuale di una società. Pur prendendo atto dell'aumento dell'immigrazione soprattutto negli ultimi anni in Italia e, con essa, della percepibile minore disponibilità di accoglienza all'interno della società, si auspica che alla luce di queste riflessioni una maggiore considerazione della diversità culturale possa essere comunque realizzata sul piano dei beni giuridici di rango non primario, sempre sul piano della commisurazione della pena. Difatti, come si è potuto rilevare, sul piano della tipizzazione appare assai difficile individuare dei fori nel cui ambito una valorizzazione sembra, nell'attuale quadro sistematico generale, validamente concepibile. Prima ancora di pensare a soluzioni che, de iure condendo, certamente si presterebbero a rendere il giudizio sulla responsabilità penale di un autore culturale maggiormente corrispondente ai principi di personalizzazione e di massima individualizzazione della risposta punitiva, non bisogna perdere di vista l'importanza di predisporre strumenti e misure adottabili anche in altri rami dell'ordinamento giuridico, atti a favorire l'integrazione di chi arriva, nonché il superamento di quei condizionamenti culturali e ambientali che sono di ostacolo ad una convivenza all'insegna del principio di legalità.

MARGARETH HELFER

## Reati tributari e interesse finanziario dell'Unione Europea

**Bibliografia:** ALTOMONTE-NAVA, *Il bilancio dell'Unione Europea*, in AA.VV., *Europa senza prospettive? Come superare la crisi con il bilancio Ue 2007-2013*, a cura di Mosca, Bologna, 2006; AMALFITANO, *Unione Europea e giustizia penale dopo il Trattato di Lisbona*, LP, 2011; AMBROSETTI, *I reati tributari*, in *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, Bologna, 2016; Armella, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Milano, 2017; BATISTONI FERRARA, «Accertamento con adesione», in *Enc. dir.*, Agg. II, Milano, 1998; BERNARDI, *I tre volti del "diritto penale comunitario"*, in AA.VV., *Possibilità e limiti di un diritto penale dell'Unione Europea*, a cura di Picotti, Milano, 1999; Id., *La competenza penale accessoria dell'unione europea: problemi e prospettive*, DPCont, 1, 2012; BOLIS, *Depenalizzazione del contrabbando e attenuata tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea*, in *www.dirittopenalecontemporaneo*, 8-11-2016; CARINCI, *Il principio di ne bis in idem, tra opportunità e crisi del sistema sanzionatorio tributario*, AP, 1, 2017; CIVELLO, *La sentenza "Taricco" della Corte di Giustizia UE: contraria al Trattato la disciplina penale in materia di interruzione della prescrizione del reato*, AP, 2015; CORSO, *Direttiva PIF: quando rileva il delitto tributario?*, *Quotidiano Online*; D'ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le Sez. un.*, 1235/2010, *Rivista* 231, 2011; M. D'AVIRRO-GIGLIOLI, *La compatibilità del sistema sanzionatorio tributario con il principio del ne bis in idem di matrice europea: un problema ignorato dal legislatore del 2015 e non ancora risolto. La sentenza della Corte EDU (Grande camera), 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia*, in A. D'AVIRRO-GIGLIOLI-M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo. La riforma della frode fiscale e*

*della dichiarazione infedele*, Milano, 2017; DEL FEDERICO-ARIATTI, *Esdebitazione ed Iva: tra equivoci e vincoli europei, a margine dell'infalciabilità del tributo nel concordato preventivo*, Fa, 2016; DI SIENA, *Un tentativo di inquadramento sistematico dell'art. 316-ter del codice penale nell'ambito dell'apparato di tutela degli interessi finanziari della Unione Europea*, F, 2004; DONÀ-VISCARDINI, *La tutela penale e amministrativa degli operatori economici e gli interessi finanziari dell'Unione Europea*, Padova, 2000; DOUGAN, *From the velvet glove to the iron fist: criminal sanctions for the enforcement of Union Law*, in Cremona, *Compliance and enforcement of EU Law*, in CREMONA, *Compliance and enforcement of EU Law*, Oxford, 2012; FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale. Profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import/export*, Milano, 2014; FAGGIANI, *Ius puniendi europeo v. controlimiti. Riflessioni a margine del caso Taricco*, *Studi sull'integrazione europea*, 2016; FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008; Id., *Manuale di diritto tributario. p. gen.*, Padova, 2015; FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008; GIANNINI, *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici delle obbligazioni tributarie*, RDF, 1953; GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, RT, 2014; GRASSO, *Prefazione. Il Corpus Juris e il progetto di "Costituzione per l'Europa"*, in AA.VV., *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, a cura di Grasso-Sicurella, Milano, 2003; GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010; GULLO, *Deflazione e obblighi di penalizzazione di fonte UE*, in *www.dirittopenalecontemporaneo*, 10-2-2016; KOSTORIS, *La corte costituzionale e il caso Taricco, tra tutela dei "controlimiti" e scontro tra paradigmi*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 23-3-2017; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014; LUCIANI, «Contrabbando doganale», in *Digesto/pen.*, Torino, 2004; MANACORDA, *La prescrizione delle frodi gravi in materia di Iva: note minime sulla sentenza Taricco*, AP, 2015; MANES, *sub art. 7*, in AA.VV., *Commentario breve alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Milano, 2012; Id., *La corte muove e, in tre mosse, dà scacco a "Taricco"*, *Note minime all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 24 del 2017*, *www.penalecontemporaneo.it*, 13-2-2017; MARELLO, *La Corte di giustizia censura il condono Iva: le ricadute di un'importante decisione*, GI, 2009; MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 25-1-2013; MEZZETTI, «Frodi comunitarie», in *Digesto/pen.*, Torino, 2010; MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, RD, 1967, I, 274 ss.; NASCIBENE, *Lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia a due anni dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritto, immigrazione e cittadinanza*, 2011; PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di Fantozzi, Torino, 2013; PATRONO, *Brevi note sui limiti delle competenze penali europee*, RTDPE, 2012; PORCHIA, *Principi dell'ordinamento europeo: la cooperazione pluridirezionale*, Bologna, 2008; RIZZA, *La sanzione delle violazioni da parte dei singoli di norme comunitarie dirette alla protezione degli interessi finanziari della Comunità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in AA.VV., *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione*, a cura di Grasso, Milano, 2000; RONCO, *Il principio di legalità*, in *Teoria generale*, I, Torino, 2017; ROSSI, *L'obbligo di disapplicazione in malam partem della normativa penale interna tra integrazione europea e controlimiti. La problematica sentenza Taricco della Corte di Giustizia*, RIDPP, 2016; RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969; Id., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, RT, 2008; SALAZAR, *Definitivamente approvato il regolamento istitutivo della procura europea*, in *www.dirittopenalecontemporaneo*, 13-10-2017;

SALCUNI, «Diritto penale europeo», in *Digesto/pen.*, VI, Torino, 2011; SICURELLA, *Il diritto penale applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"?* Le questioni gioco, in *www.dirittopenalecontemporaneo*, 17-12-2013; STROZZI-MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale*, Torino, 2013; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. p. gen.*, Torino, 2016; TESORO, *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, RDF, 1937; VANECCLOO-BARDIOTTI-FORNASINI, *Fiscal federalism in the European Union and its countries. A confrontation between theories and facts*, in P.I.E. Peter Land, 2006; VIGANÒ, *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di Iva?*, in *www.dirittopenalecontemporaneo*, 14-9-2015; VISMARA, *Rilievi in tema di sussidiarietà e proporzionalità nella proposta di direttiva in materia di sanzioni doganali*, *Dir. UE*, 4, 2015; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; ZATTI, *Il finanziamento dell'Unione Europea e il sistema delle risorse proprie*, Padova, 2002.

**Legislazione:** art. 25 Cost.; artt. 160, 161, 240, 416 c.p.; artt. 160, 182 ter, r.d. 16-3-1942, n. 267 (disciplina del fallimento, del concordato preventivo, dell'amministrazione controllata e della liquidazione coatta amministrativa); artt. 295, 296, 301, d.p.r. 23-1-1973, n. 43 (approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale); art. 20, l. 24-11-1981, n. 689 (modifiche al sistema penale); art. 11, d.lg. 18-12-1997, n. 472 (disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23-12-1996, n. 662); artt. 2, 8, d.lg. 10-3-2000, n. 74 (nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205); art. 7, d.l. 30-9-2003, n. 269 (disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per la correzione dell'andamento dei conti pubblici); art. 2, l. 2-8-2008, n. 130 (ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona che modifica il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità europea e alcuni atti connessi, con atto finale, protocolli e dichiarazioni, fatto a Lisbona il 13 dicembre 2007); artt. 4, 6 Trattato dell'Unione Europea (TUE); artt. 83, 86, 258, 267, 288, 311, 325 Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE); artt. 49, 51, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea; artt. 2, 3, 4, 5, 9, 12 dir. n. 2017/1371; art. 7 Cedu.

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Il principio della tutela degli interessi finanziari nel diritto dell'Unione Europea. Brevi cenni in ordine all'origine del principio in esame nella giurisprudenza della Corte di Giustizia. – 3. (*Segue*). Il bene giuridico oggetto di tutela: la nozione degli interessi finanziari dell'Unione Europea. – 4. (*Segue*). La difficile demarcazione delle risorse proprie "in senso stretto": considerazioni in merito alla qualificazione del tributo Iva. – 5. (*Segue*). L'intangibilità dell'interesse finanziario e la relazione con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. – 6. Il processo di trasformazione delle competenze in materia penale nell'Unione Europea: riflessi per quanto riguarda il principio di tutela degli interessi finanziari. – 7. (*Segue*). La tutela degli interessi finanziari nel contesto dell'art. 325 TFUE: margini per una competenza penale "diretta"? – 8. (*Segue*). La tutela degli interessi finanziari nel contesto dell'art. 325 TFUE: obblighi di interpretazione conforme e risvolti nel diritto domestico. – 9. (*Segue*). La tutela degli interessi finanziari nel contesto dell'art. 325 TFUE: obblighi di interpretazione conforme e risvolti nel diritto domestico in relazione alla giurisprudenza Taricco. – 10. La direttiva P.I.F. n. 2017/1371 del 5-7-2015: nozione di frode grave Iva e ricadute nell'ordinamento interno nel solco della giurisprudenza Taricco. – 11. (*Segue*). La nozione di frode Iva "grave" nella direttiva P.I.F. – 12. (*Segue*). Il regime prescrizione disciplinato dalla direttiva. – 13. (*Segue*). Frodi Iva "gravi" ed obbligo di criminalizzazione della persona giuridica. – 14. Tutela degli interessi finanziari e disciplina del contrabbando: considerazioni alla luce della disciplina di depenalizzazione. – 15. Profili conclusivi.

### 1. Premessa.

La tutela degli interessi finanziari rappresenta un

principio cardine della politica dell'Unione Europea (1), che è andato assumendo un ruolo sempre più significativo nel corso degli ultimi anni, imponendosi prepotentemente all'attenzione degli operatori del diritto. In via di prima approssimazione, il principio in esame – oggi codificato all'art. 325 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) (2) – si traduce nell'obbligo in capo agli Stati membri di predisporre un apparato sanzionatorio domestico finalizzato a contrastare, in misura afflittiva, effettiva e dissuasiva, tutte quelle condotte che si estrinsecano in una lesione degli interessi finanziari dell'Unione, se necessario anche vincolando lo Stato a specifici obblighi di criminalizzazione.

Rimangono, tuttavia, oggetto di dibattito tanto la portata esatta del principio de quo a livello di diritto dell'Unione Europea, in particolare per quanto riguarda la sua interrelazione con la previsione di cui all'art. 83 TFUE che, come noto, costituisce la base giuridica generale che detta le competenze dell'Unione Europea in materia penale, quanto l'individuazione del perimetro della nozione di interessi finanziari da prendere in considerazione al fine del rispetto dell'obbligo di tutela in capo ai Paesi membri e, in ultimo, le ricadute nel diritto interno dell'applicazione di tale istituto.

Tali profili di ambiguità non paiono, come si avrà modo di argomentare, del tutto fugati neanche alla luce del dettato della dir. 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5-7-2017 relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (la "direttiva P.I.F.") – con la quale il legislatore dell'Unione ha inteso rafforzare il processo di armonizzazione e ravvicinamento del diritto penale degli Stati membri in tale ambito – rimanendo, infatti, non priva di incertezze l'estensione della nozione di interesse finanziario così come le rationes che spingono al rafforzamento del plesso di tali obblighi di tutela in capo agli Stati membri.

Pur con queste precisazioni introduttive, rimane in controverso che il principio codificato all'art. 325 TFUE abbia assunto portata cruciale anche nel diritto interno, imponendosi all'attenzione degli operatori sulla scia dell'intervento della Corte di Giustizia nel caso "Taricco" (3) ed a fronte degli sviluppi giurisprudenziali e dottrinali che ne sono scaturiti.

Nel contesto in oggetto, l'analisi di tale obbligo di tutela di derivazione eurounitaria tramite lo spettro del diritto penal-tributario costituisce, allora, un canale privilegiato e particolarmente fecondo per comprenderne le caratteristiche salienti e cercare di individuare i tratti sistematici ed i riflessi in materia punitiva.

Così definito, in via di prima approssimazione, il campo di ricerca su cui ci si intende muovere, si pro-

cederà a descrivere, in primo luogo, l'origine ed il contenuto della nozione di interesse finanziario nel contesto del diritto dell'Unione; successivamente, si darà un inquadramento di tale obbligo attento ai più recenti sviluppi occorsi in sede penal-tributaria, alla luce delle evoluzioni della giurisprudenza, in particolare della Corte di Giustizia e della Corte costituzionale.

(1) Nel prosieguo della trattazione saranno generalmente utilizzati, per ragioni di semplicità espositiva, le espressioni "Unione Europea", "eurounitario" o "unionale", a meno che non si intenda fare riferimento specifico ad una norma o periodo storico per i quali si ritiene necessario fare uso di una diversa locuzione, quale, ad esempio, "Comunità Europea".

(2) Tale norma afferma al 1° comma, che «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».

(3) C. Giust. UE, 8-9-2015, C-105/14.

## 2. Il principio della tutela degli interessi finanziari nel diritto dell'Unione Europea. Brevi cenni in ordine all'origine del principio in esame nella giurisprudenza della Corte di Giustizia.

L'obbligazione in capo agli Stati membri di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione può farsi risalire agli anni '70 allorché la Corte di Giustizia, nell'ambito del caso *Mais greco*, giunse ad affermare che gli Stati membri sono tenuti a introdurre misure di criminalizzazione atte a tutelare il patrimonio economico dell'Unione «in termini analoghi a quelli previsti per le violazioni del diritto interno simili per natura ed importanza ed, in ogni caso, tali da conferire alla sanzione carattere d'effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva» (4).

Tale importante statuizione della Corte di Giustizia ha rappresentato un passaggio importante verso il progressivo riconoscimento della centralità del principio de quo, la cui genesi va ricercata, alla luce del contesto dell'epoca, nella difficoltà per la Comunità europea di tutelare il proprio patrimonio economico-finanziario dalle aggressioni che venivano poste in essere dalle consorzierie criminali.

Come sottolineato in dottrina, in quel momento storico si assisteva ad un "vuoto di tutele" per quanto riguarda la protezione in sede sanzionatoria degli interessi finanziari dell'Unione, la cui causa diretta andava ricercata «nell'assenza di una potestà normativa penale dell'Unione» (5), considerato che, in quella fase dello sviluppo del processo di integrazione europea, la materia penale era considerata prerogativa esclusiva dei singoli Stati membri, in ragione della «stretta osservanza del principio di riserva di legge statale in materia penale» (6).

In tale contesto la Corte di Giustizia si era, quindi,

orientata ad assumere un ruolo di "supplenza" del legislatore dell'Unione, fondando il proprio intervento pretorio sul principio di leale cooperazione (7), già riconosciuto nella versione allora vigente del Trattato che istituisce la Comunità economica europea (8), attribuendovi una funzione di vera e propria «fonte di un dovere di diligenza o di leale cooperazione, autonomo rispetto ai puntuali obblighi che discendono dalle singole disposizioni del Trattato» (9).

Difficile, al riguardo, comprendere con nitidezza quale fosse la tipologia di obbligo giuridico "di criminalizzazione" concretamente demandato agli Stati in virtù del richiamo al principio di leale cooperazione (10), che, a cagione di una certa "oscillazione" nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, pareva, a seconda dei casi, limitarsi a «fissare i presupposti di un suo sindacato sugli eventuali difetti di tutela adeguata del legislatore nazionale» (11), oppure formulare un preciso monito al legislatore interno di procedere all'introduzione di vere e proprie misure incriminatrici a tutela del bene giuridico di derivazione comunitaria tramite un'assimilazione sul versante punitivo con il corrispondente bene giuridico interno (12).

Si trattava, in ogni caso, di un percorso giurisprudenziale embrionale che, forse anche per la rilevanza estremamente settoriale delle materie scrutinate dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, non aveva portato la dottrina domestica ad interrogarsi funditus sui risvolti teorici di tali prese di posizione per quanto concerne l'assetto delle fonti in materia penale. D'altra parte, una tale impostazione trovava conforto, come già anticipato, nella consapevolezza diffusa in dottrina circa i limitati spazi per un'estensione delle competenze della Comunità europea in campo penale, a cagione della quale si tendeva a depotenziare l'effettiva portata "innovatrice" dei principi di diritto statuiti dalla Corte di Giustizia in materia di tutela degli interessi finanziari (13).

(4) Come evidenziato in RIZZA, *La sanzione delle violazioni da parte dei singoli di norme comunitarie dirette alla protezione degli interessi finanziari della Comunità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in AA.VV., *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione*, a cura di Grasso, Milano, 2000, 93, la giurisprudenza della Corte di Giustizia antecedente alla pronuncia nel caso "*Mais greco*", non era giunta ad affermare un vero e proprio vincolo giuridico per gli Stati membri di introdurre sanzioni a tutela degli interessi finanziari, ma si limitava ad affermare la "facoltà" per gli Stati stessi di introdurre nell'ordinamento interno le sanzioni che ritenessero opportune.

(5) MEZZETTI, «Frodi comunitarie», in *Digesto/pen.*, Torino, 2010, 312.

(6) MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 312.

(7) Per un primo approfondimento di tale principio nell'ambito del diritto dell'Unione Europea si veda, ex multis, PORCHIA, *Principi dell'ordinamento europeo: la cooperazione pluridirezionale*, Bologna, 2008.

(8) In questo senso, GULLO, *Deflazione e obblighi di penalizzazione di fonte UE*, in *www.dirittopenalecontemporaneo*, 10-2-2016.

(9) In questo senso, RIZZA, *La sanzione delle violazioni da parte dei singoli di norme comunitarie dirette alla protezione degli interessi finanziari della Comunità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in AA.VV., *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione*, cit., 96. Tale Autore sottolinea al riguardo – 96-97 – come l'interpretazione fatta propria dalla Corte di Giustizia abbandoni la concezione secondo cui la funzione del principio de quo costituisce una «ripetizione, in ambito comunitario, del principio di diritto internazionale convenzionale *pacta sunt servanda*», ma lo qualifica come un «generale obbligo di risultato: e precisamente del risultato consistente nel garantire la completa realizzazione ed il corretto funzionamento del sistema normativo comunitario (...) attraverso un'adeguata applicazione delle sue norme la predisposizione di appropriate garanzie giurisdizionali in caso di loro violazione e la piena protezione degli interessi fondamentali dell'ordinamento».

(10) Al riguardo cfr. GRASSO, *Prefazione. Il Corpus Juris e il progetto di "Costituzione per l'Europa"*, in AA.VV., *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, a cura di Grasso-Sicurella, Milano, 2003, 4, che sottolinea come, posta l'inesistenza di un sistema penale comunitario, la protezione degli interessi propri della Comunità era affidata primariamente «a) alla configurazione di fattispecie di illecito (che hanno natura non penale) da parte della normativa comunitaria; b) ovvero al ricorso alle risorse sanzionatorie degli Stati membri che, nei sistemi penali nazionali, provvedono alla tutela dei beni giuridici comunitari».

(11) Cfr. GULLO, *Deflazione e obblighi di penalizzazione di fonte UE*, in *www.dirittopenalecontemporaneo*, cit., 9.

(12) In virtù del principio di assimilazione, esplicitato nella pronuncia sul caso "*Mais greco*", l'onere posto in capo agli Stati membri è quello di assicurare la medesima tipologia di protezione giuridica agli interessi dell'Unione rispetto a quella riconosciuta a beni giuridici compatibili presidiati nell'ordinamento interno. Tale principio risulta codificato al comma 2 dell'art. 325 TFUE, secondo cui «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». Si veda, ex multis, RIZZA, *La sanzione delle violazioni da parte dei singoli di norme comunitarie dirette alla protezione degli interessi finanziari della Comunità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in AA.VV., *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione*, cit., 98-99.

(13) In questo senso si veda BERNARDI, *I tre volti del "diritto penale comunitario"*, in AA.VV., *Possibilità e limiti di un diritto penale dell'Unione Europea*, a cura di Picotti, Milano, 1999, 41 ss.

fondite riconoscendo, in apicibus, la particolarità dell'Unione Europea, intesa quale organizzazione internazionale contraddistinta da profili di specialità rispetto al modello tradizionale delle organizzazioni internazionali, che si riflette sulle modalità di formazione del suo patrimonio economico-finanziario.

La tutela degli interessi finanziari dipende, in questo senso, dalla struttura del bilancio dell'Unione, nel quale convivono, ad un tempo, disponibilità economiche qualificabili in termini di "risorse proprie" – che sono rimosse dai Paesi membri nell'interesse esclusivo dell'Unione – ed altre risorse che, invece, pervengono nella sua disponibilità in forza di un obbligo di contribuzione degli Stati in proporzione alla grandezza aggregata delle loro attività economiche sulla base di calcoli di carattere statistico.

Entrambe le tipologie di entrate mirano, in ultima istanza, a garantire l'autonomia finanziaria piena dell'Unione e si collocano nell'alveo dell'art. 311 TFUE secondo cui, come statuito ai commi 1° e 2°, «l'Unione si dota dei mezzi necessari per conseguire i suoi obiettivi e per portare a compimento le sue politiche. Il bilancio, fatte salve le altre entrate, è finanziato integralmente tramite risorse proprie» (14).

La distinzione concettuale tra le due categorie di entrate del bilancio non è, però, priva di margini di ambiguità e costituisce l'oggetto di divergenti pratiche contabili dei Paesi membri in ordine alle modalità di imputazione e classificazione nei bilanci nazionali delle voci di uscita finanziaria a favore dell'Unione (15).

Senza voler entrare in questo complesso dibattito, la cui indagine esula dal campo di questa voce, la comprensione del "titolo giuridico" che legittima l'allocatione al bilancio dell'Unione delle risorse economiche pervenute dagli Stati costituisce, tuttavia, questione di rilevante portata, che si pone in chiave di pregiudizialità logica rispetto alla possibilità di qualificare l'Unione quale soggetto effettivamente destinatario del bene giuridico leso – rappresentato dall'interesse finanziario di cui si predica la tutela – e tale da giustificare l'imposizione di un vincolo giuridico nei confronti dell'ordinamento domestico nell'interesse dell'Unione, finalizzato ad introdurre misure sanzionatorie per contrastare possibili condotte illecite e frodatorie.

Ciò in quanto parrebbe sostenibile che una tutela degli interessi finanziari possa postularsi solo nella misura in cui le disponibilità economico-finanziarie di cui si teme la dispersione fraudolenta siano effettivamente "risorse proprie" dell'Unione, sulle quali quest'ultima possa vantare una titolarità diretta, quale mezzo di finanziamento proprio ed indipendente dall'intermediazione "giuridica" degli Stati membri. Come si accennava, non vi è piena sintonia in dottrina in ordine all'esatta natura delle "risorse pro-

**3. (Segue). Il bene giuridico oggetto di tutela: la nozione degli interessi finanziari dell'Unione Europea.** Diversa questione attiene, invece, all'individuazione del bene giuridico preso in considerazione all'art. 325 TFUE, per la cui tutela, come visto, gli Stati sono obbligati a predisporre una disciplina di carattere "effettivo, dissuasivo e proporzionato" anche tramite l'introduzione di apposite norme incriminatrici in conformità ai principi statuiti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

L'individuazione della categoria degli interessi finanziari pone, ad una attenta analisi, problematiche interpretative di non poco momento, che vanno appro-



prie”: secondo alcuni interpreti rientrerebbe nel novero delle “risorse proprie” unicamente la tipologia di risorse maggiormente assimilabili alle entrate di natura fiscale, dal momento che le stesse sono definitivamente assegnate al bilancio dell’Unione quale principale strumento di autofinanziamento. Diversamente, l’affermazione di un obbligo di criminalizzazione anche per quanto concerne frodi attinenti a risorse finanziarie che pervengano nella disponibilità dell’Unione ed affluiscono al suo bilancio in forza di un meccanismo di trasferimento dai bilanci nazionali degli Stati parrebbe meno sostenibile, attesa l’impossibilità di ricondurre gli interessi finanziari lesi in tali circostanze alla sfera specifica delle “risorse proprie” in considerazione della non riconducibilità della formazione di tali entrate nel bilancio dell’Unione al carattere proprio delle entrate di natura “tributaria”. La questione, così posta, riflette, in ultima istanza, la natura “complessa” dell’Unione Europea quale organizzazione internazionale sui generis, rispetto alla quale, per quanto concerne le modalità di formazione del bilancio, permane un certo grado di ambiguità in merito alla prevalenza di criteri orientati a un tipo di finanziamento fondato su un meccanismo intergovernativo, ovvero a mezzi di finanziamento propri, per i quali ultimi sussiste un interesse esclusivo alla percezione da parte dell’Unione, ponendosi l’intervento di intermediazione da parte del singolo Stato unicamente nella, eventuale, fase della riscossione. Occorre, quindi, soffermarsi brevemente sulla struttura del bilancio dell’Unione, con l’obiettivo di individuare i confini tra le risorse economiche riconducibili alla sfera delle “risorse proprie” rispetto alle altre, trattandosi, a nostro avviso, di presupposto indispensabile per delimitare, a valle, la sfera degli interessi finanziari dell’Unione meritevoli di tutela (16). È noto, al riguardo, che il meccanismo di finanziamento dell’Unione trova oggi applicazione in base alla Decisione del Consiglio del 26-5-2014, n. 335. In specie, in tale normativa occorre distinguere, da un lato, tra “risorse proprie” in senso tradizionale, nel cui alveo confluiscono le entrate provenienti dai dazi doganali, nonché le risorse derivanti dall’imposizione sui prodotti agricoli (17), e, dall’altro lato, altre due voci di finanziamento del bilancio, che sono rappresentate dalle entrate derivanti dall’applicazione di un’aliquota uniforme sull’imponibile dell’Iva e dalle entrate basate sull’applicazione di un’aliquota uniforme parametrata al reddito nazionale lordo degli Stati membri.

È discussa, come si diceva, la piena assimilabilità tra le tipologie di risorse che affluiscono al bilancio: infatti, tali prelievi, pur trovando base giuridica nel disposto dell’art. 311 TFUE – che adotta un’unica nozione omnicomprendente di “risorsa propria” valevole a definire indistintamente l’insieme di tali forme

di contribuzione – non condividono i medesimi presupposti applicativi e si distinguono per il diverso grado di “intervento” degli Stati membri in sede di “riversamento” delle risorse a favore del bilancio dell’Unione.

Soltanto con riferimento alla prima voce di finanziamento – composta dai dazi doganali e dai prelievi sui prodotti agricoli – può fondatamente farsi riferimento alla locuzione “risorsa propria”, attesa la già riferita esclusiva titolarità di tali risorse in capo all’Unione, senza che ricorra una successiva fase di assegnazione delle stesse da parte dei Paesi membri, nonché l’esclusiva potestà in punto di determinazione, liquidazione ed accertamento in capo alla stessa (18). Più discutibile, invece, è la riconducibilità a tale insieme anche delle risorse derivanti dall’applicazione di una aliquota uniforme agli imponibili Iva e di un coefficiente armonizzato sulla base del reddito nazionale lordo degli Stati (19).

Per quanto concerne le entrate derivanti dall’aliquota uniforme basata sul reddito nazionale lordo dei Paesi membri, pare prevalere un meccanismo orientato a criteri tipici di un sistema di finanziamento di matrice intergovernativa, in quanto l’aliquota uniforme è oggetto di determinazione in via annuale nell’ambito di una procedura apposita di bilancio. Ciò malgrado, tale risorsa assume «ruolo essenziale sull’equilibrio del bilancio, perché sostiene le spese comunitarie per quasi due terzi, influisce sul livellamento dell’imponibile Iva e determina l’importo massimo delle entrate che l’Unione può percepire» (20).

Peraltro, anche con riferimento alle risorse afferenti al tributo Iva, l’entrata riversata a favore del bilancio dell’Unione non è costituita dalla totalità del tributo, ma è limitata a una sua percentuale, pari allo 0,30% della base imponibile armonizzata Iva di ogni singolo Stato membro (21). Similmente all’aliquota uniforme basata sul reddito nazionale lordo dei Paesi membri, quindi, anche le entrate derivanti dal tributo Iva non paiono immediatamente riconducibili al novero delle “risorse proprie” in senso stretto. Ciò in considerazione della permanenza di un ruolo centrale dello Stato che, per quanto significativamente precluso nella facoltà di determinazione, liquidazione ed accertamento del tributo in via autonoma, attesa l’avenuta armonizzazione normativa a livello UE, permane, in ogni caso, l’entità dotata della potestà impositiva del tributo, senza che possa predicarsi un vero e proprio trasferimento di tale funzione a favore dell’Unione Europea (22).

Tale inquadramento deve, tuttavia, essere meglio contestualizzato con riferimento alla qualificazione dell’Iva quale “risorsa propria” in senso stretto, dandosi rilievo ai risultati raggiunti dalla giurisprudenza domestica e dalla Corte di Giustizia che hanno formulato considerazioni importanti in merito alla pos-

sibilità di ricondurre l'Iva al novero delle "risorse proprie" dell'Unione.

(14) Ai commi successivi dell'art. 311 TFUE si prevede, invece, che «il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, adotta una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In tale contesto è possibile istituire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo previa approvazione degli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali. Il Consiglio, deliberando mediante regolamenti secondo una procedura legislativa speciale, stabilisce le misure di esecuzione del sistema delle risorse proprie dell'Unione nella misura in cui ciò è previsto nella decisione adottata sulla base del terzo comma. Il Consiglio delibera previa approvazione del Parlamento europeo».

(15) Si veda per un'approfondita analisi di tali profili il documento "Future financing of the EU. Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources" del dicembre 2016.

(16) In generale, per un primo approfondimento, circa le modalità di formazione del bilancio dell'Unione Europea, si vedano, senza pretesa di completezza, ZATTI, *Il finanziamento dell'Unione Europea e il sistema delle risorse proprie*, Padova, 2002; VANECCLOO-BADRIOTTI-FORNASINI, *Fiscal federalism in the European Union and its countries. A confrontation between theories and facts*, in P.I.E. Peter Land, 2006; AA.VV., *Il bilancio dell'UE dopo il 2013. Le proposte della Commissione*, a cura di De Filippis-Sandalì, Gruppo 2013 – Working paper n. 18 – settembre 2011.

(17) Cfr. ZATTI, *Il finanziamento dell'Unione Europea e il sistema delle risorse proprie*, cit., 9, che sottolinea come «i prelievi agricoli costituiscono prelievi sulle importazioni di prodotti agricoli che rientrano nell'organizzazione comune di mercato e che provengono da paesi terzi (...); i contributi zucchero e isoglucosio, invece, sono costituiti da pagamenti dei produttori per finanziare i meccanismi di sostegno dei relativi mercati: contributi alla produzione che fanno partecipare i produttori alle spese di sostegno dei prezzi e contributi per l'ammasso, che finanziano il sistema di perequazione che garantisce uno smercio regolare dello zucchero (...)

(18) In questo senso ALTOMONTE-NAVA, *Il bilancio dell'Unione Europea*, in AA.VV., *Europa senza prospettive? Come superare la crisi con il bilancio Ue 2007-2013*, a cura di Mosca, Bologna, 2006, 32-33, dove si sottolinea che «le imposte in campo agricolo e doganale sono comunemente denominate risorse proprie tradizionali e costituiscono la prima espressione dell'autonomia finanziaria dell'Unione».

(19) Cfr. ZATTI, *Il finanziamento dell'Unione Europea e il sistema delle risorse proprie*, cit., 11, per quanto concerne le entrate derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme alla base imponibile Iva, dove si evidenzia come «il tentativo della Commissione di fare della risorsa Iva una risorsa autenticamente europea (...) stabilendo un legame diretto fra i contribuenti europei e il bilancio comunitario sia sostanzialmente fallito», considerato che «il metodo di calcolo adottato fa sì che (...) il contributo abbia ancora le caratteristiche di un contributo nazionale, che grava direttamente sugli Stati membri e senza che vi sia un collegamento diretto con il contribuente». Per quanto concerne, invece, le entrate derivanti dall'applicazione di un coefficiente armonizzato sulla base del reddito nazionale lordo degli Stati, non si dubita che esso sia una forma di contribuzione che limita l'autonomia finanziaria dell'Unione, in quanto rappresenta una forma di trasferimento finanziario oggetto di negoziazione tra gli Stati. A tale riguardo, ALTOMONTE-NAVA, *Il bilancio dell'Unione Europea*, in AA.VV., *Europa senza prospettive? Come superare la crisi con il bilancio Ue 2007-2013*, cit., 34.

(20) ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, Milano, 2017, 69.

(21) ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, cit., 69.

(22) Infatti, come già si è accennato, è il meccanismo stesso con il quale è stato istituito tale prelievo a favore dell'Unione Europea a confermare la difficile assimilabilità di tale risorsa rispetto a quelle, prima viste, dei dazi doganali e dei prelievi agricoli. Come sottolinea ALTOMONTE-NAVA, *Il bilancio dell'Unione Europea*, in AA.VV., *Europa senza prospettive? Come superare la crisi con il bilancio Ue 2007-2013*, cit., 33, per quanto la risorsa costituita dall'Iva si ottenga «applicando l'Iva comune a livello europeo su una base imponibile calcolata secondo analoghi criteri per ogni Stato membro», sussistono più correttivi tali da eliminare «il legame diretto tra l'Iva pagata dai cittadini e quella effettivamente incassata dall'Unione». In questo senso, come nota l'Autore, «se l'ammontare (...) supera del 50% il Prodotto nazionale lordo dello Stato di riferimento, l'Iva comunitaria è applicata soltanto al 50% del Prodotto nazionale lordo». Allo stesso modo, come notano altri Autori, i trasferimenti sulla base dell'Iva sono di "inutile complessità", tali da "duplicare" il prelievo "basato sul PIL" (VANECCLOO-BADRIOTTI-FORNASINI, *Fiscal federalism in the European Union and its countries. A confrontation between theories and facts*, cit., 33). Non è, infatti, un caso che tra le proposte avanzate nel tempo dalla Commissione europea vi sia anche quella di sostituire la risorsa derivante dall'applicazione di un'aliquota uniforme dell'Iva con forme di imposizione il cui gettito affluisca direttamente all'Unione Europea, trasformando un'entrata a titolo di contribuzione in una vera risorsa propria, espressione di potestà impositiva dell'Unione Europea. Cfr. VANECCLOO-BADRIOTTI-FORNASINI, *Fiscal federalism in the European Union and its countries. A confrontation between theories and facts*, cit., 34, che enumera alcune delle ipotesi di imposizione che potrebbero costituire le possibili entrate del bilancio dell'Unione in tale contesto di riforma.

#### 4. (Segue). *La difficile demarcazione delle risorse proprie "in senso stretto": considerazioni in merito alla qualificazione del tributo Iva.*

È circostanza ampiamente nota che l'Iva costituisce un tributo sui consumi disciplinato, in larghissima parte, dalla normativa di diritto dell'Unione Europea e rappresenta lo strumento di matrice fiscale di maggiore rilievo per la realizzazione delle finalità di integrazione del mercato interno dell'Unione Europea e di rafforzamento degli scambi economici tra Paesi membri (23).

In tale contesto, la riconducibilità del tributo in quanto tale al novero delle risorse proprie non è questione pacifica: già si è avuto modo di vedere nel paragrafo precedente come la quota effettivamente riversata dagli Stati a favore del bilancio dell'Unione – ed in quanto tale qualificabile come "risorsa propria" – sia, in sostanza, significativamente inferiore all'1% della base imponibile dello Stato membro e come le stesse modalità di contabilizzazione lascino intendere l'assenza di un collegamento diretto tra entrate che affluiscono a tale titolo al bilancio UE ed ammontare del tributo versato dai contribuenti.

Tali perplessità avevano trovato conferma negli orientamenti delle istituzioni europee, sia a livello di Parlamento che di Commissione. In quelle sedi, infatti, si era sostenuto che le modalità di formazione

del bilancio dell'Unione dovessero essere oggetto di revisione, con l'obiettivo di addivenire ad una progressiva evoluzione del meccanismo di finanziamento basato sull'entrata derivante dall'applicazione di un'aliquota uniforme dell'Iva orientato a «rendere l'Iva una risorsa gestita e riscossa al pari dei dazi doganali e dei diritti agricoli» (24). Su tale linea, in tempi più recenti si è attestato anche il documento *“Future financing of the EU. Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources”* del dicembre 2016, nel quale, dopo l'analisi circa le modalità di formazione del bilancio unionale, si è riconosciuto che, similmente alla risorsa proveniente dall'aliquota uniforme del prodotto interno lordo, anche le entrate ricollegate all'Iva non possono essere assimilate alle altre “risorse proprie” intese in senso “tradizionale”, poiché si fondano su aggregati statistici che le rendono maggiormente riconducibili alla categoria propria dei contributi statali dovuti a titolo di finanziamento (25).

Tuttavia, la posizione della giurisprudenza domestica e della Corte di Giustizia in ordine alla qualificazione dell'Iva ha tradizionalmente adottato un approccio “tetragono” al riguardo, essendosi pacificamente ritenuto integrato un collegamento pieno tra l'imposta dovuta a titolo Iva e la categoria delle “risorse proprie” dell'Unione, senza che si sia dato particolare rilievo alla questione pregiudiziale, in ordine all'effettiva qualificazione del tributo nel contesto delle fonti di finanziamento dell'Unione.

Sussiste, infatti, un orientamento consolidato della Corte di Giustizia, secondo cui opererebbero stringenti limiti all'autonomia normativa degli Stati in sede di implementazione della disciplina Iva, in considerazione dall'obbligo di garantire la riscossione effettiva delle “risorse proprie” dell'Unione e di non dare corso a differenze di trattamento tra contribuenti sia a livello domestico che nei rapporti intracomunitari. Non vi sarebbe dubbio, in questo senso, che anche l'Iva vada ricondotta al novero delle risorse proprie dell'Unione, attesa la sussistenza di «un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'Iva nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse Iva, poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde» (26).

Si tratta di un orientamento che ha trovato conferme autorevoli nella giurisprudenza domestica, in virtù del suo accoglimento da parte della Corte costituzionale, che ha avuto modo di statuire, nell'ambito del giudizio di legittimità costituzionale delle disposizioni di cui agli artt. 160 e 182 ter, r. d. 16-3-1942, n. 267, che la proposta di concordato contenente una transazione fiscale può, per quanto riguarda l'Iva, “pre-

vedere esclusivamente la dilazione del pagamento” e non la falciatura del tributo.

Con la sentenza n. 225 del 25-7-2014, la Corte costituzionale ha, infatti, confermato – “sebbene incidenter tantum” (27) – che l'Iva, in quanto tributo costituente “risorsa propria” dell'Unione, non può essere oggetto di falciatura in sede di transazione fiscale, potendosi, al limite, ammettere la mera dilazione del suo pagamento.

Al riguardo, l'indagine della Corte ha ripercorso i precedenti sia della prassi dell'Agenzia delle Entrate che della giurisprudenza della Corte di Cassazione, sottolineando come, in tali sedi, si fosse rimarcata l'intangibilità del tributo in considerazione del «richiamo al tributo come risorsa riferita non già al gettito effettivo (...) bensì alla specie del tributo individuata quale parametro per il trasferimento di risorse all'Unione e la cui gestione, sia normativa che esecutiva, è di interesse comunitario e come tale sottoposta a vincoli» (28).

Da tali richiami si evincerebbe, allora, secondo la Corte costituzionale, l'impossibilità di giungere ad una eventuale falciatura, atteso che la disciplina del tributo «è fortemente armonizzata a livello comunitario in quanto “risorsa propria” dell'Unione europea». Ciò implicherebbe, quindi, l'insorgere di pregnanti vincoli giuridici in capo agli Stati membri nella fase di accertamento e riscossione dell'imposta, con l'effetto di precludere alcun vaglio in chiave di discrezionalità.

Per giungere a tale conclusione, in particolare, la Consulta muove dall'analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale nelle proprie pronunce ha affermato a più riprese l'indisponibilità dell'Iva quale tributo armonizzato e l'inammissibilità di una rinuncia, in fase di accertamento e riscossione, da parte delle Autorità fiscali dei Paesi membri.

Particolare peso viene, al riguardo, attribuito, tra l'altro, alle sentenze della Corte di Giustizia in merito alla legittimità della disciplina domestica in tema di “condono tombale” dell'Iva (29). In tali pronunce la Corte di Giustizia ha confermato il radicale contrasto con la disciplina armonizzata dell'Iva di quelle forme di rinuncia «generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta» (30).

Ne discenderebbe, pertanto, atteso l'intervenuto «assorbimento degli obblighi facenti capo al legislatore nazionale di accertamento, controllo e riscossione dell'imposta» ed in considerazione dell'obbligo «gravante sullo Stato membro di assicurare l'effettiva riscossione di quella che è una risorsa propria», che i margini per il legislatore di introdurre meccanismi di tipo agevolativo siano effettivamente stretti, ammissibili soltanto a condizione che possano, da un lato, garantire «effettivamente un maggior gettito finale»

alle casse dell'Erario e, dall'altro, non inducano «in alcun modo i contribuenti a dichiarare una parte del dovuto» oppure attribuiscono loro «la possibilità di sottrarsi al pagamento del dovuto con il versamento di importi forfettari non correlati all'imposta dovuta e produttivi di una quasi esenzione-fiscale» (31).

A fronte di tale puntuale monito della Corte costituzionale va, però, registrato come la Corte di Giustizia sia, in tempi recenti, giunta ad una diversa conclusione in ordine alla falcidiabilità dell'Iva, avendo ammesso, sebbene con precise limitazioni, la possibilità di rinunciare a parte del credito nei confronti di un debitore assoggettato a procedura concorsuale.

Con la sentenza 7-4-2016, causa C-546/14, la Corte di Giustizia ha, infatti, statuito che la falcidia del credito Iva nei confronti di un imprenditore in stato di insolvenza non si ponga in contrasto con l'obbligo di garantire la completa percezione dell'Iva e di assicurarne la riscossione effettiva quale «risorsa propria» dell'Unione, qualora la disciplina domestica permetta di accertare che «a causa dello stato di insolvenza dell'imprenditore, [lo Stato] non possa recuperare il proprio credito Iva in misura maggiore» (32).

Di conseguenza, secondo la Corte di Giustizia, la mancata percezione integrale del credito Iva non rappresenterebbe «una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'Iva» in quanto, come detto, la disciplina scrutinata «è soggetta a presupposti rigorosi, allo scopo di offrire garanzie per quanto concerne, in particolare, il recupero dei crediti privilegiati e pertanto dei crediti Iva» (33).

A ben vedere, infatti, l'orientamento da ultimo menzionato della Corte di Giustizia induce ad ulteriori riflessioni, sulla cui scorta la ricerca del fondamento a giustificazione dell'intangibilità dell'Iva si conferma, allora, meno sicura, richiedendo la valorizzazione di alcuni concetti di matrice tributaria in ordine all'indisponibilità del tributo nella sistematica del diritto tributario domestico.

La Corte di Giustizia sembra, infatti, in tale ultima giurisprudenza ritenere che non sussista una radicale indisponibilità assoluta dell'Iva sotto un profilo «oggettivo». In altre parole, essa non giunge ad affermare (ma a ben vedere sul punto non si individuano posizioni in senso contrario nelle altre pronunce della Corte prima richiamate) che l'Iva, in quanto «risorsa propria» – indipendentemente dall'esatta portata di tale concetto nella sistematica delle fonti di finanziamento del bilancio dell'Unione Europea – non possa mai essere assoggettata a decurtazione in base a una legge domestica, in ragione della asserita disponibilità esclusiva di tale gettito a favore dell'Unione Europea.

Piuttosto, la Corte di Giustizia rimarca la sussistenza di una potestà concorrente in merito ai criteri di «gestione» del gettito Iva, tale da legittimare un sinda-

cato penetrante delle istituzioni dell'Unione, specie per quanto concerne le misure finalizzate a tutelarne una riscossione effettiva, in ordine alle modalità con cui i legislatori domestici possono regolamentare l'applicazione di tale tributo. Sindacato giurisdizionale, tuttavia, che, come si comprende dalla breve indagine fin qui condotta, può presentare ampi margini di discrezionalità e, in alcuni casi – si pensi alla sentenza in esito all'azione di inadempimento promossa dalla Commissione europea nei confronti dell'Italia in merito alla legittimità del condono Iva introdotto dalla l. 27-12-2002, n. 289 – si spinge fino a statuire una radicale indisponibilità dell'Iva, qualora prevalga la conclusione che la legge domestica avrebbe l'effetto di provocare un pregiudizio grave e non proporzionale in danno alle ragioni dell'Unione Europea, quale creditore «in solido», insieme allo Stato, per la quota di credito Iva di sua spettanza (34).

(23) Non vi è dubbio in dottrina circa il fatto che l'imposizione indiretta, per la sua influenza sul meccanismo di formazione dei prezzi e, perciò, per i suoi aspetti di potenziale alterazione delle condizioni di concorrenza tra operatori economici, deve necessariamente essere oggetto di misura di regolamentazione a livello unionale. d'altra parte, una armonizzazione a livello di imposizione indiretta si rende necessaria anche al fine di contrastare possibili tentativi protezionistici da parte degli Stati membri finalizzati a rafforzare l'esportazione di propri beni in altri Paesi e, viceversa, scoraggiare le importazioni provenienti da altri Paesi. In dottrina, per un primo approfondimento del tributo in esame, si veda, ex multis, CENTONE, *Manuale dell'Iva europea*, Milano, 2008, 5 ss.

(24) Cfr. la Risoluzione del Parlamento europeo del 29-03-2007 sul futuro delle risorse proprie dell'Unione Europea, con particolare riferimento al paragrafo dedicato alle «Carenze dell'attuale sistema di finanziamento». Al riguardo si veda anche DEL FEDERICO-ARIATTI, *Esdebitazione ed Iva: tra equivoci e vincoli europei, a margine dell'infalcidiabilità del tributo nel concordato preventivo*, Fa, 2016, 455-456.

(25) Nel documento «*Future financing of the EU. Final report and recommendations of the High Level Group on Own Resources*» del dicembre 2016, 23, si afferma, infatti, che «the VAT and GNI-based own resources are statistical aggregates which do not stem from an EU common policy (...). In the EU budget documents and in the annual Financial Report, the (statistical) VAT and the GNI-based own resources are commonly summed up as «national contributions». Contrary to traditional own resources, these national contributions do not flow from a common policy. They arise from a statistical aggregate, such as GNI statistics used to calculate the GNI own resource. (...) However, it does not create any link with an EU policy and the resulting amounts have to be carved out of the body of general income in national budgets. As a consequence, they have to be covered by Member States' general tax revenue and are thus [most often] treated as an expenditure item in national budgets, in competition with other spending items».

(26) In tali termini la C. Giust. UE, 26-2-2013, caso *Fransson*, causa C-617/10, § 26. Allo stesso modo C. Giust. UE, del 7-4-2016, causa C-546/14, caso *Degano Trasporti*, §§ 21 e 22.

(27) Cfr. DEL FEDERICO-ARIATTI, *Esdebitazione ed Iva: tra equivoci e vincoli europei, a margine dell'infalcidiabilità del tributo nel concordato preventivo*, cit., 456.

(28) La Corte costituzionale riprende, infatti, un passaggio della motivazione delle sentenze della Cass. civ., sez. I, nn. 22931 e

22932 del 4-11-2011 e richiama, altresì l'orientamento di prassi dell'Amministrazione finanziaria, cristallizzato nella circ. n. 40/E del 18-4-2008.

(29) Cfr. C. Giust. CE, 17-7-2008, causa C-132/06, caso *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana* nonché C. Giust. CE, 11-12-2008, causa C-174/07.

(30) C. Cost., 25-7-2014, n. 225, § 4.2.

(31) C. Cost., 25-7-2014, n. 225, § 4.3 (riprendendo, a sua volta, passaggi della motivazione della sentenza della Cass. pen., sez. VI, 18-9-2008, n. 20068).

(32) C. Giust. UE, 7-4-2016, causa C-546/14, caso *Degano Trasporti*, § 25.

(33) C. Giust. UE, 7-4-2016, causa C-546/14, caso *Degano Trasporti*, § 28.

(34) Si veda, al riguardo, con particolare riferimento alla pronuncia della Corte di Giustizia in merito al regime del "condono Iva" introdotto nel 2002, MARELLO, *La Corte di giustizia censura il condono Iva: le ricadute di un'importante decisione*, GI, 2009, 239 ss.

##### 5. (Segue). *L'intangibilità dell'interesse finanziario e la relazione con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.*

In sostanza, attesa la natura di "risorsa propria" che caratterizzerebbe, almeno in parte, il tributo in questione, nonché il rilievo del processo di armonizzazione intervenuto in materia, il principio dell'indisponibilità dell'Iva implicherebbe il venir meno del diritto degli Stati membri di disporre autonomamente del gettito dell'imposta, secondo valutazioni improntate a criteri di discrezionalità. Se così può sostenersi – e cioè non sarebbe unicamente la natura di "risorsa propria" di (parte minima) dell'Iva a determinare l'obbligo di tutela in capo allo Stato membro, quanto, piuttosto, il ricorrere di tale circostanza unitamente all'intervenuta armonizzazione del tributo a livello unionale –, il percorso argomentativo valorizzato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia poc'anzi ricordata mostra caratteristiche di analogia con la parallela questione affrontata dalla dottrina tributaria con riferimento alla questione relativa all'indisponibilità e alla irrinunciabilità dei crediti tributari in generale nell'ordinamento interno.

Senza poter qui trattare funditus una tematica che richiederebbe approfondimenti di ampia portata, esulanti dalle finalità di questa voce, va ricordato l'ampio dibattito che ha interessato la dottrina domestica proprio in ordine all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria (35).

In termini generali è riconosciuto che la potestà impositiva «è la potestà regolata dalla legge in modo da tutelare efficacemente l'interesse pubblico alla tempestiva, regolare e perequata percezione delle entrate tributarie funzionalizzate alla copertura delle spese pubbliche» (36). Ebbene, pur a fronte di una intrinseca "vaghezza" del concetto di indisponibilità dell'obbligazione tributaria (37), nel corso del tempo si sono confrontate due fondamentali posizioni dottrinali che hanno diversamente valorizzato la portata

preceptiva di tale principio nel diritto tributario, muovendo, in estrema sintesi, da diverse concezioni in ordine alla vincolatività o discrezionalità della potestà di imposizione e all'ammissibilità nel diritto tributario dei moduli consensuali relativi all'attuazione del prelievo, cui è inerente l'effetto di frustrare la vincolatezza della funzione impositiva.

Secondo una prima, tradizionale, linea di pensiero – oggi forse meno condivisibile a fronte del mutato assetto di alcuni istituti centrali su cui essa poggiava – l'indisponibilità dell'imposta condurrebbe necessariamente all'affermazione dell'inderogabilità della funzione di imposizione. Essa andrebbe intesa, nell'accezione adottata dalla teorica costruttivista (38), quale «principio dell'assoluta doverosità dell'Amministrazione finanziaria di attivare tutti i suoi poteri di investigazione per portare alla luce tutti i fatti imponibili che il contribuente ha ommesso di dichiarare e di costituirsi creditore dell'intero ammontare delle relative imposte evase» (39). Ciò implicherebbe, in estrema sintesi, l'inammissibilità di un potere discrezionale da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tale facoltà avrebbe infatti l'effetto di disancorare dalla legge l'esercizio della funzione impositiva, per correlarla a una instabile valutazione casistica dell'Agenzia delle Entrate (40).

Un secondo filone interpretativo sottoponeva, invece, il principio in questione, almeno in parte, a revisione critica, ridimensionandolo nella sua portata applicativa. In specie, oltre a posizioni che giungevano a negarne radicalmente la rilevanza, ve ne erano altre secondo le quali il principio dell'indisponibilità avrebbe trovato riconoscimento soltanto in casi specifici, con riferimento a singoli istituti tributari, ma non sarebbe un istituto di applicazione generale, tale da costituire principio cardine del sistema tributario (41).

Tale ultima teorica, che ha trovato consensi in dottrina alla luce di alcune riforme di recente adozione, attribuisce particolare rilievo alla circostanza che l'ordinamento interno ormai contempla plurimi istituti che, di fatto, riconoscono – pur con limiti e condizioni anche molto stringenti – una potestà dispositiva in capo all'Amministrazione finanziaria per quanto concerne il credito erariale (42). Si è così formata la convinzione che il legislatore tributario, derogando in plurime occasioni al principio dell'intangibilità dell'imposta, sia ormai addivenuto ad ammettere una generalizzata disponibilità dell'imposta sulla base di una valutazione discrezionale, caso per caso, da parte dell'Amministrazione finanziaria (43). Si tratta, a nostro avviso, di coordinate di riferimento di interesse, che offrono spunti di riflessione utili per meglio comprendere la posizione teorica a cui sembra pervenire, sebbene in chiave casistica e non sistematica, la giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Infatti, se può sostenersi, come afferma quest'ultima, che l'Unione Europea vada ritenuta quale vero e proprio creditore, "in solido" insieme allo Stato, del gettito dell'Iva, avendo assunto – grazie all'avvenuta armonizzazione della materia, con la quale si è attribuita all'Unione un ruolo cardine in ordine alle modalità di determinazione, accertamento e riscossione del tributo – una funzione concorrente relativa alla potestà impositiva in campo d'Iva, ne deriva che tale potestà dell'Unione si traduce in un potere di verifica e controllo sulla ragionevolezza e proporzionalità delle scelte del Legislatore domestico nell'estrinsecazione dell'esercizio della funzione tributaria rispettosa delle ragioni di credito dell'Unione.

Si intende, cioè, sostenere che la valutazione in ordine alla disponibilità o meno del tributo Iva vada intesa in misura "rafforzata" ed "autonoma" rispetto agli altri tributi non armonizzati, riconoscendosi – in ragione della dimensione "corale" che contraddistingue tale imposta – che all'attuazione del prelievo concorra, su un piano di parità con il legislatore nazionale, altresì l'Unione Europea, quale ente sovranazionale dotato di un peculiare statuto in forza delle competenze attribuite dai Trattati e dal diritto secondario in materia. Ciò incide fortemente sulla qualificazione del regime pubblicistico che caratterizza la natura del diritto di credito dell'Iva, limitando, ab origine, un eventuale esercizio di tipo discrezionale da parte dello Stato membro della funzione impositiva, così come un'attuazione parimenti discrezionale, con criteri fissati nel singolo caso, da parte dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito dell'accertamento e della riscossione.

Questa ricostruzione non pare estranea al fulcro stesso del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria secondo l'inquadramento accolto dai fautori della prima tesi esposta, secondo cui dovrebbe postularsi una piena indisponibilità dell'obbligazione d'imposta. Ciò sul presupposto che, come indicato nell'ambito degli approfondimenti condotti in dottrina, la ratio insita nel principio della vincolatezza dell'obbligazione tributaria andrebbe ricercata nell'esigenza di evitare forme, più o meno marcate, di lesione agli interessi degli altri membri della platea contributiva, che sarebbero pregiudicati a fronte di un esercizio del potere dispositivo che si traduca in rinunce generalizzate o in remissioni a vantaggio soltanto di alcuni dei consociati, così immutando il complessivo sistema delle regole di ripartizione dei carichi pubblici su cui poggia il diritto tributario (44).

Ora, non vi è dubbio che, come si anticipava, la dottrina maggioritaria sostiene che non sussista una relazione "diretta" tra contribuenti degli Stati membri ed Unione Europea per quanto concerne le modalità di determinazione ed applicazione dell'entrata rappresentata dall'aliquota uniforme dell'Iva. È, peral-

tro, pacifico che l'Unione non ha alcuna potestà impositiva autonoma in materia. Tuttavia, rimane il fatto, difficilmente controvertibile, che la negazione dell'intangibilità dell'Iva da parte di uno Stato, con il conseguente esercizio di un potere dispositivo che si traduca in iniziative dell'Amministrazione finanziaria del Paese tali da praticare una «rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'Iva» (45), avrebbe l'effetto ultimo di alterare irrimediabilmente la sfera di riparto stabilita nell'ambito della procedura di formazione del bilancio dell'Unione da parte dei singoli Paesi, intesi quali membri di una medesima platea di "contribuenti" che, con decisione presa ex ante, hanno determinato, sulla base delle procedure previste dai Trattati, i criteri di suddivisione relativi a tale forma di contribuzione al bilancio unionale.

(35) Si tratta di una tematica di portata amplissima. Per un primo approfondimento si vedano, ex multis, BATISTONI FERRARA, «Accertamento con adesione», in *Enc. dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 28 ss.; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969; GIANNINI, *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici delle obbligazioni tributarie*, RDF, 1953, II, 291 ss.; TESORO, *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, RDF, 1937, II, 55 ss.; MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà di imposizione*, RD, 1967, I, 274 ss.; GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 61 ss.

(36) FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. p. gen.*, Padova, 2015, 357. Similmente anche TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. p. gen.*, Torino, 2016, 167, sottolinea come il potere impositivo sia vincolato e l'Amministrazione finanziaria "non può disporre né del potere impositivo, che è vincolato né dei suoi diritti di credito (la c.d. indisponibilità dell'obbligazione tributaria)". Si veda anche PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di Fantozzi, Torino, 2013, 481 ss.

(37) In questo senso, FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008, 45-46, che sottolinea «la imprecisione terminologica oltre che concettuale che caratterizzerebbe la così detta "indisponibilità del credito di imposta" nel diritto tributario». Tale Autore richiama, in particolare, il contributo di GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2007, 357-358, nel quale si evidenzia come alla varietà terminologica utilizzata dai vari autori corrisponda un'altrettanta varietà di sfumature di significato, «rendendo così difficile individuare una nozione univoca dell'indisponibilità nel diritto tributario» (FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., 46, nota 2).

(38) Secondo la concezione dichiarativa l'accento, in ordine alla natura dell'inderogabilità dell'imposta, andrebbe posto maggiormente sulla vincolatività dell'obbligazione tributaria in quanto tale oppure sull'imperatività ed indisponibilità del credito d'imposta, mitigando il collegamento tra l'indisponibilità dell'imposta e la funzione dell'imposizione o la potestà impositiva. A tale riguardo, per una prima analisi delle teoriche dichiarativa e costitutiva, si vedano, ex multis, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. p. gen.*, cit., 167; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. p. gen.*, cit., 357, in particolare nota 6.

- (39) FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., 46-47.
- (40) In tale senso, TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. p. gen.*, cit., 167 che afferma che «l'Amministrazione finanziaria non può mercanteggiare sui tributi». Considerazioni simili sono formulate FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. p. gen.*, cit., 360. In generale, si collocano in tale filone interpretativo anche PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 485 e BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali*, RDT, II, 2010, 698 ss.
- (41) GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 69. Pare collocarsi in una posizione intermedia, se ben si è compreso, FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., 121 ss.
- (42) In dottrina si sostiene che le ipotesi di maggior rilievo appartengano alla fase della riscossione. In questo senso PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 482.
- (43) Si collocano maggiormente in questo secondo filone RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, RT, 2008, 595 ss.; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit.
- (44) Questa, in particolare, la posizione secondo l'orientamento dottrinale di FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. p. gen.*, cit., 358. Secondo altra dottrina – PAPARELLA, *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario*, cit., 487 – il fondamento del principio di indisponibilità dovrebbe essere ricercato direttamente nella natura solidaristica del tributo nel quadro dell'art. 53 Cost. ed eventuali deroghe sarebbero sottoposte ai vincoli dettati dall'art. 23 Cost.
- (45) In questi termini C. Giust. UE, 7-4-2016, causa C-546/14, caso *Degano Trasporti*, § 28.

## 6. Il processo di trasformazione delle competenze in materia penale nell'Unione Europea: riflessi per quanto riguarda il principio di tutela degli interessi finanziari.

Il rafforzamento della tutela degli interessi finanziari dell'Unione ha avuto ulteriore impulso nel contesto del processo di trasformazione delle competenze dell'Unione Europea in materia penale a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

Come noto, tra le innovazioni introdotte da tale Trattato vi è l'abolizione della struttura "a pilastri" che ha portato, con riferimento al settore della cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale, all'estensione del sistema di protezione giurisdizionale già vigente nel sistema "comunitario". Sempre in tale contesto di superamento del precedente modello improntato alla distinzione tra i "pilastri", è stato esteso al settore della giustizia penale post-Lisbona il meccanismo di legiferazione proprio del "pilastro" comunitario, i cui atti tipici vincolanti – enumerati all'art. 288 TFUE – sono i regolamenti, le direttive e le decisioni (46).

La nuova cornice legislativa ha favorito il crescere di un "movimento politico-legislativo" (47) che, conscio dell'inadeguatezza del quadro legislativo e dell'insufficienza degli strumenti disponibili in materia

di tutela degli interessi finanziari dell'Unione, si è fatto promotore di un processo di rafforzamento delle politiche di armonizzazione della legislazione penale in materia.

Già si era sottolineato come nel contesto degli anni '70 l'aggravarsi dei fenomeni frodativi e le severe conseguenze economiche da essi provocati all'intero sistema economico avevano condotto le istituzioni comunitarie ad enucleare, grazie all'intervento preventivo della Corte di Giustizia, una serie di principi fondati sul criterio della leale cooperazione tra Stati ed istituzioni comunitarie, finalizzati alla tutela del patrimonio economico-finanziario dell'allora Comunità europea con l'obiettivo di assicurare una tutela minima ai suoi interessi finanziari.

Ciò si era reso ancora più impellente considerata la frequenza con cui le offese arrecate al patrimonio della Comunità venivano poste in essere da consorterie criminali, anche di stampo mafioso, che, tramite i proventi illeciti delle frodi comunitarie, si appropriavano di consistenti disponibilità di denaro, per poter così finanziare ulteriori attività criminose (48). Ebbene, come si argomentava, malgrado l'opera della Corte di Giustizia e l'affermazione di obblighi in capo al Legislatore nazionale finalizzati ad introdurre previsioni sanzionatrici negli ordinamenti interni, rimaneva il fatto che, in ultima istanza, la tutela sanzionatoria di contrasto agli illeciti in danno agli interessi finanziari era ancora affidata agli Stati, permanendo, così, una piena «sfasatura tra titolarità delle risorse erogate e titolarità del potere, in seno agli Stati membri, di dettare precetti sanzionatori delle condotte di aggressione al patrimonio economico-finanziario (altrui)» (49).

Già negli anni '90 la sensibilità al riguardo era, tuttavia, iniziata a mutare a favore di una maggiore considerazione delle esigenze di tutela degli interessi finanziari dell'Unione in analogia al rafforzamento dei corrispondenti istituti di diritto interno.

In estrema sintesi, tale percorso si era tradotto, da un lato, nell'introduzione di misure sanzionatorie di tipo "autonomo" da parte del legislatore comunitario, previste da atti vincolanti delle istituzioni della Comunità e di carattere "parapenale" (50). Da un altro lato, si era assistito a un rafforzamento della logica di "assimilazione", in virtù della quale, come si è avuto modo di notare, la politica legislativa dell'allora Comunità faceva ricorso «all'affidamento delle risorse sanzionatorie degli Stati membri per la tutela degli interessi sovranazionali» (51).

Tale processo – incentrato sull'obbligo di assimilazione tra misure di protezione del bene di derivazione comunitaria sul modello adottato per presidiare il corrispondente bene giuridico di matrice interna – aveva portato ad un significativo livello di avvicinamento tra discipline dei vari Paesi membri. Un mo-

mento importante si era avuto con l'introduzione della Convenzione per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea conclusa a Bruxelles nel luglio del 1995 (la c.d. "Convenzione PIF"), traspunta nell'ordinamento domestico nell'ambito della l. 29-9-2000, n. 300 (52).

In tale sede, infatti, pur in una cornice legislativa di matrice prettamente intergovernativa e non "comunitaria", si era raggiunto l'obiettivo di superare, almeno in parte, alcune delle principali debolezze allora esistenti nel complessivo impianto sanzionatorio a tutela degli interessi finanziari della Comunità, prevedendo un unitario quadro giuridico allo scopo di contrastare le frodi in suo danno per quanto riguarda sia le "uscite" che le "entrate" del bilancio comunitario (53).

Al riguardo, senza voler qui fuoriuscire dal tema oggetto della voce, basti ricordare brevemente come, secondo l'inquadramento dogmatico accolto in dottrina, occorra distinguere nella complessiva sistematica delle misure di contrasto agli illeciti in danno agli interessi finanziari dell'Unione tra le disposizioni punitive finalizzate a contrastare le frodi ed altri illeciti attinenti alle entrate del bilancio e quelle volte a colpire le offese sul lato delle uscite.

Attengono al primo comparto, oltre alle fattispecie sanzionatorie attinenti agli illeciti qui maggiormente presi in esame, cioè – come si vedrà a breve – le offese che si traducono in illeciti tributari contrastati da apposita disciplina punitiva settoriale, anche le ipotesi di reato attinenti al contrabbando, che, nel suo nucleo essenziale, è integrato nei casi di sottrazione al regime daziario previsto dalla legislazione doganale di beni di provenienza extra-UE (54).

Al secondo comparto attengono, invece, le fattispecie punitive – meno rilevanti ai fini della presente trattazione – il cui campo di applicazione, latamente riconducibile alle "uscite" del bilancio dell'Unione, viene ricondotto alle violazioni attinenti la politica agricola comune ed alle violazioni in materia di politiche strutturali (55).

Nonostante i progressi nel livello di tutela, rimaneva, tuttavia, un forte condizionamento legato all'«idea tradizionale di un primato del legislatore interno nella materia penale in genere, espressione della sovranità statale» (56), che, nella sua caratterizzazione più forte, viene ricondotto al principio costituzionale della riserva di legge in materia penale di cui all'art. 25 Cost.

Allo stesso modo, vi era la consapevolezza che il rafforzamento degli obblighi di protezione tramite l'estensione di vincoli di assimilazione tra tutele concesse a presidio di beni giuridici di fonte nazionale e corrispondenti beni di derivazione comunitaria, non conduceva necessariamente all'esito desiderato, dipendendo l'effettivo livello di tutela assicurato all'in-

teresse di derivazione eurounitaria da un complesso di fattori della legislazione dello Stato membro, non in ultimo di matrice processuale, le cui esatte coordinate erano al di fuori della sfera di controllo delle istituzioni dell'Unione (57). Una tale situazione, d'altra parte, aveva l'effetto di determinare un andamento "a macchia di leopardo" del livello di protezione offerto ad un medesimo bene giuridico di derivazione unionale, il cui grado di effettività mutava da Stato a Stato a seconda delle misure legislative applicabili (58) e che rischiava di condurre, come avvertito in dottrina, ad «una ipertrofia di norme incriminatrici tipica di alcuni Stati membri» a fronte di vuoti di tutele in altri Stati membri (59).

L'inadeguatezza di un tale stato di cose era, peraltro, stata avvertita dalla dottrina che aveva indirizzato i propri sforzi in progetti quali quello del cosiddetto "Corpus Juris 2000", che si ponevano come obiettivo la creazione di un modello di protezione uniforme dei beni giuridici comunitari (60).

Con il Trattato di Lisbona, come si è anticipato, il quadro di riferimento è, però, significativamente mutato, con il superamento delle acquisizioni consolidate fino a quel momento in ordine alla tutela sanzionatoria degli interessi finanziari dell'Unione.

Per inquadrare la questione occorre muovere dalla qualificazione della categoria degli interessi finanziari dell'Unione nel complesso della sistematica della materia penale *post*-Lisbona.

In via di prima approssimazione è noto che, anche a seguito delle modifiche apportate da tale Trattato, le competenze in materia penale, pur ampliate rispetto al precedente assetto, sono soltanto di tipo indiretto, come esplicitato all'art. 83 TFUE (61), che costituisce la base giuridica di carattere generale dell'Unione Europea in materia penale (62). Senza voler esaminare *funditus* il campo di applicazione di tale disposizione e limitandosi unicamente agli aspetti di diritto penale sostanziale, merita segnalare, in via di estrema sintesi, che tale norma prevede, in primo luogo, la possibilità che il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando mediante direttive secondo la procedura legislativa ordinaria, stabiliscano «norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni in sfere di criminalità particolarmente grave che presentano una dimensione transnazionale derivante dal carattere o dalle implicazioni di tali reati o da una particolare necessità di combatterli su basi comuni» (63). Oltre a tale prima sfera di competenza, sempre l'art. 83 TFUE prevede la possibilità, «in funzione dell'evoluzione della criminalità», di estendere i settori presi in esame alla luce del combinato disposto dai paragrafi 1 e 2 del 1° comma, qualora ciò venga deciso con deliberazione del Consiglio adottata all'unanimità previa approvazione del Parlamento europeo.



In ultimo, l'art. 83, 2° co. introduce una competenza penale di tipo accessorio che ricorre qualora ciò si riveli indispensabile per garantire l'attuazione efficace di una politica dell'Unione in un settore che è stato oggetto di misure di armonizzazione, permettendo, tramite l'utilizzo dello strumento della direttiva, di introdurre norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni nel settore in questione.

La mancanza, tuttavia, in tale disposizione di un puntuale riferimento alla nozione degli interessi finanziari dell'Unione Europea ha destato perplessità negli interpreti in ordine all'esatta individuazione dei contenuti normativi della categoria de qua nel complesso della novellata sistematica della giustizia penale.

Al riguardo, il dibattito si è incentrato sull'interrelazione tra il riferimento alla categoria dei «reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione», codificata all'art. 86, 1° co., TFUE e l'individuazione delle norme di diritto penale sostanziale applicabili da parte della neo-costituita Procura europea. In una prospettiva più ampia, poi, la dottrina si è domandata se residuasse nel nuovo assetto delle competenze penali *post-Lisbona* uno spazio autonomo in campo sanzionatorio con riferimento all'applicazione del principio della tutela degli interessi finanziari dell'Unione ai sensi dell'art. 325 TFUE.

Venendo alla prima questione, attinente all'individuazione della base giuridica di diritto penale applicabile dalla Procura europea, secondo alcuni Autori il riferimento ai reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea da parte del predetto art. 86 TFUE – lo stesso articolo del TFUE riguardante la costituzione della Procura Europea – avrebbe comportato, nei fatti, la consacrazione di un potere di normazione “diretta” dell'Unione per quanto concerne la materia penale qualora le fattispecie sanzionatorie ricadessero nel campo della politica di contrasto degli illeciti che offendono gli interessi finanziari dell'Unione.

Tale opinione veniva sostenuta, in particolare, alla luce del dettato dell'art. 86, 2° co., TFUE, secondo cui «la Procura europea è competente per individuare, perseguire e rinviare a giudizio, eventualmente in collegamento con Europol, gli autori di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, quali definiti dal regolamento previsto nel paragrafo 1, e i loro complici».

In sostanza, sarebbe stato imprescindibile che la risposta repressiva nei confronti di beni di carattere “sovrannazionale” – quali quelli oggetto di indagine della Procura europea – fosse connotata in termini «di piena integrazione e sovranazionalità» (64). Ciò in ragione delle pregresse esperienze che avevano connotato il cammino dell'Unione Europea nel campo sanzionatorio penale, nel quale, come visto, si era

assistito ad un tentativo di armonizzazione delle misure di tutela tramite l'imposizione di obblighi di criminalizzazione che, tuttavia, non avevano condotto ad una «sostanziale convergenza dei giudizi di disvalore sottesi alle scelte di penalizzazione concretamente effettuate poi dagli Stati, sia per quanto attiene alla selezione delle condotte da sottoporre a pena, sia per ciò che riguarda l'intensità e la gravità della risposta sanzionatoria» (65).

In altre parole, si sosteneva che l'attribuzione alla Procura europea di una competenza relativa alla persecuzione degli autori dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione si traducesse nella potestà “diretta” dell'Unione stessa di definire le fattispecie penali oggetto di contrasto da parte della Procura europea (66).

Una tale interpretazione era stata, tuttavia, avversata da parte maggioritaria della dottrina in ragione del fatto che, così argomentando, si sarebbe addivenuti al surrettizio superamento, per via interpretativa, del principio delle competenze di attribuzione fissate nei Trattati (67). Altra dottrina, attestandosi su posizioni simili, aveva rilevato che l'affermazione di una competenza penale diretta in capo all'Unione non potesse passare tramite «una norma sostanzialmente di carattere procedurale», quale quella introdotta all'art. 86, 2° co., TFUE. Si osservava, inoltre, che la locuzione «reati definiti dal regolamento» andasse interpretata come «reati individuati dal regolamento», in considerazione di un'elencazione di fattispecie criminose disciplinate unicamente a livello nazionale (68).

La questione è, comunque, oggi definitivamente superata alla luce dell'adozione del regolamento relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea approvato dal Consiglio dei Ministri della giustizia dell'Unione Europea in data 12-10-2017. Infatti, la competenza della neocostituita Procura europea, una volta che prenderanno concretamente avvio le attività di indagine e di azione penale, risulta già oggi fissata tramite un rinvio ai contenuti della dir. 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5-7-2017 (“direttiva P.I.F”), con la quale è stato previsto, come si avrà modo di descrivere nel prosieguo, un complessivo regime di armonizzazione minima per quanto riguarda le fattispecie di reato lesive degli interessi dell'Unione, nel cui alveo sono compresi gli illeciti che pregiudicano il bilancio dell'Unione tanto sul versante delle uscite quanto su quello delle entrate (69).

(46) Per una prima analisi delle innovazioni apportate dal Trattato di Lisbona al settore della giustizia penale si vedano, *ex multis*, AMALFITANO, *Unione Europea e giustizia penale dopo il Trattato di Lisbona*, LP, 2011, 645 ss.; STROZZI-MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione Europea. Parte istituzionale*, Torino, 2013, 46 ss.; PATRONO, *Brevi note sui limiti delle competenze penali*

europee, RTDPE, 2012, 1014 ss.; NASCIBENE, *Lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia a due anni dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Diritto, immigrazione e cittadinanza*, 2011, 13 ss.; BERNARDI, *La competenza penale accessoria dell'unione europea: problemi e prospettive*, DPCent, 1, 2012, 43 ss.; SALCUNI, «Diritto penale europeo», in *Digesto/pen.*, VI, Torino, 2011, 173 ss.

(47) MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 311.

(48) MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 310. Tale Autore evidenzia, al riguardo, come si assisteva ad un «legame sempre più stringente tra l'abusivo conseguimento di risorse finanziarie e la criminalità organizzata di stampo mafioso; del resto, i delitti in esame si configurano come una sorta di "reato-mezzo" per il raggiungimento di ulteriori scopi, o meglio, per il finanziamento di ulteriori attività criminose».

(49) MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 311.

(50) GRASSO, *Prefazione. Il Corpus Juris e il progetto di "Costituzione per l'Europa"*, in AA.VV., *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, cit., 4-5. Si veda anche MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 313, che osserva che «nella direzione delle iniziative "autonome" degli organi comunitari si segnalano le azioni tese ad un incremento di un diritto sanzionatorio "parapenale" di fonte comunitaria, attraverso la previsione di sanzioni disposte dai regolamenti del Consiglio ed anche della Commissione – adottati per estirpare il grave fenomeno delle frodi-irregolarità – nonché l'"insinuarsi" di un embrionale "diritto penale federale europeo"».

(51) MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 312.

(52) GRASSO, *Prefazione. Il Corpus Juris e il progetto di "Costituzione per l'Europa"*, in AA.VV., *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, cit., 8-9 che evidenzia come il nucleo portante di tale Convenzione sia stato, sotto il profilo sostanziale, la previsione dell'obbligo in capo ai Paesi membri di attingere a sanzione penale la commissione di taluni comportamenti offensivi degli interessi finanziari della Comunità, anche tramite pene private della libertà personale. Disposizioni di rilievo sono anche state introdotte nella Convenzione con riguardo a plurimi profili di carattere processuale con l'obiettivo di facilitare il contrasto e l'accertamento delle frodi. L'Autore sottolinea, in ultimo, come la cornice della Convenzione sia stata arricchita con due protocolli addizionali, rispettivamente del 27 settembre 1996 e del 19 giugno 1997, con i quali si è demandato ai legislatori nazionali l'obbligo di introdurre ulteriori fattispecie penali per la criminalizzazione di varie ipotesi di corruzione e di riciclaggio, nonché l'obbligo di introdurre una responsabilità delle persone giuridiche per fatti di frode, corruzione e riciclaggio lesivi degli interessi finanziari dell'UE. Si vedano anche RIVERDITI, «Indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato», in *Digesto/pen.*, Torino, 2004, 409 ss.; DI SIENA, *Un tentativo di inquadramento sistematico dell'art. 316-ter del codice penale nell'ambito dell'apparato di tutela degli interessi finanziari della Unione Europea*, F, 2004, 1781 ss.

(53) DI SIENA, *Un tentativo di inquadramento sistematico dell'art. 316-ter del codice penale nell'ambito dell'apparato di tutela degli interessi finanziari della Unione Europea*, cit., 1781 ss.

(54) Per un approfondimento della disciplina sanzionatoria prevista nel contesto della legislazione doganale si veda ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, cit., 357 ss.

(55) Per una prima introduzione a tali tematiche si vedano, ex multis, MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 315 ss.; DI SIENA, *Un tentativo di inquadramento sistematico dell'art. 316-ter del codice penale nell'ambito dell'apparato di tutela degli interessi finanziari della Unione Europea*, cit., 1781 ss.

(56) MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 312.

(57) Cfr. GRASSO, *Prefazione. Il Corpus Juris e il progetto di "Costituzione per l'Europa"*, in AA.VV., *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, cit., 6-7, che esprime perplessità circa l'effettività e ragionevolezza dell'indirizzo della Corte di Giustizia in punto di obbligo di assimi-

lazione. In primo luogo, tale Autore mette in luce come sia «certo che non tutti gli Stati Membri rispettano gli obblighi nascenti dalla sentenza del 21-9-1989 [sentenza della C. Giust. UE nel caso *Mais greco*]» e continua osservando che «in alcuni importanti paesi sono presenti delle norme poste a tutela delle finanze nazionali le quali certamente non si applicano alla tutela delle finanze comunitarie; in altri paesi l'assimilazione è affidata alla interpretazione giurisprudenziale di testi che non risultano sempre chiari (...)».

(58) GRASSO, *Prefazione. Il Corpus Juris e il progetto di "Costituzione per l'Europa"*, in AA.VV., *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, cit., 7, che sottolinea come «se tale obbligo venisse rispettato, non si riuscirebbe a garantire una protezione penale uniforme in tutto il territorio comunitario, anzi si darebbe vita ad una tutela degli interessi comunitari geograficamente frammentata».

(59) In questo senso si vedano MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 313, così come DI SIENA, *Un tentativo di inquadramento sistematico dell'art. 316-ter del codice penale nell'ambito dell'apparato di tutela degli interessi finanziari della Unione Europea*, cit., 1781 ss. Tali Autori mettono in luce come l'insieme delle norme incriminatrici introdotte nella legislazione domestica con l'obiettivo di tutelare il campo degli interessi finanziari dell'UE sia sul versante delle uscite che sul versante delle entrate del bilancio abbia avuto, in più occasioni, l'effetto di creare una sovrapposizione tra fattispecie sanzionatrici tale da ingenerare difficoltà ed incertezze applicative. Anche GRASSO, *Prefazione. Il Corpus Juris e il progetto di "Costituzione per l'Europa"*, in AA.VV., *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, cit., 7 sottolinea come gli interessi finanziari ricevono una tutela differenziata nei diversi sistemi penali nazionali e «le differenze non concernono solo la natura o la misura della sanzione, ma anche la stessa punibilità di taluni comportamenti oltre che l'applicabilità di alcuni istituti generali».

(60) Si veda al riguardo, GRASSO, *Prefazione. Il Corpus Juris e il progetto di "Costituzione per l'Europa"*, in AA.VV., *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, cit., in particolare 15 ss.

(61) Cfr. SALCUNI, «Diritto penale europeo», cit., 182.

(62) Ex multis, SICURELLA, *Il diritto penale applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"? Le questioni gioco*, in *www.dirittopenalecontemporaneo*, 17-12-2013.

(63) L'art. 83, 1° co., par. 2, TFUE si premura, peraltro, di codificare tali tipologie di crimini in nove categorie: «terrorismo, tratta degli esseri umani e sfruttamento sessuale delle donne e dei minori, traffico illecito di stupefacenti, traffico illecito di armi, riciclaggio di denaro, corruzione, contraffazione dei mezzi di pagamento, criminalità informatica, criminalità organizzata».

(64) SICURELLA, *Il diritto penale applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"? Le questioni gioco*, cit., 11. Dubbi in ordine alla sostenibilità di tale impostazione sono stati espressi da MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 313-314, il quale, pur in chiave critica, evidenzia come «stando alla lettera della norma, sembrerebbe che sia sia voluto attribuire una competenza penale diretta dell'Unione per via regolamentare (...)». Tale Autore sottolinea, in particolare, che «tale disposizione abbia inteso assegnare, limitatamente agli interessi finanziari, non una competenza penale diretta, bensì "quasi-diretta"; nel senso che l'art. 86, par. 2, TFUE, legittimerebbe l'individuazione dei comportamenti lesivi degli interessi finanziari da qualificare come reati, senza però attribuire all'Unione anche la piena potestà punitiva».

(65) SICURELLA, *Il diritto penale applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"? Le questioni gioco*, cit., 9.

(66) Si veda, per una descrizione approfondita di tale filone dottrinale, SICURELLA, *Il diritto penale applicabile dalla Procura*

*europa: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"? Le questioni gioco*, cit., 11, che osserva al riguardo come una tale impostazione implicava «ritenere l'adozione di precetti comuni (cioè precetti sovranazionali direttamente applicabili dal giudice interno, senza alcun intervento normativo del legislatore nazionale) – recante quindi una certa unificazione del diritto penale (relativamente al settore della tutela degli interessi finanziari dell'Unione) – un inscindibile pendant dell'istituzione della Procura europea, e il regolamento istitutivo di un tale organo (...) la naturale sede normativa del diritto sostanziale applicabile dalla Procura europea (...)». Si veda anche RONCO, *Il principio di legalità*, in *Teoria generale*, I, Torino, 2017, 29.

(67) SICURELLA, *Il diritto penale applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"? Le questioni gioco*, cit., 11. Tale Autrice sottolinea, in particolare, come l'ostacolo di maggiore portata sarebbe rappresentato «dall'omessa menzione all'art. 86 TFUE par. 3 delle regole di diritto penale sostanziale tra i contenuti necessari del regolamento istitutivo (e pertanto l'assenza di un'espressa attribuzione all'Unione di una reale competenza ad adottare fattispecie penali direttamente applicabili ai singoli)».

(68) Cfr. GRASSO, *La costituzione per l'Europa e la formazione di un diritto penale dell'Unione europea*, in AA.VV., *Lezioni di diritto penale europeo*, a cura di Grasso-Sicurella, Milano, 2007, 697.

(69) Per un primo commento introduttivo in merito al neo-introdotta regolamento istitutivo della Procura europea si veda SALAZAR, *Definitivamente approvato il regolamento istitutivo della procura europea*, in *www.dirittopenalecontemporaneo*, 13-10-2017.

### 7. (Segue). *La tutela degli interessi finanziari nel contesto dell'art. 325 TFUE: margini per una competenza penale "diretta"?*

Meno semplice, invece, è la comprensione della portata del contenuto precettivo ricollegabile alla disposizione di cui all'art. 325 TFUE.

In effetti, il dettato di tale norma appare a una prima lettura indubbiamente di ampia portata, lasciando adito all'impressione che con essa si sia inteso individuare una competenza dell'UE «particolarmente ampia ed incisiva, che non risulta a priori limitata né quanto agli strumenti normativi utilizzabili (regolamento o direttiva), né quanto alla natura (penale o meno) delle misure in questi disposte» (70).

In particolare, prendendo in esame il disposto del quarto comma del predetto art. 325 TFUE, in cui si afferma che «il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, previa consultazione della Corte dei conti, adottano le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione», si potrebbe sostenere che sussista un vero e proprio obbligo in capo al legislatore dell'Unione, slegato dalla volontà degli Stati membri, di porre in essere tutte le «misure necessarie» per «pervenire ad una protezione efficace ed equivalente» degli interessi finanziari di rilevanza eurounitaria (71).

Una tale argomentazione potrebbe essere condivisibile qualora si ritenga che tale disposizione imponga in capo alle istituzioni dell'Unione un obbligo «diretto» «di combattere in via autonoma il fenomeno criminoso delle frodi contro le finanze comunitarie» (72). D'altra parte, i fautori di tale orientamento osservano, a conferma dell'affermata potestà penale «diretta» dell'Unione in tema di interessi finanziari, che nell'art. 325 TFUE è scomparso il riferimento al limite, contenuto nel previgente art. 280, 4° co. del Trattato che istituisce la Comunità europea, secondo cui «tali misure non riguardano l'applicazione del diritto penale nazionale o l'amministrazione della giustizia negli Stati membri»: l'eliminazione di tale inciso dimostrerebbe «la volontà dell'Unione di ricomprendere nelle «misure necessarie» per la prevenzione e la «lotta» contro la frode anche le sanzioni penali» (73).

Ciò ovviamente nella misura in cui si sostenga, come già si è osservato, che tutte le risorse affluenti al bilancio dell'Unione ai sensi dell'art. 311 TFUE siano effettivamente nella sua piena titolarità, indipendentemente dalla qualificabilità delle stesse e dal diverso grado di «intervento» degli Stati membri in sede di «riversamento» a favore del bilancio dell'Unione.

A fronte di tali considerazioni, secondo cui l'art. 325 TFUE potrebbe rappresentare una base giuridica legittima per l'enucleazione di fattispecie sanzionatorie, anche di natura penale, che potrebbero venire introdotte negli Stati membri da parte del Parlamento europeo e del Consiglio seguendo la procedura legislativa ordinaria, rimane la circostanza, invero non priva di rilievo, che tale strada non è stata ad oggi effettivamente perseguita in sede di normazione eurounitaria.

Basti, al riguardo, osservare che proprio per quanto concerne il procedimento legislativo di emanazione della direttiva P.I.F del 5-7-2017, avente ad oggetto la lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale – che per il suo oggetto si sarebbe particolarmente prestata a ricadere nell'alveo applicativo del 4° comma dell'art. 325 TFUE – la base giuridica prescelta è stata quella, in precedenza descritta, dell'art. 83, par. 2, TFUE, cioè la base giuridica «di carattere generale» prevista dai Trattati per la materia penale. Peraltro, merita segnalare che né nel testo della direttiva P.I.F., né nei (corposi) consideranda della direttiva stessa viene fatta esplicita menzione all'art. 325 TFUE, così confermandosi l'impressione che la praticabilità dell'interpretazione prima formulata in dottrina in merito al campo di applicazione della disposizione *de qua* non abbia, allo stato, trovato accoglimento in sede di normazione unionale.

(70) SICURELLA, *Il diritto penale applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"? Le questioni gioco*, cit., 11. Si veda anche SALCUNI, «Diritto penale europeo», cit., 179.

(71) In dottrina si evidenzia, a conferma di una tale interpretazione, che, diversamente dalle competenze penali di cui all'art. 83, TFUE, nessun rilievo viene dato alla procedura del c.d. "freno d'emergenza". Ciò confermerebbe il limitato spazio di manovra degli Stati membri che non potrebbero utilizzare lo strumento della sospensione della procedura legislativa ordinaria invocando il fatto che l'atto normativo in discussione incide su un aspetto fondamentale del proprio ordinamento giuridico penale. In questo senso, SICURELLA, *Il diritto penale applicabile dalla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"? Le questioni gioco*, cit., 11.

(72) MEZZETTI, «Frodi comunitarie», cit., 313.

(73) SALCUNI, «Diritto penale europeo», cit., 183.

**8. (Segue).** *La tutela degli interessi finanziari nel contesto dell'art. 325 TFUE: obblighi di interpretazione conforme e risvolti nel diritto domestico.*

Si è avuto modo di rilevare in precedenza come l'obbligo di tutela degli interessi finanziari dell'Unione si fosse originariamente imposto nei diritti nazionali grazie all'opera interpretativa della Corte di Giustizia, imperniata sul principio di leale cooperazione tra istituzioni dell'Unione e Paesi membri.

In forza di tale statuizione di matrice pretoria si era, infatti, affermato un obbligo di "assimilazione" tra presidi di tutela dei beni giuridici di interesse domestico e corrispondenti obblighi di tutela dei beni giuridici di derivazione eurounitaria, conducente, a determinate condizioni, anche alla previsione di un vincolo per il legislatore domestico di introdurre fattispecie di natura penale nell'ordinamento interno (74).

Si tratta, a nostro avviso, di una prospettiva di estremo interesse che, come si vedrà meglio nel prosieguo, testimonia della latitudine degli effetti dell'obbligo di leale cooperazione, contenuto all'art. 4, 3° co. del Trattato dell'Unione Europea (TUE), quale espressione di un onere di cooperazione tra istituzioni dell'Unione e Paesi membri improntato al rispetto del primato del diritto dell'Unione.

Occorre comprendere l'ambito di riferimento in cui è maturata l'influenza del principio della tutela degli interessi finanziari nel contesto del Trattato di Lisbona: non tanto quale previsione sulla cui base fondare una competenza penale "diretta" dell'Unione, quanto, piuttosto, quale "parametro di legittimità" dal quale, a cagione della sua natura di norma primaria, «discenderebbe un obbligo di risultato preciso e incondizionato per gli Stati membri di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione» (75) tramite la predisposizione di misure dissuasive ed effettive, se del caso procedendo ad assimilare il livello delle tutele dei beni giuridici di derivazione unionale a quello vigente per i corrispondenti beni giuridici domestici.

Non occorre, al riguardo, soffermarsi diffusamente sugli strumenti "tipici" tramite cui si esplica la prevalenza del diritto dell'UE sull'ordinamento domestico. Essi sono: l'interpretazione conforme al diritto dell'Unione; l'obbligo di disapplicazione della norma domestica in contrasto con la disciplina di derivazione UE, nonché il ricorso alla procedura del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 TFUE (76).

Problematica è, tuttavia, l'estensione della prevalenza del diritto dell'Unione sull'ordinamento domestico quando esso comporta riflessi in *malam partem*, tali cioè da condurre all'integrazione della disciplina domestica con conseguenze sfavorevoli per il soggetto attinto da misura sanzionatoria (77).

Ciò ha costituito l'oggetto di un vivace dibattito specialmente con riguardo agli effetti in *malam partem* nell'ambito della materia penale in senso stretto dove, in ossequio al principio di legalità di matrice interna, si sono manifestate più forti resistenze all'influsso del diritto dell'UE, in assenza di una norma positiva statale che delinea sia il precetto che la sanzione.

Poste tali considerazioni di massima, soffermandosi ora sull'oggetto della presente voce, vanno indagati gli influssi del principio codificato all'art. 325 TFUE nell'ordinamento interno, dando conto, in *apicibus*, di un profilo importante che contraddistingue il dispiegarsi degli effetti di tale disposizione nell'ordinamento interno.

La circostanza che il richiamo all'obbligo di tutela degli interessi finanziari dell'Unione sia stato codificato nell'alveo dei Trattati non costituisce un elemento privo di rilievo, considerate le ricadute che ciò comporta in chiave di primato del diritto dell'Unione sul diritto domestico, che si estrinsecano non solo nell'obbligo di interpretazione conforme da parte del giudice, ma, ancora più radicalmente, nell'efficacia diretta di tale diritto nell'ordinamento interno, indipendentemente dall'esistenza di norme che ne traspongano i contenuti.

In considerazione di ciò, attenta dottrina si è domandata se possa ritenersi che le previsioni dei Trattati o dei regolamenti, proprio per l'efficacia diretta che ne connota l'applicazione negli ordinamenti interni, giustificano altresì il dispiegarsi di una responsabilità a titolo penale per violazioni delle norme ivi introdotte. Ciò in ossequio al principio secondo cui, a corollario dell'efficacia diretta di tali tipologie di norme, dovrebbe ritenersi preclusa l'applicazione dell'eventuale normativa domestica contrastante, sorgendo un obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale (78).

Tale questione è stata affrontata dalla Corte di Giustizia nell'ambito della sentenza 7-1-2004, caso *Procedimento penale contro X*, causa C-60/02, in cui si è

affermando come confligga con il diritto dell'Unione che dall'interpretazione conforme alla ratio ed alle finalità di una disposizione non sanzionatoria di diritto dell'Unione possano derivare, in via diretta, effetti sanzionatori nei confronti di cittadini degli Stati membri, anche qualora la disposizione di diritto dell'Unione sia direttamente applicabile nell'ordinamento interno e non richieda alcuna norma attuativa da parte del legislatore del singolo Paese.

Infatti, l'obbligo del giudice nazionale d'interpretare le norme rilevanti del diritto interno alla luce del diritto unionale trova i suoi limiti nei principi generali del diritto, riconosciuti anche dal diritto dell'Unione, e, in particolare, nella certezza e nell'irretroattività della norma penale.

Alla luce di tali principi la Corte di Giustizia ha preliminarmente evidenziato che vada verificato se l'interpretazione conforme al diritto dell'Unione della norma sanzionatoria nazionale sia in concreto ammissibile, cioè non determini un'estensione della sua portata al di là del suo stesso significato, come desumibile sulla base degli ordinari canoni interpretativi (79).

In secondo luogo, la Corte ha chiarito come, in ogni caso, l'interpretazione conforme «non può, di per sé e indipendentemente da una legge adottata da uno Stato membro, determinare o aggravare la responsabilità penale di un operatore che ha violato le prescrizioni del detto regolamento» (80), sacrificandone irrimediabilmente i diritti fondamentali.

Pare, quindi, alla luce di tale giurisprudenza, che non sussista uno spazio autonomo per l'affermazione di un obbligo in capo al giudice nazionale di interpretare la norma domestica alla luce del diritto dell'Unione in misura tale da determinare effetti in *malam partem*.

Ciò contrasterebbe con l'obbligo di tutela dei diritti fondamentali sotto il profilo del principio di legalità ex art. 7 Cedu (81), quale espressione di un principio generale del diritto dell'Unione nel quadro dell'art. 6, 3° co., TUE (82). A questo riguardo, la Corte Europea ha chiaramente esplicitato il divieto di interpretazione in *malam partem* di una disposizione sanzionatoria tramite l'adozione di criteri estensivi o analogici (83).

L'analisi della Corte Europea muove dalla necessità di operare un'interpretazione di carattere ragionevole del precetto sanzionatorio, al fine di verificare se il ricorrente sia stato nella condizione di comprendere, anche alla luce di una uniforme giurisprudenza pregressa ed in un'ottica di ragionevole prevedibilità, che la condotta concretamente tenuta avrebbe determinato il rischio di violare la fattispecie punitiva.

In specie, la Corte ha confermato che integra la violazione del principio *nullum crimen sine lege* la circostanza che la condanna sia riconducibile ad un'in-

terpretazione giurisprudenziale imprevedibile, ribadendo come solo l'interpretazione di carattere restrittivo sia il corretto metodo di interpretare la norma penale.

Vi è, quindi, una costante giurisprudenza della Corte Europea che, rilevata l'incapacità dello Stato membro di offrire alla Corte precedenti giurisprudenziali da cui si possa desumere la sanzionabilità di determinate condotte, ha sancito l'illegittimità dell'interpretazione scrutinata per contrasto con l'art. 7 Cedu, sancendo l'inammissibilità di letture estensive del dato normativo che implicino l'uso di nozioni ampie e di criteri vaghi, incompatibili con gli standard richiesti dalla Convenzione in termini di chiarezza e di prevedibilità degli effetti della previsione sanzionatoria (84).

La questione è, tuttavia, di più complessa definizione alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia formatasi in merito all'estensione degli obblighi di interpretazione conforme del diritto domestico nell'ambito della tutela degli interessi finanziari dell'Unione.

In tale contesto, la giurisprudenza eurounitaria ha, infatti, statuito che disposizioni di matrice sanzionatoria non originariamente previste per sanzionare eventuali condotte lesive degli interessi finanziari dell'Unione possano ritenersi applicabili anche a queste ultime violazioni, venendo così attratte nell'alveo di applicazione del diritto dell'Unione Europea, qualora ciò sia necessario per assicurarne l'effettività (85).

In specie, la Corte ha ritenuto che, attesa la necessità di un efficace dispositivo sanzionatorio a livello nazionale a garanzia della corretta riscossione dell'Iva e considerato il dettato dell'art. 325 TFUE, che vincola gli Stati membri a introdurre ogni misura atta a combattere le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione, le disposizioni sanzionatorie nazionali, ancorché emanate in un momento precedente rispetto alle disposizioni dell'Unione in materia di Iva e, comunque, per finalità non coincidenti con la normativa dell'Unione, devono ritenersi applicabili anche per contrastare le violazioni della normativa dell'Unione in materia di Iva.

Invero, «il fatto che le normative nazionali che fungono da base a tali sovrattasse e procedimenti penali non siano state adottate per trasporre la direttiva n. 112/2006 non può essere tale da rimettere in discussione detta conclusione, dal momento che la loro applicazione mira a sanzionare una violazione delle disposizioni della direttiva summenzionata e pertanto ad attuare l'obbligo, imposto dal Trattato agli Stati membri, di sanzionare in modo effettivo i comportamenti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione» (86).

Ebbene, a fondamento di tale principio di diritto, la

Corte di Giustizia ha richiamato, da un lato, la circostanza che la materia dell'Iva fosse stata oggetto di armonizzazione e, dall'altro, che un tale obbligo di interpretazione conforme fosse necessario per la tutela degli interessi finanziari ai sensi dell'art. 325 TFUE.

Nessun rilievo in tale pronuncia è stato, però, conferito all'esigenza di bilanciare l'esercizio del potere di interpretazione conforme con il corrispettivo obbligo, contenuto nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione e nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'Uomo, di tutelare in maniera effettiva anche i diritti fondamentali del soggetto attinto da misura sanzionatoria.

La pronuncia lascia perplessi: non si comprende, infatti, perché la Corte di Giustizia, a fronte di una pregressa giurisprudenza che argomentava in chiave di bilanciamento tra le esigenze di criminalizzazione e le ragioni di tutela dei diritti fondamentali, abbia abbandonato tali principi nel momento in cui è stata chiamata ad affrontare una questione che involgeva la tutela dei propri interessi finanziari.

La perplessità è ancora maggiore alla luce del fatto che, anche a voler ammettere l'esistenza di un obbligo di interpretazione conforme del diritto interno in armonia alla disposizione di una fonte – primaria o secondaria – di diritto dell'Unione, sarebbe comunque precluso l'effetto in *malam partem* nei confronti dell'individuo, restando unicamente aperta la strada per una procedura di infrazione nel quadro dell'art. 258 TFUE finalizzata a ottenere la condanna dello Stato per aver vanificato la politica dell'Unione in questione (87).

(74) RIZZA, *La sanzione delle violazioni da parte dei singoli di norme comunitarie dirette alla protezione degli interessi finanziari della Comunità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in AA.VV., *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione*, cit., 96 ss.

(75) In questi termini FAGGIANI, *Ius puniendi europeo v. contro-limiti. Riflessioni a margine del caso Taricco*, *Studi sull'integrazione europea*, 2016, 517-518. L'Autrice osserva, inoltre, come tramite «il rafforzamento della portata della disposizione *de qua*, la Corte di giustizia cerca di consolidare una competenza diretta in materia penale, obbligando gli Stati membri a riformulare in chiave europea la nozione interna del principio fondamentale del *nullum crimen sine previa lege poenali*».

(76) Cfr. SALCUNI, «Diritto penale europeo», cit., 185, che ricorda altresì il ruolo del giudizio di legittimità costituzionale.

(77) Per un'analisi della casistica giurisprudenziale al riguardo si veda SALCUNI, «Diritto penale europeo», cit., 187 ss.

(78) DOUGAN, *From the velvet glove to the iron fist: criminal sanctions for the enforcement of Union Law*, in CREMONA, *Compliance and enforcement of EU Law*, Oxford, 2012, 119.

(79) In questi termini C. Giust. UE, 7-1-2004, caso *Procedimento penale contro X*, causa C-60/02, §§ 58 ss., afferma che «non spetta alla Corte pronunciarsi sull'interpretazione del diritto nazionale, compito che incombe esclusivamente al giudice nazionale. Se quest'ultimo dovesse constatare che le disposizioni rilevanti del diritto nazionale non vietano e dunque non puniscono

il mero transito sul territorio dello Stato membro interessato di merci contraffatte, come tuttavia richiesto dagli artt. 2 e 11 del regolamento n. 3295 del 1994, si dovrebbe concludere che questi ultimi contrastano con le dette disposizioni nazionali. Peraltro, secondo una costante giurisprudenza, il giudice nazionale deve interpretare il proprio diritto nazionale entro i limiti posti dal diritto comunitario, onde conseguire il risultato prescritto dalla norma comunitaria (...) Se una tale interpretazione conforme è possibile, spetterebbe al giudice nazionale, al fine di garantire ai titolari di un diritto di proprietà intellettuale una sua tutela contro le infrazioni vietate dall'art. 2 del regolamento n. 3295 del 1994, applicare al transito di merci contraffatte sul territorio nazionale le sanzioni civili previste dal diritto nazionale per gli altri comportamenti vietati dallo stesso art. 2, purché esse siano efficaci, proporzionate e dissuasive». Allo stesso modo in C. Giust. UE, 26-2-2013, caso *Fransson*, causa C-617/10, § 28, si rileva che «il fatto che le normative nazionali che fungono da base a tali sovrattasse e procedimenti penali non siano state adottate per trasporre la direttiva 2006/112 non può essere tale da rimettere in discussione detta conclusione, dal momento che la loro applicazione mira a sanzionare una violazione delle disposizioni della direttiva summenzionata e pertanto ad attuare l'obbligo, imposto dal Trattato agli Stati membri, di sanzionare in modo effettivo i comportamenti lesivi degli interessi finanziari dell'Unione».

(80) C. Giust. UE, 7-1-2004, caso *Procedimento penale contro X*, causa C-60/02, § 61. Nella medesima pronuncia si è infatti stabilito che «tuttavia, un problema specifico si pone relativamente all'applicazione del principio d'interpretazione conforme in materia penale. Così, come anche giudicato dalla Corte, detto principio trova i suoi limiti nei principi generali del diritto, che fanno parte integrante del diritto comunitario, ed in particolare in quelli di certezza del diritto e di irretroattività. A tale proposito, la Corte ha avuto occasione di giudicare a più riprese che una direttiva non può avere come effetto, di per sé e indipendentemente da una legge interna di uno Stato membro adottata per la sua attuazione, di determinare o aggravare la responsabilità penale di coloro che agiscono in violazione delle dette disposizioni. Anche se nella causa principale la norma comunitaria di cui trattasi è un regolamento, ossia una norma che, per sua natura, non necessita di misure nazionali di recepimento, e non una direttiva, occorre rilevare che l'art. 11 del regolamento n. 3295 del 1994 attribuisce agli Stati membri il potere di adottare le sanzioni relative alle infrazioni ai comportamenti vietati dall'art. 2 di tale regolamento, il che rende estendibile a detta causa il ragionamento seguito dalla Corte per le direttive. (...) l'obbligo d'interpretazione conforme del diritto nazionale, alla luce della lettera e dello scopo del diritto comunitario, onde conseguire il risultato perseguito da quest'ultimo, (...) non può, di per sé e indipendentemente da una legge adottata da uno Stato membro, determinare o aggravare la responsabilità penale di un operatore che ha violato le prescrizioni del detto regolamento» (§§ 60 ss.). Allo stesso modo si è espressa la dottrina che ha rilevato come il caso *Procedimento penale contro X* «suggests that, directly effective or not, regulations and Treaty provisions can never in themselves provide a direct basis for imposing criminal liability within the national legal system. However, the duty of consistent interpretation does still apply, subject to an assessment under Article 7(1) ECHR to ensure that national criminal legislation, read in the light of Union law, does not provide the basis for arbitrary prosecution, conviction or punishment. For those purposes, and especially when it comes to conducting the "reasonable foreseeability" assessment, the Court again seems to stress the fact that transposition at the discretion of the member state is essential before any non-penal Union provision is capable of having effects specifically within the national criminal justice system». (DOUGAN, *From the velvet glove to the iron fist: criminal sanctions for the enforcement of Union Law*, in CREMONA, *Compliance and enforcement of EU Law*, cit., 120).

(81) È noto che secondo la giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, «l'ambito di operatività dell'art. 7 Cedu (...) muove dalla sostanziale equiparazione – sul piano delle fonti del diritto penale – del formante giurisprudenziale alla legge (...). Per l'art. 7 Cedu, dunque, alla fonte legislativa (...) va equiparata la fonte giurisprudenziale (judicial law), perché è comunque “il diritto vivente” – scritta o giurisprudenziale che ne sia la fonte – che deve rispondere ai requisiti di legalità richiesti» (MANES, *sub art. 7*, in AA.VV., *Commentario breve alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Milano, 2012, 274). Si vedano, in tal senso, C. Dir. Uomo, 22-11-1995, caso *S.W. c. Regno Unito*; 8-7-1999, caso *Baskaya e Okçuoglu c. Turchia*. In dottrina si veda anche MORONE, *Il principio di legalità e la nozione di «prevedibilità della legge» nella Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo*, GI, 2005, 235 ss.

(82) In questo senso, DOUGAN, *From the velvet glove to the iron fist: criminal sanctions for the enforcement of Union Law*, in CREMONA, *Compliance and enforcement of EU Law*, cit., 119.

(83) Ex multis, cfr. C. Dir. Uomo, 24-2-2009, caso *Protopapa c. Turchia* e 13-1-2011, caso *Schumer c. Germania*.

(84) Cfr. C. Dir. Uomo, 25-6-2009, caso *Liivik c. Estonia*, dove la Corte ha affermato come l'interpretazione del giudice a quo «involved the use of such broad notions and such vague criteria that the criminal provision in question was not of the quality required under the Convention in terms of its clarity and the foreseeability of its effects» (§ 101).

(85) Tale questione è stata affrontata dalla C. Giust. UE, 26-2-2013, caso *Fransson*, causa C-617/10. In tale sede, l'intervento della Corte era stato invocato con riferimento ad una domanda pregiudiziale dove, in sostanza, si chiedeva se, alla luce del dettato dell'art. 51 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il campo d'applicazione della Carta medesima dovesse essere individuato con un criterio più restrittivo rispetto alla sfera d'applicazione del diritto dell'Unione Europea. A tale riguardo, la Corte ha risolto tale problematica in senso negativo, ribadendo, cioè, che “dato che i diritti fondamentali garantiti dalla Carta devono essere rispettati quando una normativa nazionale rientra nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, non possono quindi esistere casi rientranti nel diritto dell'Unione senza che tali diritti fondamentali trovino applicazione e, che, quindi, l'applicabilità del diritto dell'Unione implica quella dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta» (§ 21).

(86) C. Giust. UE, 26-2-2013, caso *Fransson*, causa C-617/10, § 21.

(87) In questo senso cfr. DOUGAN, *From the velvet glove to the iron fist: criminal sanctions for the enforcement of Union Law*, in CREMONA, *Compliance and enforcement of EU Law*, cit., 119 che evidenzia, con riguardo alla problematica in esame e prendendo in considerazione il caso C. Giust. UE, *Procedimento penale contro X*, causa C-60/02, che «insofar as national law did not prohibit the mere transit of counterfeit goods, the general principles of Union law based on Art. 7(1) ECHR prohibited the imposition of criminal penalties (even if the national rule was in fact contrary to Union law). Advocate General Colomer was even more explicit on this point: the member state's failure to comply with the regulation could well provide the basis for an enforcement action under Article 258 TFUE (...); but it does not allow citizens to be prosecuted for acts which, although unlawful under Union law, are not punishable as such under national law».

**9.** (Segue). *La tutela degli interessi finanziari nel contesto dell'art. 325 TFUE: obblighi di interpretazione conforme e risvolti nel diritto domestico in relazione alla giurisprudenza Taricco.*

Le considerazioni da ultimo esposte, attinenti al vin-

colo di interpretazione conforme della disciplina domestica in materia penale in chiave di tutela degli interessi finanziari dell'Unione ex art. 325 TFUE nel contesto di una disciplina che è stata oggetto di armonizzazione a livello unionale, hanno costituito l'oggetto di una importante disputa sulla quale si sono espresse, oltre alla magistratura ordinaria, tanto la Corte di Giustizia quanto la Corte costituzionale.

Si tratta, come noto, del caso *Taricco* (88): vicenda dai risvolti complessi, non solo di diritto tributario, ma, soprattutto, di diritto costituzionale e di diritto dell'Unione Europea, che qui non possono essere affrontati in tutti gli aspetti problematici (89).

Nello specifico, la vertenza trae origine da un procedimento penale promosso nei confronti di una serie di soggetti cui erano ascritte plurime fattispecie di reato – rilevanti sia ai sensi degli artt. 2 ed 8, d.lg. 10-3-2000, n. 74 che ex art. 416 c.p. – con riferimento a violazioni in materia di Iva. In tale contesto, la Corte di Giustizia è stata chiamata dal Tribunale di Cuneo a valutare la compatibilità del regime della prescrizione penale applicabile in Italia a tali reati con riferimento ad una pluralità di disposizioni dei Trattati. La Corte di Giustizia ha, a tale riguardo, statuito che la disciplina in materia di prescrizione del reato risultante dal combinato disposto degli artt. 160 e 161 c.p. con riferimento ai procedimenti riguardanti frodi gravi in ambito Iva «è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, o in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, circostanze che spetta al giudice nazionale verificare» (90).

Tale risultato interpretativo viene argomentato partendo dal presupposto che la materia dell'Iva ricadrebbe nell'alveo degli interessi finanziari dell'Unione, attesa la sussistenza di «un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'Iva nell'osservanza del diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione delle corrispondenti risorse Iva, dal momento che qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde» (91).

La Corte giunge così ad affermare l'inidoneità del regime italiano in tema di prescrizione a tutelare gli interessi dell'Unione nella misura in cui non permetterebbe di infliggere sanzioni effettive e dissuasive ai trasgressori.

Non si tratta, peraltro, dell'unica argomentazione formulata dalla Corte per giustificare la ritenuta in-

compatibilità. I giudici hanno, infatti, altresì affermato che la declaratoria di incompatibilità della normativa italiana in tema di prescrizione penale sarebbe giustificata anche in base all'esistenza di regimi domestici, sempre in tema di prescrizione del reato, che, con riferimento a fattispecie in cui non sussistono interessi finanziari dell'Unione, prevedano termini di prescrizione più lunghi rispetto a quelli enucleati con riferimento al campo delle frodi Iva.

Di ampia portata le ricadute di tale sentenza, prima di tutto nell'ambito della giurisprudenza interna che, consapevole delle difficoltà derivanti da una puntuale applicazione della giurisprudenza *Taricco*, ha, in un primo momento, cercato di disegnare un equilibrio tra le esigenze di tutela degli interessi finanziari dell'Unione (e di effettività delle relative misure sanzionatorie) e la difesa delle garanzie proprie dell'ordinamento penale (92).

Le gravi perplessità di ordine costituzionale hanno condotto all'esame della questione da parte della Consulta in merito alla compatibilità dell'art. 2, l. 2-8-2008, n. 130 di esecuzione del TFUE, nella parte in cui impone di applicare la disposizione dell'art. 325, §§ 1 e 2, TFUE, qualora – alla luce dei principi affermati nella sentenza *Taricco* – sussista l'obbligo di disapplicare gli artt. 160, ult. co., e 161, 2° co., c.p. e dalla disapplicazione discendano effetti sfavorevoli per l'imputato.

La Corte costituzionale si è pronunciata con l'importante ord. n. 24 del 26-1-2017 (93), che, in estrema sintesi, ha ribadito il proprio consolidato orientamento circa la natura sostanziale del regime prescrizione, soggiacente, pertanto, al principio di legalità.

Soffermandosi poi, sul tema della conformità dei principi enunciati nella sentenza *Taricco* ai requisiti di determinatezza propri della materia penale sostanziale, quale espressione di una tradizione costituzionale comune ai Paesi membri, ha osservato che tale giurisprudenza farebbe emergere due profili di attrito con il principio di legalità di cui all'art. 25, 2° co., Cost. Per un verso il giudice europeo non valorizzerebbe adeguatamente il principio *nullum crimen sine lege*, lesa ove il cittadino potesse essere condannato in virtù di un'interpretazione giurisprudenziale ragionevolmente imprevedibile. Situazione che sarebbe integrata nel caso in esame, poiché la disapplicazione, in forza del dettato dell'art. 325 TFUE, del regime domestico in punto di atti interruttivi della prescrizione, non sarebbe ragionevolmente prevedibile da parte dell'imputato. Per altro verso la Consulta ha osservato come il risultato interpretativo a cui è giunta la Corte di Giustizia sarebbe censurabile, poiché richiede al giudice di svolgere un delicato esercizio di bilanciamento tra diritti fondamentali ed interessi finanziari, orientato a valutazioni discrezionali in chiave di politica del diritto, in un ambito – quale quello

punitivo – ove l'attività interpretativa deve essere il più possibile limitata in ossequio al principio di legalità.

Così delineati i termini della questione, la Corte costituzionale non ha, come noto, scelto la strada di una contrapposizione “netta” con la Corte di Giustizia, a cui sarebbe potuta giungere invocando i cosiddetti “controlimiti”, azionabili nel caso in cui il riconoscimento del primato del diritto dell'Unione si ponga in conflitto con i «principi supremi dell'ordine costituzionale italiano e dei diritti inalienabili della persona», tra cui si annovera anche il principio di legalità in materia penale ex art. 25 Cost. Piuttosto, la Corte ha optato di rimettere alla Corte di Giustizia la questione controversa, tramite rinvio pregiudiziale ex art. 267, TFUE, così demandandole una nuova analisi della vertenza alla luce delle indicazioni da essa formulate in chiave di legittimità costituzionale.

La Corte europea si è pronunciata in data 5-12-2017, arricchendo, alla luce delle argomentazioni esposte dalla Consulta, il proprio percorso decisionale con particolare riferimento alla valorizzazione del principio di legalità e di irretroattività in materia penale. I giudici europei hanno preliminarmente ricordato, in continuità con il precedente orientamento, che, attesa la riconducibilità dell'Iva all'alveo delle “risorse proprie” del bilancio dell'Unione, sussiste l'obbligo in capo agli Stati, in forza dell'art. 325 TFUE, di apprestare una tutela penale, di carattere effettivo e dissuasivo, per contrastare la commissione delle frodi gravi che ne ledono gli interessi finanziari e che, in forza del principio di assimilazione, anch'esso contenuto nel predetto art. 325 TFUE, devono essere garantiti ai beni giuridici di fonte unionale presidi di tutela equivalenti a quelli vigenti per i corrispondenti beni di fonte domestica.

Tali principi andrebbero, quindi, compresi quali «obblighi di risultato precisi, non accompagnati da alcuna condizione quanto all'applicazione delle norme enunciate da tali disposizioni» (94), tali da condurre, se necessario, alla disapplicazione di norme domestiche incompatibili, tra cui anche le norme in materia di 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» (95).

Ciò posto, la Corte ha, tuttavia, rimarcato come, a ben vedere, «il settore della tutela degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la previsione di sanzioni penali rientra nella competenza concorrente dell'Unione e degli Stati membri, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, TFUE» e come tale regime, alla data dei fatti di cui al procedimento principale, «non era stato oggetto di armonizzazione da parte del legislatore dell'Unione, armonizzazione che è successi-



vamente avvenuta, in modo parziale, solo con l'adozione della direttiva 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale» (96).

Di conseguenza, allo Stato italiano residuava la facoltà di «prevedere che, nel suo ordinamento giuridico, detto regime ricadesse, al pari delle norme relative alla definizione dei reati e alla determinazione delle pene, nel diritto penale sostanziale e fosse a questo titolo soggetto, come queste ultime norme, al principio di legalità dei reati e delle pene» (97), alla condizione che ciò non compromettesse gli standard di tutela dei diritti fondamentali come previsti dalla Carta dei diritti fondamentali e dall'interpretazione maturata in sede Cedu.

Ebbene, nell'analisi in ordine al rispetto dei diritti fondamentali rientrerebbe anche il principio di legalità, in ossequio ai canoni interpretativi offerti, oltre che dagli artt. 49 e 51 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione, anche dall'art. 7, Cedu e dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri.

Ne consegue, allora, che è onere del giudice a quo assicurarsi che le modalità di tutela degli interessi finanziari poco prima ricordate non abbiano l'effetto di condurre «a una situazione di incertezza nell'ordinamento giuridico italiano quanto alla determinazione del regime di prescrizione, incertezza che contrasterebbe con il principio della determinatezza della legge applicabile». Qualora ciò accadesse, il giudice investito della controversia non sarebbe 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» (98).

Come evidente, il percorso argomentativo della pronuncia della Corte di Giustizia in esito al rinvio della Corte costituzionale compie un importante “passaggio” ulteriore rispetto alla pronuncia *Taricco* del 2015.

Due paiono, in particolare, gli aspetti “innovativi” di tale pronuncia. Da un lato, la valorizzazione del principio di legalità, quale estrinsecazione delle tradizioni costituzionali dei Paesi membri, così come degli standard in materia di diritti fondamentali di matrice eurounitaria e convenzionale. In questo senso, la Corte di Giustizia ha inteso “recuperare” le argomentazioni già presenti nella precedente giurisprudenza in materia di riflessi in *malam partem* dell'obbligo di interpretazione conforme in materia penale.

Da un altro lato desta interesse il riferimento – per alcuni versi inaspettato – fatto dalla Corte di Giustizia al percorso di armonizzazione in materia di interessi finanziari nel quadro dell'art. 325 TFUE.

Le considerazioni della Corte lasciano intravedere una più approfondita ponderazione dei rapporti tra

legislazione nazionale e unionale in ordine al rispetto del principio delle competenze di attribuzione di cui all'art. 4, TUE. La Corte di Giustizia riconosce, infatti, come il contrasto in sede penale agli illeciti e alle frodi che ledono gli interessi finanziari costituisca oggetto di una competenza concorrente tra Unione e Stati: ciò determina la permanenza di un margine di apprezzamento per questi in ordine alle modalità più efficaci di tutelare tali interessi economici. Di conseguenza, lo Stato italiano non sarebbe privato della facoltà di ricondurre il regime prescrizione alla sfera del diritto penale sostanziale. Non solo, ma i giudici si premurano anche di ricordare come le misure di armonizzazione intraprese a livello di diritto dell'Unione si siano sostanziate, con l'adozione della dir. 2017/1371 del 5-7-2017, in una forma di armonizzazione “solo parziale”, lasciando, anche in tale sede, un margine di discrezionalità agli Stati per quanto concerne molteplici aspetti del complessivo sistema penalistico di contrasto agli illeciti e alle frodi lesive degli interessi finanziari.

Pare, al riguardo, delinearsi un certo margine di ambiguità nel percorso argomentativo della pronuncia de qua, non discendente, in ultima istanza, dalla natura “ibrida” dell'Iva nella classificazione delle “risorse proprie” dell'Unione. Come osserva la stessa Corte di Giustizia, il cuore della questione si incentra, infatti, sulla circostanza che la tutela degli interessi finanziari costituisce materia oggetto di competenza concorrente, rispetto alla quale, con riferimento alla disciplina penale vigente all'epoca dei fatti di causa, non si era ancora attuata un'armonizzazione a livello eurounitario.

Si tratta di una conclusione importante, che conferma l'inidoneità dell'art. 325 TFUE a fungere da base giuridica per l'armonizzazione della materia penale, in via alternativa rispetto al disposto dell'art. 83 TFUE. Tuttavia, tale conclusione, chiaramente esplicitata ai paragrafi 43-45 della pronuncia del dicembre 2017, non collima con quanto sostenuto dalla stessa Corte nella precedente pronuncia del 2015, peraltro riaffermata in parte qua ancora nella sentenza del 2017.

Al riguardo, occorre tener conto dell'importante statuizione della pronuncia *Fransson*, secondo cui il risultato utile a cui il legislatore domestico deve tendere, al fine di presidiare efficacemente gli interessi finanziari dell'Unione, è di assicurare la riscossione integrale dell'entrata derivante dall'aliquota uniforme dell'Iva. A tale fine, si sottolinea come gli Stati dispongano di una libertà di scelta delle sanzioni applicabili, che possono assumere la forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione delle due. Di conseguenza, come ricorda la Corte di Giustizia, “*possono*” essere indispensabili sanzioni penali per combattere in modo effettivo e

dissuasivo determinate ipotesi di gravi frodi in materia di Iva, ma la decisione in ordine all'opportunità delle stesse va valutata tenendo in conto l'effettività del sistema sanzionatorio nel suo complesso; questione che rimane nella sfera di discrezionalità degli Stati membri.

Sulla scorta, quindi, di un'applicazione attenta del principio delle competenze di attribuzione e considerata l'assenza di una base giuridica che legittimi l'Unione ad un'armonizzazione "diretta" della materia della tutela penale degli interessi finanziari, gli Stati rimangono legittimati a porre in essere una valutazione in ordine alla complessiva ragionevolezza ed adeguatezza del regime "sanzionatorio", tanto a riguardo delle misure di tipo recuperatorio, quanto alle misure di tipo sanzionatorio, queste ultime intese sia sotto il profilo amministrativo che penale in senso stretto.

È, allora, in tale contesto che la statuizione della Corte di Giustizia, secondo cui l'art. 325 TFUE imporrebbe la disapplicazione di una disciplina domestica con effetti in malam partem per l'imputato, rappresenta un fuor d'opera, privo di un effettivo fondamento nella disciplina dei Trattati e nel contesto della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte europea in campo penale. Infatti, delle due l'una: o l'art. 325 TFUE costituisce disposizione che può avere effetti diretti in malam partem in campo penale – ma così non è, in quanto la stessa sentenza della Corte di Giustizia del dicembre 2017 ritiene che la materia della tutela degli interessi finanziari non era ancora stata armonizzata – oppure tale norma del TFUE non assume alcuna portata in materia penale, potendo operare quale disposizione legittimata ad espletare effetti in malam partem solo con riguardo alle sanzioni amministrative (99), oppure, al più, costituire un parametro di legittimità del complessivo sistema sanzionatorio interno nel contesto di un'azione di inadempimento che la Commissione europea potrebbe eventualmente intentare nei confronti dell'Italia per inesatta esecuzione degli obblighi di tutela degli interessi finanziari dell'Unione.

In conclusione, la disposizione di cui all'art. 325 TFUE è finalizzata ad assicurare il risultato utile che gli interessi finanziari dell'Unione siano effettivamente protetti, senza, però, fondare una competenza diretta in materia penale, né assumere un'efficacia diretta tale da determinare effetti in malam partem nei confronti del cittadino in assenza di una armonizzazione della materia.

Tutto ciò considerato la sentenza del dicembre 2017, pur senza esplicitamente "rinnegare" i principi di diritto precedentemente affermati, ha inteso porre rimedio all'errore di fondo della sentenza *Taricco*, la cui non condivisibilità va ravvisata, prima che "a valle" in ordine all'interazione tra obblighi sanziona-

tori in malam partem e principio di legalità, anzitutto "a monte", in relazione all'inesatta interpretazione di una norma – l'art. 325 TFUE – che non costituisce idonea base giuridica, senza un intervento di armonizzazione nei termini di cui alla procedura ex art. 83 TFUE, che giustifichi l'incisione del diritto penale sostanziale con effetti in malam partem (100).

(88) C. Giust. UE, 8-9-2015, C-105/14.

(89) Sentenza della C. Giust. UE, caso *Taricco*, causa C-105/14. Per un primo approfondimento si vedano CIVELLO, *La sentenza "Taricco" della Corte di Giustizia UE: contraria al Trattato la disciplina penale in materia di interruzione della prescrizione del reato*, AP, 2015, 3; MANACORDA, *La prescrizione delle frodi gravi in materia di Iva: note minime sulla sentenza Taricco*, AP, 2015, 3, 867; VIGANÒ, *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nelle frodi in materia di Iva?*, in [www.dirittopenalecontemporaneo.it](http://www.dirittopenalecontemporaneo.it), 14-9-2015; ROSSI, *L'obbligo di disapplicazione in malam partem della normativa penale interna tra integrazione europea e controlimiti. La problematica sentenza Taricco della Corte di Giustizia*, RIDPP, 2016, I, 376.

(90) C. Giust. UE, 8-9-2015, caso *Taricco*, causa C-105/14, § 66.

(91) C. Giust. UE, 8-9-2015, caso *Taricco*, causa C-105/14, § 38.

(92) Al riguardo, parte della giurisprudenza di legittimità (si veda Cass. pen., sez. III, 20-1-2016, n. 2210) – dopo aver statuito che «la Grande Sezione non pretende tout court la disapplicazione dei termini di prescrizione previsti dall'art. 157 cod. pen., che in quanto tali vengono giudicati del tutto compatibili con gli obblighi UE; né, ovviamente, la disapplicazione dell'art. 160 cod. pen. nella parte in cui disciplina in linea generale gli atti interruttivi e i loro effetti, disponendo in particolare che – dopo ogni atto interruttivo – la prescrizione comincia nuovamente a decorrere dal giorno dell'interruzione» – aveva affermato che a doversi ritenere disapplicata sarebbe solamente la disciplina che norma la durata massima dei termini di prescrizione – enucleata agli artt. 160, 3° co. e 161, 2° co., c.p. – che non dovrebbe più applicarsi in presenza di atti interruttivi. Di conseguenza, la prescrizione dovrebbe decorrere di nuovo, per l'intero, ogni volta che si verifica un atto interruttivo, senza che possa più operare il combinato disposto degli artt. 160 e 161, c.p., nella parte in cui prevedono un termine massimo, di aumento pari ad un quarto del tempo prescrizione ordinario, nel caso di atto interruttivo. In secondo luogo, tale giurisprudenza si era premurata di ribadire come «condizione di operatività dell'obbligo è, poi, che la frode (o eventualmente il reato in materia di Iva) di cui si controverte sia grave, così come quella oggetto del giudizio di rinvio, ove si controverteva dell'evasione di milioni di euro».

(93) In dottrina, ex multis, KOSTORIS, *La corte costituzionale e il caso Taricco, tra tutela dei "controlimiti" e scontro tra paradigmi*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 23-3-2017; MANES, *La corte muove e, in tre mosse, dà scacco a "Taricco". Note minime all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 24 del 2017*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), 13-2-2017.

(94) C. Giust. UE, 5-12-2017, M.A.S., causa C-42/17, § 38.

(95) C. Giust. UE, 5-12-2017, M.A.S., causa C-42/17, § 39.

(96) C. Giust. UE, 5-12-2017, M.A.S., causa C-42/17, §§ 43-44.

(97) C. Giust. UE, 5-12-2017, M.A.S., causa C-42/17, § 45.

(98) C. Giust. UE, 5-12-2017, M.A.S., causa C-42/17, §§ 51 ss.

(99) Ciò a condizione che si voglia accedere a quelle teoriche secondo cui non si dovrebbe ammettere, in spregio alla nozione autonoma di sanzione codificata nella giurisprudenza convenzionale, un medesimo standard di tutele sia per quanto riguarda le sanzioni amministrative che per quanto riguarda le sanzioni penali in senso stretto.

(100) In ultimo va segnalato che la Corte costituzionale, con comunicato del 10-4-2018, ha dichiarato infondate le questioni di costituzionalità dell'art. 2, Legge di autorizzazione alla ratifica

del Trattato di Lisbona (n. 130/2008), là dove dà esecuzione all'art. 325 TFUE, come interpretato dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Taricco*. Nel comunicato si precisa altresì che l'infondatezza delle questioni di costituzionalità discende dalla pronuncia del dicembre 2017 della Corte di Giustizia, sulla cui base l'art. 325 TFUE, come interpretato dalla Corte di Giustizia nella pronuncia *Taricco* del 2015, non può ritenersi applicabile ai fatti anteriori all'8 settembre 2015 (e dunque nei giudizi a quibus) né qualora il giudice nazionale ravvisi un contrasto con il principio di legalità in materia penale.

**10. La direttiva P.I.F. n. 2017/1371 del 5-7-2015: nozione di frode grave Iva e ricadute nell'ordinamento interno nel solco della giurisprudenza *Taricco*.**

L'approvazione della dir. 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5-7-2017 relativa alla lotta contro la frode mediante il diritto penale rappresenta, come si è anticipato, un passaggio importante nel percorso di progressiva definizione del perimetro degli obblighi di criminalizzazione cui sono tenuti gli Stati membri dell'Unione Europea allo scopo di assicurare la sanzionabilità, tramite misure effettive e dissuasive, di tali frodi gravi.

Obiettivo evidente della direttiva P.I.F. – il cui campo di applicazione risulta molto esteso – è raggiungere un livello “minimo” di armonizzazione (101) per quanto concerne un ampio spettro di ipotesi riconducibili, in sostanza, alle frodi ed alle altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, impregiudicata la possibilità di mantenere in vigore o introdurre discipline domestiche più rigorose (102).

La direttiva P.I.F. fornisce, in tale contesto, una definizione amplissima di “interesse finanziario dell'Unione”, riconducendolo, all'art. 2, a tutte le «entrate, le spese e i beni» che sono «coperti o acquisiti oppure dovuti» in base al bilancio dell'Unione stessa oppure al bilancio di proprie istituzioni, organi ed organismi» (103). Ai successivi artt. 3 e 4 viene, invece, fornito un catalogo, non privo di indeterminatezza, in ordine alla tipologia delle fattispecie di reato che determinano la lesione degli interessi finanziari dell'Unione, che, pertanto, dovrebbero essere oggetto di criminalizzazione da parte degli Stati membri.

Ad una prima analisi, non pare che le fattispecie incriminatrici introdotte dalla direttiva P.I.F. presentino elementi di novità per quanto riguarda l'Italia, atteso che l'ordinamento italiano già oggi disciplina autonomamente tali figure di reato in una misura almeno equivalente agli *standard* minimi richiesti dalla direttiva P.I.F. (104).

(101) Ai sensi dell'art. 17, la direttiva prevede che il recepimento delle disposizioni ivi contenute debba avvenire da parte degli Stati membri entro il 6-7-2019.

(102) Come esplicitamente affermato al considerando n. 16 della direttiva, secondo cui «poiché la presente direttiva detta soltanto norme minime, gli Stati membri hanno facoltà di mantenere in vigore o adottare norme più rigorose per reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione» e come anche indicato all'art. 1

della direttiva, che prevede che “la presente direttiva stabilisce norme minime riguardo alla definizione di reati e di sanzioni in materia di lotta contro la frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di rafforzare la protezione contro reati che ledono tali interessi finanziari, in conformità dell'acquis dell'Unione in questo settore».

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

(104) Le successive previsioni della direttiva disciplinano, infine, una ampia serie di aspetti di dettaglio, anche con l'obiettivo di individuare opportuni meccanismi di coordinamento con le discipline domestiche già esistenti in materia nei singoli Stati membri. Spicca in particolare (ma ci si soffermerà al riguardo nel prosieguo) una apposita previsione, introdotta all'art. 9 della direttiva, volta ad estendere la sanzionabilità penale delle frodi e delle altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione anche nei confronti delle persone giuridiche.

**11. (Segue). La nozione di frode Iva “grave” nella direttiva P.I.F.**

L'elemento di maggiore novità della direttiva P.I.F. è rappresentato, piuttosto, dall'individuazione di una nozione di frode Iva “grave”, come enucleata al combinato disposto degli artt. 3, 2° co., lett. d) e 2, 2° co. della direttiva stessa.

Più profili di tale fattispecie di reato paiono particolarmente interessanti.

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

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

La direttiva P.I.F. prevede, in secondo luogo – ed è l'aspetto probabilmente più interessante – una soglia quantitativa al ricorrere della quale può presumersi che la frode Iva assuma i connotati della “gravità”: tale parametro quantitativo viene, nello specifico, individuato dall'art. 2, 2° co., della direttiva in Euro 10.000.000,00 (105).

Si tratta di profili estremamente rilevanti che, per la prima volta, offrono all'interprete la possibilità di comprendere e definire in maniera precisa i casi in cui ricorre una frode grave che lede gli interessi finanziari dell'Unione.

Evidente, infatti, è il potenziale collegamento della direttiva con la giurisprudenza della Corte di Giustizia nel caso *Taricco*: in tale sede, infatti, la Corte di Giustizia non aveva offerto alcuna nozione di frode “grave”, lasciando all'interprete il compito di definire meglio tale nozione, invero fondamentale.

Non solo, ma in assenza di indicazioni al riguardo nel diritto dell'Unione, la giurisprudenza domestica si era anch'essa interessata alla questione circa l'individuazione delle condizioni al cui verificarsi la frode Iva assumesse i connotati di gravità secondo il diritto dell'Unione.

Parte della giurisprudenza, in prossimità della pubblicazione della sentenza della Corte di Giustizia e con l'obiettivo di tentare una perimetrazione e specificazione del campo di applicazione dei principi in essa statuiti, aveva osservato come «condizione di operatività dell'obbligo [fosse], poi, che la frode (o eventualmente il reato in materia di Iva) di cui si controverte sia grave, così come quella oggetto del giudizio di rinvio, ove si controverteva dell'evasione di milioni di euro» (106).

Rimanevano, tuttavia, molteplici profili di ambiguità non risolti e, di conseguenza, era difficile comprendere in quali ipotesi si dovesse ritenere “grave” la condotta del contribuente. La stessa Corte di Cassazione, aveva, infatti, sottolineato come il termine “frode” venisse usato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia con un significato non coincidente rispetto a quello che assume nelle fonti di diritto interno, sottolineando come «potrebbe ritenersi che l'obbligo enunciato nel dispositivo non concerna soltanto i procedimenti relativi alle frodi in materia di Iva, come quella di cui si discuteva nel giudizio di rinvio, ma teoricamente potrebbe estendersi a qualsiasi reato tributario che comporti, nel caso concreto, l'evasione in misura grave di tributi Iva (ad es. l'omessa dichiarazione ex art. 5 o l'omesso versamento del tributo ex art. 10 ter d.lg. 74/2000)» (107).

Auspiciabilmente, tali problematiche dovrebbero ora, a seguito della pubblicazione della direttiva, palesarsi in via di progressiva risoluzione, in considerazione della sussistenza di un obbligo di interpretazione conforme del diritto interno al diritto dell'Unione,

anche qualora le norme della disposizione di diritto dell'Unione – come nel caso in esame – siano applicabili solo a partire dal 6 luglio 2019.

Tale obbligo di interpretazione conforme dovrebbe, infatti, trovare già oggi applicazione, alla luce del principio di leale cooperazione come statuito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, con riferimento ai processi in corso in cui si controverte di frodi Iva e nei quali l'elemento della gravità della frode contestata costituisce un discrimine per l'applicazione dei principi della giurisprudenza *Taricco* per quanto concerne il regime prescrizione applicabile. Più in generale, poi, non è chi non veda come le condizioni poste dalla direttiva affinché la frode Iva assuma i connotati della gravità in ordine: *i*) alla soglia quantitativa di 10.000.00,00 relativa all'ammontare dell'Iva sottratta al versamento nel bilancio dell'Unione; *ii*) all'imprescindibilità della frode della condotta quale modalità dell'agire dell'autore del reato; *iii*) alla necessaria transnazionalità della frode; *iv*) all'intenzionalità che deve contraddistinguere sotto il profilo soggettivo l'azione o l'omissione del contribuente, riducano grandemente lo spettro di casi in cui ricorre un reato di frode Iva grave, lesivo degli interessi finanziari dell'Unione.

In questo senso, infatti, va anche considerato che, come previsto dall'art. 2, 2° co. della direttiva, l'azione od omissione che ha dato luogo alla frode Iva, deve essere stata realizzata dall'autore intenzionalmente: requisito soggettivo, quest'ultimo, che potrebbe già ritenersi insito nella necessaria frode della condotta che deve contraddistinguere l'agire dell'autore del reato nel quadro dell'art. 3, 2° co., lett. *d*), ma che, indubbiamente, conferma la volontà del legislatore dell'Unione di attrarre a criminalizzazione solamente una più ristretta tipologia di frodi, particolarmente gravi ed insidiose. In questo senso pare interpretabile il considerando n. 11 della direttiva, ove si afferma: «riguardo ai reati contemplati nella presente direttiva, il concetto di intenzionalità deve applicarsi a tutti gli elementi costitutivi di tali reati. Il carattere intenzionale di un'azione o di un'omissione può essere dedotto da circostanze materiali oggettive. I reati che non hanno il requisito dell'intenzionalità non sono oggetto della presente direttiva» (108).

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

(106) Cass. pen., sez. III, 20-1-2016.

(107) Cass. pen., sez. III, 20-1-2016.

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

## 12. (Segue). *Il regime prescrizione disciplinato dalla direttiva.*

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

A tale proposito, la direttiva P.I.F. demanda agli Stati l'obbligo di prevedere un termine prescrizione «che consenta di condurre le indagini, esercitare l'azione penale, svolgere il processo e prendere la decisione giudiziaria in merito ai reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 entro un congruo lasso di tempo successivamente alla commissione di tali reati» (109).

Va subito evidenziato che la direttiva P.I.F. muove dal presupposto che debba sussistere un intervallo prescrizione "conforme" al diritto dell'Unione e che tale termine debba essere previsto in misura non inferiore a cinque anni sia in caso di prescrizione del reato che di prescrizione della pena inflitta in via definitiva (110).

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

Già da ciò risulta chiaro come la disciplina prescrizione di diritto interno non sia passibile di censura e non possa essere disapplicata per contrarietà con il diritto dell'Unione, risultando «già adesso in una posizione di assoluta aderenza alla direttiva, perché, come è noto, il termine minimo di prescrizione dei delitti tributari è di anni sei di reclusione, sempre a partire dal tempus delicti commessi e perché detto termine viene ulteriormente allungato dalle fattispe-

cie di interruzione e sospensione (che la direttiva P.I.F. non richiede siano previste dagli Stati membri se non nel caso di previsione di un termine prescrizione "più breve di cinque anni" (art. 12, paragrafo 3) o in quello di prescrizione della pena (art. 12, paragrafo 4)» (111).

Soprattutto, la direttiva P.I.F. risulta così fugare ogni dubbio in ordine all'impossibilità che, successivamente alla commissione di una frode Iva dotata dei predetti presupposti di gravità ai sensi degli artt. 2 e 3, al giudice venga devoluto il potere di "variare" il termine prescrizione originariamente previsto. Al magistrato giudicante non residua, invero, alcuna facoltà di valutazione discrezionale in merito alle più opportune misure giuridiche che dovrebbero meglio assicurare la criminalizzazione di condotte lesive degli interessi finanziari dell'Unione.

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

(109) Art. 12, 1° co. della direttiva.

(110) Si vedano i commi 2° e 4° dell'art. 12 della direttiva.

(111) In questi termini, CORSO, *Direttiva PIF: quando rileva il delitto tributario?*, *Quotidiano Online*.

## 13. (Segue). *Frodi Iva "gravi" ed obbligo di criminalizzazione della persona giuridica.*

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

Ne discende, quindi, come l'Italia sia tenuta, in sede di recepimento della direttiva, ad introdurre una specifica ipotesi di sanzione di tipo penale nei confronti delle persone giuridiche in tutti quei casi in cui il reato di frode "grave" dell'Iva sia stato commesso «a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica, e che detenga una posizione premi-

nente in seno alla persona giuridica basata: a) sul potere di rappresentanza della persona giuridica; b) sul potere di adottare decisioni per conto della persona giuridica; oppure c) sull'autorità di esercitare un controllo in seno alla persona giuridica» (112).

Sempre la direttiva P.I.F. detta, all'art. 9, un catalogo di misure sanzionatorie applicabili alla persona giuridica, che spaziano dalle sanzioni pecuniarie penali e non penali e che possono comprendere anche «a) l'esclusione dal godimento di un beneficio o di un aiuto pubblico; b) l'esclusione temporanea o permanente dalle procedure di gara pubblica; c) l'interdizione temporanea o permanente di esercitare un'attività commerciale; d) l'assoggettamento a sorveglianza giudiziaria; e) provvedimenti giudiziari di scioglimento; f) la chiusura temporanea o permanente degli stabilimenti che sono stati usati per commettere il reato».

È ragionevole aspettarsi che il recepimento della norma richieda un intervento sull'impianto complessivo della disciplina in materia di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e degli enti ai sensi del d.lg. 8-6-2001, n. 231 tramite l'inserimento di tale fattispecie di reato tributario nel catalogo dei reati presupposto previsto nella disciplina de qua. Ciò con l'effetto di rimettere al centro del dibattito l'opportunità di introdurre un autonomo regime sanzionatorio ex d.lg. 231/2001 nei confronti degli enti anche per violazioni attinenti alla materia tributaria. Si tratta, come noto, di una questione complessa, che è stata, già in passato, discussa funditus in dottrina e giurisprudenza (113).

Merita qui unicamente rilevare come l'estensione del plesso di sanzioni amministrative nei confronti dell'ente nel quadro del d.lg. 231/2001 anche a reati tributari quali le frodi "gravi" Iva dovrà essere attentamente ponderata e "calibrata" – nel quadro di un doveroso rispetto del divieto di bis in idem e del principio di proporzionalità (114) – tenendo in debita considerazione la circostanza che il regime sanzionatorio amministrativo di matrice tributaria oggi esistente – enucleato all'art. 11, d.lg. 18-12-1997 per quanto concerne società ed enti privi di personalità giuridica ed all'art. 7, d.l. 30-9-2003, n. 269 per quanto riguarda le persone giuridiche – già prevede un meccanismo sanzionatorio afflittivo per un amplissimo spettro di violazioni della disciplina fiscale, tra cui anche quelle attinenti alla materia dell'Iva, individuando l'ente, a seconda dei casi, quale solo destinatario della sanzione oppure quale responsabile in via di solidarietà con l'autore materiale (115).

(112) Art. 6 della direttiva.

(113) Si vedano, per un primo approfondimento, D'ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le Sez. un., 1235/2010*, *Rivista* 231, 2011, 125 ss.; MAZZA, *Il caso Unicredit al*

*vaglio della cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, in *www.penalecontemporaneo.it.*, 25-1-2013.

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

(115) Cfr. CARINCI, *Il principio di ne bis in idem, tra opportunità e crisi del sistema sanzionatorio tributario*, AP, 2017, 3; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 100-101; AMBROSETTI, *I reati tributari*, in *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, Bologna, 2016, 461-463.

#### 14. Tutela degli interessi finanziari e disciplina del contrabbando: considerazioni alla luce della disciplina di depenalizzazione.

Si è avuto modo di descrivere nei paragrafi precedenti che nel sistema delle "risorse proprie" dell'Unione Europea, oltre alle entrate derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme dell'Iva nonché di un'aliquota uniforme parametrata sul reddito nazionale lordo degli Stati membri, vi sono altre due entrate, definite "risorse proprie in senso tradizionale", cioè i dazi doganali e gli altri prelievi sulle importazioni di prodotti agricoli.

Come noto, con riguardo a tali risorse non solo la totalità del gettito, al netto di una quota pari al 20% a titolo di spese di riscossione, viene riversata a favore del bilancio dell'Unione, ma la stessa disciplina sostanziale trova puntuale regolamentazione a livello eurounitario con riferimento alle modalità di determinazione, liquidazione ed accertamento, senza che siano concessi margini di discrezionalità in fase di recepimento agli Stati membri (116).

È, quindi, di immediata evidenza come in tale settore valga tradizionalmente il principio della tutela degli interessi finanziari dell'Unione, attesa la sua esclusiva competenza in ordine al campo della materia doganale (117).

Il contesto di riferimento in materia punitiva è, tuttavia, frastagliato, in quanto, a fianco di sanzioni amministrative previste per la generalità degli illeciti che attengono al rispetto della materia doganale, le disposizioni penali sono state oggetto nel corso del tempo di interventi finalizzati ad obiettivi non sempre combacianti.

Va subito sottolineato che, almeno per quanto riguarda il campo delle sanzioni amministrative, si assiste oggi ad un percorso di significativa armonizzazione, atteso che il Codice Doganale dell'Unione ha previsto una serie di parametri minimi a cui devono

conformarsi le discipline sanzionatorie dei singoli Paesi membri al fine di evitare disparità di trattamento tra contribuenti a seconda del luogo di ingresso delle merci nel territorio unionale (118).

A livello penale, invece, la questione è più complessa: fattispecie centrale è indubbiamente il reato di contrabbando, che viene represso tramite sanzioni, sia amministrative che penali, queste ultime per i casi più gravi, all'interno del Testo unico delle leggi doganali (d.p.r. 23-1-1973, n. 43, "t.u.l.d.").

La materia in esame era stata oggetto negli anni '90 di interventi legislativi volti ad inasprire il quadro sanzionatorio, nella consapevolezza che il contrabbando avesse «assunto vieppiù i connotati di un delitto "transnazionale" realizzato da organizzazioni criminali ramificate in vari Stati mediante molteplici attività illecite» (119). Tale originario percorso di estensione delle previsioni incriminatrici aveva, tuttavia, subito una prima battuta d'arresto ad opera del d.lg. 30-12-1999, n. 507, con il quale, riconosciuta «la desolante inefficacia degli interventi normativi» (120) degli anni '90, si era proceduto ad estromettere dal perimetro penale tutte le condotte di contrabbando doganale per le quali: *i*) l'ammontare del dazio evaso non superasse determinate soglie; *ii*) non trovassero applicazione le circostanze aggravanti previste all'art. 295, 2° co., t.u.l.d. e *iii*) non inerissero alla materia dei tabacchi lavorati esteri.

Ebbene, l'area dell'irrelevanza penale si è di recente estesa a seguito dell'emanazione del d.lg. 15-1-2016, n. 8: con tale intervento la disciplina sanzionatoria in materia di contrabbando doganale è stata, infatti, interamente depenalizzata, fatte salve le ipotesi a cui nel precedente regime si applicavano le circostanze aggravanti di cui agli artt. 295 e 296 t.u.l.d. (121). Rimangono, certo, nella sfera del penalmente sanzionato alcune ipotesi di ricorrente applicazione nell'ambito del contrabbando doganale, quali, ad esempio, la fattispecie in cui la dolosa sottrazione al pagamento del dazio avvenga tramite la presentazione di una dichiarazione doganale connotata da elementi di falsità (122); tuttavia, è evidente come in tale settore il legislatore abbia prescelto una politica improntata alla "fiscalizzazione della sanzione", alla cui stregua si intende «neutralizzare il vantaggio materiale conseguito mediante l'illecito con la comminazione di una sanzione pecuniaria amministrativa, la quale pertanto dovrebbe garantire un sufficiente livello di protezione» (123).

Parte della dottrina ha criticato tale scelta legislativa, ricordando come il governo italiano si sia impegnato in sede europea al rafforzamento delle misure di tutela degli interessi finanziari in materia doganale, collaborando al processo di emanazione di una direttiva relativa all'armonizzazione delle infrazioni e delle sanzioni doganali. Si è osservato inoltre che il per-

corso di depenalizzazione concluso con la riforma del 2016 riduca il grado di presidio dei beni unionali a rischio di frode nel campo doganale (124).

Si tratta di considerazioni soltanto parzialmente condivisibili, in quanto muovono dalla concezione secondo cui l'abbandono della sanzione penale in senso stretto depotenzierebbe necessariamente l'effettività e la dissuasività del regime di contrasto agli illeciti doganali.

Anche se ciò può essere in astratto esatto (125), rimane il fatto che la disciplina sanzionatoria amministrativa oggi vigente, come si rileva nella relazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze nell'ambito dell'esame della proposta di direttiva in tema di armonizzazione di tale materia, sia più afflittiva di quella oggetto della proposta di direttiva dell'Unione (126). Permane, inoltre, come visto, una sfera di intervento penale per le frodi più gravi in danno degli interessi finanziari.

D'altra parte, per quanto il complessivo intervento di depenalizzazione del 2016 abbia anche inciso sull'istituto della confisca doganale disciplinata dall'art. 301 t.u.l.d., che imponeva al giudice la confisca obbligatoria delle cose che erano servite, o erano state destinate a commettere il reato e delle cose che ne erano state l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto – confisca che, secondo la giurisprudenza di legittimità, «deroga alla disciplina generale dell'art. 240, c.p., rendendo obbligatoria la confisca tanto nel caso in cui l'imputato sia stato dichiarato colpevole o condannato, quanto nel caso in cui il medesimo sia stato assolto o prosciolto per cause che non riguardano la materialità del fatto o non interrompono il rapporto tra le cose ed il fatto della loro introduzione nel territorio dello Stato» (127) – i risvolti pratici di tale intervento sono meno sensibili di quanto potrebbe apparire a prima vista.

Infatti, anche all'esito della depenalizzazione, alle ipotesi di contrabbando non più oggetto di sanzione penale va applicata la confisca amministrativa di cui all'art. 20, l. 24-11-1981, n. 689, che viene disposta direttamente dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ed il cui raggio di applicazione, sebbene con alcune limitazioni, attiene tanto alle cose che servirono o furono destinate a commettere la violazione, quanto alle cose che ne costituiscono il prodotto (128).

(116) ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, cit., 69.

(117) DONÀ-VISCARDINI, *La tutela penale e amministrativa degli operatori economici e gli interessi finanziari dell'Unione Europea*, Padova, 2000, 72.

(118) Ex multis, ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, cit., 363 ss.; FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale. Profili di diritto comunitario e nazionale per l'attività di import/export*, Milano, 2014, 711 ss.

(119) LUCIANI, «Contrabbando doganale», in *Digesto/ pen.*, Torino, 2004, 154 ss.

(120) LUCIANI, «Contrabbando doganale», cit., 157.

(121) Come nota ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, cit., 379, «le fattispecie di contrabbando semplice sono, attualmente, punite mediante l'irrogazione della sola sanzione amministrativa, la cui misura è parametrata fra due e dieci volte i diritti di confine evasi, con un minimo di 5.000 e un massimo di 50.000 euro».

(122) ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, cit., 379.

(123) BOLIS, *Depenalizzazione del contrabbando e attenuata tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea*, in *www.diritto-penalecontemporaneo*, 8-11-2016, 7.

(124) Per un primo approfondimento al riguardo si vedano VISMARA, *Rilievi in tema di sussidiarietà e proporzionalità nella proposta di direttiva in materia di sanzioni doganali*, *Dir. UE*, 4, 2015, p. 867; BOLIS, *Depenalizzazione del contrabbando e attenuata tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea*, cit., 15.

(125) Il complessivo intervento di depenalizzazione del 2016 ha, infatti, anche inciso sull'istituto della confisca doganale, disciplinata dall'art. 310, t.u.l.d., che legittimava il Giudice ad ordinare la confisca obbligatoria delle cose che servirono, o furono destinate, a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto ovvero il prodotto o il profitto e che, secondo la giurisprudenza di legittimità, «deroga alla disciplina generale posta dall'art. 240, c.p. e rende obbligatoria l'applicazione della confisca tanto ne caso in cui l'imputato sia stato dichiarato colpevole o condannato, tanto nel caso in cui il medesimo sia stato assolto o prosciolto per cause che non riguardano la materialità del fatto o non interrompono il rapporto tra le cose ed il fatto della loro introduzione nel territorio dello Stato» (Cass. pen., sez. II, 21-2-2014, n. 8330). All'esito dell'intervento di depenalizzazione, alle ipotesi di contrabbando non più oggetto di sanzione penale può essere applicata unicamente la confisca amministrativa di cui all'art. 20, l. 24-11-1981, n. 689.

(126) Cfr. BOLIS, *Depenalizzazione del contrabbando e attenuata tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., 16.

(127) Cass. pen., sez. II, 21-2-2014, n. 8330.

(128) ARMELLA, *Diritto doganale dell'Unione Europea*, cit., 382-383.

### 15. Profili conclusivi.

Il rafforzamento delle misure di tutela a presidio degli interessi finanziari dell'Unione ha raggiunto, a nostro avviso, un punto assai avanzato, ponendo financo a rischio alcuni capisaldi costituzionali relativi alla manifestazione della pretesa punitiva dello Stato italiano.

Con la pronuncia del 5-12-2017 della Corte di Giustizia può dirsi che il percorso di estensione della sfera di "competenze" del diritto dell'Unione con riguardo a tale materia abbia incontrato una battuta d'arresto significativa, ravvisabile, più ancora che nella riaffermazione della pregnanza del principio di legalità quale espressione anche dei diritti fondamentali dell'Unione, oltre che della Cedu e delle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri (129), soprattutto nel riconoscimento della non estendibilità delle misure di tutela in tema di interessi finanziari dell'Unione in assenza di una armonizzazione nel quadro degli artt. 83 ss. TFUE. Assetto oggi definitivamente "perimetrato" nei suoi tratti essenziali dall'avvenuta armonizzazione in subjecta materia di cui alla direttiva P.I.F. e che, in prospettiva, dovrà essere oggetto di ulteriore "definizione"

quando saranno avviate le attività di indagine e di azione penale della Procura europea istituita ai sensi del Regolamento del Consiglio dei Ministri della giustizia dell'Unione Europea, approvato il 12-10-2017. Resta vero che una estensione degli obblighi di tutela degli interessi finanziari potrebbe essere, in astratto, tuttora perseguita dalla Corte di Giustizia, ricorrendo al principio dell'obbligo di assimilazione tra presidi di tutela degli interessi domestici e presidi di tutela di quelli eurounitari. È, tuttavia, arduo pensare che il ricorso a tale meccanismo di "interpretazione conforme" in campo punitivo non incontri un ostacolo, difficilmente superabile, nel principio di legalità, declinazione di un'esigenza garantistica che osteggia letture vaghe del dato normativo, che non integrano i requisiti, obbligatori in sede sia convenzionale che costituzionale, di chiarezza e prevedibilità degli effetti.

Più in generale, poi, non può sfuggire che la tutela degli interessi finanziari in chiave di politica dell'Unione Europea presenta alcuni profili di incertezza nelle sue coordinate di fondo.

Già si è detto che, a ben vedere, non sia sostenibile una piena spettanza dell'entrata derivante dall'aliquota armonizzata dell'Iva quale "risorsa propria" in capo all'Unione Europea, in quanto sussiste una potestà concorrente in merito ai criteri di "gestione" del gettito Iva che implica, a ben vedere, un sindacato delle istituzioni dell'Unione in ordine alle modalità con cui i legislatori domestici disciplinano l'applicazione di tale tributo nell'ordinamento interno. La stessa Corte di Giustizia, ha, peraltro, riconosciuto che le misure finalizzate a tutelare una riscossione effettiva dell'Iva non vadano esenti da deroghe e limitazioni in relazione a esigenze confliggenti che, in virtù di una valutazione discrezionale del legislatore nazionale, pur sottoposta allo scrutinio della Corte di Giustizia, possono anche "avere la precedenza" rispetto all'integrale percezione del tributo. Allora, se si ammette che tale fonte di finanziamento del bilancio dell'Unione possa essere oggetto di decurtazione a fronte di una legislazione domestica che tuteli interessi anch'essi meritevoli di protezione giuridica – quali, ad esempio, gli interessi del debitore e degli altri creditori nel contesto di una procedura concorsuale – viene da domandarsi fino a che punto sia congruo e ragionevole pretendere che nella materia penale, tradizionalmente annoverata tra le espressioni più forti della cultura giuridica degli Stati membri, possa addivenirsi alla compressione radicale di istituti giuridici che trovano radicamento in valori costituzionali di prima grandezza. Anch'essi, perciò, possono validamente giustificare una deroga al principio della radicale indisponibilità dell'Iva, come ammesso nella pronuncia *Degano Trasporti* in sede di procedure concorsuali.



Affiorano, inoltre, profili di perplessità di carattere sistematico, che originano da una lettura complessiva del sistema punitivo domestico in materia di tutela degli interessi finanziari in relazione alle “entrate” che vengono acquisite al bilancio dell’Unione.

Da un lato, la depenalizzazione introdotta in sede di contrasto al contrabbando doganale ha preferito, in luogo dell’approccio criminalizzante, un’ottica tesa a favorire l’adozione di strumenti di “deflazione” penale, limitando l’intervento della pena in chiave di *extrema ratio* per le sole ipotesi frodatorie maggiormente lesive degli interessi unionali.

Da un altro canto, pare che i risultati raggiunti in sede di diritto dell’Unione, anche a cagione di una certa lettura “casistica” che contraddistingue necessariamente l’operato della Corte di Giustizia, obliterino l’esistenza di un insieme, variamente coordinato, di meccanismi latamente sanzionatori volti a contrastare le frodi e gli altri illeciti in materia di entrate al bilancio dell’Unione a titolo di Iva.

In via meramente esemplificativa – e senza che si possano qui approfondire tali istituti – basti pensare che allo strumento penale “classico”, che conduce all’irrogazione di una sanzione detentiva, si accompagnano misure confiscatorie del prezzo e profitto del reato che, *sub specie*, in particolare, di confisca per equivalente, costituiscono una vera e propria “pena” afflittiva che colpisce il reo sul versante “patrimoniale”.

A tale articolato modello punitivo vanno aggiunte altresì le sanzioni amministrative tributarie di cui ai d.lg. 18-12-1997, nn. 471 e 472, che, anch’esse, nella disciplina attuale, assumono un “taglio” sanzionatorio afflittivo riconducibile alla logica punitiva propria delle sanzioni penali in senso stretto. Infine per i casi più gravi di pericolosità sociale, a tale ampio spettro di sanzioni si sovrappone lo strumento della prevenzione personale e patrimoniale delineata nel quadro del d.lg. 6-9-2011, n. 159.

Si comprende, allora, come le indicazioni promananti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, oltre a prestarsi a non irrilevanti dubbi interpretativi, vadano attentamente ponderate anche perché offrono una lettura “parziale” e non coordinata del complessivo ordinamento punitivo domestico in tema di presidi di tutela degli interessi finanziari; circostanza, quest’ultima, che conferma ulteriormente l’esigenza di un ridimensionamento della portata di tali interessi nell’ordinamento interno sia nella fase di trasposizione da parte del legislatore sia, soprattutto, in sede di “conformazione” per via interpretativa da parte del giudice domestico.

Costituisce conferma di ciò, d’altronde, la ben nota problematica attinente all’istituto del *ne bis in idem*, che ha impegnato gli interpreti e le supreme Corti domestiche, senza, ad oggi, aver trovato una compiuta

sistematizzazione. Proprio in tale campo, a rischio della difficoltà di coordinamento tra diverse misure sanzionatorie, con il rischio di vere e proprie sovrapposizioni, la Corte di Giustizia è stata chiamata a definire se il cumulo della sanzione amministrativa con quella penale nei confronti di un medesimo soggetto non confligga con il principio del *ne bis in idem*, in ragione della sottoposizione di questi a un carico punitivo duplice a fronte di un *idem factum*. Questione che è stata affrontata da ultimo nell’ambito della vicenda *Menci*, causa C-524/15 con la sentenza del 20-3-2018, relativa proprio ai rapporti tra disciplina penal-tributaria e amministrativa con riguardo ad un illecito attinente l’Iva.

Senza voler qui entrare in tale complessa tematica, il cui quadro di riferimento è, come si accennava, estremamente fluido e incerto in considerazione di uno sviluppo giurisprudenziale in continuo mutamento e suscettibile di ulteriori aggiustamenti (130), va sottolineato come la Corte di Giustizia abbia sostenuto nella pronuncia supra citata che, per ritenere legittimo un cumulo sanzionatorio al fine del rispetto degli standard di tutela dei diritti fondamentali dell’Unione, vada necessariamente effettuata la verifica in ordine tanto alla sussistenza di un coordinamento tra misure sanzionatorie previste nelle diverse fonti normative, quanto alla proporzionalità del cumulo di sanzioni, così che il loro complesso sia limitato a quanto strettamente necessario.

Al riguardo la Corte, dopo aver ricordato, in una controversia concernente una fattispecie Iva, la centralità della tutela degli interessi finanziari dell’Unione, ha evidenziato come possa ammettersi la legittimità del concorso tra fattispecie sanzionatorie alla condizione che l’onere supplementare gravante sul reo e derivante dai procedimenti sanzionatori sia mantenuto nei limiti di quanto strettamente necessario e che la severità della complessiva sanzione all’esito del concorso sia proporzionata alla gravità dell’illecito.

Sebbene anche in questo caso, sulla scia della giurisprudenza *Taricco*, venga demandato al giudice a quo il compito di svolgere un sindacato contraddistinto da ampi margini di discrezionalità, le finalità di tale sindacato appaiono, nei due casi, diverse. Infatti, i criteri di giudizio valorizzati dalla Corte di Giustizia nella composizione dei contrasti che originano dal problema del *ne bis in idem* – coordinamento tra procedimenti sanzionatori e proporzionalità della sanzione – fanno trasparire una concezione della sanzione non ristretta all’esigenza di tutela degli interessi finanziari dell’Unione, ma aperta al bilanciamento tra esigenze punitive ed esigenze relative alla particolarità del caso concreto, affinché non sia arrecato al soggetto un aggravio sanzionatorio non necessario. Tale inquadramento testimonia, in ultima istanza,

l'esigenza di interpretare la norma penale in modo relativamente indipendente dalle ragioni di tutela degli interessi erariali, alla cui stregua il compito del legislatore penale non è soltanto «il recupero del gettito fiscale evaso, né il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, ma essenzialmente la rieducazione dell'autore dell'offesa al bene giuridico, che costituisce lo scopo essenziale della sanzione penale» (131). Argomentando in altro modo, si giungerebbe alla «trasformazione» della funzione del diritto penale in subjecta materia; esso deve rimanere pur sempre un diritto finalizzato a reprimere «comportamenti ritenuti lesivi di beni giuridici o di valori ad essi preesistenti, non diritto degli atti o degli interessi regolati dalle norme tributarie e certamente non dell'obbligazione tributaria» (132).

STEFANO MARIA RONCO

- (129) Dopo la "parentesi" della pronuncia *Taricco* del 2015.  
 (130) Per un primo approfondimento e senza pretesa di completezza, si vedano GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, RT, 2014, 1164 ss.; M. D'AVIRRO-GIGLIOLI, *La compatibilità del sistema sanzionatorio tributario con il principio del ne bis in idem di matrice europea: un problema ignorato dal legislatore del 2015 e non ancora risolto. La sentenza della Corte EDU (Grande camera), 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia*, in A. D'AVIRRO-GIGLIOLI-M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo. La riforma della frode fiscale e della dichiarazione infedele*, Milano, 2017, 645 ss.  
 (131) Cass. pen., sez. III., 24-10-2014, n. 43809, caso *Dolce e Gabbana*, § 14.4.  
 (132) Cass. pen., sez. III., 24-10-2014, n. 43809, caso *Dolce e Gabbana*, § 14.1.

### Reato estinto (decisione sul) \*

**Bibliografia:** AIMONETTO, *L'incapacità dell'imputato per infermità di mente*, Milano, 1992; ALGERI, *L'impugnazione della parte civile*, Padova, 2014; ALESSANDRI, «Confisca nel diritto penale», in *Digesto/pen.*, III, Torino, 1989; ANCA, «Pena, applicazione su richiesta delle parti», in *Digesto/pen.*, IX, Torino, 1995, 338 ss.; ANDOLINA, *Gli atti anteriori all'apertura del dibattimento*, Milano, 2008; ANDREAZZA, *Gli atti preliminari al dibattimento nel processo penale*, Padova, 2004; APRILE-SILVESTRI, *Le indagini preliminari e l'archiviazione*, Milano, 2004; ATZEI, *Il problema dei rapporti tra cause di inammissibilità dell'impugnazione e cause di non punibilità al vaglio delle Sezioni Unite*, GI, 1996, II, 481; BARBUTO, *Proscioglimento prima del dibattimento e diritto di autotutela della persona offesa dal reato: una ipotesi di minorata difesa?*, ANPP, 1997, 393; BELTRANI, *Estinzione del reato e assoluzione nel giudizio di impugnazione*, CP, 2010, 4106; BERNARDI, *sub art. 411 c.p.p.*, in *Comm. Chiavari*, IV, Torino, 1990, 543; BETTIOL, *Riflessioni aperte dalla legge in materia di applicazione della pena su richiesta*, DPP, 2004, 230; BEVERE, *Persona offesa e parte civile*, Ancona, 1996; BIGNAMI, *Le gemelle crescono in salute: la confisca urbanistica tra costituzione, Cedu e diritto vivente*, DPC, 2015, 2; BONINI, *Imputato e p.m. nella scelta del rito "patteggiato"*, RIDPP, 1997, 1185; BRICCHETTI, *L'udienza preliminare e i riti alternativi nel processo penale*, Milano, 1993; CAPRIOLI, *L'archiviazione*, Napoli, 1994; CARCANO, *L'archiviazione*, in *Il giudice di pace*, a cura di Giostra-Illuminati, Torino, 2001, 174; Id., *Il giudice del patteggiamento non può dichiarare l'estinzione del reato per prescrizione con riguardo alla pena stabilita per il reato ritenuto in sentenza: riemergono i dubbi di compatibilità con l'art. 101 c. 2 Cost.*, CP, 1997,

3348; CASSIBBA, *sub art. 411 c.p.p.*, in *Comm. Conso-Grevi*, Padova, 2005, 1429; Id., *L'udienza preliminare. Struttura e funzioni*, Milano, 2007; CESARI, «Sospensione del processo con messa alla prova», in *Enc. dir.*, IX, Annali, Milano, 2016, 1005 ss.; CIVELLO, *Le Sezioni Unite "Lucci" sulla confisca del prezzo e del profitto di reato prescritto: l'inedito istituto della "condanna in senso sostanziale"*, in *www.archiviopenale.it*; CONSO, *Il provvedimento di archiviazione*, RIDPP, 1950, 337; Id., *L'art. 152 c.p.p. e le questioni di legittimità costituzionale: rapporti di priorità*, RIDPP, 1958, 193; CONTI, *Archiviazione*, in *Tratt. Spangher*, III, *Le indagini preliminari e l'udienza preliminare*, a cura di Garuti, Torino, 2009, 737; EAD., *La regola di giudizio nell'udienza preliminare: una decisione bifasica*, DPP, 2016, 341; EAD., *Sospensione del processo con messa alla prova dell'imputato maggiorenne*, in *Digesto/pen.*, IX, Agg., Torino, 2016, 691; CORDERO, *La decisione sul reato estinto*, RIDPP, 1962, 665; Id., *La decisione sul reato estinto*, in *Ideologie del processo penale*, Milano, 1966, 99; Id., *sub art. 411 c.p.p.*, in *Codice di procedura penale commentato*, Torino, 1992, 492; DEAN-FONTI, «Archiviazione», *Digesto/pen.*, III, Agg., Torino, 2005, 43; DEAN, *Novità in tema di archiviazione*, in AA.VV., *Le nuove disposizioni sul processo penale*, Padova, 1989, 198; DE LUCA, *I limiti soggettivi della cosa giudicata penale*, Milano, 1963; DE ROBERTO, *sub art. 578 c.p.p.*, in *Comm. Lattanzi, Lupo*, VII, Milano, 2008, 142; DEI CAS, *sub art. 425 c.p.p.*, in *Codice di procedura penale commentato*, a cura di Gaito, Torino, 2012, 2753; DELLO RUSSO, *Prescrizione e confisca. Le Sezioni Unite ridimensionano gli approdi della Corte costituzionale in tema di confisca urbanistica*, AP, 2017, 2; DI CHIARA, *L'architettura dei presupposti*, in AA.VV., *Il patteggiamento*, Milano, 1999, 48; Id., *Ribadita la natura processuale della declaratoria di non luogo a procedere*, GIC, 1997, 1978; DI MARCO, *L'udienza preliminare nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, IP, 1995, 135; DINACCI, «Regole di giudizio (dir. proc. pen.)», in *Digesto/pen.*, VIII, Agg., Torino, 2014, 644; D'ORAZI, *Le fattispecie di archiviazione*, CPE, 1991, 24; DOLCINI, *Problemi vecchi e nuovi in tema di riti alternativi: patteggiamento, accertamento di responsabilità, misura della pena*, DPP, 2009, 569; DOMINIONI, *Improcedibilità e proscioglimento nel sistema processuale penale*, Milano, 1974; FALATO, *Sull'inapplicabilità dell'art. 129 tra la richiesta di rinvio a giudizio e l'udienza preliminare*, CP, 2004, 2284; FANCHIOTTI, *Osservazioni sul patteggiamento previsto dal nuovo codice di procedura penale e sui suoi modelli*, CP, 1992, 727; FERRUA, *Patteggiamento allargato: legge tre volte irrazionale*, DG, 2003, 29, 14; FIANDACA-TESSITORE, *Diritto penale e tutela del territorio*, in AA.VV., *Materiali per una riforma del sistema penale*, Milano, 1984, 86; FIORIO, *Funzioni, caratteristiche ed ipotesi del giudizio d'appello*, in *Le impugnazioni penali*, diretto da Gaito, Torino, 1998, 299; FONTI, *L'immediata declaratoria di cause di non punibilità*, in *Tratt. Spangher*, I, 2, *Gli atti*, a cura di Dean, Torino, 2008, 100; EAD., *Regiudicanda civile e declaratoria di prescrizione del reato in appello*, GI, 2003, 2150; FORTUNA, «Sentenza (sentenza penale)», in *Enc. giur.*, XXVIII, Roma, 1992, 9; FOSCHINI, *Studi sulle impugnazioni penali*, Milano, 1955; GAITO, *Legittimo rinnovare la perizia psichiatrica all'udienza preliminare prorogando la custodia cautelare?*, DPP, 1996, 1251; GAITO-ANTINUCCI, *Prescrizione, terzo estraneo e confisca in executivis di beni archeologici (a margine della vicenda dell'atleta vittorioso di Lisippo)*, in *La giustizia patrimoniale penale*, a cura di Bargi-Cisterna, Torino, 2011, 1185; GALANTINI, *La nuova udienza preliminare*, in *Giudice unico e garanzie difensive*, a cura di Amodio-Galantini, Milano, 2000, 110; GALLI, *Sull'inammissibilità dell'atto processuale*, Milano, 1968; GALLO, *Sulla pregiudizialità della declaratoria di cause di non punibilità*, GI, 1948, II, 107; GARUTI, *Nuove osservazioni sulla regola di giudizio ex art. 425 c.p.p. ai fini della sentenza di non luogo a procedere*, CP, 1996, 2716; Id., *La nuova fisionomia dell'udienza preliminare*, in *Il processo penale dopo la riforma del giudice unico*, a cura di Peroni, Padova, 2000, 404; Id., *Chiusura delle indagini e archiviazione*, in *Aimonetto, Indagini preliminari ed instaurazione del processo*, Torino, 2000, 432; GIALUZ, *sub art. 578 c.p.p.*, in *Comm. Giarda-Spangher*, Milano, 2017, 3015; GIOSTRA, *L'archiviazione. Lineamenti sistematici e questioni interpretative*, Torino, 1994; GIUNCHEDI, *Introduzione allo studio dei proce-*