

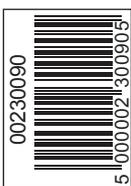
Direzione scientifica Cesare Glendi

2018

8-9

- Incostituzionalità della “Taricco” sulla **prescrizione** delle frodi IVA
- **Opposizione** all’**esecuzione** ex art. 615 c.p.c.
- Imputazione a bilancio delle **riserve sinistri** ai fini assicurativi
- Valenza delle dichiarazioni dell’Amministrazione finanziaria nell’**adesione non perfezionata**
- Imponibilità **IVA** degli **oneri pregressi** nel servizio idrico
- **Gravame incidentale** o **mera riproposizione** delle questioni in appello
- Metodologia di calcolo del **credito** per **imposte estere**
- Impugnazione dell’**accertamento parzialmente annullato** in autotutela
- **Inutilizzabilità** in giudizio dei **documenti non esibiti** in sede precontenziosa

**Osservatorio di giurisprudenza**



# IPSOA Guide e Soluzioni

## La scelta giusta per ogni esigenza

IPSOA Guide e Soluzioni ti permette di:

- **ORGANIZZARE** la tua attività e i relativi adempimenti
- in materia di fisco, bilancio, lavoro e società
- **INQUADRARE** subito, grazie ad elementi chiari e distintivi, le novità che impattano sui flussi di lavoro
- **RISOLVERE** rapidamente ogni caso con le schede di sintesi che riepilogano adempimenti, modalità e procedure.

Il tutto garantito dall'**autorevolezza** dei maggiori **Esperti** per ogni materia.

### La normativa cambia dopo l'acquisto del tuo volume?

Con la formula **"SEMPRE AGGIORNATI"**, da quest'anno anche su **lamiabiblioteca.com**, hai la certezza di non perderti nulla: potrai consultare comodamente on line tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del tuo volume cartaceo ed avere sempre la risposta corretta!



### I VOLUMI DELLA COLLANA

- **SOCIETÀ** a cura di M. Gabelli
- **BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI** a cura di A. Quagli
- **IVA** a cura di P. Centore
- **TUIR** a cura di P. Parisi
- **LAVORO** a cura di INDICITALIA
- **PAGHE E CONTRIBUTI** a cura di INDICITALIA
- **IMMOBILI** a cura di A. Busani
- **CONTENZIOSO TRIBUTARIO** a cura di A. Marcheselli
- **PREVIDENZA** a cura di A. Chiaraluce
- **ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE** a cura di A. Iorio

- Contatta un Agente di zona [shop.wki.it/agenzie](http://shop.wki.it/agenzie)
- Acquista su [www.shop.wki.it/guideesoluzioni](http://www.shop.wki.it/guideesoluzioni)
- Contattaci: **02.82476.1** - [info.commerciali@wki.it](mailto:info.commerciali@wki.it)
- Rivolgiti alle **migliori librerie della tua città**



**Wolters Kluwer**  
When you have to be right

## Giurisprudenza costituzionale

### Reati tributari

#### **Incostituzionale la regola Taricco sulla prescrizione delle frodi IVA**

Corte costituzionale, Sent. 31 maggio 2018, n. 115

*commento di Piermaria Corso*

649

653

### Riscossione

#### **La Consulta ammette entro certi limiti l'opposizione all'esecuzione in materia tributaria**

Corte costituzionale, Sent. 31 maggio 2018, n. 114

*commento di Franco Randazzo*

658

658

## Giurisprudenza di legittimità

### Accertamento

#### **La formulazione di una proposta di adesione non è vincolante se l'accordo non viene raggiunto**

Cassazione, Sez. trib., Ord. 31 maggio 2018, n. 13907

*commento di Filippo Dami*

667

669

### IRES

#### **Le riserve sinistri si imputano a bilancio in base a elementi obiettivi**

Cassazione, Sez. trib., Sent. 11 maggio 2018, n. 11443

*commento di Giulio Tedeschi*

674

676

### Accertamento

#### **Inutilizzabilità in giudizio dei documenti non esibiti in sede precontenziosa**

Cassazione, Sez. trib., Ord. 21 marzo 2018, n. 7011

*commento di Leda Rita Corrado*

683

686

### Processo tributario

#### **Gli incerti confini tra gravame incidentale e riproposizione delle questioni in appello**

I. Cassazione, Sez. trib., Sent. 28 febbraio 2018, n. 4576

II. Cassazione, SS.UU., Sent. 12 maggio 2017, n. 11799

*commento di Matteo Fanni e Laura Salvaneschi*

692

695

696

## Giurisprudenza di merito

### Fiscalità internazionale

#### **Il credito per imposte estere spetta fino a concorrenza dell'imposta italiana sul reddito**

Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. I, Sent. 23 aprile 2018, n. 1814

*commento di Diego Avolio e Paolo Ruggiero*

704

708

### Processo tributario

#### **Presupposti per l'impugnazione dell'accertamento parzialmente annullato in autotutela**

Commissione tributaria provinciale di Genova, Sez. II, Sent. 16 aprile 2018, n. 421

*commento di Graziella Glendi*

713

714

# Sommario

## Agosto-Settembre 2018

IVA

### Imponibilità IVA degli oneri pregressi per affidamento del servizio idrico

Commissione tributaria provinciale di Latina, Sez. III, Sent. 27 marzo 2018, n. 305

commento di Paolo Centore

722  
727

## Osservatorio di giurisprudenza tributaria

### Aprile - Giugno 2018

a cura di Cesare Glendi e Mariagrazia Bruzzone

732

## Indici

### Autori, Cronologico, Repertorio della giurisprudenza per materia e Sistemático

739

RIVISTA DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

# GT

Direzione scientifica Cesare Glendi

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 537 del 27 novembre 1993  
 Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale -  
 D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004, n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano  
 Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data  
 31 luglio 1991

Realizzazione grafica Ipsos

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

Stampa

GECA s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02/99952

Rivista licenziata per la stampa il 31 luglio 2018

Pubblicità



Wolters Kluwer

E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)  
 Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3  
 20142 Milano (MI), Italia

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 30 gg. dalla data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare presso la sede del Produttore.

Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: [servizioclienti.ipsoa@wolterskluwer.com](mailto:servizioclienti.ipsoa@wolterskluwer.com)

Italia Abbonamento annuale: € 305,00

Estero Abbonamento annuale: € 610,00

Modalità di pagamento

Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione Incassi -  
 Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

oppure

Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l.  
 Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di abbonamento

Prezzo copia: € 32,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D. P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Redazione

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a: IPSOA Redazione GT  
 Casella postale 12055 - 20120 Milano  
 Telefono (02) 82476.008

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:  
 IPSOA Servizio Clienti - Casella postale 12055 - 20120 Milano  
 Telefono (02) 824761 - telefax (02) 82476.799  
 Servizio risposta automatica telefono (02) 82.476.999

Egregio abbonato,  
 ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.  
 Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia s.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali.  
 Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.  
 L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Reati tributari

# Incostituzionale la regola Taricco sulla prescrizione delle frodi IVA

Corte costituzionale, Sent. 31 maggio 2018 (10 aprile 2018), n. 115 - Pres. e Red. Lattanzi (*stralcio*)

*Reati tributari - Prescrizione - Frodi IVA - Regime degli atti interruttivi della prescrizione - Giurisprudenza della Corte europea - Obbligo di disapplicazione della disciplina nazionale - Questioni di legittimità costituzionale - Infondatezza*

**Sono infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2 della Legge 2 agosto 2008, n. 130 (Ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona), sollevate in riferimento agli artt. 3, 11, 24, 25, secondo comma, 27, terzo comma, e 101, secondo comma, della Costituzione, nella parte in cui la norma impugnata, imponendo di applicare l'art. 325 TFUE, come interpretato dalla sentenza della Grande Sezione della Corte di Giustizia 8 settembre 2015, in causa C-105/14, Taricco, comporterebbe l'omessa applicazione del regime legale degli atti interruttivi della prescrizione previsto dagli artt. 160 e 161 c.p., allorquando ne derivi la sistematica impunità delle gravi frodi in materia di IVA.**

## Ritenuto in fatto

(*Omissis*)

## Considerato in diritto

1.- La Corte di cassazione ha sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2 della Legge 2 agosto 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), in riferimento agli artt. 3, 11, 24, 25, secondo comma, 27, terzo comma, e 101, secondo comma, della Costituzione.

2.- A sua volta la Corte d'appello di Milano ha sollevato una questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 della Legge n. 130 del 2008, in riferimento all'art. 25, secondo comma, Cost.

3.- La disposizione censurata ordina l'esecuzione del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), come modificato dall'art. 2 del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007 e ratificato dalla Legge n. 130 del 2008, e, conseguentemente, dell'art. 325 di tale trattato.

I rimettenti dubitano della legittimità costituzionale della norma, nella parte in cui, imponendo di applicare l'art. 325 TFUE, come interpretato dalla sentenza della Grande sezione della Corte di giustizia 8 settembre 2015, in causa C-105/14, Taricco, comporta che in taluni casi venga omessa l'applicazione degli artt. 160,

terzo comma, e 161, secondo comma, del codice penale, nei confronti dei reati in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) che costituiscono frode in danno degli interessi finanziari dell'Unione.

Il combinato disposto degli artt. 160, terzo comma, e 161, secondo comma, cod. pen. pone un limite all'aumento del termine di prescrizione in seguito a un atto interruttivo. Questo limite però non opera per i delitti elencati dall'art. 51, commi 3-bis e 3-quater, del codice di procedura penale.

La sentenza resa in causa Taricco dalla Corte di giustizia ha stabilito che il giudice nazionale deve disapplicare, alle condizioni che poi si vedranno, gli artt. 160, terzo comma, e 161, secondo comma, cod. pen., omettendo di dichiarare prescritti i reati e procedendo nel giudizio penale, in due casi: innanzitutto, secondo una regola che è stata tratta dall'art. 325, paragrafo 1, TFUE, quando questo regime giuridico della prescrizione impedisce di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di gravi casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione; in secondo luogo, in base a una regola desunta dall'art. 325, paragrafo 2, TFUE (cosiddetto principio di assimilazione), quando il termine di prescrizione, per effetto delle norme indicate, risulta più breve di quello fissato dalla legge nazionale per casi analoghi di frode in danno dello Stato membro.

Entrambi i rimettenti giudicano imputati ai quali sono addebitati reati che, ove fossero applicati gli artt. 160, terzo comma, e 161, secondo comma, cod. pen.,

dovrebbero ritenersi prescritti. Diversamente si dovrebbe decidere, invece, se in applicazione della “regola Taricco” tali disposizioni non potessero operare. I giudici *a quibus* osservano che questa regola è senz’altro applicabile nei rispettivi giudizi, che vertono su gravi frodi in materia di IVA, con conseguente lesione degli interessi finanziari dell’Unione. Le frodi, inoltre, ricorrebbero in un numero considerevole di casi, così da integrare tutte le condizioni che concretizzano la “regola Taricco”.

Nel solo processo milanese rileverebbe anche, e con il medesimo effetto, il paragrafo 2 dell’art. 325 TFUE, perché ad alcuni imputati è contestato il reato di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di reati tributari attinenti all’IVA. Questa figura criminosa non è compresa nell’elenco dei delitti previsti dall’art. 51, commi 3-bis e 3-quater, cod. proc. pen., che invece, nel comma 3-bis, include l’art. 291-quater del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), ovvero l’associazione per delinquere finalizzata al contrabbando di tabacchi lavorati esteri. Vi sarebbe perciò un’ipotesi di frode in danno dell’Italia dal profilo analogo a quello del reato per cui procede la Corte d’appello rimettente, per la quale l’ordinamento nazionale prevede un regime della prescrizione più severo, violando così il principio di assimilazione.

4.- I rimettenti, dopo aver dato conto della necessità di applicare la “regola Taricco”, reputano che essa sia in contrasto con i principi supremi dell’ordine costituzionale dello Stato e censurano pertanto la normativa nazionale che, dando esecuzione all’art. 325 TFUE, accoglie nel nostro ordinamento tale regola.

Premesso che l’istituto della prescrizione appartiene alla legalità penale sostanziale, la Corte di cassazione ritiene violato l’art. 25, secondo comma, Cost. per i profili della riserva di legge in materia penale, posto che il regime della prescrizione cesserebbe di essere legale, della determinatezza, a causa della genericità dei concetti di “grave frode” e di “numero considerevole di casi”, intorno ai quali ruota la “regola Taricco”, e del divieto di retroattività, considerato che i fatti addebitati agli imputati sono anteriori all’8 settembre 2015, data di pubblicazione della sentenza Taricco.

Inoltre sarebbe leso l’art. 101, secondo comma, Cost., perché verrebbe demandata al giudice un’attività implicante una “valutazione di natura politico-criminale” che spetterebbe invece al legislatore.

Sarebbero poi violati gli artt. 3 e 24 Cost., a causa della irragionevolezza manifesta della “regola Taricco” e dell’impedimento che essa avrebbe costituito per gli imputati di prevedere la data di prescrizione del reato e

conseguentemente di valutare l’opportunità di accedere a un rito alternativo.

Infine, sarebbe leso l’art. 27, terzo comma, Cost., perché legare il termine di prescrizione esclusivamente a considerazioni attinenti alla tutela di interessi finanziari farebbe venire meno la finalità rieducativa della pena.

La Corte d’appello di Milano, a sua volta, premessa la natura sostanziale della prescrizione, reputa leso l’art. 25, secondo comma, Cost., a causa del carattere retroattivo in *malam partem* della “regola Taricco”, tenuto conto del fatto che i reati contestati nel giudizio *a quo* sono stati commessi prima dell’8 settembre 2015.

5.- Questa Corte con l’ordinanza n. 24 del 2017 ha riunito i giudizi e disposto un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia per l’interpretazione relativa al corretto significato da attribuire all’art. 325 TFUE e alla sentenza Taricco.

Secondo questa Corte l’eventuale applicazione della “regola Taricco” nel nostro ordinamento violerebbe gli artt. 25, secondo comma, e 101, secondo comma, Cost., e non potrebbe perciò essere consentita neppure alla luce del primato del diritto dell’Unione.

Tuttavia è sembrato a questa Corte che la stessa sentenza Taricco (paragrafi 53 e 55) tenda ad escludere tale applicazione ogni qual volta essa venga a trovarsi in conflitto con l’identità costituzionale dello Stato membro e in particolare implichi una violazione del principio di legalità penale, secondo l’apprezzamento delle competenti autorità di tale Stato.

Di ciò è stata chiesta conferma alla Corte di giustizia.

6.- La Grande sezione della Corte di giustizia, con sentenza 5 dicembre 2017, in causa C-42/17, M.A. S. e M. B., ha compreso il dubbio interpretativo di questa Corte e ha affermato che l’obbligo per il giudice nazionale di disapplicare la normativa interna in materia di prescrizione, sulla base della “regola Taricco”, viene meno quando ciò comporta una violazione del principio di legalità dei reati e delle pene, a causa dell’insufficiente determinatezza della legge applicabile o dell’applicazione retroattiva di una normativa che prevede un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato.

7.- La nuova pronuncia della Corte di Lussemburgo opera su due piani connessi.

In primo luogo, provvede a chiarire che, in virtù del divieto di retroattività in *malam partem* della legge penale, la “regola Taricco” non può essere applicata ai fatti commessi anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza che l’ha dichiarata, ovvero anteriormente all’8 settembre 2015 (paragrafo 60). Si tratta di un divieto che discende immediatamente dal diritto

dell'Unione e non richiede alcuna ulteriore verifica da parte delle autorità giudiziarie nazionali.

In secondo luogo demanda a queste ultime il compito di saggiare la compatibilità della "regola Taricco" con il principio di determinatezza in materia penale (paragrafo 59). In tal caso, per giungere a disapplicare la normativa nazionale in tema di prescrizione, è necessario che il giudice nazionale effettui uno scrutinio favorevole quanto alla compatibilità della "regola Taricco" con il principio di determinatezza, che è, sia principio supremo dell'ordine costituzionale italiano, sia cardine del diritto dell'Unione, in base all'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e, in una versione adattata, il 12 dicembre 2007 a Strasburgo (paragrafi 51 e 52 della sentenza M.A.S.).

8.- A quest'ultimo proposito va ribadito quanto già affermato con l'ordinanza n. 24 del 2017. L'autorità competente a svolgere il controllo sollecitato dalla Corte di giustizia è la Corte costituzionale, cui spetta in via esclusiva il compito di accertare se il diritto dell'Unione è in contrasto con i principi supremi dell'ordine costituzionale e in particolare con i diritti inalienabili della persona. A tale scopo il ruolo essenziale che riveste il giudice comune consiste nel porre il dubbio sulla legittimità costituzionale della normativa nazionale che dà ingresso alla norma europea generatrice del preteso contrasto. Perciò non può essere accolta la richiesta di restituzione degli atti avanzata dal Presidente del Consiglio dei ministri e da una parte del giudizio davanti alla Corte d'appello di Milano, dato che in seguito alla sentenza M.A. S. spetta innanzi tutto a questa Corte la valutazione circa l'applicabilità della "regola Taricco" nel nostro ordinamento.

9.- Alla luce del chiarimento interpretativo offerto dalla sentenza M.A. S., tutte le questioni sollevate da entrambi i rimettenti risultano non fondate, perché la "regola Taricco" non è applicabile nei giudizi *a quibus*.

10.- In entrambi i processi principali si procede per fatti avvenuti prima dell'8 settembre 2015, sicché l'applicabilità degli artt. 160, terzo comma, e 161, secondo comma, cod. pen. e la conseguente prescrizione dei reati oggetto dei procedimenti *a quibus* sono riconosciute dalla stessa sentenza M.A. S., che ha escluso gli effetti della "regola Taricco" nei confronti dei reati commessi prima di tale data.

Ciò però non significa che le questioni sollevate siano prive di rilevanza, perché riconoscere solo sulla base della sentenza M.A.S. l'avvenuta prescrizione

significherebbe comunque fare applicazione della "regola Taricco", sia pure individuandone i limiti temporali.

Indipendentemente dalla collocazione dei fatti, prima o dopo l'8 settembre 2015, il giudice comune non può applicare loro la "regola Taricco", perché essa è in contrasto con il principio di determinatezza in materia penale, consacrato dall'art. 25, secondo comma, Cost. Questa Corte, nel compimento del relativo scrutinio di legittimità costituzionale, che in questo peculiare caso è anche adempimento della verifica sollecitata dalla Corte di giustizia, non può che ricordare quanto aveva già osservato con l'ordinanza n. 24 del 2017.

Un istituto che incide sulla punibilità della persona, riconnettendo al decorso del tempo l'effetto di impedire l'applicazione della pena, nel nostro ordinamento giuridico rientra nell'alveo costituzionale del principio di legalità penale sostanziale enunciato dall'art. 25, secondo comma, Cost. con formula di particolare ampiezza.

La prescrizione pertanto deve essere considerata un istituto sostanziale, che il legislatore può modulare attraverso un ragionevole bilanciamento tra il diritto all'oblio e l'interesse a perseguire i reati fino a quando l'allarme sociale indotto dal reato non sia venuto meno (potendosi anche escludere l'applicazione per delitti di estrema gravità), ma sempre nel rispetto di tale premessa costituzionale inderogabile (*ex plurimis*, sentenze n. 143 del 2014, n. 236 del 2011, n. 294 del 2010 e n. 393 del 2006; ordinanze n. 34 del 2009, n. 317 del 2000 e n. 288 del 1999).

11.- Ciò posto, appare evidente il *deficit* di determinatezza che caratterizza, sia l'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE (per la parte da cui si evince la "regola Taricco"), sia la "regola Taricco" in sé.

Quest'ultima, per la porzione che discende dal paragrafo 1 dell'art. 325 TFUE, è irrimediabilmente indeterminata nella definizione del "numero considerevole di casi" in presenza dei quali può operare, perché il giudice penale non dispone di alcun criterio applicativo della legge che gli consenta di trarre da questo enunciato una regola sufficientemente definita. Né a tale giudice può essere attribuito il compito di perseguire un obiettivo di politica criminale svincolandosi dal governo della legge al quale è invece soggetto (art. 101, secondo comma, Cost.).

Ancor prima, è indeterminato l'art. 325 TFUE, per quanto qui interessa, perché il suo testo non permette alla persona di prospettarsi la vigenza della "regola Taricco".

La sentenza M.A. S. ha enfatizzato, a tal proposito, la necessità che le scelte di diritto penale sostanziale permettano all'individuo di conoscere in anticipo le

conseguenze della sua condotta, in base al testo della disposizione rilevante, e, se del caso, con l'aiuto dell'interpretazione che ne sia stata fatta dai giudici (paragrafo 56). Perlomeno nei paesi di tradizione continentale, e certamente in Italia, ciò avvalorava (finanche in seno al diritto dell'Unione, in quanto rispettoso dell'identità costituzionale degli Stati membri) l'imprescindibile imperativo che simili scelte si incarnino in testi legislativi offerti alla conoscenza dei consociati. Rispetto a tale origine nel diritto scritto di produzione legislativa, l'ausilio interpretativo del giudice penale non è che un *posterius* incaricato di scrutare nelle eventuali zone d'ombra, individuando il significato corretto della disposizione nell'arco delle sole opzioni che il testo autorizza e che la persona può raffigurarsi leggendolo.

Il principio di determinatezza ha una duplice direzione, perché non si limita a garantire, nei riguardi del giudice, la conformità alla legge dell'attività giurisdizionale mediante la produzione di regole adeguatamente definite per essere applicate, ma assicura a chiunque "una percezione sufficientemente chiara ed immediata" dei possibili profili di illiceità penale della propria condotta (sentenze n. 327 del 2008 e n. 5 del 2004; nello stesso senso, sentenza n. 185 del 1992).

Pertanto, quand'anche la "regola Taricco" potesse assumere, grazie al progressivo affinamento della giurisprudenza europea e nazionale, un contorno meno sfocato, ciò non varrebbe a "colmare l'eventuale originaria carenza di precisione del precetto penale" (sentenza n. 327 del 2008).

12.- È persino intuitivo (anche alla luce della sorpresa manifestata dalla comunità dei giuristi nel vasto dibattito dottrinale seguito alla sentenza Taricco, pur nelle sfumature delle diverse posizioni) che la persona, prendendo contezza dell'art. 325 TFUE, non potesse (e neppure possa oggi in base a quel solo testo) immaginare che da esso sarebbe stata estrapolata la regola che impone di disapplicare un particolare aspetto del regime legale della prescrizione, in presenza di condizioni del tutto peculiari. Se è vero che anche "la più certa delle leggi ha bisogno di 'letture' ed interpretazioni sistematiche" (sentenza n. 364 del 1988), resta fermo che esse non possono surrogarsi integralmente alla *praevia lex scripta*, con cui si intende garantire alle persone "la sicurezza giuridica delle consentite, libere scelte d'azione" (sentenza n. 364 del 1988).

Ciò è come dire che una scelta relativa alla punibilità deve essere autonomamente ricavabile dal testo legislativo al quale i consociati hanno accesso,

diversamente da quanto accade con la "regola Taricco". Fermo restando che compete alla sola Corte di giustizia interpretare con uniformità il diritto dell'Unione, e specificare se esso abbia effetto diretto, è anche indiscutibile che, come ha riconosciuto la sentenza M.A. S., un esito interpretativo non conforme al principio di determinatezza in campo penale non possa avere cittadinanza nel nostro ordinamento.

13.- Quanto appena rilevato concerne la "regola Taricco", sia per la porzione tratta dal paragrafo 1 dell'art. 325 TFUE, sia per quella desunta dal paragrafo 2.

In quest'ultimo caso, anche se il principio di assimilazione non desse luogo sostanzialmente a un procedimento analogico in *malam partem* e potesse permettere al giudice penale di compiere un'attività priva di inaccettabili margini di indeterminazione, essa, comunque sia, non troverebbe una base legale sufficientemente determinata nell'art. 325 TFUE, dal quale una persona non avrebbe potuto, né oggi potrebbe, desumere autonomamente i contorni della "regola Taricco".

In altri termini, qualora si reputasse possibile da parte del giudice penale il confronto tra frodi fiscali in danno dello Stato e frodi fiscali in danno dell'Unione, al fine di impedire che le seconde abbiano un trattamento meno severo delle prime quanto al termine di prescrizione, ugualmente l'art. 325, paragrafo 2, TFUE non perderebbe il suo tratto non adeguatamente determinato per fungere da base legale di tale operazione in materia penale, posto che i consociati non avrebbero potuto, né oggi potrebbero sulla base del solo quadro normativo, raffigurarsi tale effetto.

Bisogna aggiungere che una sufficiente determinazione non sarebbe rintracciabile neppure nell'enunciato della sentenza Taricco, relativo ai "casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato", per i quali sono stabiliti "termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione". Si tratta infatti di un enunciato generico, che, comportando un apprezzamento largamente opinabile, non è tale da soddisfare il principio di determinatezza della legge penale e in particolare da assicurare ai consociati una sua sicura percezione.

14.- L'inapplicabilità della "regola Taricco", secondo quanto riconosciuto dalla sentenza M.A. S., ha la propria fonte non solo nella Costituzione repubblicana, ma nello stesso diritto dell'Unione, sicché ha trovato conferma l'ipotesi tracciata da questa Corte con l'ordinanza n. 24 del 2017, ovvero che non vi sia alcuna ragione di contrasto. Ciò

comporta la non fondatezza di tutte le questioni sollevate, perché, a prescindere dagli ulteriori profili di illegittimità costituzionale dedotti, la violazione del principio di determinatezza in materia penale sbarra la strada senza eccezioni all'ingresso della "regola Taricco" nel nostro ordinamento.

### P.Q.M.

La Corte Costituzionale riuniti i giudizi, dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2 della Legge 2 agosto 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), sollevate dalla Corte di cassazione, in riferimento agli artt. 3, 11, 24, 25, secondo comma, 27, terzo comma, e 101, secondo comma, della Costituzione, e dalla Corte d'appello di Milano, in riferimento all'art. 25, secondo comma, Cost., con le ordinanze indicate in epigrafe.



Il testo integrale della sentenza può essere richiesto a redazione.giurisprudenzatributaria.ipsoa@wki.it

[www.edicolaprofessionale.com/gt](http://www.edicolaprofessionale.com/gt)

## L'adesione alla UE non legittima la confisca dei diritti dei cittadini (a proposito della prescrizione dei reati tributari)

di Piermaria Corso (\*)

Con la sentenza n. 115/2018, la Corte costituzionale chiude la querelle sui poteri del giudice nazionale nei casi in cui la prescrizione impedisce la repressione penale di illeciti tributari lesivi degli interessi finanziari (anche) della UE. Preso atto della cauta retromarcia della Corte UE, la Consulta ribadisce che l'ingresso della regola Taricco nell'ordinamento italiano sarebbe sempre e comunque in violazione del principio di determinatezza in materia penale. Si chiude così la stagione che ha visto qualche giudice dissentire dal legislatore, evocare la copertura della Corte UE, cambiare le regole nel corso del processo penale e si apre un periodo di transizione dedicato al porre rimedio ai momenti di ebbrezza legislativa dell'estensore nazionale di qualche sentenza.

La Corte costituzionale chiude un periodo di forte contrapposizione con la Corte di Giustizia UE, nato con la sentenza 8 settembre 2015, in

causa C-105/14, Taricco (1); proseguito con l'ordinanza n. 24/2017 della Consulta (2); formalmente superato con la sentenza 5 dicembre

(\*) Professore ordinario di Diritto processuale penale presso l'Università degli Studi di Milano e Avvocato in Milano

(1) La letteratura in materia è vasta e diversificata: *ex post* si può affermare che l'orientamento prevalente non fosse allineato con la sentenza della CGUE. Cfr., *ex plurimis*, A. Camon, "Le torsioni d'un sistema. Riflessioni intorno alla sentenza Taricco", in *ANPP*, 2016, pag. 2; O. Mazza, "La prescrizione del reato fra legalità penale e diritto giurisprudenziale europeo", *ivi*, pag. 8; A. Bargi, "Il singolare funambulismo interpretativo dei rapporti tra diritto dell'UE, diritto nazionale e tutela dei diritti fondamentali nella sentenza 'Taricco' della Corte di giustizia dell'Unione europea", *ivi*, pag. 327; A. Civello, "La sentenza 'Taricco' della Corte di giustizia UE: contraria al Trattato la disciplina italiana in tema di interruzione della prescrizione del reato", in *Arch. pen.*, 2015 e A. Menna, "Il difficile dialogo tra Corte europea e Corte nazionale nel diritto penale: il caso Taricco", *ivi*, 2016.

(2) L'ordinanza citata ha logicamente polarizzato l'attenzione della dottrina: in sede di primo commento cfr., oltre a P. Corso, "Dio salvi la Corte costituzionale", in *IPSOA quotidiano* del 4 febbraio 2017, V. Manes, "La Corte muove e in tre mosse dà scacco a 'Taricco'", in *penalcontemporaneo.it* del 13 febbraio 2017; F. Viganò, "Le parole e i silenzi. Osservazioni sull'ordinanza n. 24/2017 della Corte costituzionale sul caso Taricco", *ivi*, 27 marzo 2017; D. Pulitanò, "Ragioni della legalità. A proposito di Corte cost. n. 24/2017", *ivi*, 19 aprile 2017; G. Civello, "La Consulta, adita sul caso 'Taricco', adisce la Corte di giustizia: orientamenti e disorientamenti nel c.d. 'dialogo fra le corti'", in *Arch. pen.*, n. 1/2017, nonché - sempre in quest'ultima rivista - i contributi di F. Giunchedi - M. Di Florio - F. Urbinati - A. Massaro. Infine si veda, P. Corso, "Taricco versus Montesquieu. La Consulta si schiera e l'avvocato Generale UE non convince", in *DPCE*, n. 3/2017, pag. 487.

2017 della Corte di Giustizia UE in causa C-42/17, M.A.S. e M.B. (3).

Con la sentenza 31 maggio 2018, n. 115 la Corte costituzionale prende atto che il conflitto con la Corte di Giustizia UE è sostanzialmente composto perché anche quest'ultima ha riconosciuto che i principi fondamentali dell'ordinamento giuridico interno (*in primis*, quello di legalità) non possono essere considerati subvalenti rispetto agli obblighi nascenti dalla adesione italiana alla Unione Europea (4).

## Gli antefatti

Tutto nasce da un processo penale tributario davanti il GUP Trib. Cuneo, nel corso del quale il giudice precedente si è reso conto che il tempo decorso dalla commissione del fatto avrebbe impedito la condanna dei colpevoli e determinato l'estinzione dei reati per intervenuta prescrizione.

Dinanzi all'alternativa tra applicare la legge, anche se personalmente non condivisa (secondo quanto discendente dall'art. 101, comma 2, Cost.), o prospettare una questione di costituzionalità per un qualche profilo di irragionevolezza della legge (ad esempio, eccessiva brevità dei tempi di prescrizione dei reati tributari e, quindi, sostanziale impossibilità di accertare le responsabilità e punire i colpevoli), il giudice di merito ha optato per un *tertium genus* e cioè ha scelto di adire la Corte di Giustizia della UE, prospettando un contrasto tra la normativa italiana ed obblighi nascenti dalla adesione alla UE, tra i quali - *in primis* - quello di tutelare gli interessi finanziari della Unione stessa, un argomento che in sede comunitaria è considerato estremamente sensibile.

La CGUE, andando al di là del *petitum* del giudice *a quo*, si è spinta - con la ricordata sentenza Taricco del 2015 - ad affermare che dall'art. 325, par. 1 e 2, del Trattato sul funzionamento della Unione Europea (T.F.U.E.) discenderebbe l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare la legge interna che - irragionevolmente - pregiudichi il contrasto alle gravi frodi in materia di IVA e determini la sostanziale e sistematica impunità dei colpevoli (pregiudicando gli interessi finanziari nazionali e, *pro quota*, quelli comunitari): l'attenzione si è appuntata, in specifico, sulla disciplina della prescrizione, individuata come causa prima del carattere simbolico delle sanzioni comminate dal legislatore con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (nel testo non ancora modificato dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158).

Il delineato passaggio dal giudice *servus legum* al giudice disapplicatore delle leggi ha trovato immediatamente convinti sostenitori: Cass., Sez. III, 17 settembre 2015, n. 2210, Pennacchini, ha disapplicato i termini prescrizionali di cui agli artt. 160 e 161 c.p. e ha legittimato la condanna di un contribuente imputato che avrebbe dovuto chiudere la sua vicenda processuale penale con una sentenza dichiarativa dell'estinzione del reato per decorso dei termini prescrizionali.

Si è aperta una fase di gravissima incertezza interpretativa, estrinsecatasi anche in un vivace dibattito dottrinale, essendovi *deficit* di chiarezza circa il configurarsi dei presupposti legittimanti alla disapplicazione della norma interna.

Gli eventi *post* sentenza Taricco sono stati convulsi ed è inutile, in questa sede, ripercorrerli con esaustività (5): è sufficiente notare che l'entusiasmo iniziale si è placato ed è subentrata una fase

(3) Questa pronuncia della CGUE, altrimenti nota come Taricco *bis*, è commentata da P. Corso, "La quiete dopo la tempesta: la prescrizione dei reati tributari va applicata anche secondo la CGUE", in *Corr. Trib.*, n. 2/2018, pag. 114; da G. Civello, "La sentenza 'Taricco bis' della Corte di Giustizia UE: verso una legalità senza legge?", in *Arch. pen.*, n. 3/2017; da M. Gambardella, "L'obbligo di disapplicare le disposizioni di diritto interno che possano pregiudicare gli obblighi imposti agli stati membri dal diritto dell'Unione europea", in *Giust. pen.*, 2018, pag. 106 e da C. Cupelli, "Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomazia, l'attesa sentenza della Corte di Giustizia", in *penalcontemporaneo.it* dell'11 dicembre 2017.

(4) Cfr. G. Civello, "La sentenza n. 115/2018 della Consulta alla luce della 'Taricco bis' della CGUE", in *Arch. pen.*, n. 2/2018 e i

rilevi - parzialmente ripresi in questa sede - espressi da P. Corso, "Sulla prescrizione dei reati tributari: giudice e legislatore devono fare il proprio mestiere", in *IPSOA quotidiano* del 16 giugno 2018.

(5) Abbastanza estranea al dibattito è rimasta la Direttiva UE 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale. L'art. 12, rubricato "Termini di prescrizione per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione", delinea una disciplina rispetto alla quale l'Italia appare in linea. Altro problema è quello della durata dei procedimenti penali e della tempestività di acquisizione della *notitia criminis*.