

Vicenda “Taricco”: tutelare gli interessi finanziari UE per coordinare i sistemi, non per supplenza giudiziaria

di Roberto Succio (*)

All’esito delle pronunce che si sono susseguite sulla vicenda “Taricco”, possono trarsi alcune conclusioni in ordine alle relazioni tra gli **ordinamenti interno** ed **euro unitario**. La **funzione giurisdizionale**, sia pur nel dialogo tra giudice interno e giudice dell’Unione, **non** è lo strumento propriamente **adatto** a risolvere **problemi** di **coordinamento** tra le **legislazioni**, ove le stesse presuppongano - quali elementi di fondo - vere e proprie scelte di politica del diritto. Ciò a maggior ragione nei casi in cui la reazione per via giurisprudenziale si confronta con i principi cardine del diritto dell’Unione, quale certamente è, nel sistema IVA, quello della neutralità dell’imposta e del conseguente diritto alla sua detrazione.

La vicenda “Taricco” è ormai nota (1).

La riflessione qui proposta si soffermerà sulle fonti che la Corte di Giustizia pone a base della propria costruzione, diretta a esaminare i rapporti tra il diritto dell’Unione e i principi fondamentali degli Stati membri; ciò alla luce delle disposizioni particolarmente rilevanti per gli aspetti tributari che vengono in rilievo. Si tratta dell’art. 325 TFUE (2), in parte della convenzione per la Tutela degli Interessi Fiscali dell’Unione Europea (TIF), della Direttiva IVA 2006/112/CE e della proposta di Direttiva PIF, in relazione tutti con l’art. 4, par. 3, TUE. La questione è nata a seguito di ordinanza di rimessione del giudice italiano (3); certo però essa non costituisce la prima occasione nella quale il giudice del Lussemburgo si avventura nelle relazioni tra i sistemi degli Stati membri e il sistema del diritto dell’Unione al fine di garantire il primato di quest’ultimo. Orbene, tale principio poteva e può tuttora esser garan-

tito - con effetti meno sconcertanti sul sistema - tenendo presente che anche le sanzioni pecuniarie, e non solo quelle penali, possono essere sanzioni effettive, proporzionali e dissuasive; e ciò non solo in forza di un attento e rispettoso dialogo tra la giurisprudenza delle Corti interne e quella della Corte di Giustizia, ma anche grazie a un opportuno intervento dei legislatori unionali e statali che tengano l’orecchio teso alle risultanze di quel dialogo e applichino il criterio di proporzionalità. Premessa di tale approdo è proprio che il giudice nazionale sia tenuto a dare piena efficacia all’art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, anche disapplicando il diritto interno; il tema quindi è quello delle relazioni tra il diritto unionale e quello interno, con riferimento in particolare alle tutele garantite dal primo rispetto alle previsioni difformi del secondo.

Tali obiettivi sono infatti oggetto di primato, sia che si tratti della tutela di diritti dei singoli,

(*) *Consigliere della Suprema Corte di Cassazione - Sez. V - Tributaria.*

(1) CGE, sent. 8 settembre 2015, causa C-105/14, Taricco; si veda in tema M. Luciani, “Il brusco risveglio. I controlimiti e la fine mancata della storia costituzionale”, in *Rivista AIC*, n. 2/2016, pag. 15 ss.; C. Cupelli, “Il caso Taricco e l’alibi della natura processuale della prescrizione”, in *Rivista AIC*, n. 4/2016, pag. 35 ss.; E. Billis, “*The European Court of Justice: a ‘quasi-constitutional court’ in criminal matters? The Taricco Judgement and its shortcomings*”, in *New Journal of European Criminal Law*, n. 1/2016, pag. 20 ss.; in ultimo, M. Di Siena, “L’ultimo atto della saga Taricco fra ravvedimento operoso della

CGE e sovranismo giuridico della Consulta”, in *Corr. Trib.*, n. 34/2018, pag. 2600.

(2) Nel testo della disposizione, invero, non si fa nessun riferimento al tenore delle misure, neppure quanto alla loro dissuasività, efficacia o quant’altro; semplicemente esse debbono essere assimilabili a quelle di tutela degli interessi interni dei singoli Stati. In tema si veda, anche per i profili di inquadramento generale, oltre che per analitiche considerazioni, A. Vennegoni, *La protezione degli interessi finanziari dell’Unione Europea*, Frosinone, 2018.

(3) Trib. Cuneo, ord. 17 gennaio 2014.

Sanzioni

sia che si tratti di prerogative degli Stati; tra essi il diritto a riscuotere l'IVA, cui si lega l'interesse a introdurre nell'ordinamento sanzioni adeguate che siano deterrente idoneo a scoraggiare comportamenti diretti ad evadere il tributo. Queste posizioni giuridiche vanno garantite anche superando i limiti del diritto interno, ferma restando solo l'applicazione dei c.d. controlimiti (4).

Primato del diritto eurounitario e diritto alla detrazione del tributo

In origine, nella sentenza Simmenthal (5) la Corte di Giustizia ha stabilito che "qualsiasi giudice nazionale, adito nell'ambito della sua competenza, ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli" (6) "disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale" (7).

È seguita poi la pronuncia della Corte costituzionale, sentenza Granital (8), che ha ribadito come, nel caso "sommamente improbabile" (9) (!) in cui la normativa europea non dovesse essere conforme ai principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale italiano e ai diritti inalienabili della persona umana, la Corte costituzionale dovrebbe attivare i c.d. controlimiti, e quindi dichiarare l'illegittimità costituzionale della legge nazionale che ha autorizzato la ratifica e reso esecutivi i Trattati, per la parte in cui consente che quell'ipotesi normativa si realizzi (10).

A partire dalle sentenze Simmenthal e Granital, emergono le condizioni alle quali la normativa eurounitaria prevale sulla legislazione nazionale incompatibile:

- a) la disciplina *de qua* deve rientrare in un ambito che i Trattati attribuiscono alla competenza dell'Unione Europea;
- b) la disciplina europea deve essere idonea a produrre effetti diretti, ovvero deve contenere norme sufficientemente chiare, precise e incondizionate, tali da far sorgere direttamente dei diritti in capo ai singoli, senza bisogno dell'adozione di un atto normativo nazionale (11);
- c) in ogni caso la normativa europea deve essere conforme ai principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale italiano e ai diritti inalienabili della persona umana, pena l'attivazione dei "controlimiti" (12).

Proprio in materia IVA, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha identificato una serie di situazioni nelle quali le previsioni del diritto unionale, in presenza dei sopradetti requisiti, si impongono sul diritto interno, garantendo l'arretamento di quest'ultimo rispetto all'esigenza di garantire l'applicazione del diritto "superiore". La prima esigenza di garantire il rispetto del diritto unionale si pone con riferimento all'imposta in parola, segnatamente riguardo al principio di detrazione di imposta da imposta, che ne preserva la neutralità. In seguito, nel caso Ecotrade (13), la Corte ha ritenuto che la Direttiva 77/388/CEE consente agli Stati membri di fissare, nell'ambito delle operazioni soggette al regime di inversione contabile (*reverse charge*), le formalità riguardanti le modalità di esercizio del diritto a detrazione: la loro inosservanza non può mai privare il contri-

(4) Nell'ordinanza n. 24/2017 la Corte costituzionale non utilizza per la verità l'espressione controlimiti (cfr. G. Piccirilli, "L'unica possibilità per evitare il ricorso immediato ai controlimiti: un rinvio pregiudiziale che assomiglia a una diffida", in *Consultaonline*, fasc. n. 1/2017, pag. 132, consultabile all'indirizzo internet www.giurcost.org). Peraltro, si tratta di un'espressione che ha un'origine dottrinale (cfr. P. Barile, "Il cammino comunitario della Corte", in *Giur. Cost.*, 1973, pag. 2416); si vedano i precedenti richiamati dalla stessa Corte costituzionale (sentenze n. 239/1989, n. 170/1984 e n. 183/1973).

(5) CGE, sentenza 9 marzo 1978, causa 106/77, Simmenthal.

(6) Vedi nota n. 9, cit., par. 21.

(7) Vedi nota n. 9, cit., par. 24.

(8) Corte cost. sent. n. 17 del 5 giugno 1984.

(9) Così Corte cost. n. 24/2017, considerato in diritto n. 2.

(10) Così sempre Corte cost. n. 24/2017, considerando n. 2 in diritto.

(11) Per la nozione di effetto diretto, si veda CGE, sentenza Van Gend & Loos, causa C-26/62. Per una ricostruzione della nozione di effetto diretto, v. R. Bin, "Taricco, una sentenza sbagliata: come venirne fuori?", in *Dir. pen. cont.*, 4 luglio 2016.

(12) Per un'analisi della giurisprudenza della Corte costituzionale, v. M. Cartabia - J.H.H. Weiler, *L'Italia in Europa. Profili istituzionali e costituzionali*, Bologna, 2000.

(13) CGE, sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, Ecotrade.

buente del suo diritto a detrazione. Il principio di neutralità esige, infatti, che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata anche se taluni obblighi formali (quali l'emissione di autofattura e conseguente annotazione nel registro IVA degli acquisti e delle vendite) sono stati omessi dal soggetto passivo debitore d'imposta, ferma la sua responsabilità quanto

a sanzioni. Inoltre, la ridetta Direttiva non osta ad una normativa nazionale che preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione (*recte*, entro il biennio dal momento della sussistenza del credito IVA), purché siano osservati i principi di equivalenza e di effettività. Non viola i principi di cui sopra il semplice fatto che l'amministrazione fiscale disponga, per procedere all'accertamento dell'IVA non assolta, di un termine che eccede quello concesso ai soggetti passivi per l'esercizio del loro diritto a detrazione.

Se il sistema delle detrazioni è diretto ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, il sistema comune IVA garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, purché naturalmente queste siano di per sé soggette all'IVA.

La Corte ha dunque censurato la posizione del Governo italiano, il quale aveva sostenuto che, nella specie, il principio della neutralità dell'IVA non poteva essere invocato a causa dell'inosservanza, da parte di Ecotrade, di determinati obblighi contabili (14). La Corte, come suggerite dall'Avvocato Generale Sharp-

LA GIURISPRUDENZA UE

Detrazione IVA in caso di omissione degli obblighi formali

La Corte di Giustizia UE ha stabilito che il principio di **neutralità fiscale** esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli **obblighi sostanziali** sono **soddisfatti**, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi. Ebbene, il criterio che ha consentito di tutelare il superiore principio di neutralità dell'imposta è stata l'attuazione del principio di **proporzionalità**.

ston (15), ha concluso, come nel precedente caso Collée (16), che "il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi". Ebbene, il criterio che ha qui consentito di tutelare il superiore principio di neu-

tralità dell'imposta è stata l'attuazione del principio di proporzionalità (17).

In egual misura si esprime la sentenza Equoland (18), secondo la quale l'assolvimento dell'IVA mediante autofattura esclude il recupero dell'IVA all'importazione anche in caso di depositi IVA irregolari perché virtuali. Per quanto di norma il deposito debba essere reale e non virtuale, anche in caso di deposito virtuale - salvo la diversa ipotesi di frode -, potrà al massimo realizzarsi una violazione formale (sotto forma di tardivo versamento dell'IVA al momento dell'uscita, virtuale, dal deposito), conseguente ad altra violazione formale (deposito virtuale e non effettivo), senza che ciò comporti duplicazione di imposta.

Secondo la Corte di Giustizia, cioè, il sistema di inversione contabile può certamente costituire una modalità di effettivo assolvimento dell'imposta, di talché la eventuale richiesta al soggetto passivo dell'IVA all'importazione nonostante l'assolvimento dell'imposta mediante autofattura finirebbe per determinare, in concreto, l'annullamento del diritto alla detrazione, con palese violazione del principio comunitario di neutralità (19).

(14) Nota n. 21, punto 60 della sentenza.

(15) Nota n. 21 punti da 56 a 68 delle conclusioni - nella causa in commento - presentate dall'Avv. generale Sharpston il 13 marzo 2008, in *Corr. Trib.*, n. 12/2008, pag. 936, con commento di P. Centore, Detrazione IVA: alla ricerca dei confini temporali perduti.

(16) CGE sentenza 27 settembre 2007, causa C-146/05, Collée, punto 31, e leggasi punto 63.

(17) Il principio di proporzionalità è un principio generale immanente del diritto comunitario; in tal senso CGE, sentenza 11 luglio 1989, causa C-265/87, Schraeder, punto 21, nonché CGE, 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, Amjafrance, punto 42.

(18) CGE, sentenza 17 luglio 2014, causa C-272/13.

(19) Secondo la CGE un nuovo versamento materiale dell'IVA, che di fatto si traduca nel disconoscimento del meccani-

Sanzioni

Proporzionalità nell'utilizzo della potestà sanzionatoria degli Stati membri

Ciò chiarito, si affronta il tema della proporzionalità nell'utilizzo della potestà sanzionatoria degli Stati membri; la Corte di Giustizia si dimostra assai attenta a tener fede in primo luogo ai principi generali contenuti nei Trattati istitutivi della Comunità Europea, tra i quali spicca proprio il principio di proporzionalità, introdotto con il Trattato di Maastricht nell'art. 5 del TCE. Il Trattato di Amsterdam ha poi aggiunto proprio al TCE il Protocollo sui principi di sussidiarietà e proporzionalità (20). In forza di tali principi, per quanto sia legittimo per uno Stato membro prevedere nella propria normativa nazionale sanzioni appropriate volte a penalizzare il mancato rispetto dell'obbligo (formale) di introdurre fisicamente una merce importata nel deposito fiscale, siffatte sanzioni non dovranno mai eccedere quanto necessario per garantire l'esatta riscossione dell'IVA (21).

La risposta dello Stato ad una violazione di obblighi formali dovrà dunque essere, non solo proporzionata nella pretesa, tanto da non violare, come nella fattispecie, il principio di neutralità dell'IVA negando la detrazione in caso di violazione, ma altresì anche debitamente proporzionata nella irrogazione delle sanzioni amministrative e nell'applicazione degli interessi, così da non eccedere quanto

LA GIURISPRUDENZA UE

Risposta dello Stato ad una violazione di obblighi formali

La risposta dello Stato ad una violazione di obblighi formali dovrà essere, non solo **proporzionata** nella **pretesa**, tanto da non violare il principio di neutralità dell'IVA negando la detrazione in caso di violazione, ma altresì anche debitamente proporzionata nella irrogazione delle **sanzioni** amministrative e nell'applicazione degli **interessi**, così da non eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi perseguiti.

necessario per conseguire gli obiettivi perseguiti (22).

La stretta connessione qui richiamata tra la determinazione dell'imposta e il contrasto alla sua illecita sottrazione alla giusta pretesa degli Stati, invero, non pare quindi esser stata sufficientemente considerata nella prima fase della vicenda "Taricco". Forse, se a fronte del rinvio pregiudiziale, subito riaffermata con adeguata e meglio ponderata centralità l'esigenza di proporzionalità, come fattore centrale del sistema, si fosse da subito introdotto nella discussione tra le Corti con altrettanta centralità il tema della proporzionalità, la stessa avrebbe avuto altro e più rapido chiarirsi. La giusta reazione, proprio in quanto giusta, in primo luogo deve essere proporzionata; sarebbe forse risultato più agevole tener conto di come la più grave - e complessa da applicare, ovviamente, oltre che la più afflittiva per il reo - delle sanzioni, quella limitativa della libertà personale, poteva nascere solo come risposta del sistema agli altrettanto più gravi comportamenti.

Ne consegue, altresì, che anche sotto l'aspetto sanzionatorio, non vietato dal diritto dell'Unione e teso a preservare il più efficacemente possibile gli interessi dell'Erario (23), si dovrà d'ora innanzi, sempre più, dare maggior osservanza al principio di proporzionalità

CGE, 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Co-freth. La stessa CGE, a supporto della propria statuizione, richiama in particolare, CGE, 8 maggio 2008, cause C-95/07 e 96/07, Ecotrade, punti da 65 a 67; CGE, 12 luglio 2012, causa C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, punto 67.

smo del *reverse charge*, sarebbe indirettamente ritenuto inidoneo allo scopo, provocherebbe una doppia imposizione in contrasto con il principio di neutralità fiscale che il diritto dell'Unione deve garantire; *ex multis*, CGE, 17 maggio 2001, cause riunite C-322/99 e C-323/99, Finanzamt Burgdorf.

(20) In tema A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012; e ancora si veda E. Cannizzaro, *Il principio della proporzionalità nell'ordinamento internazionale*, Milano, 2000.

(21) CGE, 27 settembre 2007, causa C-409/04, The Queen, secondo la quale "i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non possono essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA"; nello stesso senso,

CGE, 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Co-freth. La stessa CGE, a supporto della propria statuizione, richiama in particolare, CGE, 8 maggio 2008, cause C-95/07 e 96/07, Ecotrade, punti da 65 a 67; CGE, 12 luglio 2012, causa C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, punto 67.

(22) In tema CGE, 15 maggio 1986, causa C-222/84, Marguerite Johnston/Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary, ove, al par. 38, viene statuito che il principio di proporzionalità esige che le limitazioni non eccedano quanto è necessario per raggiungere la finalità perseguita, anche ove la finalità sia il contrasto a elusione, abuso o evasione.

(23) CGE, sentenza 26 marzo 2015, causa C-499/13, Marian Macikowski.

nell'irrogazione delle sanzioni tenendo conto della natura e della gravità dell'infrazione sanzionata nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione (24). È possibile quindi identificare nel sistema una serie di punti fermi: il primo, essenziale, si fonda sul principio di neutralità dell'IVA, che, in nessun caso, può essere disatteso; il secondo, gradato, ricorda di attribuire più valore alla sostanza che alla forma, allorché si tratta di esaminare questioni IVA; il terzo enuncia una più moderna valutazione del profilo sanzionatorio, peraltro già inserito nel D.Lgs. n. 472/1997, all'art. 6, comma 5-bis.

Gli ultimi due principi, strumentali e serventi il principio primo, costituiscono un vero e proprio binario sul quale il sistema delle sanzioni IVA viene a collocarsi e compie il suo tragitto come un veicolo ferroviario, rispettoso del massimo canone della neutralità del tributo, che per così dire è tale che *superiorem non recognoscens*.

Prima rotaia è la prevalenza della sostanza sulla forma, che si collega alla valutazione della condotta, necessariamente analoga, che si deve avere ove essa leda gli interessi fiscali dell'Unione come ove essa leda i diritti fiscali del singolo Stato; seconda rotaia è la determinazione del concetto di frode "grave"; va adottata una più moderna valutazione e dosimetria delle sanzioni, che saranno maggiormente afflittive nel caso di frode "grave" e meno nel caso di frode "non grave", previa determinazione del concetto - ovviamente essenziale - di "gravità" della frode stessa.

LA GIURISPRUDENZA UE

Frodi gravi

La Corte di Giustizia precisa che, benché sussistano i due binari amministrativo e penale, nel caso in cui la violazione abbia ad oggetto "frodi gravi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea", lo strumento per cui optare debba essere quello penale.

Sentenza della Corte costituzionale italiana sull'art. 325 TFUE: la convenzione TIF e la proposta di Direttiva PIF

La definitiva presa di posizione della Consulta sul tema prefigura quindi in ora una bipartizione delle

tutele del diritto unionale, nella lotta alle frodi.

Tale netta separazione, che peraltro si ritrova in sede di repressione delle violazioni tributarie in materia di imposte sul reddito, e pare sostanzialmente funzionare, potrebbe trovare fondamento anche - in ultimo - nelle disposizioni della convenzione PIF (25), per quanto attiene all'IVA.

A tal proposito sembra infatti che la Corte di Giustizia precisi che, benché sussistano i due binari amministrativo e penale, nel caso in cui la violazione abbia ad oggetto "frodi gravi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea" (26) lo strumento per cui optare debba essere quello penale (27).

Peraltro, le indicazioni in tema, anche recenti, non sono inequivoche: da un lato la più recente giurisprudenza del Lussemburgo (28), nel precisare tuttavia come la Direttiva IVA non armonizzi le sanzioni applicabili in tale materia di IVA, conferma nuovamente come questi hanno l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative atte a garantire la riscossione integrale dell'IVA dovuta nel loro territorio e a lottare contro la frode (29), dall'altro, ex art. 325, paragrafo 1, TFUE nota come il diritto unionale imponga poi agli Stati membri di lottare contro la frode mediante misure effettive e dissuasive.

(24) CGE, sentenza 20 giugno 2013, causa C-259/12, Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite - Plovdiv; CGE, sentenza 26 marzo 2015, causa C-499/13, Marian Macikowski

(25) Come confermato dalla sentenza CGE, 5 dicembre 2017, causa C_42/17, c.d. sentenza Taricco-bis al par. 34.

(26) S. Manacorda, *La prescrizione delle frodi gravi in materia di IVA: note minime sulla sentenza Taricco*, cit. ut supra.

(27) In tema leggesi F. Consulich, *La prescrizione della legali-*

tà. Il rapporto tra diritto penale tributario e il diritto dell'Unione europea dopo la sentenza della corte di Giustizia sul caso Taricco, cit., 26.

(28) CGE, Grande Sezione, sentenza 2 maggio 2018, causa C-574/15.

(29) CGE, Grande Sezione, sentenza 20 marzo 2018, causa C-524/15, si veda in particolare il punto 18 e giurisprudenza ivi citata.

Sanzioni

Pur conservando il potere in tema di scelta delle sanzioni, gli Stati membri devono provvedere affinché le violazioni del diritto dell'Unione, ivi comprese le norme armonizzate derivanti dalla Direttiva IVA, siano punite, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in forme analoghe a quelle applicabili alle violazioni del diritto nazionale simili per natura e importanza e che, in ogni caso, conferiscano alla sanzione un carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo (30).

Ogni scelta sanzionatoria degli Stati risulta limitata, oltre che dal principio di proporzionalità, la cui applicazione non è in discussione nel caso di specie, anche dal principio di equivalenza, il quale implica che tali sanzioni siano analoghe a quelle applicabili alle violazioni del diritto nazionale simili per natura e importanza e lesive degli interessi finanziari nazionali e, dall'altro, dal principio di effettività, il quale impone che dette sanzioni siano effettive e dissuasive. Infine, nota la Corte come "la libertà di scelta degli Stati membri è inoltre limitata dalla convenzione TIF (31). Infatti, conformemente all'art. 2, paragrafo 1, della convenzione in parola, gli stessi Stati devono adottare le misure necessarie per garantire che le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione, quali definite all'art. 1, paragrafo 1, della suddetta convenzione, comprese le frodi in materia di IVA (32), siano passibili di sanzioni

LA GIURISPRUDENZA UE

Sanzioni per le violazioni del diritto dell'Unione

Pur conservando il potere in tema di scelta delle sanzioni, gli Stati membri devono provvedere affinché le violazioni del diritto dell'Unione, ivi comprese le norme armonizzate derivanti dalla Direttiva IVA, siano punite, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in forme **analoghe** a quelle applicabili alle violazioni del **diritto nazionale** simili per natura e importanza e che, in ogni caso, conferiscano alla sanzione un **carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo**. Ogni scelta sanzionatoria degli Stati risulta limitata, oltre che dal principio di **proporzionalità**, anche dal principio di **equivalenza**, il quale implica che tali sanzioni siano analoghe a quelle applicabili alle violazioni del diritto nazionale simili per natura e importanza e lesive degli interessi finanziari nazionali e, dall'altro, dal principio di **effettività**, il quale impone che dette sanzioni siano effettive e dissuasive.

penali che comprendano, almeno nei casi di frode grave, ossia quelli riguardanti un importo minimo che gli Stati membri non possono fissare in misura superiore a EUR 50 000, pene privative della libertà che possono comportare l'extradizione" (33). È proprio l'implicito riferimento all'imposizione sul reddito, prima, e il rimando alla convenzione, poi, che fa propendere per la necessaria indicazione di una soglia quantitativa che sia predeterminata con tassatività da un atto legislativo.

Tale elemento, invero, sia pur collocato in un punto ben diverso di una ipotetica scala quantitativa,

in documenti ufficiali, compare per la prima volta nelle conclusioni dell'Avvocato Generale Yves Bot presentate il 18 luglio 2017 (34), ove si è sostenuto che nell'ambito dei negoziati finalizzati all'adozione della proposta di Direttiva PIF, il legislatore dell'Unione ha definito la nozione di reati gravi lesivi degli interessi finanziari dell'Unione - reati che includono anche le frodi in materia di IVA - nel senso che essa comprende tutti i reati aventi un collegamento con il territorio di due o più Stati membri e che comportano un danno di importo totale superiore alla soglia di EUR 10 milioni, soglia soggetta a una clausola di revisione (35).

La vicenda Taricco, in conclusione, conferma la rilevanza del diritto dell'Unione come perno

(30) In tal senso, CGE sentenze del 21 settembre 1989, Commissione/Grecia, 68/88, punto 24; dell'8 luglio 1999, Nunes e de Matos, causa C-186/98, punto 10, nonché del 3 maggio 2005, Berlusconi e a., causa C-387/02, C-391/02 e C-403/02, punto 65.

(31) Convenzione elaborata in base all'articolo K.3 del Trattato sull'Unione Europea, relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, elaborata in seno al Consiglio dell'Unione Europea del 26 luglio 1995 (e pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. C 316 del 27 novembre 1995).

zetta Ufficiale n. C 316 del 27 novembre 1995).

(32) CGE sentenza 8 settembre 2015, Taricco e a., causa C-105/14, punto 41.

(33) Si veda nota n. 41, punto 36 sentenza.

(34) CGE (Grande Sezione), sentenza 5 dicembre 2017, causa C-42/17, c.d. Taricco-bis.

(35) Il rimando è alla Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017; si veda in argomento A. Giovannini, "Prescrizione dei reati di frode nell'IVA", in *Dir. prat. trib. int.*, n. 2/2016, pag. 451.

del sistema di tutela degli interessi finanziari in parola, *ex art. 325 TFUE*: tale tutela, invero, va perseguita in armonia con le relazioni con i diritti degli Stati membri.

Il nuovo punto di equilibrio indicato dalla Corte ha l'importante merito di sollecitare l'applicazione di un regime di "soglia" di rilevanza penale in materia IVA, da parte del legislatore unionale e di quello - se necessario - interno, come sta avvenendo. Tali sollecitazioni, invero, sono chiaramente dirette a limitare l'applicazione della sanzione penale, e a tornare nuovamente ad una applicazione più ampia

della sanzione amministrativa, la cui natura può ben modularsi in modo da risultare coerente con i principi sopra esposti, ed essere adeguato deterrente. Certamente, poi, la sua applicazione meglio transita attraverso istituzioni (l'amministrazione finanziaria, non la Polizia giudiziaria; il giudice tributario, e non la magistratura penale, inquirente e giudicante), dotate di strumenti anche culturali più adatti e quotidianamente dedite alla disamina delle problematiche complesse che il diritto tributario sanzionatorio pone.

Corriere Tributario.

Oggi anche da PC, Tablet e Smartphone.

Registrati subito su www.edicolaprofessionale.com

