

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN

DIRITTO EUROPEO

indirizzo

Diritto ed Economia Europea

Ciclo XXXII

Settore Concorsuale: 12/E1

Settore Scientifico disciplinare: Ius/14

I nuovi orizzonti della lotta alle frodi IVA in Europa

Presentata da: **dott.ssa Francesca Zoboli**

Coordinatore Dottorato

Chiar.ma Prof.ssa Marina Timoteo

Supervisore

Chiar.ma Prof.ssa Claudia Golino

Esame finale anno 2020

ABSTRACT

Da almeno due decenni, le frodi IVA vengono indicate come uno dei fenomeni di evasione fiscale più pericolosi nella scena europea.

In ragione della natura comunitaria dell'IVA e del fatto che una quota dell'IVA riscossa dagli Stati membri confluisce ogni anno nel bilancio dell'Unione europea, la lotta alle frodi IVA rientra appieno all'interno di quel particolare "settore" dell'Unione che prende il nome di protezione degli interessi finanziari (c.d. "settore PIF").

Le finanze europee costituiscono, infatti, un settore essenziale per la stessa sopravvivenza dell'Unione, risultando determinante garantirne la salvaguardia per il raggiungimento degli obiettivi che questa persegue.

Premesso un inquadramento generale del "settore PIF", dunque, la presente indagine mira ad approfondire quella che è la portata dei nuovi strumenti giuridici adottati nel campo della tutela (penale) degli interessi finanziari dell'Unione per fronteggiare le frodi IVA.

Ci si riferisce, in particolare, alla neo-introdotta Direttiva PIF (Direttiva 2017/1371) nonché alla neo-istituita Procura europea (Regolamento 2017/1939).

Con particolare riferimento al nuovo organo investigativo europeo, poi, la tesi cercherà di analizzare non solo la compatibilità con gli ordinamenti nazionali degli Stati membri, ma anche se questo potrà realizzare, e in che misura, un concreto “valore aggiunto” nella lotta alle fattispecie citate.

Nel corso della ricerca, poi, ci si soffermerà altresì sulla disamina dei futuri rapporti che si instaureranno tra il nuovo organo ed i principali organi della cooperazione giudiziaria in materia penale già esistenti e preposti alla realizzazione dello Spazio di libertà, sicurezza e giustizia, anche alla luce delle recenti novità legislative (Regolamento 2018/1727 che modifica parzialmente Eurojust, nonché la Proposta di regolamento del PE e del Consiglio che modifica il Regolamento 883/2013 su OLAF).

INDICE SOMMARIO

Parte I

L'EVOLUZIONE DELLA TUTELA DEGLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA E LA PROBLEMATICHE DELLE FRODI IVA

Capitolo 1

L'EVOLUZIONE DELLA TUTELA DEGLI INTERESSI FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA E LA LOTTA ALLE FRODI

1.	Premessa sistematica: gli interessi finanziari dell'Unione europea.	4
2.	La tutela degli interessi finanziari dell'Unione.	17
2.1.	Le sanzioni amministrative comunitarie avverso le frodi.	19
2.1.1.	La c.d. "tutela diretta".....	19
2.1.2.	I sistemi sanzionatori nazionali: il sistema di tutela "mediata" degli interessi finanziari europei.....	29
2.2.	Il principio di assimilazione e i suoi limiti.	31
2.3.	La Convenzione PIF e i protocolli addizionali successivi: una tu- tela sufficiente?.....	41
2.3.1.	Il recepimento della Convenzione PIF nell'ordinamento giuri- dico nazionale: l'applicazione giurisprudenziale. <i>Rinvio</i> *.	52
2.3.2.	Necessità di armonizzazione.	57
3.	La lotta alle frodi ai danni del bilancio comunitario e la "nascita" del diritto penale europeo.	62

4.	Le iniziative sugli interessi finanziari successive al Trattato di Lisbona e l'art. 325 TFUE.....	68
5.	La Direttiva PIF (Dir (UE) 2017/1371): una "direttiva politica"?	79
5.1.	Il dibattito sulle frodi IVA. <i>Rinvio*</i>	85
5.2.	Il problema della base giuridica: art 83, 86 o 325 TFUE?	91
5.3.	L'innalzamento delle soglie di punibilità: un limite alle prerogative dell'EPPO?	96

Capitolo 2

INDIVIDUAZIONE E ANALISI DELLE FATTISPECIE: LE FRODI IVA

1.	Persistenza e consistenza del problema. Le frodi IVA.....	105
2.	Il meccanismo di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto Una premessa necessaria.....	117
3.	Individuazione delle fattispecie di frodi IVA.....	128
4.	<i>Segue*</i> Le frodi IVA nella giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di giustizia.	145
4.1.	Il tema delle operazioni inesistenti e la parziale corrispondenza con la nozione europea di frode IVA.....	151
4.1.1.	Le operazioni oggettivamente inesistenti.....	156
4.1.2.	Le operazioni soggettivamente inesistenti.....	161
5.	Il parziale riavvicinamento delle due giurisdizioni e i recenti approdi.	169
6.	Le frodi IVA e il diritto penale certo: il caso <i>Taricco</i>	185

Parte II**IL NUOVO ASSETTO ISTITUZIONALE E LA COOPERAZIONE NELLA
LOTTA ALLE FRODI IVA. LA NEO-ISTITUITA PROCURA EUROPEA****Capitolo 3****LA PROCURA EUROPEA: UN PASSO VERSO IL SUPERAMENTO
DELLA COOPERAZIONE?**

1.	Premessa introduttiva: dalla cooperazione all'EPPO.....	207
2.	La problematica genesi dell'EPPO.....	215
2.1.	L'originaria proposta della Commissione.	219
2.2.	la cooperazione rafforzata e la coesistenza della cooperazione orizzontale e verticale: profili problematici.....	223
2.3.	La <i>Yellow card procedure</i> e i problemi di sussidiarietà e propor- zionalità: ragioni di opportunità politica?.....	227
2.3.1.	Le problematiche afferenti al principio di sussidiarietà.	240
2.3.2.	Altre problematiche: il principio di proporzionalità.	247
3.	Il Regolamento 2017/1939 e la nuova fisionomia dell'EPPO: un “EPPO cooperativo”?.....	250
4.	La competenza dell'EPPO: profili problematici.....	263
4.1.	La competenza materiale: una competenza solo “prioritaria” e piena di eccezioni.....	263
4.2.	Regole procedurali nell'esercizio della competenza dell'EPPO.	270
4.3.	Le frodi IVA “gravi” e le soglie di punibilità.	280

Capitolo 4**LE RELAZIONI ESTERNE DELLA PROCURA EUROPEA: LA
COOPERAZIONE CON GLI STATI TERZI, CON GLI STATI NON-EPPO E
CON GLI ALTRI ORGANI E AGENZIE DELL'UE NELLA LOTTA ALLE
FRODI IVA**

1.	Premessa: le relazioni esterne di EPPO.....	289
2.	I rapporti tra EPPO e gli Stati membri non aderenti alla cooperazione rafforzata: una cooperazione obbligata?.....	293

3.	La futura cooperazione di EPPO con gli altri <i>partner</i> : una sinergia efficace?.....	303
3.1.	I rapporti con Eurojust.....	304
3.2.	Il fondamentale ruolo di OLAF.....	311
3.2.1.	L'accoppiata EPPO-OLAF nella lotta alle frodi IVA: un'accoppiata vincente?	322
	Considerazione conclusive	325
	Bibliografia	337

PARTE I
L'EVOLUZIONE DELLA TUTELA DEGLI INTERESSI
FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA E LA
PROBLEMATICHE DELLE FRODI IVA

CAPITOLO 1
L'EVOLUZIONE DELLA TUTELA DEGLI INTERESSI
FINANZIARI DELL'UNIONE EUROPEA E LA LOTTA
ALLE FRODI IVA

Sommario: 1. Premessa sistematica: gli interessi finanziari dell'Unione europea. – 2. La tutela degli interessi finanziari dell'Unione. – 2.1 Le sanzioni amministrative comunitarie avverso le frodi. – 2.1.1 La c.d. “tutela diretta”. – 2.1.2 I sistemi sanzionatori nazionali: il sistema di “tutela mediata” degli interessi finanziari europei. – 2.2 Il principio di assimilazione e i suoi limiti. – 2.3 La Convenzione PIF e i protocolli addizionali successivi: una tutela sufficiente? – 2.3.1 Il recepimento della Convenzione PIF nell'ordinamento giuridico nazionale: l'applicazione giurisprudenziale. *Rinvio** – 2.3.2 Necessità di armonizzazione. – 3. La lotta alle frodi ai danni del bilancio comunitario e la “nascita” del diritto penale europeo. – 4. Le iniziative sugli interessi finanziari successive al Trattato di Lisbona e l'art. 325 T.F.U.E. – 5. La Direttiva PIF (Dir. (UE) 2017/1371): una “direttiva politica”? – 5.1 Il dibattito sulle frodi IVA. *Rinvio** – 5.2 Il problema della base giuridica: art. 83, 86 o 325 T.F.U.E.? – 5.3 L'innalzamento delle soglie di punibilità: un limite alle prerogative dell'EPPO?

1. Premessa sistematica: gli interessi finanziari dell'Unione europea.

Dopo un lungo percorso di gestazione, il 5 luglio 2017 è stata approvata la Direttiva in materia di tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea¹.

In primo luogo, deve darsi conto di come l'approvazione del testo della neo-introdotta Direttiva nel c.d. "settore PIF"² si è avuta non senza ostacoli e all'esito di lunghi lavori preparatori; e ciò in ragione del fatto che la tutela degli interessi finanziari interessa contemporaneamente sia la potestà fiscale³, sia quella penale⁴, che sono entrambe, storicamente, massima espressione della sovranità statale, da ciò derivando la riluttanza degli Stati membri a rinunciare a porzioni della loro sovranità in favore della creazione di un ordinamento sovranazionale.

¹ Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale.

² Così è perlopiù definito il settore relativo alla protezione degli interessi finanziari dell'Unione.

³ Nel processo di approvazione della citata Direttiva, taluni Stati membri hanno manifestato apprensione quanto al fatto che l'attribuzione agli organi dell'Unione di una siffatta materia, specificamente in tema di frodi all'IVA, avrebbe potuto costituire un'armonizzazione indiretta nel settore tributario, interferendo con la competenza nazionale sulla struttura, l'organizzazione e il funzionamento delle proprie politiche fiscali.

⁴ Il diritto penale, infatti, costituisce l'area del diritto d'impronta più spiccatamente statale, nel quale si esprimono le fondamentali scelte di valore costituenti il nocciolo duro dell'identità nazionale e si attuano – sulla base di strategie anti-criminali tendenzialmente libere da vincoli "esterni" – le più penetranti forme di controllo dei consociati. Cfr. per tutti E. BACIGALUPO, *Il Corpus juris e la tradizione della cultura giuridico-penale degli Stati membri dell'Unione europea*, in G. GRASSO (a cura di), *Prospettive di un diritto penale europeo*, Milano, 1998, pp. 51 e ss.

In secondo luogo, deve rilevarsi che il settore degli interessi finanziari riveste un ruolo di assoluta preminenza nel panorama complessivo dell'Unione, apparendo ciò confermato, se non altro, dal fatto che proprio in vista della tutela di questi stessi interessi si è avuta l'istituzione del primo organo di indagine e di accusa realmente sovranazionale⁵.

Può concordarsi, altresì, sul fatto che l'evoluzione che si è registrata nel c.d. "settore PIF", soprattutto nell'ultimo ventennio, segnatamente quanto all'aspetto concernente la lotta alle frodi contro il bilancio dell'Unione, è stata di notevole ampiezza e continui, a tutt'oggi, a procedere incessantemente⁶.

La ragione della continua evoluzione che si registra in tale settore, anche rispetto agli altri, va ricercata in molteplici fattori, i quali verranno diffusamente analizzati nel prosieguo della trattazione in quanto si configurano, senza dubbio, quali indici idonei non solo a comprendere alcuni aspetti del funzionamento di tale settore all'interno del "sistema europeo" nel suo complesso, ma, altresì, a prevederne il possibile futuro sviluppo.

L'Unione ha sempre avuto uno specifico occhio di riguardo, infatti, per il settore PIF in quanto la tutela delle proprie

⁵ In data 12.10.2017 il Consiglio dell'Unione europea ha formalmente adottato, dopo aver ottenuto il necessario via libera da parte del Parlamento europeo, il Regolamento 2017/1939 relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea ("EPPO", da *European Public Prosecutor's Office*, nell'acronimo in lingua inglese).

⁶ La tutela degli interessi finanziari dell'UE si conferma quale tematica centrale non solo nell'assetto ordinamentale dell'Unione, ma altresì nella più ampia dinamica del processo di integrazione tra ordinamenti. Non appare dubitabile, infatti, la rilevanza delle risorse finanziarie dell'Unione quale strumento vitale non solo per l'esistenza ed il mantenimento dell'impianto istituzionale della costruzione europea, ma altresì per l'attuazione di tutte le politiche europee.

finanze è essenziale per il raggiungimento degli obiettivi che essa intende perseguire e, contestualmente, anche per la sua stessa sopravvivenza.

La lesione delle risorse finanziarie europee finisce, però, per produrre significativi riflessi negativi sui cittadini europei, non solo in ragione del fatto che essa mette a rischio l'attuazione delle politiche, ma altresì perché finisce con l'imputare ai singoli Stati membri – e, quindi, all'insieme dei contribuenti europei – eventuali ammanchi nelle entrate.

Sin dalla istituzione delle Comunità europee, inoltre, il loro bilancio e le ingenti somme coinvolte nelle attività da esse condotte hanno costituito oggetto di svariate attività illecite, finendo con il venire esposte a condotte fraudolente.

Il settore della tutela degli interessi finanziari dell'Unione era tradizionalmente trasversale al primo ed al terzo pilastro perché la tutela del proprio bilancio è sempre stata per l'Unione sia una delle politiche proprie, da tutelare con strumenti interni comunitari di natura amministrativa (il c.d. "primo pilastro"), sia una materia che, potendo sfociare in condotte di rilevanza penale, doveva trovare tutela altresì a livello di normativa penale, nel cui ambito – come si vedrà meglio nel prosieguo – l'Unione poteva emanare norme tendenti al ravvicinamento nonché all'armonizzazione delle normative nazionali per favorire la cooperazione giudiziaria tra le varie autorità giudiziarie (il c.d. "terzo pilastro").

Ad oggi, tuttavia, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, l'assetto relativo al settore PIF è del tutto cambiato.

L'art. 83 del T.F.U.E., infatti, ha previsto, ai commi 1 e 2, specifici ed espressi ambiti di competenza penale della UE e, questo, sia in quanto strumento del tutto nuovo ai fini della lotta

contro forme di criminalità particolarmente grave e spesso per loro natura transnazionale, sia al fine di favorire il raggiungimento dei fini cui tendono normative extra-penali già emanate dalla UE per regolare alcune politiche proprie, tra cui vi rientra, senza dubbio, anche la tutela degli interessi finanziari europei.

A questo rinnovato assetto, si aggiunga altresì che, inoltre, l'art. 325 T.F.U.E. continua a ribadire⁷ la necessità per la UE di adottare misure “*dissuasive*” e «*tali da permettere una protezione efficace*» delle proprie finanze.

La conclusione che si potrebbe trarre dal quadro appena tratteggiato consente di affermare sin da subito come, oggi, nel settore di cui trattasi, la UE sia titolare di una potestà normativa penale del tutto autonoma e che la stessa, in mancanza di un vincolo sullo strumento formale⁸, possa manifestarsi anche attraverso regolamenti, quindi direttamente applicabili negli ordinamenti degli Stati membri.

Partendo proprio dalla lettera del Considerando (3) della Direttiva PIF, in esso si afferma come, per consentire l'attuazione della politica dell'Unione in materia di tutela degli interessi

⁷ L'art. 325 T.F.U.E. trova il suo antecedente nell'art. 280 TCE, il quale prevedeva un testo corrispondente, nei parr. 1 e 2, alle prescrizioni di cui all'art. 325 T.F.U.E., differenziandosi, invece, dalla previsione attualmente vigente nel suo par. 4, perché ivi conteneva – in chiusura – un'esclusione della possibile adozione, da parte dell'Unione, di misure di natura penale per tutelare i propri interessi finanziari. Un intervento di siffatta portata era dunque possibile – nel sistema pre-Lisbona – soltanto mediante la normativa del c.d. “terzo pilastro” e, pertanto, con l'elaborazione di decisioni quadro o, come è stato fatto nel settore PIF, di convenzioni, che hanno caratteristiche ed effetti ben diversi da quelli degli atti tipici del pilastro “comunitario” (c.d. “primo pilastro”). Cfr. *infra*.

⁸ Ma, anzi, con la necessità che tali norme siano particolarmente incisive.

finanziari, più volte oggetto di misure di armonizzazione⁹, occorre «*proseguire nel ravvicinamento del diritto penale degli Stati membri completando, per i tipi di condotte fraudolente più gravi in tale settore, la tutela degli interessi finanziari dell'Unione ai sensi del diritto amministrativo e del diritto civile, evitando al contempo incongruenze, sia all'interno di ciascuna di tali branche del diritto, che tra di esse*».

Una prima coordinata è offerta, senza dubbio, proprio dal riferimento testuale della Direttiva citata al diritto penale; il settore PIF, infatti, è stato uno dei settori ove si è avuta una più ampia realizzazione di quello spazio di libertà, sicurezza e giustizia che, nell'architettura originaria dell'Unione, costituiva il “terzo pilastro”.

Se nel settore degli interessi finanziari dell'Unione si è avuto lo sviluppo di una vera e propria competenza penale europea, ciò è avvenuto, in primo luogo, in quanto la progressiva globalizzazione dell'economia e lo sviluppo del mercato unico dell'UE hanno portato ad un cambiamento dei confini tradizionali del crimine, normalmente circoscritti ai singoli territori degli Stati membri.

⁹ Il testo del *Considerando* (3) della Dir. (UE) 2017/1371 fa riferimento al Regolamento (CE, Euratom) 2988/95; tale Regolamento viene ripreso altresì al successivo *Considerando* (30) ove viene sottolineato come «*Le misure e le sanzioni amministrative svolgono un importante ruolo nella tutela degli interessi finanziari dell'Unione. La presente direttiva non esenta gli Stati membri dall'obbligo di applicare e attuare le misure e le sanzioni amministrative dell'Unione ai sensi degli articoli 4 e 5 del Regolamento (CE, Euratom) 2988/95*». In tema di cooperazione amministrativa specificamente nella lotta alle frodi IVA si veda altresì il Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, datato 07.10.2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto. Cfr. *infra*.

Oggi, infatti, sempre più spesso, le condotte offensive degli interessi finanziari dell'Unione e i fenomeni evasivi si muovono tra e oltre le frontiere nazionali, oltre al fatto che alcuni gravissimi fenomeni di fraudolenta sottrazione delle imposte hanno sempre più acquisito un intrinseco valore internazionale proprio in funzione dello sfruttamento, fra l'altro, delle asimmetrie, delle lacune e delle divergenze normative che connotano i regimi fiscali dei vari ordinamenti¹⁰.

All'interno dello scenario di criminalità economica che caratterizza oggi la realtà europea, è necessario, dunque, dare conto del ruolo preponderante che hanno assunto i fenomeni evasivi che si manifestano nel settore dell'imposta sul valore aggiunto¹¹.

¹⁰ Cfr. Libro Verde della Commissione europea dedicato al «*futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA, più semplice, solido ed efficiente*», Bruxelles, 01.12.2010, COM (2010) disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=celex%3A52010DC0695>, ove si afferma come: «*Il fatto che le operazioni nazionali e intra-UE continuino ad essere trattate in modo diverso ai fini dell'IVA può rappresentare un ostacolo a migliorare il funzionamento del mercato unico. La situazione è resa più complessa dall'esistenza di numerose opzioni e deroghe di cui gli Stati membri possono avvalersi ai sensi della normativa UE sull'IVA, con il risultato che all'interno dell'Unione sono applicate norme divergenti*». Cfr. anche le considerazioni del prof. R. Lupi svolte in occasione del seminario europeo Jean Monnet *Frodi IVA in Europa e tutela degli interessi finanziari dell'Unione*, tenutosi a Roma in data 14/15.05.2018, reperibile in <http://jeanmonnetproject.uniupo.it/home/initiatives/frodi-iva-nell-europa-penale>. Cfr. *infra*.

¹¹ Cfr. lo studio *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report* (Studio e relazioni sul divario dell'IVA nei 28 Stati membri dell'UE: relazione finale 2017), TAXUD/2015/CC/131, realizzato e reso pubblico dalla Commissione nel settembre 2017 ove emerge che la percentuale delle frodi di rilievo penale ai danni all'Unione ammonta a circa l'1% del bilancio, si deduce che, in termini numerici, il fenomeno ammonta a circa 1,4 miliardi di Euro l'anno. Una cifra, quindi, in assoluto, non enorme, che potrebbe fare ritenere il fenomeno non un argomento di primo piano. Se, però, nell'alveo delle frodi comunitarie si conducono anche le frodi IVA (che, come si vedrà, all'esito di un lungo dibattito sono state considerate parte delle

Un'altra tipologia di condotte che, tuttavia, merita di essere qui ricordata, concerne le frodi ai fondi europei, sempre più oggetto di illecito ottenimento, di condotte distrattive nonché oggetto di malversazione da parte degli Stati membri¹².

E le ricordate tipologie di condotte, proprio perché coinvolgono interessi generali e si manifestano a livello transnazionale, hanno determinato, accanto al menzionato "ravvicinamento" del diritto penale, anche lo sviluppo di una cooperazione (amministrativa tra gli Stati membri e di cui occorrerà analizzare il grado di interazione e coordinamento con gli strumenti di tipo penalistico¹³.

condotte fraudolente ai danni degli interessi dell'Unione ad opera della Direttiva PIF) l'ammontare sale a livelli altissimi, essendosi stimato che il loro valore si aggiri sui 180 miliardi di Euro annui. Cfr. *infra*.

¹² Cfr. Proposta di Risoluzione del Parlamento, datata 06.04.2017, sulla Relazione annuale 2015 sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea – Lotta contro la frode (2016/2097(INI)), ove si afferma (§35) che: «il numero di irregolarità fraudolente e non fraudolente segnalate nell'ambito del Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR) aumenta ogni anno da almeno 5 anni consecutivi e che il numero di casi segnalati è aumentato da 1 970 nel 2011 a 4 612 nel 2015; rileva, tuttavia, che le irregolarità che interessano il FEAGA sono rimaste stabili nel tempo (+6% rispetto al 2014 e 10% rispetto al 2011) e che quelle connesse al FEASR sono costantemente aumentate; osserva che l'importo finanziario corrispondente è diminuito da 211 milioni di EUR nel 2011 a 119 milioni di EUR nel 2012, ma è costantemente aumentato fino a raggiungere 394 milioni di EUR nel 2015 e che il livello delle irregolarità segnalate nell'ambito del FEASR si avvicina al 2% dell'intero fondo; esorta gli Stati membri con il maggior numero di irregolarità segnalate – Romania, Italia, Spagna, Polonia, Ungheria, Portogallo e Lituania – a regolamentare con urgenza e in maniera efficace la situazione al fine di invertire tale tendenza». Contenuto disponibile sul sito: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A8-2017-0159+0+DOC+PDF+V0//IT>.

¹³ Cfr. G. BARROCU, *La cooperazione investigativa in ambito europeo*, Milano, 2017, A. DAMATO, *La tutela degli interessi finanziari tra competenze*

Un secondo fattore che, indubbiamente, deve essere menzionato, al fine di poter spiegare le ragioni di un così rapido e fervido sviluppo del settore PIF, può essere ravvisato nell'emersione degli interessi finanziari europei come bene giuridico sovranazionale del tutto distinto dalla sommatoria dei singoli interessi dei vari Stati membri, nonché nel mutamento relativo alla competenza nella tutela del nuovo bene giuridico.

La problematica questione relativa alla tutela degli interessi dell'Unione europea, infatti, è direttamente collegata con la questione inerente alla titolarità del “patrimonio” che la stessa si è trovata a dover amministrare.

Originariamente, infatti, le fonti di finanziamento utilizzate dall'Unione europea risultavano dal complesso dei contributi diretti degli Stati membri, versati annualmente nella misura fissata per ciascuno di essi¹⁴.

dell'Unione e gli obblighi degli Stati membri, Bari, 2018, soprattutto v. pp. 73-112 e A. VENEGONI, *La protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Frosinone, 2018.

¹⁴ In epoca della creazione, nell'aprile del 1951, della Comunità del Carbone e dell'Acciaio (CECA), era previsto che l'Alta Autorità (successivamente divenuta la Commissione) disponeva di poteri esclusivi in materia di bilancio operativo. Quest'ultimo veniva finanziato da una specifica risorsa propria sotto forma di un “prelievo” sulla produzione carbosiderurgica. Tali “prelievi”, stabiliti dall'Alta Autorità, altro non erano che tasse pagate dalle aziende produttrici. Ciò configurava in capo a queste ultime un vero e proprio legame di soggetti passivi nei confronti della CECA. Solo qualche anno più tardi, nel 1957, al momento della creazione della Comunità Economica Europea (CEE), benché esercitato su proposta della Commissione, il potere decisionale in materia di bilancio era di competenza esclusiva del Consiglio dei ministri CEE. Quanto detto della Comunità Economica Europea può essere riferito per analogia anche al trattato istitutivo della Comunità Economica dell'Energia Atomica (CEEa o Euratom), anch'esso sottoscritto nel 1957. Sul lato delle risorse finanziarie veniva introdotto un doppio obbligo, quello di pareggio di bilancio e quello che imponeva agli Stati membri di finanziare la

Tale assetto implicava, logicamente, che titolari del complesso dei contributi fossero gli stessi Stati membri, con la conseguenza che le aggressioni contro detto patrimonio si consideravano rivolte unicamente contro gli stessi.

In quel contesto temporale, prevaleva, tra l'altro, l'opinione che tendeva ad escludere categoricamente il diritto penale dall'ambito della regolazione del mercato: la coesistenza di diverse legislazioni penali venne considerata connaturale e perfettamente compatibile con la creazione di un'unione doganale e commerciale¹⁵.

Il 21 aprile 1970, tuttavia, la Comunità europea adottò il sistema delle c.d. "risorse proprie"¹⁶: dalla contribuzione statale

spesa. Il Trattato di Roma prevedeva infatti che la spesa venisse finanziata da questi ultimi attraverso una ripartizione percentuale. Tale percentuale era diversa a seconda che si trattasse di spese amministrative o di spese operative (che all'epoca corrispondevano essenzialmente alle spese per il Fondo sociale). La chiave di ripartizione non era basata su un criterio preciso o su un indicatore economico, ma risultava da un accordo politico. Cfr. G. CIPRIANI, M. MARÉ, *La finanza dell'Unione europea tra allargamento e ambizioni*, Pavia, 2003.

¹⁵ Cfr. Ottava relazione generale sull'attività delle Comunità europee nel 1974, Bruxelles - Lussemburgo, 1975, p. 145, in cui si afferma espressamente che: «il diritto penale non rientra di per sé nella competenze della Comunità ma in quelle di ciascuno Stato membro».

¹⁶ Decisione relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità, dec. 70/243/CECA, CEE, Euratom, adottata in data 21.04.1970 (GU L 94 del 28.4.1970, pp. 19-22), che conteneva altresì una disposizione transitoria secondo la quale il sistema ivi delineato sarebbe entrato in vigore solo quando tutti gli Stati membri avessero ratificato il Trattato di Lussemburgo. Quest'ultimo, firmato proprio il giorno successivo (22.04.1970), ampliava i poteri del Parlamento, che fino ad allora aveva esercitato solo una funzione consultiva in materia di bilancio, assegnandogli poteri decisionali e di controllo. Sul punto, v. fra tutti E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea. Sviluppi e discrasie nella legislazione penale degli Stati membri*, Padova, 1994, pp. 5 e ss.

si ebbe il passaggio ad un sistema in cui delle risorse finanziarie diveniva titolare l'organizzazione sovranazionale.

A partire da tale momento, dunque, il patrimonio finanziario comunitario – la cui entità si andava nel frattempo ampiamente accrescendo con l'allargamento della Comunità¹⁷ – veniva a collocarsi in una “dimensione giuridica nuova”¹⁸ e autonoma rispetto ai corrispondenti interessi dei singoli Stati membri e si pose, per la prima, volta l'esigenza di approfondire la tematica della sua tutela con strumenti penali.

Cfr. altresì il Reg. 77/2891/CECA, CEE, Euratom del 10.12.1977 (GU L 336 del 27.12.1977, pp. 1-7) recante applicazione della citata decisione relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità. In base tale rinnovato assetto, la contribuzione statale fu, dunque, sostituita da entrate la cui titolarità era posta esclusivamente in capo all'organizzazione sovranazionale; fu previsto che tali risorse dovevano essere costituite principalmente dal gettito derivante dai prelievi sulle importazioni di prodotti agricoli, dai dazi riscossi sulla base della tariffa doganale comune, dai trasferimenti di una certa percentuale dell'imposta sul valore aggiunto percepita dagli Stati membri e da una certa percentuale del Prodotto nazionale lordo. Tale Decisione ha avuto tempestiva attuazione in Italia con la Legge delega 1185/1970 e con il relativo D.Lvo 321/1971. La risorsa proveniente dall'imposta sul valore aggiunto, attuata per la prima volta nel 1980, è stata introdotta nel sistema del finanziamento della Comunità in quanto le risorse tradizionali non erano sufficienti a garantire l'intera copertura delle spese previste nel bilancio comunitario. Molto discussa è la natura della quota d'IVA riscossa dagli Stati: vi è, infatti, da tempo all'interno dell'Unione chi sostiene la natura non comunitaria dell'IVA, per il fatto che tale imposta – a differenza dei dazi doganali – una volta riscossa, non confluisce interamente e direttamente nel bilancio dell'UE. Come si vedrà, la questione ha una rilevanza significativa per inquadrare il fenomeno delle frodi IVA comunitarie.

Il sistema è regolato oggi dalla dec. 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26.05.2014 (GUUE L 168 del 07.06.2014), relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione.

¹⁷ Nel 1973 si colloca l'ingresso di Danimarca, Regno Unito e Irlanda.

¹⁸ Cfr. K. TIEDEMANN, *La tutela penale degli interessi finanziari della Comunità Europea*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1991, p. 513.

In seguito alla ricordata decisione del 1970, dunque, emerse un duplice interesse in capo alle istituzioni comunitarie: in primo luogo, quello all'esatta percezione delle somme dovute da parte degli Stati, assimilabili alle entrate tributarie dello Stato, e, in secondo luogo, «*alla corretta allocazione delle somme erogate nella forma di sovvenzione o altri aiuti nel rispetto delle finalità per le quali esse sono state destinate*»¹⁹. Si cominciò ad avvertire, pertanto, una specifica esigenza preventivo-repressiva.

L'emersione di interessi sovranazionali, dunque, portava con sé una rinnovata esigenza di tutela nei confronti di condotte pregiudizievoli del patrimonio finanziario che avrebbero messo a rischio la capacità dell'Unione di stabilire ed efficacemente perseguire le proprie politiche; tale esigenza, tuttavia, continuava a scontrarsi con l'assenza, nei trattati istitutivi, di alcuna potestà criminale propria della Comunità²⁰.

Di lì a poco, tuttavia, venne proposta la modifica dei trattati istitutivi, modifica che si mostrò come l'unica alternativa percorribile per prevedere una ormai necessaria tutela penale degli interessi finanziari comunitari, insieme alla definizione della responsabilità e della tutela penale dei funzionari comunitari.

Con il «*Progetto di un trattato che modifica i trattati che costituiscono le Comunità europee in ordine all'adozione di una*

¹⁹ Cfr. G. GRASSO, R. SICURELLA, *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, (a cura di), Milano, 2003, p. 65

²⁰ Pare opportuno aggiungere, inoltre, come, la prima volta che la Corte di Giustizia ebbe a misurarsi con la questione della titolarità del patrimonio finanziario comunitario dopo la riforma del 1970, affermò che non la Commissione, bensì solamente gli Stati membri, potevano costituirsi parte civile – quali soggetti danneggiati dal reato – nei processi penali per evasione di dazi doganali instaurati nei singoli Paesi (Cfr. sent. Corte di giustizia, C-110/76, *Pretore di Cento c. Ignoti*, del 05.10.1977).

regolamentazione comune sulla tutela penale degli interessi finanziari delle Comunità nonché sulla repressione delle infrazioni alle disposizioni dei suddetti Trattati»²¹, che dava atto del nuovo sistema di finanziamento delle Comunità, la Commissione sottolineava la necessità di prevedere sanzioni penali e che tale questione costituiva un interesse comunitario prioritario²².

L'iniziativa della Commissione, tuttavia, non fu accolta, anche e soprattutto, a causa della persistente opposizione mostrata dagli Stati membri a cedere parte della propria sovranità in campo penale a favore della Comunità europea: a fronte di un mutato sistema finanziario, tuttavia, la tutela giuridica approntata al settore PIF era rimasta invariata.

L'iniziale assenza di una potestà penale diretta dell'allora Comunità europea, nonché la mancanza di una qualsivoglia tutela in grado di prevenire le aggressioni al neo-individuato bene sovranazionale, è stata seguita, in seguito, dall'affermarsi di svariate tecniche di tutela che si analizzeranno più diffusamente nel prosieguo della trattazione.

Se inizialmente, infatti, la protezione degli interessi finanziari comunitari si è realizzata mediante la configurazione di fattispecie di illecito di natura non penale da parte della stessa

²¹ Pubblicato in G.U.C.E., C. 222, del 22.09.1976.

²² L'obiettivo specificamente dichiarato era quello di colmare le lacune derivanti dalla mancanza di organi giurisdizionali competenti per le infrazioni al diritto comunitario poste in essere al di fuori del territorio del singolo Stato membro, nonché disposizioni penali idonee a garantire la protezione dei fondi europei. Cfr. per tutti G. GRASSO, *Verso un diritto penale comunitario: i progetti di trattato concernenti l'adozione di una regolamentazione comune in materia di repressione delle infrazioni alla normativa comunitaria ed in materia di responsabilità e di tutela penale dei funzionari e degli altri agenti della Comunità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1982, pp. 646 e ss.

normativa comunitaria, successivamente la tutela si è affidata all'intervento dei singoli Stati membri, mediante la previsione di sanzioni anche di tipo penale, fino ad arrivare in tempi più recenti, in cui si è avuto lo sviluppo di una vera e propria competenza penale europea specificamente volta alla protezione del settore PIF.

Come visto, dunque, assume assoluta centralità, nelle scelte di politica criminale dell'Unione, il riferimento al bilancio europeo come interesse protetto di categoria e il primato degli interessi finanziari nella gerarchia dei beni giuridici di fonte comunitaria, atti a giustificare le rilevanti novità politico-istituzionali che ci si propone di approfondire in tale prima parte del lavoro.

Occorre notare, sin da ora, che, assai difficilmente, la sola armonizzazione delle fattispecie incriminatrici di frode, realizzata da ultimo mediante l'entrata in vigore della Direttiva PIF, nonché la previsione dell'ufficio del Pubblico Ministero Europeo (EPPO), organismo chiamato ad effettuare le indagini, e ad esercitare l'azione penale relativamente ai reati individuati dalla richiamata direttiva, saranno sufficienti a contrastare efficacemente le lesioni agli interessi finanziari dell'Unione se non si realizzerà, contestualmente, una sinergia²³ con l'operato dei soggetti della

²³ I menzionati provvedimenti «integrano lo scenario istituzionale e giuridico di tutela del bilancio dell'Unione che al momento si basa, a livello UE, sul lavoro svolto dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode ("OLAF"), dalla Corte dei conti europea e da altre istituzioni, organi e organismi dell'Unione e, a livello di Stati membri, da varie autorità amministrative e giudiziarie nazionali. Tutti intraprendono le azioni necessarie per tutelare il bilancio dell'Unione in linea con gli obblighi derivanti dall'articolo 325 del T.F.U.E.» cfr. la Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio sulla Valutazione dell'applicazione del Regolamento (UE, Euratom) n. 883/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 settembre 2013,

cooperazione giudiziaria e del coordinamento investigativo²⁴, nonché un dialogo con i soggetti della cooperazione amministrativa²⁵.

2. La tutela degli interessi finanziari dell'Unione

Occorre innanzitutto dare conto, partendo dalle origini della realtà sovranazionale di cui trattasi, della evoluzione che si è registrata – sotto il profilo della tecnica concretamente adottata

relativo alle indagini svolte dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) e che abroga il regolamento (CE) n. 1073/1999 del Parlamento europeo e del Consiglio e il regolamento (Euratom) n. 1074/1999 del Consiglio del 02.10.2017, contenuto disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=COM%3A2017%3A589%3AFIN>.

²⁴ Rete giudiziaria europea, Eurojust, Europol, OLAF.

²⁵ Cfr. art. 325 (3) T.F.U.E. secondo cui: «*Fatte salve altre disposizioni dei trattati, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti*». In particolare, si vedrà l'importanza delle indagini svolte dall'Ufficio Europeo per la Lotta Antifrode (OLAF). In quanto Ufficio per la lotta contro la frode, la corruzione e ogni altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, OLAF ha il potere di svolgere indagini amministrative sia interne alla struttura burocratica-amministrativa dell'UE che esterne, negli Stati Membri o nei paesi terzi interessati da fondi europei. Si vedrà come, sul fronte interno, le indagini di OLAF possono avere ad oggetto le condotte di membri e personale delle istituzioni, organi ed organismi dell'Unione che possano recare pregiudizio agli interessi finanziari dell'Unione europea, risultando altresì rilevanti sotto il profilo disciplinare o penale. Sul fronte esterno, OLAF è competente ad indagare sulle irregolarità che afferiscono alle uscite dell'Unione nelle loro diverse forme, quali contributi indiretti (soprattutto fondi strutturali e agricoli), contributi diretti ed aiuti a paesi terzi. Non a caso l'OLAF è stata una delle due Direzioni Generali della Commissione europea, insieme alla DG Giustizia, che si è occupata della redazione della proposta di direttiva. Cfr. *infra*.

dalle istituzioni dell'Unione europea – nella lotta avverso le diverse tipologie di condotte fraudolente, transnazionali e non, condotte idonee ad arrecare danno agli interessi finanziari dell'Unione.

Se la cooperazione fra Stati sembra essere stata solo la premessa necessaria per combattere le manifestazioni offensive di tal genere, si comprende, altresì, come la via attraverso la quale realizzare e rendere possibile un'effettiva repressione di tali gravi condotte, non può arrestarsi alla mera individuazione di una “piattaforma” comune a livello di collaborazione amministrativa e penale o nell'esclusiva ricerca di istituti di contenimento del fenomeno, ma dovrebbe procedere, in primo luogo, nella elaborazione di un concetto unitario europeo di “frode” (o “frode IVA”), per poi procedere nella ricerca di una risposta in grado di offrire tecniche e strumenti di lotta che, anche eventualmente nell'interazione fra loro, perseguano con maggiore efficienza ed efficacia l'obiettivo comune di tutela degli interessi finanziari dell'Unione²⁶.

²⁶ Cfr. Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo di accordi di cooperazione amministrativa nella lotta anti-frode, Bruxelles, 16.04.2004, COM (2004), disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A52004DC0260>. Qui si afferma testualmente che: «L'assistenza reciproca e coordinata in campo amministrativo e lo scambio di informazioni (anche tra Stati membri e la Commissione) costituiscono elementi importanti della lotta antifrode. Di conseguenza, la Commissione sta attualmente preparando una proposta di regolamento sulla reciproca assistenza amministrativa ai fini della tutela degli interessi finanziari della Comunità contro le frodi ed altre attività illecite. L'iniziativa riguarderà le frodi IVA, il riciclaggio dei proventi delle frodi alla CE, le frodi ai Fondi strutturali ed altre frodi non ancora oggetto del diritto comunitario derivato. Nell'ambito dei reati finanziari, l'iniziativa si prefigge di utilizzare ai fini della tutela degli interessi finanziari della Comunità le informazioni acquisite grazie a dispositivi contro il riciclaggio di denaro a titolo degli

2.1. Le sanzioni comunitarie avverso le frodi.

2.1.1. La c.d. tutela diretta.

Deve darsi conto, innanzitutto, che nella fase iniziale del processo evolutivo avutosi nell'ambito della tutela degli interessi finanziari dell'Unione, era del tutto assente una tutela comunitaria di tipo penale.

Si può affermare²⁷ che la tutela del settore PIF era inizialmente affidata a due principali modelli: in primo luogo, alla configurazione di fattispecie di illecito da parte della normativa comunitaria (c.d. tutela diretta); in secondo luogo, alla predisposizione di risposte sanzionatorie degli Stati membri che, nei singoli ordinamenti amministrativi e penali, provvedevano loro stessi alla tutela dei beni giuridici comunitari.

Quanto alla prima delle due enunciate tecniche di protezione degli interessi finanziari comunitari, essa consisteva nell'impiego di sanzioni previste direttamente dalla normativa comunitaria.

La fonte comunitaria, dunque, interveniva direttamente per configurare fattispecie di illecito – di presunta natura non penale

strumenti giuridici del primo e terzo pilastro. Ciò significa in particolare individuare la frode alla CE tramite le informazioni su operazioni finanziarie sospette. La nuova iniziativa è complementare rispetto alla normativa vigente».

²⁷ Cfr. per tutti G. GRASSO, *Relazione introduttiva*, in G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale*, Milano, 2008, pp. 9 e ss.

– prevedendo sanzioni nei confronti di soggetti che avessero violato precetti o divieti nascenti dalle fonti del diritto comunitario.

Il primo limite di questa tecnica di tutela si è ravvisato nel fatto che essa era in grado di conseguire l'obiettivo proposto di tutela degli interessi finanziari solo in casi numericamente limitati²⁸.

L'esempio di questo modello di tutela ci è offerto da alcune disposizioni dei Trattati istitutivi relative perlopiù alla disciplina della concorrenza, considerato un nodo fondamentale nella realizzazione del mercato unico europeo e, dunque, meritevole di particolare attenzione.

Dette disposizioni, in particolare, attribuivano alla Commissione il potere di irrogare sanzioni pecuniarie (“ammende” e “indennità di mora”) in alcune ipotesi individuate dagli stessi Trattati o dal diritto derivato²⁹.

²⁸ Cfr. Relazione della Commissione Giuridica del Parlamento europeo in tema di rapporti tra diritto comunitario e diritto penale, doc. seduta 1976, 1977, doc. 531/76 del 02.02.1977, ove si afferma espressamente: «*Sembra che gli autori dei Trattati, preoccupati innanzitutto di creare un nuovo diritto, non abbiano attribuito sufficiente importanza alla relativa applicazione*».

²⁹ Ci si riferisce, a titolo meramente esemplificativo ma non esaustivo, alle ammende irrogabili dall'Alta Autorità, previste dagli artt. 47, c. 3, 58 § 4, 65 § 5, 66 § 6, del Trattato C.E.C.A ed alle ammende e indennità di mora irrogabili dal Consiglio su proposta della Commissione, previste negli artt. 79 § 3 secondo periodo e 87 § 2 lett. a) del Trattato C.E.E. nonché in alcuni regolamenti adottati dal Consiglio delle Comunità europee nel settore della concorrenza sulla base dell'allora art. 87 (ora art. 83) del Trattato C.E.E. (Regg. 17/62, 101/68, 4056/86 e 4064/89), cfr., fra tutti, A. BERNARDI, *L'uropeizzazione del diritto e della scienza penale*, Torino, 2004.

L'esiguità delle disposizioni dei trattati relative ai profili sanzionatori è rilevata anche nella già citata Relazione della Commissione Giuridica del Parlamento europeo in tema di rapporti tra diritto comunitario e diritto penale, doc. seduta 1976, 1977, doc. 531/76 del 02.02.1977.

Per quanto riguarda la natura giuridica delle ammende e delle indennità di mora, esse non erano prospettate in alcun modo come sanzioni penali³⁰; sul punto, la Corte di Giustizia³¹ ha peraltro aggiunto come le sanzioni pecuniarie del tipo di quelle in questione, nonostante la loro pretesa natura non penale, avessero, invero, lo scopo di reprimere comportamenti lesivi degli interessi finanziari comunitari, come pure di prevenire il loro ripetersi, scopo che solitamente tipizza le sanzioni di tipo penale.

In definitiva, è stato osservato, però, come, nonostante le finalità preventive e il carattere repressivo di tali sanzioni, ammende e indennità di mora sono qualificabili quali sanzioni proprie dei sistemi sanzionatori amministrativi³².

³⁰ Cfr. A. M. MAUGERI, *Il Regolamento 2988/95: un modello di disciplina del potere preventivo comunitario*, in G. GRASSO (a cura di), *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione. L'esempio dei fondi strutturali*, Milano, 2000, pp. 171 e ss.

³¹ Cfr. A. BERNARDI, *Verso una codificazione penale europea? Ostacoli e prospettive*, in *Annali dell'Università di Ferrara – Scienze giuridiche*, Saggi III, 1996, pp. 73 e ss. Resta il fatto che, tenuto conto dell'elevato grado di afflittività di tali sanzioni ed in considerazione della nozione sostanziale di "sanzione penale" elaborata dalla Corte EDU a partire dalla pronuncia *Engel* e altri c. Paesi Bassi, del 08.06.1976, parr. 81-83, parte della dottrina non esclude che le sanzioni di cui trattasi debbano invece essere considerate sostanzialmente penali e, pertanto, debbano attenersi all'applicazione delle garanzie sancite dagli artt. 6 (equo processo), 7 (principio di legalità dei reati e delle pene e divieto di applicazione retroattiva) della Convenzione EDU, e dagli artt. 2 (diritto di revisione della condanna) e 4 (divieto del *bis in idem*) del Protocollo 7 alla Convenzione. Sul punto, cfr., *ex plurimis*, M. MANCINI, *La "materia penale" negli orientamenti della Corte EDU e della Corte costituzionale, con particolare riguardo alle misure limitative dell'elettorato passivo*, in *federalismi.it*, 01/2018.

³² Sul punto, la Corte di Giustizia, con sentenza resa in data 27.10.1992, in occasione del ricorso presentato dalla Repubblica federale di Germania nella causa *Commissione/Germania* (C-74/91), ha affermato la piena legittimità delle sanzioni amministrative previste dalle istituzioni comunitarie anche nei

Inoltre, va ricordato come la necessità di predisporre adeguate misure di contrasto all'evasione fiscale internazionale nonché alla lotta a condotte idonee a ledere gli interessi finanziari UE, ha imposto, sin dalle origini, l'analisi di adeguati rimedi volti sempre più a migliorare ed intensificare la cooperazione tra Stati membri.

In assenza, nello specifico ambito del diritto tributario internazionale, di un principio generale di collaborazione tra le Amministrazioni finanziarie dei vari ordinamenti, al fine di contrastare fenomeni elusivi, evasivi nonché fraudolenti, si è cercato di rimediare, proprio nella fase iniziale di formazione dell'Unione europea, mediante numerose iniziative sostenute, per l'appunto, direttamente in ambito comunitario³³.

In questo contesto temporale si pone, in primo luogo, la Risoluzione del Consiglio del 19.02.1975³⁴ che, nel constatare come l'architettura comunitaria, favorendo gli scambi, favorisse altresì le citate condotte fraudolente, ha posto le basi giuridiche del primo programma europeo di interventi e rimedi per contrastare, fra gli altri, il fenomeno evasivo dell'IVA.

casi non esplicitamente previsti nei Trattati istitutivi; l'unica condizione è che la previsione di dette sanzioni risultasse necessaria per il raggiungimento degli obiettivi perseguiti. Sul punto cfr. G. GRASSO, *Recenti sviluppi in tema di sanzioni amministrative comunitarie*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1993, pp. 731 e ss.

³³ Dir.77/799/CEE del 19.12.1977, in seguito modificata dalla Dir. 79/1070/CEE del 06.12.1979, in materia di scambio di informazioni e nel campo dell'IVA (poi abrogata dalla Dir. 2011/16/UE del 15.02.2011); nonché Dir. 76/308/CEE del 15.03.1976 in materia di assistenza alla riscossione all'estero dei crediti tributari (poi abrogata dalla Dir. 2008/55/UE del 26.05.2008).

³⁴ Pubblicata in GU C 35 del 14.02.1975.

L'auspicio di misure di contrasto a livello comunitario si concretizzava quindi, mediante la Risoluzione citata, nella previsione di misure d'armonizzazione e di miglioramento dei sistemi di lotta alla frode e all'evasione.

Sulla base dei principi enunciati da tale atto normativo è stata successivamente emanata la Direttiva 77/799/CEE del 19.12.1977³⁵ che, nel porre le basi per una progressiva internazionalizzazione degli apparati amministrativi, dotava per la prima volta gli Stati membri di quegli strumenti di collaborazione amministrativa³⁶, che rendevano attuale e riempivano di contenuto il principio dello scambio di informazioni prevedibilmente rilevanti tra le Autorità degli Stati membri.

In seguito, si registrò un'importante evoluzione, caratterizzata da una ricca produzione normativa delle Istituzioni comunitarie concentrata nell'ambito delle politiche comuni dell'agricoltura e della pesca³⁷.

³⁵ In tema di imposte sui redditi. Oggi essa è abrogata dalla Dir. 2011/16/UE del 15.02.2011. Con le successive Dirr. 79/1070/CEE e 79/1071/CEE veniva estesa la disciplina introdotta dalla Dir. 77/799/CEE altresì all'IVA.

³⁶ Il risultato della collaborazione e dello scambio di informazioni introdotto dalla Dir. 77/799/CE consisteva in una parificazione giuridica delle prove per la quale gli atti provenienti dall'Autorità competente straniera diveniva atto avente efficacia analoga a quella degli atti di diritto interno. L'assistenza amministrativa introdotta dalla citata Direttiva era suddivisibile in tre forme: l'assistenza su richiesta, l'assistenza su base automatica e l'assistenza spontanea. Sul punto cfr. A MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA*, Milano, 2011, pp. 214 e ss.

³⁷ Cfr. A. BERNARDI, *L'armonizzazione delle sanzioni in Europa: linee ricostruttive*, in G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale*, cit., pp. 444 e ss.

Al fine di garantire un'efficace protezione delle risorse comunitarie impiegate nei citati settori da aggressioni fraudolente, la Commissione cominciò a introdurre in alcuni regolamenti³⁸, infatti, una serie di sanzioni che si differenziavano dalle già citate tradizionali sanzioni pecuniarie per un duplice aspetto: anzitutto, seppur previste e disciplinate dalla normativa comunitaria, le stesse erano destinate a trovare applicazione esclusivamente nei sistemi giuridici nazionali³⁹; secondariamente, se ne distinguevano per il contenuto⁴⁰.

³⁸ Ci si riferisce, a titolo meramente esemplificativo ma non esaustivo, all'art. 9 del Reg. 714/1989, all'art. 8 del Reg. 1738/1989, all'art. 5 del Reg. 915/1989, all'art. 13 del Reg. 3813/1989. Sul punto, cfr. per tutti E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea. Sviluppi e discrasie nella legislazione penale degli Stati membri*, cit., pp. 219 e ss.

³⁹ Esse prevedono specificamente l'applicazione ad opera delle Amministrazioni nazionali, e presentano una disciplina comune solo nei punti essenziali, restando in vigore per il resto le singole discipline nazionali in tema di sanzioni amministrative. Dette sanzioni, definite come *decentralizzate*, danno vita ad un modello punitivo definito come "misto", caratterizzato da una sola fase comunitaria (quella legislativa) e da due fasi nazionali (quella applicativa e quella esecutiva):

⁴⁰ Rispetto alle sanzioni pecuniarie c.d. *accentrate*, la Commissione iniziò a prevedere altresì sanzioni c.d. *decentralizzate*. Queste ultime consistevano essenzialmente in esclusioni o diminuzioni degli aiuti e benefici C.E. e obblighi restitutori maggiorati delle erogazioni comunitarie concesse. In merito alla possibilità di introdurre nuove tipologie di sanzioni rispetto alle tradizionali ammende e alle penalità di mora previste dal Trattato C.E.E., anche la Corte di Giustizia non si limitò ad avallare l'orientamento seguito dalla Commissione nei settori dell'agricoltura e della pesca, ma si spinse addirittura fino a riconoscere alle istituzioni comunitarie una potestà sanzionatoria generale (estesa all'ambito delle materie di competenza comunitaria), statuendo che l'introduzione mediante regolamenti di sanzioni amministrative è consentita anche nei casi non esplicitamente previsti nei trattati istitutivi, purché la loro predisposizione risulti "necessaria" per il raggiungimento degli obiettivi perseguiti dalle politiche comunitarie.

Contestualmente, la Corte di giustizia aveva avuto modo di pronunciarsi relativamente all'obbligo dei Paesi membri di adottare tutte le misure necessarie a garantire l'efficacia della disciplina comunitaria delle risorse proprie e dei benefici finanziari a carico del bilancio comunitario.

In particolare, nella sentenza *Amsterdam Bulb*⁴¹, la Corte era stata chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità con il diritto comunitario, nel settore della Politica Agricola Comune, nel quale l'allora Comunità possedeva una competenza normativa esclusiva, della previsione da parte di uno Stato membro di sanzioni penali dirette ad assicurare un'adeguata tutela degli interessi comunitari e nazionali (nel caso specifico, in materia di esportazione di bulbi e radici floreali).

Con la sentenza resa in quel procedimento, la Corte ha provveduto, dunque, a chiarire che gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire le sanzioni che ritengano opportune, ivi comprese quelle penali, nel caso in cui la normativa comunitaria non abbia previsto sanzioni particolari a carico dei singoli che non si conformino a quanto da essa disposto.

Un ulteriore passo avanti, sempre quanto alla tecnica di tutela degli interessi finanziari comunitari, posta in essere direttamente dalle Istituzioni comunitarie, fu l'adozione, da parte del

⁴¹ Causa 50/76 del 02.02.1977 *Amsterdam Bulb B.V. contro Produktschap voor Stergewassen* in *European Court Reports* 1977 – 00137; al punto 33 si dice: «Si deve pertanto rispondere al giudice nazionale che qualora la normativa comunitaria non commini sanzioni particolari a carico dei singoli che non si conformino a quanto da essa disposto, gli Stati membri hanno la facoltà di stabilire le sanzioni che ritengano opportune»; contenuto disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61976CJ0050&from=IT>. Cfr. *infra*.

Consiglio, del Regolamento 2988/95⁴² relativo alla «*tutela degli interessi finanziari delle Comunità*».

Il citato regolamento dettava una disciplina generale delle sanzioni previste nella normativa comunitaria a tutela degli interessi finanziari della Comunità europea.

A questo specifico fine il Reg. 2988/95 ha autorizzato l'introduzione di alcune tipologie di sanzioni in tutti i casi in cui ciò fosse stato necessario per garantire la corretta applicazione della normativa comunitaria, anche fuori dei settori dell'agricoltura e della pesca nei quali le nuove sanzioni erano già state impiegate⁴³.

Il regolamento in esame è stato definito da taluni⁴⁴ come una "razionalizzazione codicistica" del modello sanzionatorio sino a quel momento delineatosi: per un verso, esso rappresentava il culmine della riflessione teorica sull'inquadramento della potestà sanzionatoria comunitaria, recependo i risultati raggiunti al riguardo dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia; per altro verso, esso codificava diversi principi sull'illecito amministrativo provenienti dagli ordinamenti nazionali, a loro volta di evidente derivazione penalistica.

Fissando definizioni e principi destinati ad operare sia in sede di normazione comunitaria, sia in sede di applicazione delle sanzioni comunitarie da parte delle Autorità nazionali competenti

⁴² Regolamento (CE, Euratom) 2988/95 del Consiglio, del 19.12.1995, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità, pubblicato in G.U. L 312 del 23.12.1995, cit. Detto Regolamento individua la propria base giuridica nell'art. 235 (successivamente art. 308) del Trattato C.E. concernente l'"integrazione delle competenze".

⁴³ Cfr. A. M. MAUGERI, *Il Regolamento 2988/95: un modello di disciplina del potere preventivo comunitario*, cit., pp. 149 e ss.

⁴⁴ Cfr. C. SOTIS, *Il Trattato di Lisbona e le competenze penali dell'Unione europea*, in *Cass. pen.*, 2010, fasc. 3, p. 329.

(al fine di garantirne un'applicazione uniforme), il citato regolamento, in effetti, aveva provveduto a definire un sistema sanzionatorio sovranazionale, rilevante in tutti i settori in cui venivano in gioco gli interessi finanziari dell'Unione⁴⁵.

Esso ha costituito, in definitiva, un modello di disciplina generale delle sanzioni amministrative comunitarie in materia di interessi finanziari che ha di fatto svolto altresì un'incisiva opera armonizzatrice nei confronti delle legislazioni nazionali relative all'applicazione di tali sanzioni⁴⁶.

Per quanto riguarda i principali contenuti del regolamento in esame, occorre segnalare che le sanzioni comunitarie⁴⁷ vengono suddivise in due sottocategorie: misure "riparatorie o reintegratrici" e misure "punitive"; inoltre, viene stabilita la disciplina del cumulo tra sanzioni comunitarie e sanzioni penali nazionali e si afferma il principio della responsabilità delle persone giuridiche.

Quanto, invece, alla tipologia di condotte perseguibili, a differenza del progetto iniziale – che prevedeva una distinzione fra le ipotesi criminose di "frode" agli interessi finanziari della Comunità e "abuso" della normativa comunitaria – l'art. 1 del testo approvato del regolamento prevedeva un'unica e generale categoria di "irregolarità", definita testualmente come: *«qualsiasi violazione di una disposizione del diritto comunitario derivante da un'azione o un'omissione di un operatore economico che*

⁴⁵ Cfr. A. PISANESCHI, *Le sanzioni amministrative comunitarie*, Padova, 1998.

⁴⁶ Cfr. A. M. MAUGERI, *Il Regolamento 2988/95: un modello di disciplina del potere preventivo comunitario*, cit., p. 154.

⁴⁷ Cfr. A. M. MAUGERI, *Il Regolamento 2988/95: un modello di disciplina del potere preventivo comunitario*, cit., pp. 194 e ss.

abbia o possa avere come conseguenza un pregiudizio al bilancio generale delle Comunità o ai bilanci da queste gestite, attraverso la diminuzione o la soppressione di entrate provenienti da risorse proprie percepite direttamente per conto delle Comunità, ovvero una spesa indebita».

Inoltre, nella premessa⁴⁸ al regolamento esaminato, veniva specificato come le condotte fraudolente rientranti nel concetto di “irregolarità” dovevano considerarsi specificamente quelle delineate nella Convenzione PIF, la quale disponeva, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, l’obbligo per gli Stati membri di considerare come illeciti propriamente penali anche la presentazione o l’utilizzo di documenti falsi, inesatti o incompleti, ovvero la mancata comunicazione di informazioni in violazione di un obbligo giuridico cui consegue un danno per il bilancio comunitario, nonché la distrazione di fondi comunitari per fini differenti da quelli per i quali sono stati concessi.

Una previsione di non secondaria importanza dal momento che consentiva, tramite il Regolamento 2988/1995 e indipendentemente dalla ratifica della Convenzione, di ottenere una prima forma di tutela, minima, ma pur sempre potenzialmente efficace ed armonica, contro le frodi commesse nei confronti degli interessi finanziari comunitari⁴⁹.

⁴⁸ Cfr. Considerando (5) e (6): «Considerando che le condotte che danno luogo a irregolarità nonché le misure e sanzioni amministrative relative sono previste in normative settoriali conformi al presente regolamento; considerando che le condotte di cui sopra comprendono le condotte fraudolente, quali definite nella Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee».

⁴⁹ Cfr. A. M. MAUGERI, *Il Regolamento 2988/95: un modello di disciplina del potere preventivo comunitario*, cit., p. 194.

2.1.2. *I sistemi sanzionatori nazionali: il sistema di tutela “mediata” degli interessi finanziari europei.*

Quanto alla seconda delle due enunciate tecniche di protezione degli interessi finanziari comunitari, essa consisteva, invece, nel ricorso ai sistemi sanzionatori nazionali per la protezione degli interessi finanziari comunitari; tale modello di tutela, tuttavia, presentava molteplici limiti, primo fra i quali era quello concernente la mancanza di armonizzazione fra i vari Stati membri, i cui sistemi repressivi presentavano delle notevoli differenze sia quanto all’elaborazione delle fattispecie punitive, sia quanto alla prassi repressiva.

In buona sostanza, gli Stati membri provvedevano ad introdurre nei loro ordinamenti giuridici le norme necessarie per la prevenzione e la repressione delle violazioni della normativa comunitaria; nonostante la già ricordata sentenza resa nella causa *Commissione/Germania* (C-74/91) ed il Regolamento 2988/95 avessero consentito un maggior impiego delle sanzioni amministrative, le stesse non potevano esaurire appieno la persistente necessità di tutela verso gli interessi finanziari europei, ponendosi al più come una sorta di “minimo comune denominatore di tutela” destinato a convivere e combinarsi alle misure punitive nazionali⁵⁰.

⁵⁰ Cfr. A. BERNARDI, *I principi e i criteri direttivi in tema di sanzioni nelle recenti leggi comunitarie*, in *Annali dell’Università di Ferrara – Scienze Giuridiche*, Vol. XIV, 2000. Da altri è stato definito come «zoccolo minimo di protezione, una soglia di tutela», cfr. G. GRASSO, *Relazione introduttiva*, in G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale*, cit., pp. 15 e ss.

Tra l'altro, si ricordi come, già a partire dalla già citata sentenza resa nella causa *Amsterdam Bulb* contro *Produktschap voor Siergewassen*, era stato affermato l'obbligo per gli Stati membri di emanare qualsiasi provvedimento di carattere generale nonché particolare atto a garantire l'adempimento degli obblighi derivanti da atti delle Istituzioni della Comunità, conferendo agli stessi la *facoltà* di scegliere i provvedimenti idonei, ivi comprese le sanzioni penali; questa impostazione era stata criticata da una parte consistente della dottrina: la previsione delle sanzioni necessarie ad assicurare la prevenzione e la repressione delle infrazioni alla normativa comunitaria doveva costituire l'oggetto non di una facoltà, ma di un vero e proprio *obbligo* per gli Stati membri⁵¹.

In effetti, lo stesso Regolamento 2988/95 menzionava esplicitamente⁵² – in tal modo presupponendole – l'applicazione delle sanzioni penali nazionali.

⁵¹ L'art. 5 (divenuto in seguito art. 10 del Trattato di Amsterdam e ora art. 4, par. 3, T.U.E.) del Trattato C.E. imponeva, infatti, di adottare tutte le misure, anche previsioni sanzionatorie, necessarie ad assicurare il pieno rispetto della normativa comunitaria. Cfr. per tutti G. GRASSO, *Comunità europee e diritto penale. I rapporti tra l'ordinamento comunitario e i sistemi penali degli Stati membri*, Milano, 1989, pp. 9 e ss.

⁵² Cfr. il Considerando (10): «Considerando che, in virtù dell'esigenza generale di equità e del principio di proporzionalità, nonché alla luce del principio «ne bis in idem» occorre prevedere, nel rispetto dell'«acquis» comunitario e delle disposizioni previste dalle normative comunitarie specifiche esistenti al momento dell'entrata in vigore del presente regolamento, adeguate disposizioni per evitare il cumulo delle sanzioni pecuniarie comunitarie e delle sanzioni penali nazionali irrogate per gli stessi fatti alla stessa persona»; nonché l'art. 6, par. 5, il quale prevede che: «Le disposizioni di cui ai paragrafi da 1 a 4 non si applicano alle sanzioni pecuniarie che costituiscono parte integrante dei regimi di sostegno finanziario e possono essere applicate indipendentemente ad eventuali sanzioni penali se, e nella misura in cui, non sono assimilabili a tali sanzioni».

Pertanto, anche dopo la nascita di un vero e proprio “sistema sanzionatorio comunitario”, la tecnica ordinaria – e più efficace – di tutela degli interessi finanziari dell’Unione rimaneva, come già ricordato, quella costituita dalle risorse sanzionatorie dei singoli Stati membri; i quali, quasi fossero un’estensione dell’ordinamento sovranazionale, provvedevano ad introdurre autonomamente, all’interno dei singoli ordinamenti giuridici, le norme necessarie per la prevenzione e la repressione delle violazioni alla normativa comunitaria.

2.2. Il principio di assimilazione e i suoi limiti.

Il maggiore problema rilevato quanto alla tecnica di tutela affidata ai singoli sistemi sanzionatori nazionali, ossia quello relativo alla mancanza di armonizzazione e disomogeneità fra i vari Stati membri, fu in gran parte arginato dalla pronuncia della Corte di giustizia n. 68/88⁵³ resa in occasione del caso *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica ellenica*.

Se, infatti, il punto di partenza della tutela “mediata” degli interessi finanziari comunitari è costituito dalla già citata sentenza *Amsterdam Bulb*, in cui la Corte aveva interpretato la disposizione dell’art. 5 del Trattato C.E.E., ritenendo che: «l’art. 5 del Trattato, facendo obbligo agli Stati membri di emanare qualsiasi provvedimento di carattere generale e particolare atto a garantire l’adempimento degli obblighi derivanti dagli atti delle

⁵³ Causa 68/88 del 21.09.1989 *Commissione delle Comunità europee contro Repubblica ellenica* in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=95954&pageIndex=0&doclang=IT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1172105>.

istituzioni della Comunità, conferisce a ciascuno di essi la facoltà di scegliere i provvedimenti idonei, ivi comprese e sanzioni, anche penali», la sentenza sul mais greco⁵⁴ ha costituito l'occasione per un'evoluzione giurisprudenziale tutt'altro che sorvolabile.

Con tale pronuncia, infatti, la Corte non solo ha riconosciuto l'esistenza di un obbligo per gli Stati membri di sanzionare le violazioni della normativa comunitaria, e, d'altronde, l'esistenza di un tale obbligo costituiva già il presupposto della citata sentenza *Amsterdam Bulb*, ma ne ha precisati i contenuti in triplice duplice direzione, elaborando il c.d. principio di assimilazione.

In primo luogo, infatti, la Corte ha sostenuto che, ove gli atti comunitari non contengano già essi stessi le sanzioni per il caso di loro violazione, l'obbligo generale sancito dall'art. 5 del Trattato C.E.E. impone agli Stati membri di adottare tutte le

⁵⁴ L'«*affaire mais greco*» trae origine da un caso di frode perpetrata negli anni tra il 1985 e il 1986 ai danni delle risorse proprie delle Comunità europee. Alcuni carichi di granoturco, diretti in Belgio e originari della Jugoslavia, erano stati corredati di una falsa documentazione doganale con la complicità di operatori ellenici e fatti figurare di origine greca. I diritti di prelievo normalmente dovuti in base alla regolamentazione comunitaria sull'importazione di tale merce all'interno della Comunità europea, pertanto, vennero evasi per un ammontare pari a oltre 447 milioni di Dracme. I servizi della Commissione delle Comunità europee attivarono un'inchiesta che, tuttavia, fu osteggiata dall'atteggiamento non collaborativo delle autorità greche, le quali si opposero strenuamente alle richieste di effettuare controlli specifici sui movimenti delle merci e di fornire dettagli sui risultati ottenuti sul piano giudiziario a seguito delle indagini nel frattempo condotte da parte dei propri organismi nazionali. Fu avviata una procedura d'infrazione nei confronti della Grecia, in seguito alla quale la Corte constatò l'inadempimento della Repubblica ellenica in relazione a tutti i capi della domanda e condannò la stessa al pagamento delle spese di procedura. Per un commento sulla sentenza, v., per tutti, L. SALAZAR, *Diritto penale e diritto comunitario: la strana coppia*, in *Cass. pen.*, 1992, fasc. 6, pp. 1658-1668.

misure atte a garantire la portata e l'efficacia del diritto comunitario⁵⁵; e tale affermazione, da sola considerata, attribuirebbe agli Stati membri una piena discrezionalità circa la natura, penale ovvero amministrativa, della sanzione da comminare a seguito della violazione della norma comunitaria.

Proseguendo oltre, al punto 24 della motivazione, viene affermato testualmente che: *«pur conservando la scelta delle sanzioni, essi [gli Stati membri] devono segnatamente vegliare a che le violazioni del diritto comunitario siano sanzionate, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in termini analoghi a quelli previsti per le violazioni del diritto interno simili per natura ed importanza e che, in ogni caso, conferiscano alla sanzione stessa un carattere di effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva»*.

Risulta chiaro, innanzitutto, che gli Stati membri debbano operare una “assimilazione sanzionatoria”, offrendo al bene giuridico comunitario una tutela analoga – dal punto di vista tanto sostanziale, quanto procedurale – a quella di cui gode il corrispondente bene giuridico nazionale.

In secondo luogo, la Corte ha specificato, comunque, che le sanzioni debbono in ogni caso presentare determinati requisiti, in assenza dei quali l'assimilazione di per sé non integra lo *standard* imposto del principio di leale collaborazione.

Da un lato, viene affermato il criterio della “*analogia*” nei criteri di scelta delle sanzioni e delle condotte sanzionate, dall'altro viene in esame il parametro della “*sufficiente dissuasione*”.

⁵⁵ Cfr. punti 22 e 23 della motivazione.

Non basterà cioè che le sanzioni adottate siano analoghe a quelle previste per le simili violazioni del diritto interno; le stesse dovranno, infatti, essere altresì sufficientemente dotate dei caratteri di “*effettività, proporzionalità e capacità dissuasiva*”, in maniera tale da permettere “*in ogni caso*” alla sanzione di raggiungere gli scopi ad essa propri, tanto sul piano della prevenzione, quanto su quello della repressione.

Un ulteriore punto della motivazione indica, inoltre, l'esigenza che, nel procedere nei confronti delle violazioni del diritto comunitario, le autorità nazionali impieghino la “*stessa diligenza*” utilizzata nei confronti delle violazioni del proprio diritto interno⁵⁶.

In buona sostanza, con la pronuncia in esame, la Corte di giustizia sembra aver posto a carico degli Stati membri due obblighi differenti: il primo tendente ad una vera e propria assimilazione della protezione delle finanze comunitarie alla tutela accordata ai fondi statali; il secondo, volto a garantire la reale efficacia e la capacità dissuasiva delle sanzioni previste.

Va osservato inoltre che esistono dei presupposti necessari a rendere operativa la tecnica dell'assimilazione sanzionatoria: in primo luogo, nell'ordinamento giuridico nazionale devono essere presenti disposizioni analoghe a quelle contenute nella normativa comunitaria; e ciò non ha rappresentato un problema con riferimento al bene giuridico in questione, dato che in tutti gli

⁵⁶ Cfr. punto 25 della motivazione, dove la Corte ha affermato testualmente che: «*Inoltre, le autorità nazionali devono procedere nei confronti delle violazioni del diritto comunitario con la stessa diligenza usata nell'esecuzione delle rispettive legislazioni nazionali*».

ordinamenti degli Stati membri sono presenti disposizioni per la tutela delle finanze pubbliche.

In secondo luogo, risulta altresì necessaria una certa coerenza del sistema sanzionatorio esistente nello Stato membro, che si concretizza nella tendenziale corrispondenza tra il disvalore del fatto illecito e il grado di severità delle relative sanzioni: qualora, infatti, illeciti caratterizzati da coefficienti di disvalore simili siano puniti con sanzioni assai diverse all'interno di un medesimo Stato, può accadere che la pena applicabile ad un illecito comunitario sulla base dell'assimilazione sia soggetta a variazioni editali irragionevoli, a seconda di quale sia, tra gli illeciti nazionali simili per natura ed importanza, quello preso in considerazione ai fini dell'equiparazione sanzionatoria⁵⁷.

Proseguendo ulteriormente nell'analisi della motivazione della sentenza di cui trattasi, occorre in ogni caso considerare che la Corte ha evitato accuratamente di restringere eccessivamente la discrezionalità delle autorità nazionali quanto alla scelta circa la natura delle sanzioni; basti pensare che l'aggettivo "penale" non figura in alcun dove all'interno dei passaggi più rilevanti della motivazione⁵⁸.

⁵⁷ Sul punto cfr. A. BERNARDI, *Codificazione penale e diritto comunitario. I – La modificazione del diritto penale ad opera del diritto comunitario*, Ferrara, 1996, pp. 183 e ss.

⁵⁸ Ad eccezione del riferimento contenuto nel punto 26, ove si legge: «Nella specie, non risulta dal fascicolo che le autorità elleniche abbiano avviato azioni penali o disciplinari nei confronti delle persone che hanno concorso a perpetrare ed occultare la frode denunciata dalla Commissione o che si sia frapposto un qualche ostacolo all'avvio di dette azioni». È bene ricordare che, *illo tempore*, il diritto penale non rientrava in maniera assoluta nelle competenze della Comunità, ma esclusivamente nelle singole competenze di ciascuno Stato membro, tanto che non era rinvenibile, all'interno degli atti comunitari, qualsivoglia disposizione armonizzatrice che, a titolo meramente

Accanto a taluni indiscutibili vantaggi, quali l'elevata flessibilità e possibilità di adeguamento alle diversità proprie dei vari ordinamenti giuridici degli Stati membri, la tecnica di tutela dell'assimilazione non è risultata, tuttavia, scevra di inconvenienti.

Il rischio di dar vita ad una tutela degli interessi finanziari comunitari geograficamente differenziata, infatti, è stato da subito evidenziato⁵⁹.

esemplificativo, imponesse direttamente agli Stati di sanzionare, con una pena determinata, talune condotte; e ciò neppure nel caso di riciclaggio dei capitali di provenienza illecita, fattispecie *ab illo tempore* universalmente considerata come meritevole di una sanzione penale. L'importanza della sentenza "mais greco" va ritrovata, oltre che nella formulazione del principio di assimilazione, altresì per la capacità che ha avuto di incidere in maniera profonda nella materia, di portata più ampia e generale, dei rapporti tra diritto comunitario e diritto penale, anche in forza dei numerosi richiami che ad essa ha operato la successiva giurisprudenza della Corte di giustizia. Successivamente, infatti, tale percorso è stato completato con altre decisioni, e si richiama qui, per mero scrupolo di completezza, la successiva ordinanza *Zwartveld* (ordinanza del 13.07.1990, nella causa C-2/88, in *Racc. giurispr. della Corte*, 1990, pp. 3365 e ss.) che, oltre a richiamare la sentenza "mais greco" ha inserito un inciso che è apparso di notevole portata innovativa. Nella suddetta ordinanza, infatti, viene esplicitato che: «*In questa comunità di diritto, le relazioni tra gli Stati membri e le istituzioni comunitarie sono rette, in forza dell'art. 5 del Trattato C.E.E., da un principio di leale collaborazione. Questo principio non obbliga solo gli Stati membri ad adottare tutte le misure, atte a garantire, se necessario anche penalmente, la portata e l'efficacia del diritto comunitario (si veda sentenza 21 settembre 1989, Commissione/Grecia, punto 23 della motivazione, causa 68/88), ma impone anche alle istituzioni comunitarie obblighi reciproci di leale collaborazione con gli Stati membri*». Sul punto cfr. per tutti G. GRASSO, *Comunità europee e diritto penale*, Milano, 1989.

⁵⁹ Cfr. G. GRASSO, *Comunità europee e diritto penale*, cit., pp. 185-188 e G. GRASSO, *Diritto penale ed integrazione europea*, in G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Lezioni di diritto penale europeo*, Milano, 2007, che richiama i risultati della ricerca elaborata dalla Prof.ssa M. Delmas-Marty e pubblicati in *The legal Protection of the Financial Interests of the Community; Progress and Prospects since the Brussel seminar of 1989*, Dublin, 1994.

Nemmeno il tempestivo e diligente adeguamento agli obblighi nascenti dalla sentenza “mais greco” avrebbe garantito, dunque, una protezione penale uniforme su tutto il territorio comunitario; infatti, la tecnica dell’assimilazione sanzionatoria, operando verticalmente nei rapporti tra l’ordinamento comunitario e i singoli ordinamenti nazionali implicava necessariamente una frantumazione sanzionatoria della disciplina repressiva delle violazioni comunitarie su scala nazionale.

Il primo problema appare senz’altro rappresentato, infatti, dalla non omogeneità di tutela che viene a crearsi in conseguenza del permanere delle disparità già esistenti, anche con riguardo alla natura, nonché alla severità del trattamento sanzionatorio delle relative infrazioni, tra i diversi sistemi nazionali.

Veniva, dunque, avvertita, sin dall’elaborazione della sentenza citata, la necessità di una vera e propria armonizzazione⁶⁰ delle fattispecie incriminatrici, che estendesse per la prima volta anche all’ambito penale la normale forma di intervento della Comunità nei settori già appartenenti alla sua competenza esclusiva; tale disparità di trattamento si traduceva, infatti, in vere e proprie distorsioni del regime della concorrenza tra le imprese operanti

⁶⁰ Proprio a seguito della sentenza “mais greco”, i profili giuridici della lotta alle frodi vennero per la prima volta posti al centro di una riunione dei Ministri della giustizia dei Dodici tenutasi a Roma il 06.11.1990. Le conclusioni raggiunte dai Ministri in tale occasione diedero vita ad un gruppo di lavoro *ad hoc* composto da esperti di tutti gli Stati membri e denominato *Droit communautaire et Droit pénal*, operante in seno alla Cooperazione Politica europea ed incaricato di affrontare i profili generali della problematica relativa ai rapporti tra diritto penale e diritto comunitario. All’esito dei lavori venne pubblicato il lavoro intitolato *Relation entre le Droit communautaire et le Droit pénal*, pubblicato in data 23.10.1991.

sul mercato unico⁶¹, determinando altresì una situazione di disuguaglianza tra cittadini di diversi Stati membri.

Una traccia significativa del dibattito avviato dalla Corte di giustizia con la sentenza “mais greco”, nonché della centralità assunta dal tema della tutela degli interessi finanziari comunitari, è costituita altresì dall'introduzione, con il Trattato sull'Unione europea, firmato a Maastricht il 7 febbraio 1992 ed entrato in vigore il 1 novembre 1993, di una disposizione di diritto primario dedicata alla disciplina sanzionatoria di tali interessi.

Dal nuovo art. 209 A⁶² è stata fatta, infatti, discendere la specifica necessità per la Commissione di costituire un'opportuna base giuridica al fine di procedere alla già richiamata armonizzazione⁶³ dei sistemi giuridici nazionali in materia di repressione e di lotta alle frodi commesse ai danni del bilancio comunitario.

Secondo tale previsione: *«gli Stati membri adottano, per combattere le frodi che ledono gli interessi finanziari delle Comunità, le stesse misure che adottano per combattere le frodi che ledono i loro interessi finanziari».*

⁶¹ Cfr. C. PEDRAZZI, *Il ravvicinamento delle legislazioni penali nell'ambito della Comunità economica europea*, in *L'indice penale*, 1967 citato in C. SOTIS, *Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente*, Milano, 2007, p. 353, che afferma: *«la parità delle condizioni di concorrenza tra i produttori di diversi Paesi postula non solo che essi si trovino sottoposti a regole di condotta omogenee, ma anche che la violazione di queste ultime comporti per tutti rischi dello stesso ordine di grandezza».*

⁶² Articolo 209 A – Trattato C.E. versione consolidata Maastricht, poi rinumerato e riformulato dal Trattato di Amsterdam, che modifica il Trattato sull'Unione europea, i Trattati che istituiscono le Comunità europee e alcuni atti connessi, firmato ad Amsterdam il 02.10.1997, ed entrato in vigore il 1 maggio 1999 come art. 280 T.C.E., oggi art. 325 T.F.U.E.

⁶³ Cfr. S. MANACORDA, *L'armonizzazione dei sistemi penali: una introduzione*, in *La giustizia penale nella prospettiva internazionale*, Milano, 2000, pp. 35 e ss.

Come si nota, il Trattato di Maastricht ha recepito solo parzialmente i principi che la Corte di giustizia aveva estrapolato in via interpretativa dall'art. 5 del Trattato C.E.

Infatti, se da un lato il principio di affidamento alle sanzioni penali statali, corretto dall'obbligo di assimilazione sanzionatoria, ha trovato accoglimento nell'art. 209 A, paragrafo 1, dall'altro, l'esclusione di parametri di natura sovranazionale (come quelli enucleati dalla Corte di giustizia nella sentenza "mais greco") ha mostrato chiaramente la preferenza per una protezione penale esclusivamente extra-comunitaria, ossia integralmente demandata ai sistemi nazionali, delle finanze europee⁶⁴.

In mancanza di qualsiasi riferimento all'efficacia delle sanzioni previste, l'art. 209 A, paragrafo 2⁶⁵, introduceva un obbligo di coordinamento che non mancava di ambiguità: non era dato comprendere, infatti, se l'attività di coordinamento fosse limitata alla cooperazione giudiziaria e di polizia, ovvero se la stessa si estendesse fino a comprendere le scelte di politica criminale nel settore interessato.

⁶⁴ Cfr. L. PICOTTI, *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della Procura europea*, disponibile all'indirizzo <https://www.penalecontemporaneo.it/d/2634-le-basi-giuridiche-per-l-introduzione-di-norme-penali-comuni-relative-ai-reati-oggetto-della-competet>, 13 novembre 2013, la formulazione dell'art. 209 A Trattato C.E., introdotto dal Trattato di Maastricht, è il risultato di una «scelta politica prudente di salvaguardia delle «riserve» di sovranità statale in materia di determinazione ed applicazione delle sanzioni penali».

⁶⁵ «Fatte salve altre disposizioni del presente trattato, gli Stati membri coordinano l'azione intesa a tutelare gli interessi finanziari delle Comunità contro le frodi. A tal fine essi organizzano, con l'aiuto della Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra i servizi competenti delle rispettive amministrazioni».

Occorrerà attendere il successivo Trattato di Amsterdam⁶⁶ per registrare interventi maggiormente incisivi in materia.

Di poco successivamente alla pronuncia “mais greco”, tuttavia, risulta l'approvazione della risoluzione del Parlamento europeo sulla «protezione giuridica degli interessi finanziari della Comunità europea» approvata il 24 ottobre 1991 sulla base di un'articolata relazione della Commissione per il controllo del bilancio⁶⁷, attraverso la quale lo stesso aveva assunto una posizione di grande interesse ed apertura, richiedendo l'introduzione nel Trattato sull'Unione europea di un sistema di tutela degli interessi finanziari della Comunità europea fondato sulla previsione di un vero e proprio «potere normativo in materia penale della Comunità da esercitare mediante regolamenti e direttive, per l'armonizzazione del diritto penale degli Stati membri e per l'applicazione di sanzioni a tutela degli interessi di bilancio della Comunità europea».

Di particolare interesse, inoltre, la posizione che il Parlamento ha assunto in ordine al progetto di Trattato del 1976 citato: secondo lo stesso, infatti, il principio di assimilazione, sul quale il Trattato si fonda, non appare idoneo a garantire «una uniforme ed effettiva protezione degli interessi finanziari comunitari in tutti gli ordinamenti interessati», ciò che avrebbe giustificato la non riproposizione del suddetto progetto.

⁶⁶ Trattato di Amsterdam che modifica il Trattato sull'Unione europea, i Trattati che istituiscono le Comunità europee e alcuni atti connessi, firmato ad Amsterdam in data 02.10.1997, in G.U.C.E., 10.11.1997. Cfr. *infra*.

⁶⁷ La relazione è stata approvata dalla Commissione per il controllo del bilancio in data 26.09.1991 e predisposta dall'On. Theato (cfr. Parlamento europeo, documenti seduta, A3-0250/91 del 27.09.1991).

2.3. *La Convenzione PIF e i protocolli addizionali successivi: una tutela sufficiente?*

Emersi, dunque, i limiti concernenti l'utilizzo della tecnica c.d. dell'assimilazione di cui si è detto, si fece strada la necessità di un intervento a livello comunitario volto a conseguire un'armonizzazione o, comunque, un maggiore coordinamento delle disposizioni sanzionatorie degli Stati membri⁶⁸.

Scopo della armonizzazione era quello, giova ribadirlo, di favorire e rendere più efficace la cooperazione giudiziaria tra le autorità dei vari Stati membri, nella consapevolezza della frequente natura transnazionale delle frodi transnazionali.

Di per se stessa, la necessità di un intervento di tal genere non pareva in discussione: se una potestà penale diretta, finalizzata alla creazione di norme incriminatrici, non sembrava rientrare nelle competenze dell'Unione⁶⁹, era pure vero che le disparità esistenti tra i sistemi penali degli Stati membri – sia quanto alla tipologia e struttura degli illeciti, sia quanto alle relative

⁶⁸ Cfr. A BERNARDI, *L'armonizzazione delle sanzioni in Europa: linee ricostruttive*, cit., pp. 384-404.

⁶⁹ Cfr. per tutti L. PICOTTI, *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della Procura europea*, in *Diritto penale contemporaneo*, 11/2013, il quale afferma come la Corte di Giustizia aveva riconosciuto che gli interessi finanziari europei rappresentavano un nuovo "bene giuridico" proprio delle Comunità, che meritava e necessitava un'efficace protezione penale. In assenza di un'esplicita previsione nei Trattati, l'obbligo di tutela penale, dunque, degli interessi finanziari europei doveva trovare base giuridica nel principio di leale cooperazione degli Stati membri con la Comunità: ed infatti, proprio da tale obbligo dei singoli Stati membri, e non, invece, da un potere legislativo della Comunità, la Corte di Giustizia ha tratto il principio di "affidamento" alle sanzioni penali statali, rifacendosi all'affermato principio di "assimilazione" degli interessi europei ai corrispondenti interessi nazionali.

sanzioni – costituivano un fattore di incidenza negativa sul funzionamento del mercato unico.

Si trattava, dunque, di individuare una base giuridica idonea a sostenere un intervento incidente sulle pertinenti legislazioni penali degli Stati membri.

Il Parlamento europeo, dunque, demandò alla Commissione, con una risoluzione del 1994⁷⁰, l'elaborazione di una

⁷⁰ Cfr. Risoluzione del Parlamento europeo sul potere di istruzione e di inchiesta autonomo di cui dispone l'Unione nel quadro della protezione giuridica dei propri interessi finanziari, del 11.03.1994, pubblicata in G.U.C.E., 28.03.1994, n. C 91, pp. 333 e ss. ove viene sottolineato, in ogni caso, che: «La responsabilità di prevenire, individuare e perseguire le frodi a danno del bilancio comunitario, come pure di recuperare gli importi indebitamente versati, incombe in primo luogo agli Stati membri e ricorda agli Stati membri che essi hanno l'obbligo di dare piena attuazione ai regolamenti comunitari in materia di controllo» (punto 10); e la Commissione viene invitata a: «presentare proposte per l'imposizione di ammende agli Stati membri che omettano di notificare frodi e irregolarità» (punto g).

In merito ai poteri d'istruzione e d'inchiesta, il Parlamento europeo, inoltre, chiedeva la «costituzione di una Unità di lotta alle frodi (ULAF), dotata, oltre agli attuali poteri di coordinamento dell'ULAF, di penetranti poteri di accesso all'informazione e di inchiesta in loco» con specificazione «della struttura dell'ULAF (Incorporazione dei servizi d'inchiesta presenti nelle altre direzioni generali o costituzione, presso queste ultime, di cellule di coordinamento dipendenti dall'ULAF) e [de]i suoi poteri (testo unico che disciplini sia i poteri d'inchiesta – adottando quelli volta a volta più incisivi previsti dai regolamenti attuali – sia il valore delle prove e la cooperazione con le autorità degli Stati membri, specie nel caso di frode su scala internazionale)».

In merito alle sanzioni a carico di responsabili di irregolarità e frodi ai danni del bilancio comunitario, il Parlamento europeo domandava alla Commissione di sottoporre al Parlamento e al Consiglio, una proposta di direttiva volta all'armonizzazione della protezione penale degli interessi finanziari dell'Unione nell'ordinamento giuridico degli Stati membri. In particolare, la stessa doveva avere ad oggetto: «determinazione di principi comuni; identificazione delle fattispecie da sanzionare, del tipo di sanzione e di soglie minime e massime, nel rispetto del principio del carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo sancito nella sentenza resa dalla Corte di giustizia nella causa

proposta di direttiva avente per oggetto l'armonizzazione della protezione penale degli interessi finanziari europei, con particolare riferimento alle frodi.

In ogni caso, considerando che nemmeno il settore del diritto penale poteva considerarsi esente da interventi comunitari in presenza dei requisiti previsti dai trattati istitutivi (attraverso lo strumento della direttiva, almeno formalmente rispettoso del principio di riserva di legge) la risoluzione citata individuava nel combinato disposto degli artt. 100, 101 e 209 A del Trattato C.E. la base giuridica più adeguata a supportare un intervento di armonizzazione delle legislazioni penali nazionali⁷¹.

L'indicazione fornita dal Parlamento, tuttavia, non trovò seguito: cogliendo l'opportunità offerta dal recepimento, con il Trattato di Maastricht, del cosiddetto "terzo pilastro" all'interno

68/88; previsione di relative fattispecie e sanzioni, nel caso in cui il soggetto attivo o passivo dell'illecito sia un funzionario comunitario».

Con la medesima risoluzione, il Parlamento demandava alla Commissione altresì l'elaborazione di un regolamento (poi approvato come Reg. n. 2988/1995, su cui v. *supra* par. 2.1.1) avente ad oggetto la disciplina generale delle sanzioni amministrative previste nella legislazione comunitaria. Contenuto disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:C:1994:091:FULL&from=IT>.

⁷¹ L'art. 100 Trattato C.E. (oggi art. 115 T.F.U.E.) disponeva come segue: «*Il Consiglio deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune*». L'art. 101 Trattato C.E. (oggi art. 116 T.F.U.E.) stabiliva invece, che: «*Il Consiglio, su proposta della Commissione e deliberando a maggioranza qualificata, adotta le direttive necessarie qualora constati che una disparità esistente nelle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri falsa le condizioni di concorrenza sul mercato comune e provoca, per tal motivo, una distorsione che deve essere eliminata*».

della costruzione europea, il Consiglio individuò il fondamento giuridico dell'iniziativa nell'ambito del Titolo VI del Trattato U.E. allora vigente.

Segnatamente, venivano in rilievo gli articoli K.1, n. 5, che definiva testualmente la lotta contro la frode su scala internazionale una «*questione di interesse comune ai fini della realizzazione degli obiettivi dell'Unione, in particolare della libera circolazione delle persone*», e K.3, lettera c, del medesimo documento, che consentiva al Consiglio di elaborare «*convenzioni di cui raccomanderà l'adozione da parte degli Stati membri conformemente alle loro rispettive norme costituzionali*».

Con il Trattato di Maastricht, infatti, si era proceduto a raggruppare i settori di competenza normativa dell'Unione europea in tre ambiti (c.d. pilastri)⁷² e tale regolamentazione, cui è

⁷² Senza dilungarsi oltre, basti qui ricordare che alle materie di competenza delle Organizzazioni originarie, concernenti il mercato comune e l'unione economica e monetaria (cosiddetto "primo pilastro"), la politica estera e di sicurezza comune (PESC) ed una regolamentazione delle materie, considerate di interesse comune, convenzionalmente annoverate sotto l'etichetta "giustizia e affari interni" e finalizzato alla cooperazione giudiziaria, in origine sia in campo civile che in campo penale (politiche di asilo, politiche dell'immigrazione, lotta contro la tossicodipendenza, lotta contro la frode su scala internazionale, cooperazione giudiziaria in materia civile, cooperazione giudiziaria in materia penale, cooperazione doganale, cooperazione di polizia finalizzata alla repressione di alcune forme gravi di criminalità). Occorre, infine, notare come tra i vari "pilastri" esistano differenze istituzionali profonde: in particolare, il primo pilastro operava con il metodo c.d. comunitario, la procedura legislativa ordinaria che prevedeva il ruolo della Commissione europea come proponente, ed il Consiglio dell'UE e il Parlamento europeo con il compito di discutere e approvare le proposte (gli atti legislativi tipici di tale settore, dunque, erano regolamenti, le direttive, le raccomandazioni e i pareri); nel terzo pilastro, invece, il metodo legislativo era quello intergovernativo, il quale non prevedeva necessariamente una proposta da parte della Commissione discussa da Parlamento e Consiglio, ma le norme erano discusse e approvate direttamente dal Consiglio dell'UE, ossia dagli Stati membri, sebbene alla

dedicato il Titolo VI del Trattato di Maastricht, è così entrata a far parte del “terzo pilastro” del progetto di integrazione europea.

Il terzo pilastro, d'altronde, dedicato al contrasto alle forme di criminalità grave e transnazionale in genere, si mostrava, dal punto di vista contenutistico e procedurale, largamente ispirato e complessivamente fedele alle logiche (maggiormente rassicuranti per gli Stati membri) della cooperazione intergovernativa⁷³.

discussione partecipasse altresì la Commissione. Gli atti tipici di questo pilastro non erano mai, pertanto, ad efficacia diretta (convenzioni, posizioni/decisioni quadro).

⁷³Una competenza penale europea fu esplicitamente introdotta, appunto, solo nell'ambito del terzo pilastro, benché la legittimazione sostanziale alla protezione degli interessi finanziari comunitari dovesse restare nel primo pilastro e distinguersi da quelle finalizzate al contrasto di sfere di criminalità grave e transnazionale, che non era di per sé compito della Comunità combattere, bensì del più ampio progetto politico dell'Unione. Per effetto delle scelte politiche espresse nel Trattato di Maastricht sono stati affidati agli strumenti del primo pilastro solo interventi di tutela mediante sanzioni amministrative (esempio ne è il citato Regolamento (CE, Euratom) 2988/95 relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee; nonché il Regolamento (CE, Euratom) 2185/96, relativo ai controlli ed alle verifiche sul posto effettuati dalle Comunità europee contro le frodi e altre irregolarità.

La contrapposizione tra Parlamento europeo e Consiglio relativamente alla determinazione dei fondamenti giuridici di un'autonoma competenza armonizzatrice sovranazionale in materia penale (individuati, rispettivamente, all'interno del primo e del terzo pilastro del Trattato di Maastricht) era sintomatica della costante opposizione degli Stati membri nei confronti dell'affermazione di tale potestà. Ed anzi, si potrebbe perfino affermare che lo stesso inserimento del Titolo VI nel Trattato di Maastricht sia stato il risultato di un compromesso politico tra contrapposte esigenze: da un lato, la necessità di elaborare una soluzione istituzionale e normativa per rispondere alle problematiche riscontrate nella cooperazione giudiziaria tra gli Stati membri anche in materia penale; dall'altra, la volontà di evitare il rischio di una affermazione, magari per via giurisprudenziale, di una competenza generale di armonizzazione in materia penale dell'Unione in chiave funzionalistica (mediante teoria dei cosiddetti “poteri impliciti” o dell'effetto utile). Ne derivava una certa ambiguità normativa nelle disposizioni presenti nel Titolo VI: per un verso, esse non potevano considerarsi incluse nell'ambito comunitario *strictu sensu*

Il 26 luglio 1995, dunque, venne adottata la Convenzione per la tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee (Convenzione PIF)⁷⁴.

Detta Convenzione, seguita da tre protocolli tra il 1996 ed il 1997⁷⁵, concernenti, fra l'altro, la corruzione di funzionari e il riciclaggio in danno degli interessi finanziari comunitari⁷⁶, si prefiggeva l'obiettivo di assicurare una maggiore compatibilità tra le disposizioni penali dei singoli ordinamenti nazionali, attraverso una repressione minima comune, nonché di rafforzare la cooperazione tra gli Stati membri in materia penale.

inteso, comportando una "evidente complicazione della costruzione europea" e una "sensibile deviazione dall'ortodossia comunitaria"; d'altro canto, tali norme si distinguevano nettamente dalle comuni previsioni del diritto internazionale pubblico (anche per le numerose connessioni esistenti sul piano normativo e istituzionale tra il primo e il terzo pilastro) e segnavano definitivamente l'ingresso di alcune materie estremamente significative per la sovranità nazionale nel progetto di integrazione europea. Tale ambiguità si rifletteva inoltre, nella tipologia di atti previsti (per. es. decisioni comuni e azioni comuni), nonché, in un certo grado di incertezza nell'interpretazione delle loro caratteristiche. Sul punto, cfr., per tutti, G. GRASSO, *Diritto penale ed integrazione europea*, cit., pp. 83 e ss.

⁷⁴ Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee del 26.07.1995 (pubblicata in GU C 316 del 27.11.1995, pp. 48-57). Contenuto disponibile sul sito: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995F1127\(03\)&from=IT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995F1127(03)&from=IT).

⁷⁵ Convenzionalmente denominati "strumenti TIF".

⁷⁶ 1) Atto del Consiglio, del 27.09.1996, che stabilisce un protocollo alla Convenzione relativa agli interessi finanziari delle Comunità europee (GU C 313 del 23.10.1996, pp. 1-10); 2) atto del Consiglio, del 29.11.1996, che stabilisce, sulla base dell'articolo K.3 del Trattato sull'Unione europea, il protocollo concernente l'interpretazione, in via pregiudiziale, da parte della Corte di giustizia e delle Comunità europee, della Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee (GU C 151 del 20.05.1997, pp. 1-14) e 3) atto del Consiglio, del 19.06.1997, che stabilisce il secondo protocollo della Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee (GU C 221 del 19.07.1997, pp. 11-22). Contenuti disponibili sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/summary/IT/uriserv:I33019>.

Lo scopo della Convenzione è indicato nel preambolo dell'atto⁷⁷, laddove gli Stati membri, parti contraenti della stessa, manifestano la volontà che le loro rispettive legislazioni penali contribuiscano efficacemente alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione.

E, del resto, gli intenti enunciati nel preambolo sono espressione di due principi fondamentali del diritto comunitario in materia di protezione degli interessi finanziari, segnatamente i principi di assimilazione ed equivalenza⁷⁸, enunciati altresì nell'art.

⁷⁷ Si riporta qui il testo integrale: «*Desiderose di far sì che le loro legislazioni penali contribuiscano efficacemente alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee; prendendo nota che la frode ai danni delle entrate e delle spese della Comunità in molti casi non si limita ad un unico paese, ma è spesso l'opera di organizzazioni criminali; convinte che la tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee esige che ogni condotta fraudolenta che leda tali interessi debba dar luogo ad azioni penali e richieda che sia a tal fine adottata una definizione comune; convinte della necessità di rendere tali condotte passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive, fatta salva l'applicazione di altre sanzioni in taluni casi opportuni, e di prevedere, almeno nei casi gravi, delle pene privative della libertà che possano comportare l'extradizione; riconoscendo che le imprese svolgono un ruolo importante nei settori finanziati dai bilanci comunitari, e che le persone che esercitano un potere decisionale nelle imprese non dovrebbero sfuggire alla responsabilità penale in determinate circostanze; decise a combattere insieme la frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee assumendosi obblighi in materia di competenza giurisdizionale, di estradizione e di reciproca cooperazione, hanno convenuto [...]*»; contenuto disponibile sul sito: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995F1127\(03\)&from=IT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995F1127(03)&from=IT).

⁷⁸ Mentre del principio di assimilazione si è già detto *supra*, si aggiunga brevemente qui che il principio di equivalenza postula che la protezione degli interessi finanziari comunitari sia efficace in tutti gli Stati membri allo stesso modo; non devono sussistere sostanziali differenze tra uno Stato e l'altro, in quanto, se così fosse, le organizzazioni criminali sarebbero agilmente pronte a sfruttare le discrepanze giuridiche che si verrebbero a creare, essendo necessario, dunque, che vi sia un livello minimo di comunanza nelle legislazioni di tutti gli Stati membri.

209 A (poi 280) del Trattato C.E., a piena conferma della trasversalità della materia tra quelli che erano il primo e il terzo pilastro dell'Unione fino al Trattato di Lisbona⁷⁹.

In particolare, passando in disamina le disposizioni più significative in essa contenute, occorre rilevare che, in primo luogo, con l'art. 1 viene per la prima volta introdotta una definizione comune di «*frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee*», unificando la fondamentale partizione tra frode in materia di entrate e in materia di spese: per frode ai danni del patrimonio finanziario dell'Unione si intende, dunque: «*qualsiasi azione od omissione di carattere intenzionale*» che abbia per effetto la diminuzione illegittima di risorse ovvero il percepimento o la ritenzione illecita di fondi⁸⁰.

⁷⁹ Cfr. *infra*.

⁸⁰ Si riporta integralmente il testo dell'art. 1: «1. *Ai fini della presente Convenzione costituisce frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee:*

a) *in materia di spese, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa:*

– *all' utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua il percepimento o la ritenzione illecita di fondi provenienti dal bilancio generale delle Comunità europee o dai bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse;*

– *alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto;*

– *alla distrazione di tali fondi per fini diversi da quelli per cui essi sono stati inizialmente concessi;*

b) *in materia di entrate, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa:*

– *all' utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse;*

– *alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto;*

I principali elementi costitutivi di tali condotte fraudolente sono individuati nell'utilizzo o nella presentazione di documenti falsi, inesatti o incompleti, nella mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico in tal senso e nella distrazione di fondi per fini diversi da quelli per i quali erano stati inizialmente erogati.

Il paragrafo successivo stabiliva, inoltre, un principio che costituisce il perno centrale del sistema convenzionale in esame, ossia l'obbligo, per gli Stati membri, ove ciò non sia già previsto sulla base della legislazione nazionale, di qualificare i comportamenti menzionati come illeciti penali⁸¹.

– alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto».

Da notare, inoltre, che la frode nei termini sopra indicati riguarda l'ottenimento di fondi provenienti dal «bilancio generale delle Comunità europee, ma anche dai bilanci gestiti dalle Comunità o per conto di esse». Tale precisazione trova fondamento nel complesso sistema finanziario della UE per il quale, non solo esiste un bilancio generale comunitario, ma esistono bilanci di origine non comunitaria sebbene gestiti dalle Comunità, così come esistono bilanci gestiti per conto delle Comunità ed anche le violazioni relative a tali fondi attengono comunque agli interessi finanziari della UE. (Si pensi, ad esempio, al Fondo Europeo di Sviluppo, per il sostegno ai Paesi di aree svantaggiate del mondo, costituito dagli Stati, ma gestito dall'Unione; in genere, poi, tutte le spese relative ai fondi strutturali e spese agricole (c.d. spese indirette) sono sostenute attraverso fondi quali il FESR Fondo Europeo di Sviluppo Regionale, il FSE Fondo Sociale Europeo, il Fondo di Orientamento e garanzia già FEOGA, il Fondo per la Pesca, gestiti dagli Stati; ancora, esistono altresì forme di gestione condivisa con organismi finanziari dell'Unione come la Banca Europea per gli Investimenti che partecipa, per esempio, anche al FEIS Fondo Europeo Investimenti Strategici). Per maggiori approfondimenti sul bilancio dell'Unione europea, cfr. fra tutti, A. VENEGONI, *La protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., pp. 11 e ss.

⁸¹ Fatto salvo il successivo art. 2, par. 2, l'art. 1, par. 2, disponeva, infatti, che: «Ciascuno Stato membro prende le misure necessarie e adeguate per recepire nel diritto penale interno le disposizioni del paragrafo 1, in modo tale che le condotte da esse considerate costituiscano un illecito penale».

Per quanto riguarda il profilo più strettamente sanzionatorio, inoltre, la norma prevista dall'art. 2 sanciva l'obbligo di reprimere il reato di frode comunitaria con sanzioni di carattere penale che, conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia, dovevano essere effettive, proporzionate e dissuasive; e, in ogni caso, le sanzioni previste, almeno per quanto riguarda le frodi considerate gravi, dovevano comprendere anche pene privative della libertà personale idonee in ciascun ordinamento a consentire l'extradizione⁸².

L'art. 4, poi, era dedicato alla competenza e consentiva agli organi giurisdizionali degli Stati membri di giudicare gli illeciti penali oggetto della Convenzione in funzione dei principi di territorialità, partecipazione e nazionalità; tuttavia, essendo estranea alla tradizione giuridica di alcuni Stati membri la competenza extraterritoriale in ambito penale, si ammetteva la possibilità di una riserva con riferimento all'ultimo dei criteri menzionati.

Apposite norme disciplinano poi l'extradizione e l'esercizio dell'azione penale, al fine di completare, nella materia in esame, le disposizioni relative all'extradizione dei cittadini e agli illeciti

⁸²L'art. 2 impone di reprimere le condotte frodatrici, anche qualora queste integrino gli estremi del tentativo, della complicità o dell'istigazione. La definizione di tali concetti è demandata al diritto penale nazionale e ciò può comportare, ancora una volta, differenze di applicazione. Si riporta il testo: «Ogni Stato membro prende le misure necessarie affinché le condotte di cui all'articolo 1 nonché la complicità, l'istigazione o il tentativo relativi alle condotte descritte all'articolo 1, paragrafo 1, siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno, nei casi di frode grave, pene privative della libertà che possono comportare l'extradizione, rimanendo inteso che dev'essere considerata frode grave qualsiasi frode riguardante un importo minimo da determinare in ciascuno Stato membro. Tale importo minimo non può essere superiore a 50.000 ECU».

fiscali, esistenti tra gli Stati membri in virtù di accordi bilaterali o multilaterali.

In particolare, per evitare che i presunti colpevoli delle frodi potessero godere di una impunità poiché alcuni Stati membri non provvedevano ad estradare i propri cittadini, l'art. 5, par. 3, prevedeva espressamente che, relativamente agli illeciti fiscali, l'estradizione non potesse essere rifiutata esclusivamente in base alla considerazione che la richiesta riguardava reati in materia di tasse e dazi doganali.

La Convenzione stabiliva, fra gli altri, altresì il divieto di *bis in idem*, secondo cui un soggetto che fosse stato giudicato, con provvedimento definitivo, in uno Stato membro, non avrebbe potuto essere perseguito in un altro Stato membro per il medesimo fatto (art. 7).

Sul piano della cooperazione giudiziaria, un ultimo cenno merita l'art. 6 della Convenzione, in base al quale, in presenza di una frode transnazionale, gli Stati dovevano collaborare in modo effettivo durante ogni fase del procedimento penale (inchiesta, procedimento giudiziario, esecuzione della pena irrogata).

E, proprio a tal fine, venivano indicati a titolo meramente esemplificativo, alcuni strumenti della cooperazione giudiziaria internazionale di generale applicazione, cui sono dedicate specifiche convenzioni europee (assistenza giudiziaria, estradizione, trasferimento di procedimenti, esecuzione delle sentenze pronunciate all'estero in un altro Stato membro).

Si può affermare, tuttavia, come la Convenzione in esame abbia rappresentato solamente una "piattaforma comune minima" per il ravvicinamento delle disposizioni penali relative alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione: e ciò in quanto nel testo

della stessa era presente il principio secondo cui gli Stati membri potessero adottare disposizioni di diritto interno che imponevano obblighi maggiormente incisivi in materia⁸³.

2.3.1. *Il recepimento della Convenzione PIF nell'ordinamento giuridico nazionale: l'applicazione giurisprudenziale. Rinvio**

Essendo la Convenzione PIF uno strumento tipico del terzo pilastro, la stessa non nacque come uno strumento legislativo *self-executing*.

La Convenzione necessitava, pertanto, di attuazione negli Stati attraverso una normativa interna e l'Italia provvide ad attuare la stessa e il Primo Protocollo⁸⁴ attraverso la L. 300/2000, per quanto, in realtà, la definizione di “*frode*”, nonché quella di “*truffa*”, preesistente nel nostro sistema, anche in base

⁸³ Cfr. art. 9, rubricato *Disposizioni interne*, che prevedeva come: «*Nessuna disposizione della presente Convenzione osta a che gli Stati membri adottino disposizioni di diritto interno ulteriori rispetto agli obblighi da questa derivanti*».

⁸⁴ Cfr. Atto del Consiglio del 27.09.1996 che stabilisce un protocollo della Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee (GU C 313 del 23.10.1996, pp. 1-10). Lo scopo del Primo Protocollo alla Convenzione PIF era stato quello di completare le previsioni della stessa invitando gli Stati membri ad adottare misure per prevenire e reprimere il fenomeno della corruzione in quanto condotta che minacciava gli interessi finanziari UE. Per mera completezza si aggiunga qui che tale atto si è inserito, inoltre, nel contesto più generale della lotta alla corruzione internazionale, che è stata perseguita anche attraverso una serie di strumenti giuridici internazionali, tra cui, il più significativo è rappresentato dalla Convenzione delle Nazioni Unite contro la corruzione siglata a Merida nell'anno 2003 (Convenzione UN-CAC).

all'elaborazione della giurisprudenza, fosse già comprensiva dei concetti espressi nella Convenzione entrata in vigore.

Nel nostro sistema, inoltre, anche la fattispecie specifica della truffa ai danni delle Comunità europee, *ex art. 640 bis c.p.*, era preesistente all'attuazione della Convenzione PIF.

L'attuazione della Convenzione, attraverso la legge 300 del 2000⁸⁵, si limitò, pertanto, all'introduzione di alcune fattispecie specifiche⁸⁶.

La legge ha, da un lato, apportato modifiche al codice penale introducendo nuove fattispecie di reato e nuovi strumenti processuali; dall'altro, essa ha operato quale legge delega, affidando al Governo il compito di prevedere disposizioni attuative in materia di responsabilità degli enti⁸⁷, sulla base delle linee guida presenti nella legge stessa. Il Governo ha, poi, provveduto

⁸⁵ Deve qui ricordarsi che la L. 300/2000 non attua solamente la Convenzione PIF, il suo Primo Protocollo e il Protocollo sulla interpretazione della Corte di giustizia, ma altresì altre convenzioni: la Convenzione dell'UE sulla lotta alla corruzione in cui sono coinvolti funzionari dell'UE o degli Stati membri, siglata in data 26.05.1997, nonché la Convenzione OCSE sulla lotta alla corruzione ai pubblici ufficiali stranieri nelle operazioni economiche internazionali del 17.12.1997.

⁸⁶ V. fattispecie di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato di cui all'art. 316 *ter* c.p., il reato di peculato, concussione, induzione indebita dare o promettere utilità, corruzione e istigazione alla corruzione di membri degli organi delle Comunità europee e di funzionari delle Comunità europee e di Stati esteri di cui all'art. 322 *bis* c.p., nonché le confische di cui agli artt. 322 *ter* e 640 *quater* c.p. Oltre alle modifiche e deleghe già *supra* ricordate, la L. 300/2000 ha altresì modificato gli artt. 9, 10, 32 *quater* e 323 *bis* c.p.; apportato modifiche agli artt. 295, 295 *bis* e 297 del D.P.R. 73/1973 in materia di contrabbando; nonché modificato l'art. 2 della L. 898/1986 in materia di frodi ai danni del Fondo europeo agricolo di orientamento e garanzia (FEOAGA).

⁸⁷ Atteso che la Convenzione in esame recitava nel preambolo che molti reati finanziari contro gli interessi della UE erano commessi da persone giuridiche.

con il D.P.R. 231/2001, il quale origina, quindi, nel recepimento di tale strumento normativo dell'UE dettato proprio a protezione degli interessi finanziari della stessa.

Segnatamente, l'art. 316 *ter* c.p. ha previsto il reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato e delle Comunità europee; tale norma appare, nella sua configurazione, assimilabile all'ipotesi di truffa contro lo Stato e la Comunità europea di cui all'art. 640 *bis* c.p., esistente nell'ordinamento giuridico italiano già dal 1990 e non frutto di attuazione della Convenzione di cui trattasi.

La similarità tra le due norme ha dato vita a notevoli problemi interpretativi che hanno animato per lungo tempo la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione⁸⁸.

Con le previsioni degli artt. 9 e 10 c.p. sui delitti comuni commessi all'estero dettanti le norme per la procedibilità dell'azione si è proceduto ad estenderle altresì ai delitti commessi contro le Comunità europee.

Inoltre, particolarmente problematiche si sono poste le norme sulla confisca, anche per equivalente, prevista dagli artt. 322 *ter* e 640 *quater* c.p., per quanto oggi si sia unanimemente riconosciuto che è proprio tale strumento, più ancora della pena detentiva, ad essere uno dei più efficaci mezzi di contrasto alle forme di criminalità organizzata.

⁸⁸ Sul punto cfr., per tutti, Cass., Sez. 2, 29.01.2015, sent. 4226, che richiama la sentenza Cass., SS. UU., 19.04.2007, n. 16568, Rv. 235962, ove si afferma che il riferimento dell'art. 316 *ter*, e dell'art. 640 *bis* c.p. a «*contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate*» è talmente generico da escludere che nella definizione delle fattispecie penali si sia inteso recepire un improbabile linguaggio tecnico.

Anche su tali norme, tuttavia, stante la loro formulazione piuttosto elaborata, sono sorti dubbi interpretativi⁸⁹.

La Commissione europea nel corso degli anni vigilò sull'attuazione della Convenzione da parte degli Stati membri⁹⁰, redigendo due rapporti⁹¹ sullo stato di attuazione della stessa, nei quali aveva mosso una serie di rilievi su aspetti critici, anche se, nel complesso, la stessa fu attuata in quasi tutti i Paesi, compresi i dieci Stati aderenti che si unirono all'Unione nel 2004⁹², nonché quelli che si unirono successivamente⁹³.

Considerando il secondo dei due rapporti citati, in esso la Commissione, tuttavia, ha puntualmente rilevato che in materia

⁸⁹ Quanto all'art. 322 *ter* c.p., la distinzione presente nel c. 1, tra "profitto" e "prezzo" nel caso di beni ricollegabili al reato e di solo "prezzo" nel caso di confisca per equivalente ha creato dubbi interpretativi ed applicativi. Sul punto cfr. per tutti E. MEZZETTI, *Profitto e prezzo confiscabile e confisca per equivalente nei reati contro la pubblica amministrazione*, in *Diritto penale contemporaneo*, 02/2014.

⁹⁰ Tale potere attribuito alla Commissione trovava legittimazione dell'art. 10 della Convenzione, che faceva obbligo ai singoli Stati membri di comunicare alla prima i testi delle normative nazionali di attuazione. Testo dell'art. 10: «*Gli Stati membri comunicano alla Commissione delle Comunità europee 1. il testo delle disposizioni con cui traspongono nel loro diritto interno gli obblighi che loro incombono in virtù delle disposizioni della presente Convenzione. 2. Ai fini dell'applicazione della presente Convenzione, le alte parti contraenti definiscono in seno al Consiglio dell'Unione europea, le informazioni che gli Stati membri devono comunicarsi o scambiarsi tra loro ovvero tra loro e la Commissione, nonché le modalità della loro trasmissione.*».

⁹¹ COM(2004)709 del 25.10.2004 e COM(2008)77 del 14.02.2008; contenuti disponibili presso i siti: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0709&from=IT> e [http://www.parlamento.it/web/do-cuorc2004.nsf/a4f26d6d511195f0c12576900058cac9/dabfa47b65a394e2c12573f400500057/\\$FILE/COM2008_0077_IT.pdf](http://www.parlamento.it/web/do-cuorc2004.nsf/a4f26d6d511195f0c12576900058cac9/dabfa47b65a394e2c12573f400500057/$FILE/COM2008_0077_IT.pdf).

⁹² Estonia, Lituania, Lettonia, Polonia, Repubblica Ceca, Slovacchia, Ungheria, Slovenia, oltre a Malta e Cipro.

⁹³ Romania e Bulgaria nel 2007, Croazia nel 2013.

di frodi nelle spese, cinque Stati della “vecchia” struttura a quindici – tra cui rientrava altresì l’Italia – e tre Stati appartenenti al gruppo degli Stati che hanno aderito all’Unione solo nel 2004, non avevano pienamente dato attuazione all’art. 1, c. 1, lett. A della Convenzione; per quanto riguarda l’Italia, in particolare, la Commissione aveva rilevato che non erano coperte tutte le voci di spesa in relazione ad ipotesi di distrazione di fondi comunitari.

In materia di sanzioni, invece, la Commissione ha notato che la Convenzione richiedeva almeno la previsione di sanzioni amministrative per le frodi di minore valore economico, ma sanzioni penali efficaci, con specifico effetto dissuasivo dalla commissione di ulteriori reati e al tempo stesso proporzionate al tipo di frode, per i reati più gravi al di sopra dei 4.000 e dei 50.000 Euro.

Nel rapporto del 2008, tuttavia, la Commissione ha rilevato che in alcuni Stati, tra cui l’Italia, esisteva una disparità di trattamento tra tipi di frodi o tra le circostanze concrete che potevano determinare la sanzione finale, di tal che tale sistema lasciava a desiderare i termini di funzione preventiva delle sanzioni stesse.

Ed infatti, una certa contraddittorietà nella normativa nazionale in materia di tutela degli interessi finanziari dell’UE può certamente ritrovarsi anche a tutt’oggi sotto i seguenti profili: 1. un eccesso di norme con rischi di sovrapposizione e, talvolta, per effetto dei principi giuridici sull’interpretazione della legge, di sostanziale inefficacia pratica di alcune di esse⁹⁴; 2. una tecnica di redazione di alcune norme tale per cui le stesse hanno di fatto

⁹⁴ Artt. 640 *bis* e 316 *ter* c.p. e art. 2 L. 898/1986.

perso la loro efficacia deterrente e punitiva⁹⁵; 3. Una tecnica di redazione di alcune norme processuali che evidenziano *ictu oculi* disparità di trattamento tra reati analoghi⁹⁶.

2.3.2. *Necessità di armonizzazione.*

La situazione di stallo parziale nell'adeguamento degli Stati membri alla Convenzione creatasi e giudicata estremamente nociva per la tutela delle finanze europee, evidenziata nel primo rapporto della Commissione del 2004⁹⁷, fu confermata altresì dal secondo rapporto del 2008 ove veniva affermato come l'armonizzazione effettiva degli strumenti TIF non fosse stata ancora raggiunta per tutti i ventisette Stati membri, né da un punto di vista formale, né pratico.

La Commissione si rammaricava, infatti, del fatto che il sistema di tutela allora vigente, basato sulle convenzioni, creava una situazione "a più velocità" che si traduceva in un «mosaico di situazioni giuridiche differenti in termini di obbligo di applicazione degli strumenti TIF nei sistemi giuridici nazionali dei singoli Stati membri»; e, da un punto di vista formale, tale situazione non produceva in alcun modo l'auspicata tutela penale effettiva e dissuasiva.

Ecco perché, dunque, nel 2001 la Commissione europea era nuovamente intervenuta avanzando una proposta di direttiva

⁹⁵ L'aver previsto l'art. 640 *bis* c.p., come fattispecie circostanziale (circostanza) anziché come reato autonomo.

⁹⁶ Artt. 640 *bis* e 316 *ter* c.p. con art. 33 *bis* c.p.p.

⁹⁷ Cfr. nota 97.

relativa alla tutela penale degli interessi finanziari della Comunità⁹⁸.

A parte una razionalizzazione sistematica, la proposta di direttiva si era limitata a riprodurre le norme di diritto penale

⁹⁸ Cfr. Proposta di Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla tutela penale degli interessi finanziari della Comunità COM (2001) 272, 23.05.2001. Nella relazione allegata alla proposta, si legge che: «*Nel settore in questione l'azione ristagnerà finché tutti gli Stati membri mancanti non avranno ratificato gli strumenti pertinenti. La mancanza di una definizione comune, nel diritto penale sostanziale degli Stati membri, dei comportamenti illegali che ledono gli interessi finanziari comunitari rende estremamente difficile, se non addirittura impossibile, la repressione delle frodi transnazionali e la cooperazione a livello europeo. La disparità fra le sanzioni penali degli Stati membri, che non sempre si rivelano efficaci, proporzionate e dissuasive come richiede la Corte di giustizia, offrono opportunità a comportamenti illeciti ai danni del patrimonio della Comunità europea. L'esperienza mostra che tali lacune costituiscono inoltre un ostacolo al seguito, in sede giudiziaria, delle indagini amministrative svolte dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF). Questa situazione non nuoce gravemente solo alla tutela degli interessi finanziari comunitari, ma anche, in maniera generale, alla credibilità dell'effettiva volontà delle istituzioni e degli Stati membri di lottare contro queste forme di criminalità. La necessità di riaffermare questa volontà ai cittadini europei, ma anche agli Stati candidati all'adesione, richiede soluzioni urgenti per sbloccare la situazione attuale*»; contenuto disponibile sul sito: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NON-SGML+REPORT+A5-2001-0390+0+DOC+PDF+V0//IT>. Si ricordi che, v. nota 75, con la Risoluzione del Parlamento europeo sul potere di istruzione e di inchiesta autonomo di cui dispone l'Unione nel quadro della protezione giuridica dei propri interessi finanziari, del 11.03.1994, pubblicata in G.U.C.E., 28.03.1994, il Parlamento europeo aveva già domandato alla Commissione di sottoporre al Parlamento e al Consiglio, una proposta di direttiva volta all'armonizzazione della protezione penale degli interessi finanziari dell'Unione nell'ordinamento giuridico degli Stati membri. In particolare, la stessa doveva avere ad oggetto: «*determinazione di principi comuni; identificazione delle fattispecie da sanzionare, del tipo di sanzione e di soglie minime e massime, nel rispetto del principio del carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo sancito nella sentenza resa dalla Corte di giustizia nella causa 68/88; previsione di relative fattispecie e sanzioni, nel caso in cui il soggetto attivo o passivo dell'illecito sia un funzionario comunitario*».

sostanziale già contenute nei precedenti strumenti convenzionali, escludendo dalla disciplina le disposizioni, invero assai generiche, relative alla cooperazione giudiziaria tra gli Stati membri, considerata ancora appannaggio esclusivo del “terzo pilastro”.

La Commissione infatti, intendeva utilizzare il citato progetto come mero strumento di pressione nei confronti degli Stati membri che non avevano ancora recepito la Convenzione.

Occorre tuttavia soffermarsi sul dato più innovativo del citato progetto di direttiva, vale a dire la base giuridica di “primo pilastro” prescelta dalla Commissione.

In tal modo, si riteneva, infatti, di dare seguito alle incisive modifiche intervenute nei confronti del disposto dell’art. 209 A; questo, radicalmente novellato dal Trattato di Amsterdam del 1997⁹⁹ e rinumerato come art. 280 Trattato C.E., che recitava come segue:

«1. La Comunità e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari della Comunità stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri.

2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.

3. Fatte salve altre disposizioni del presente Trattato, gli Stati membri coordinano l’azione diretta a tutelare gli interessi

⁹⁹ Trattato di Amsterdam che modifica il Trattato sull’Unione europea, i Trattati che istituiscono le Comunità europee e alcuni atti connessi, firmato ad Amsterdam in data 02.10.1997, in G.U.C.E., 10.11.1997.

finanziari della Comunità contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti.

4. Il Consiglio, deliberando secondo la procedura di cui all'art. 251, previa consultazione della Corte dei Conti, adotta le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri. Tali misure non riguardano l'applicazione del diritto penale nazionale o l'amministrazione della giustizia negli Stati membri¹⁰⁰.

5. La Commissione, in cooperazione con gli Stati membri, presenta ogni anno al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sulle misure adottate ai fini dell'attuazione del presente articolo».

Come si è detto, nel sistema instaurato dalla sentenza della Corte di giustizia “mais greco” e confermato, altresì, almeno parzialmente, dall'art. 209 A Trattato C.E., la tutela penale degli interessi finanziari europei era appannaggio esclusivo degli Stati membri.

L'articolo 280 T.C.E. ha segnato, pertanto, una modifica rilevante rispetto della precedente distribuzione delle competenze in materia, imponendo il passaggio da un mero obbligo di tutela (esclusiva) in capo agli Stati membri, sia pure in cooperazione tra

¹⁰⁰ La portata restrittiva di tale clausola veniva perlopiù circoscritta alla esclusione di interventi comunitari sui soli aspetti processuali, per i quali la Commissione europea si riservava di presentare una successiva proposta di decisione quadro. Cfr. nota 104, motivazione della Commissione alla proposta di Direttiva PIF, cit.

loro, ad un obbligo di tutela condivisa (concorrente), in cui anche la Comunità come tale era chiamata a svolgere un ruolo attivo¹⁰¹.

Inoltre, stabilendo espressamente che le misure adottate dovessero essere “dissuasive” e tali da permettere una protezione “efficace” in tutto l’ambito europeo, fissava uno *standard* assoluto, recependo altresì le indicazioni della Corte di giustizia, cui Stati membri e Comunità avrebbero dovuto ispirare la loro azione.

Il limite della Convenzione PIF, allora, può essere individuato in quello stesso limite comune a tutti strumenti di terzo pilastro sotto il Trattato di Maastricht prima ed Amsterdam poi, fino al Trattato di Lisbona: la scarsità di mezzi giuridici a disposizione della Commissione per assicurare un’attuazione, il più possibile uniforme, dello strumento euro-unitario all’interno dei sistemi nazionali.

In questo modo, dunque, ciascuno Stato membro ha attuato la Convenzione in base alle proprie tradizioni giuridiche ed esigenze interne, lasciando così sopravvivere un’eccessiva frammentazione e disparità di previsioni in materia.

¹⁰¹ Cfr. L. PICOTTI, *Potestà penale dell’Unione europea nella lotta contro le frodi comunitarie e possibile «base giuridica» del Corpus Juris*, in G. GRASSO, *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione. L’esempio dei fondi strutturali*, cit.

3. La lotta alle frodi ai danni del bilancio comunitario e la “nascita” del diritto penale europeo.

Alla luce di quanto sino ad ora esposto, quindi, è apparsa evidente la necessità di trovare una soluzione ulteriore finalizzata al raggiungimento di una maggiore e più diffusa armonizzazione relativamente alla tutela degli interessi finanziari comunitari.

I fatti dell'11 settembre 2001 resero evidente, poi, che l'Unione dovesse occuparsi non solamente delle condotte frodatrici ai danni del proprio bilancio, bensì della lotta a tutti quei fenomeni di rilievo transnazionale, come il terrorismo, in grado di destabilizzare il mercato unico e, *amplius*, l'intera economia mondiale.

Inoltre, anche in virtù dell'approvazione nel 2000 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea¹⁰² e del notevole sviluppo che iniziava ad acquistare l'altro sistema del diritto penale europeo – quello della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU)¹⁰³ – l'Unione iniziò sempre più a rivolgere la propria attenzione altresì alle parti del processo penale.

¹⁰² Proclamata a Nizza il 07.12.2000 e pubblicata nella G.U.C.E., C 364, del 18.12.2000; contenuto disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012P/TXT&from=IT>.

¹⁰³ Sistema che, occorre qui ricordarlo, è del tutto distinto da quello dell'Unione europea; infatti, la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo è trattato internazionale elaborato dal Consiglio d'Europa, ratificato a Roma nel 1950 (dai 12 Stati allora membri del Consiglio d'Europa, fra cui l'Italia) ed entrato in vigore nel 1953; essa è stata inoltre integrata e modificata da 14 protocolli. In particolare, il Protocollo 14, firmato in data 13.05.2004, ha consentito alle organizzazioni internazionali – come l'Unione europea – di diventare parte della Convenzione stessa e l'U.E., che *illo tempore* non aveva la competenza a stipulare l'adesione alla CEDU, ha acquistato dunque tale facoltà ai sensi e per gli effetti dell'art. 6, c. 2, del Trattato di Lisbona, cfr. *infra*.

Da un lato, così, si incrementarono gli atti legislativi per favorire una sempre più stretta collaborazione tra autorità inquirenti¹⁰⁴, dall'altro, la Corte di giustizia continuò nella sua opera di "creazione" di un'area comune di giustizia, anche mediante l'affermazione di principi quale quello per cui il Giudice nazionale ha l'obbligo di interpretazione delle norme interne in maniera "conforme" alla normativa europea, anche quando quest'ultima consiste in atti che non hanno efficacia diretta e non sono ancora stati recepiti nei singoli ordinamenti nazionali¹⁰⁵.

Inoltre, l'Unione iniziò a redigere piani pluriennali di azione in materia di giustizia¹⁰⁶ in cui riveste una parte

Occorre sottolineare come l'importanza della Convenzione risiede, fra l'altro, non soltanto nell'estensione dei diritti fondamentali che protegge, ma anche nei meccanismi di protezione stabiliti a Strasburgo per esaminare le violazioni commesse e mantenerne il rispetto da parte degli Stati firmatari. Successivamente alla sua ratifica, e precisamente nel 1959, è stata creata la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, con sede a Strasburgo.

¹⁰⁴ Basti pensare al riguardo alla decisione quadro 2002/584/GAI del Consiglio, datata 13.06.2002, sul Mandato di Arresto Europeo e alle procedure di consegna tra Stati membri (pubblicata in G.U.C.E., L 190/1, del 18.07.2002) ed alla decisione quadro 2002/187/GAI del Consiglio, del 28.02.2002, che istituisce Eurojust per rafforzare la lotta contro le forme gravi di criminalità (pubblicata in G.U.C.E., L 63, del 06.03.2002); contenuti disponibili sui siti: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3b151647-772d-48b0-ad8c-0e4c78804c2e.0008.02/DOC_1&format=PDF e http://leg15.camera.it/cartellecomuni/leg14/RapportoAttivitaCommissioni/commissioni/allegati/02/02_all_2002187gai.pdf.

¹⁰⁵ Cfr. punto 34 della sent. CGUE, Grande Sezione, causa C-105/03 del 16.06.2005, ove si afferma testualmente: «*il carattere vincolante delle decisioni quadro, formulato in termini identici a quelli dell'art. 249, c. 3, CE, comporta, in capo alle autorità nazionali, ed in particolare ai Giudici nazionali, un obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale*»; contenuto disponibile sul sito: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?docid=59363&doclang=IT>.

¹⁰⁶ Piano dell'Aja per gli anni 2005-2009, piano di Stoccolma per il 2010-2014.

preminente la tutela dei diritti dell'uomo all'interno del processo penale, e ad adottare decisioni quadro sui singoli aspetti.

Il diritto penale dell'Unione iniziò così ad assumere nei primi anni 2000 una sua definita fisionomia e autonomia, pur permanendo il limite di una base legale non particolarmente incisiva; non esisteva, infatti, sia nel Trattato di Maastricht del 1992, che in quello di Amsterdam del 1997, che in quello successivo di Nizza del 2000¹⁰⁷ una chiara base legale che permettesse all'Unione di avere poteri espliciti in materia penale.

L'U.E. non poté quindi che, attraverso atti non vincolanti e che necessitavano di recepimento, invitare i singoli Stati membri ad adottare provvedimenti, anche se, avverso l'eventuale inadempimento di uno o più di questi, la prima non aveva se non scarsissimi poteri¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Trattato di Nizza che modifica il Trattato sull'Unione europea, i Trattati che istituiscono le Comunità europee e alcuni atti connessi, siglato in data 26.02.2001 ed entrato in vigore in data 01.02.2003, pubblicato in G.U.C.E., C 80/1, in data 10.03.2001; contenuto disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12001C/TXT&from=IT>.

¹⁰⁸ Cfr. Comunicazione della Commissione COM(2000) 608 definitivo, recante il Contributo complementare della Commissione alla Conferenza intergovernativa sulle riforme istituzionali. La tutela penale degli interessi finanziari comunitari: un procuratore europeo, del 29.09.2000, specialmente v. p. 3, dove è testualmente affermato: «*di fronte a quindici sistemi penali differenti, la Comunità dispone solo di mezzi alquanto limitati per garantire una tutela degli interessi finanziari comunitari efficace ed equivalente negli Stati membri, come previsto dal Trattato. Nella situazione attuale, per quanto efficace possa essere il coordinamento amministrativo offerto dall'Ufficio europeo per la lotta contro le frodi, l'azione penale resta incerta. La Comunità non dispone infatti di strumenti che completino l'azione di prevenzione e di inchiesta amministrativa mediante un organo di azione penale*»; contenuto disponibile sul sito: http://www.jus.unitn.it/dsg/convegni/corpus_juris/com2000_0608it01.pdf.

Come già ricordato, la lotta alle frodi ai danni del bilancio comunitario, tuttavia, continuava ad essere il campo di elezione per l'analisi e lo studio del diritto penale europeo: è del tutto coeva agli interventi appena ricordati, anche la creazione di un "microsistema" europeo di diritto penale, sia sostanziale che processuale, all'esito di uno studio accademico condotto dalla Prof. M. Delmas Marty e noto con il nome di *Corpus Juris*¹⁰⁹.

Il modello del *Corpus Juris* delineava una unificazione delle fonti, dal punto di vista del diritto penale sostanziale, riportando specifiche incriminazioni ed alcune disposizioni di carattere generale su singoli istituti¹¹⁰, dal punto di vista del diritto processuale penale, mediante la previsione di regole sul funzionamento e sulle competenze di una Procura europea ed altresì sull'acquisizione e validità delle prove, sulle misure cautelari, con lo specifico obiettivo di creare un "microsistema" di diritto penale europeo in cui la Procura stessa potesse operare efficacemente su tutto il territorio dell'Unione, demandando solo la fase del

¹⁰⁹ Cfr. *Corpus Juris per la protezione penale degli interessi finanziari dell'Unione europea* (1996), edito in diverse lingue, compreso l'italiano in G. GRASSO, *Verso uno spazio giudiziario europeo*, (a cura di), Milano, 1997. A tale edizione, ne è seguita una seconda, presentata a Firenze nel 1999 ed edita nel 2000 – tradotta in italiano in G. GRASSO, R. SICURELLA, *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, cit., pp. e 349 ss. – frutto di uno studio comparatistico sostenuto dalla Commissione europea pubblicato da M. DELMAS MARTY, J.A.E. VERVAELE, *The implementation of the Corpus Juris in the Member State*, (a cura di), Antwerpen, 2000.

¹¹⁰ Erano previsti quattro delitti "comuni" (frode, frode negli appalti, riciclaggio e ricettazione, associazione per delinquere) e quattro delitti "propri" dei funzionari (corruzione, malversazione, abuso d'ufficio, rivelazione di segreti d'ufficio); cfr., fra tutti, L. PICOTTI, *Il Corpus Juris 2000. Profili di diritto penale sostanziale e prospettive d'attuazione alla luce del progetto di Costituzione per l'Europa*, Milano, 2004.

giudizio alla giurisdizione degli Stati di volta in volta territorialmente competenti.

Tuttavia, la conferenza di Nizza tenutasi nel 2000 non aveva visto l'approvazione della precedente proposta della stessa Commissione di introdurre nel Trattato comunitario una specifica base giuridica per attuare tale progetto, non essendo considerato sufficiente l'art. 280 T.C.E., che non comprendeva espressamente, fra le "misure necessarie" di lotta alla frode, anche la creazione di una nuova istituzione comunitaria centrale, quale era la Procura europea¹¹¹.

E il ripiegamento sulla già citata proposta di direttiva PIF del 2001 ha sancito il definitivo tramonto di quel modello, in attesa degli sviluppi del progetto di Trattato costituzionale per l'Europa, che vide la luce nel 2004 a seguito dei lavori della Convenzione costituente 2002-2002; tale Trattato, tuttavia, per entrare in vigore, doveva essere sottoposto, in alcuni degli Stati membri, a *referendum* popolari.

Lo stesso, così, come si ricorda, non ebbe successo a causa della mancata approvazione nei *referendum* francese ed olandese dell'anno 2005.

Una tappa importante nell'elaborazione di una tutela penale degli interessi finanziari UE fu segnata nuovamente dalla Corte di giustizia.

E questa è da ritrovare in una decisione della Corte in un caso apparentemente estraneo alla materia, in quanto strettamente attinente all'assetto istituzionale dell'Unione.

¹¹¹ Cfr. Comunicazione della Commissione COM(2000) 608 cit.

Si è visto come, dopo il Trattato di Maastricht, la struttura dell'Unione fosse divisa in “pilastri” e che ad ognuno di essi corrispondesse un ambito definito.

La controversia, tutta interna alle Istituzioni dell'Unione, era sorta in quanto nel 2003 il Consiglio dell'Unione aveva adottato una decisione quadro, la n. 2003/80/GAI del 27.01.2002 in materia di protezione dell'ambiente attraverso il diritto penale¹¹².

Riguardando l'armonizzazione del diritto penale, si trattava di un provvedimento adottato con il metodo intergovernativo nell'ambito del terzo pilastro.

La Commissione europea, dal canto suo, contestava il fatto che tale normativa fosse stata adottata dal Consiglio nell'ambito del terzo pilastro; e ciò in quanto la stessa riteneva che le finalità e il contenuto di tale richiamata decisione rientrasse nelle competenze comunitarie in materia ambientale, essendo la tutela dell'ambiente una di quelle politiche comunitarie proprie del primo pilastro.

Con la sentenza resa in data 13.09.2005, nella causa C-176/03, *Commissione delle Comunità europee contro Consiglio dell'Unione europea*, la Corte di giustizia condivise, dunque, la posizione espressa dalla Commissione, e affermò che se per la tutela di un bene oggetto di una delle “politiche proprie” dell'Unione, la cui regolamentazione avviene nell'ambito del primo pilastro col metodo comunitario, occorre adottare misure particolarmente deterrenti e repressive di diritto penale, anche per queste ultime occorre seguire lo stesso metodo comunitario;

¹¹² Tale decisione definiva una serie di reati contro l'ambiente, per cui gli Stati membri erano invitati ad adottare sanzioni di natura penale.

anche per la parte di normativa relativa al diritto penale, quindi, deve essere adottata con il metodo comunitario proprio del primo pilastro anziché con il metodo intergovernativo del terzo pilastro¹¹³.

E tale sentenza risulta di capitale importanza in quanto anticipa un fenomeno che si verificherà da lì a poco, ossia il superamento della struttura dell'Unione in pilastri e l'unificazione del procedimento legislativo.

4. Le iniziative sugli interessi finanziari successive al Trattato di Lisbona e l'art. 325 T.F.U.E.

Questo è ciò che avvenne nel 2007 con l'approvazione del Trattato di Lisbona¹¹⁴, entrato in vigore nel 2009, che rivoluzionò la struttura dell'Unione.

Esso ha rappresentato il vero punto di svolta per lo sviluppo del tema che stiamo trattando.

¹¹³ Al punto 48 della motivazione della sentenza citata, si afferma, infatti, testualmente che: *«non può tuttavia impedire al legislatore comunitario, allorché l'applicazione di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive da parte delle competenti autorità nazionali costituisce una misura indispensabile di lotta contro violazioni ambientali gravi, di adottare provvedimenti in relazione al diritto penale degli Stati membri e che esso ritiene necessari a garantire la piena efficacia delle norme che emana in materia di tutela dell'ambiente»*. Contenuto disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?isOldUri=true&uri=CELEX:62003CJ0176>.

¹¹⁴ Trattato sull'Unione europea e del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, pubblicato in GUCE, C 326/47, del 26.10.2012; contenuto disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex:12012E/TXT>.

Con il Trattato di Lisbona si delineò una nuova struttura dell'Unione, con un quadro istituzionale unico, che superava la distinzione in pilastri cui si è fatto riferimento in precedenza.

È superata, altresì, la distinzione degli atti legislativi: gli stessi sono unificati nelle forme del regolamento e della direttiva.

Si deve poi ritenere che esso abbia previsto, in via definitiva, l'esistenza di un vero e proprio diritto penale europeo, nella parte in cui ha previsto una espressa base legale per le iniziative

legislative dell'Unione in materia, l'art. 82 in diritto processuale¹¹⁵ e l'art. 83 T.F.U.E. in diritto sostanziale¹¹⁶.

¹¹⁵ Testo dell'art. 82: «1. La cooperazione giudiziaria in materia penale nell'Unione è fondata sul principio di riconoscimento reciproco delle sentenze e delle decisioni giudiziarie e include il ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri nei settori di cui al par 2, e all'art. 83. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, adottano le misure intese [...] 2. Laddove necessario per facilitare il riconoscimento reciproco delle sentenze e delle decisioni giudiziarie e la cooperazione di polizia e giudiziaria nelle materie penali aventi dimensione transnazionale, il Parlamento europeo e il Consiglio possono stabilire norme minime deliberando mediante direttive secondo la procedura legislativa ordinaria. Queste tengono conto delle differenze tra le tradizioni giuridiche e gli ordinamenti giuridici degli Stati membri. Esse riguardano: a) l'ammissibilità reciproca delle prove tra gli Stati membri; b) i diritti della persona nella procedura penale; c) i diritti delle vittime della criminalità; d) altri elementi specifici della procedura penale, individuati dal Consiglio in via preliminare mediante una decisione; per adottare tale decisione il Consiglio delibera all'unanimità previa approvazione del Parlamento europeo. L'adozione delle norme minime di cui al presente paragrafo non impedisce agli Stati membri di mantenere o introdurre un livello più elevato di tutela delle persone. 3. Qualora un membro del Consiglio ritenga che un progetto di direttiva di cui al par. 2 incida su aspetti fondamentali del proprio ordinamento giuridico penale, può chiedere che il Consiglio europeo sia investito della questione. In tal caso la procedura legislativa ordinaria è sospesa. Previa discussione e in caso di consenso, il Consiglio europeo, entro quattro mesi da tale sospensione, rinvia il progetto al Consiglio, ponendo fine alla sospensione della procedura legislativa ordinaria. Entro il medesimo termine, in caso di disaccordo, e se almeno nove Stati membri desiderano instaurare una cooperazione rafforzata sulla base del progetto di direttiva in questione, essi ne informano il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione. In tal caso l'autorizzazione a procedere alla cooperazione rafforzata di cui all'art. 20, par. 2, del Trattato sull'Unione europea e all'art. 329, par. 1, del presente Trattato si considera concessa e si applicano le disposizioni sulla cooperazione rafforzata».

¹¹⁶ Testo dell'art. 83: «1. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando mediante direttive secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire 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. Dette sfere di criminalità sono le seguenti: terrorismo, tratta degli esseri umani e sfruttamento

Nel campo della lotta alle frodi, poi, il Trattato prevede una specifica base legale per le iniziative legislative, l'art. 325 T.F.U.E., il cui contenuto ricalca appieno quanto già disposto dall'art 280 del Trattato di Amsterdam; una competenza a dettare, con direttiva, norme minime comuni per ravvicinare le legislazioni degli Stati¹¹⁷.

sessuale delle donne e dei minori, traffico illecito di stupefacenti, traffico illecito di armi, riciclaggio di denaro, corruzione, contraffazione di mezzi di pagamento, criminalità informatica e criminalità organizzata. In funzione dell'evoluzione della criminalità, il Consiglio può adottare una decisione che individua altre sfere di criminalità che rispondono ai criteri di cui al presente paragrafo. Esso delibera all'unanimità previa approvazione del Parlamento europeo. 2. Allorché il ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri in materia penale si rivela indispensabile per garantire l'attuazione efficace di una politica dell'Unione in un settore che è stato oggetto di misure di armonizzazione, norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni nel settore in questione possono essere stabilite tramite direttive. Tali direttive sono adottate secondo la stessa procedura legislativa ordinaria o speciale utilizzata per l'adozione delle misure di armonizzazione in questione, fatto salvo l'art. 76. 3. Qualora un membro del Consiglio ritenga che un progetto di direttiva di cui al par. 1 o 2 incida su aspetti fondamentali del proprio ordinamento giuridico penale, può chiedere che il Consiglio europeo sia investito della questione. In tal caso la procedura legislativa ordinaria è sospesa. Previa discussione e in caso di consenso, il Consiglio europeo, entro quattro mesi da tale sospensione, rinvia il progetto al Consiglio, ponendo fine alla sospensione della procedura legislativa ordinaria. Entro il medesimo termine, in caso di disaccordo, e se almeno nove Stati membri desiderano instaurare una cooperazione rafforzata sulla base del progetto di direttiva in questione, essi ne informano il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione. In tal caso l'autorizzazione a procedere alla cooperazione rafforzata di cui all'art. 20, par. 2, del Trattato sull'Unione europea e all'art. 329, par. 1, del presente trattato si considera concessa e si applicano le disposizioni sulla cooperazione rafforzata».

¹¹⁷ Testo dell'art. 325: «1. 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. 2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari

La nuova norma, infatti, lascia inalterato del tutto il par. 2 dell'art. 280 TCE, né ha subito mutamenti il par. 3 dello stesso articolo, che lascia inalterato l'obbligo degli Stati membri di coordinare tra loro l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione, organizzando assieme alla Commissione la cooperazione tra le autorità nazionali¹¹⁸.

dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari. 3. Fatte salve altre disposizioni dei Trattati, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti. 4. 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. 5. La Commissione, in cooperazione con gli Stati membri, presenta ogni anno al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sulle misure adottate ai fini dell'attuazione del presente articolo».

¹¹⁸ Quanto all'attività di coordinamento e cooperazione sancita dall'art. 325, par. 3, T.F.U.E., si ricorda brevemente che tale attività – la quale trova riscontro nelle attività del COCOLAF – sul piano normativo si riflette in provvedimenti volti a stabilire una stretta collaborazione amministrativa tra le autorità nazionali degli Stati membri (attraverso scambi di informazioni o richieste di assistenza) e tra queste e la Commissione, allo scopo di assicurare la corretta applicazione della normativa europea e la tutela giuridica degli interessi finanziari dell'Unione.

È questo il caso del Regolamento (UE) 2015/1525 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 09.09.2015, relativo alla mutua assistenza tra le autorità amministrative degli Stati membri e alla collaborazione tra queste e la Commissione per assicurare la corretta applicazione delle normative doganale e agricola, pubblicato in G.U. L 243/1 del 18.09.2015, nonché del Regolamento (UE) 904/2010 del Consiglio, del 07.10.2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, pubblicato in G.U. L 268/1 del 12.10.2010.

L'azione di cui alla disposizione in parola si concretizza altresì attraverso misure operative della Commissione quali, in particolare, l'adozione di programmi incentrati sul miglioramento della cooperazione transnazionale antifrode, attraverso, segnatamente, attività di assistenza tecnica specializzata e

Va rilevato che, tuttavia, secondo una possibile lettura dello stesso, tale norma potrebbe essere vista come base legale non solo per iniziative di lotta alle frodi in campo extra penale, ma anche in diritto penale.

Infatti, le modifiche che introducono innovazioni sostanziali hanno riguardato, invece, i paragrafi 1 e 4 dell'art. in esame.

Il par. 1 sancisce l'obbligo di lottare contro la frode e le altre attività illegali lesive degli interessi finanziari dell'UE non solo, come disponeva l'art. 280, par. 1, Trattato C.E., negli Stati, ma anche nelle istituzioni, organi e organismi dell'UE. E una disposizione analoga è inserita nel par. 4.

Inoltre, nel par. 4 dell'art. 325 T.F.U.E., è stata eliminata la parte finale dell'art. 280 TCE in forza della quale le misure adottabili in base alla norma non dovevano riguardare l'applicazione del diritto penale nazionale o l'amministrazione della giustizia negli Stati membri.

A differenza della corrispondente previsione precedente al Trattato di Lisbona sul punto, infatti, l'art. 325 T.F.U.E. non contiene più l'inciso secondo cui gli interventi non potrebbero riguardare il diritto penale¹¹⁹.

organizzata di formazione specializzata per le amministrazioni nazionali e per i soggetti interessati alla prevenzione e alla lotta contro le attività illecite che ledono le finanze europee. Cfr. in proposito il programma *Hercule III* della Commissione relativo al periodo 2014-2020 istituito con il Regolamento (UE) 250/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26.02.2014.

Per mera completezza, si ricorda, inoltre, come la Commissione, con la decisione 94/140/CE, modificata con la decisione 2005/223/CE del 23.02.2005, ha istituito il COCOLAF, ossia un Comitato consultivo specificamente per il coordinamento nel settore della lotta contro le frodi.

¹¹⁹ Non a caso, la prima proposta di direttiva adottata dalla Commissione europea nel luglio 2012 (proposta di Direttiva PIF) nel campo della lotta alle frodi attraverso il diritto penale, si fonda proprio sull'art. 325 T.F.U.E.. Le

E, dunque, detta eliminazione ha indotto parte della dottrina a ritenere che l'art. 325 T.F.U.E. possa costituire base giuridica per l'adozione da parte dell'Unione di norme in materia penale a tutela degli interessi finanziari europei.

Va ricordato che l'art. 325 T.F.U.E., analogamente alle precedenti disposizioni di diritto primario, non definisce la nozione di “*interessi finanziari*” dell'Unione, sulla cui interpretazione è intervenuta la Corte di giustizia.

Segnatamente, la Corte si era già pronunciata nel vigore del Trattato di Amsterdam, e quindi con riferimento all'art. 280 Trattato C.E., con le sentenze *Commissione c. Banca Centrale*

differenze tra l'utilizzo dell'art. 83 e dell'art. 325 T.F.U.E. relativamente al tema che qui ci occupa, sono notevoli: in particolare, secondo l'art. 83 gli atti possono essere adottati solo nella forma della direttiva, e quindi uno strumento non direttamente applicabile nei sistemi nazionali; l'art. 325, invece, non contiene tale limitazione, ed è stato così ipotizzato che lo stesso possa fondare una potestà legislativa penale dell'Unione nella lotta alle frodi con atti diversi dalle direttive, ed in particolare proprio con un regolamento, atto che, dunque, avrebbe efficacia diretta nei sistemi nazionali.

Sui rapporti tra gli artt. 83 e 325 T.F.U.E. cfr., fra tutti, A. VENEGONI, *Il difficile cammino della proposta di direttiva per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea attraverso la legge penale (c.d. Direttiva PIF): il problema della base legale*, in *Cass. pen.*, 2015, fasc. 6.

europa¹²⁰ e Commissione c. Banca europea per gli investimenti¹²¹, nelle quali aveva escluso che la nozione di interessi finanziari utilizzata dal diritto primario coincidesse con quella di entrate e di uscite del bilancio comunitario, riconoscendo alla stessa un'accezione più estesa.

In tali pronunce, la Corte ha specificato che l'espressione "interessi finanziari" era da sempre utilizzata dal Trattato esclusivamente nel contesto della lotta alla frode, laddove le altre norme contenute nel medesimo titolo sulle disposizioni finanziarie si riferivano al "bilancio", nozione certamente meno estesa.

¹²⁰ Sent. Corte di giustizia, C-11/00, Commissione c. Banca Centrale europea, del 10.07.2003, v. soprattutto i punti 82 e 83 della motivazione ove si afferma: «Secondo la BCE, l'art. 280 CE autorizza l'adozione di misure contro la frode solo a fini di tutela del bilancio comunitario. Ne sarebbe prova, in particolare, la circostanza che la detta disposizione figura nel titolo II della quinta parte del Trattato C.E., denominato "Disposizioni finanziarie", che tratterebbe, nel suo insieme, i differenti aspetti della composizione, della preparazione, dell'adozione e dell'esecuzione del bilancio comunitario nonché del finanziamento delle spese tramite le risorse proprie. Ne risulterebbe che disposizioni comunitarie adottate sul fondamento dell'art. 280 CE al fine di combattere le frodi non possono applicarsi alla BCE, poiché quest'ultima disporrebbe di bilancio proprio, che sarebbe distinto da quello della Comunità europea e che rifletterebbe la sua indipendenza finanziaria»; in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dde38b6ad41e414d668fa1df63f8234f4d.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuPbNn0?docid=48494&pageIndex=0&doclang=IT&dir=&occ=first&part=1&cid=111013>.

¹²¹ Sent. Corte di giustizia, C-15/00, Commissione c. Banca europea per gli investimenti, del 10.07.2003, v. soprattutto il punto 114 ove si afferma analogamente: «Secondo la BEI, l'art. 280 CE autorizza l'adozione di misure contro le frodi solo a fini di tutela del bilancio comunitario. Ne risulterebbe che disposizioni comunitarie adottate sul fondamento dell'art. 280 CE al fine combattere le frodi non possono applicarsi alla BEI poiché quest'ultima disporrebbe di risorse proprie, distinte da quelle delle Comunità»; in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48495&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=528183>.

E, del resto, le argomentazioni utilizzate dalla Corte di giustizia nelle fattispecie ricordate possono essere validamente riferite anche al contesto giuridico odierno.

Tale assunto è confermato dalla previsione nel T.F.U.E. della lotta alla frode in un capo autonomo delle disposizioni finanziarie, il che accentua l'autonomia di tale competenza nel contesto di queste disposizioni e conferma l'assenza di identità con la nozione di bilancio dell'Unione.

A seguito della nuova struttura istituzionale derivante dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, dopo aver proceduto a consultare gli esperti, in particolare studiosi universitari di diritto penale e i rappresentanti dei governi degli Stati membri – i quali avevano evidenziato gravi carenze del vigente quadro giuridico per la tutela degli interessi finanziari dell'Unione – la Commissione europea ha redatto e presentato una nuova proposta legislativa relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale¹²².

In particolare, detta proposta si fondava proprio sull'art. 325, par. 4, T.F.U.E..

Come anticipato, detta norma stabilisce la procedura legislativa per l'adozione delle misure necessarie al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tema di frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

La lotta alle attività illecite che ledono gli interessi finanziari dell'Unione costituisce un settore d'intervento molto

¹²² Proposta COM(2012) 363, datata 11.07.2012; contenuto disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0363&from=IT>.

specifico, come suggerisce, ancora una volta, la presenza della norma in un Capo speciale del trattato dedicato alla lotta contro la frode nel titolo “Disposizioni finanziarie”; inoltre, si deve altresì notare come il termine “dissuasivo” non compare in nessun’altra parte del Trattato; e ciò a significare come in questo specifico campo l’Unione disponga di una vasta gamma di strumenti.

Tale peculiarità, poi, è ulteriormente rafforzata dall’art. 310, paragrafo 6, T.F.U.E. laddove il Trattato sottolinea la necessità di contrastare la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell’Unione (“combattono”).

E il diritto penale, pertanto, è necessario per produrre un effetto preventivo in questo campo, dove già la minaccia di sanzioni penali e delle relative conseguenze sulla reputazione dei potenziali autori dei reati può essere ritenuta un valido disincentivo alla perpetrazione dell’atto illegale¹²³.

Sulla base della proposta di Direttiva PIF è emerso, dunque, che un migliore livello di armonizzazione nella lotta alle frodi poteva realizzarsi attraverso:

1. un maggior livello di dettaglio delle norme della direttiva; la stessa infatti contiene una maggiore specificazione delle ipotesi che possono danneggiare il bilancio comunitario con l’introduzione di nuovi reati quali la frode in gare d’appalto, l’appropriazione indebita e la concussione;

2. una diversa definizione del concetto di pubblico ufficiale, che comprende non solo coloro che rivestono una qualifica formale pubblica che conferisce tale qualità, ma anche i privati che gestiscono denaro pubblico;

¹²³ Cfr. pp. 5-8 della proposta COM(2012) 363, cit.

3. norme più dettagliate in materia di sanzioni, con la previsione anche del limite minimo delle stesse;

4. norme più dettagliate in materia di prescrizione, con indicazione di termini più precisi sul decorso della stessa.

Non c'è dubbio quindi che nelle intenzioni della Commissione la proposta di direttiva PIF avrebbe dovuto rappresentare un passo in avanti sulla strada dell'integrazione del diritto penale nel campo della lotta alle frodi.

Per quanto attiene specificamente alla definizione del reato di frode in senso stretto, tuttavia, la proposta di direttiva non conteneva alcuna novità rispetto alla versione della Convenzione PIF: la definizione è identica, contenendo la tradizionale distinzione tra "frodi in materia di entrate" e "frodi in materia di spese" ed altresì la descrizione delle condotte risulta sostanzialmente la stessa.

Da questo punto di vista, pertanto, la nuova direttiva avrebbe avuto solo il vantaggio di permettere, grazie ai poteri più cogenti della Commissione in sede di controllo sul recepimento sopra descritti, di colmare le lacune ancora esistenti a causa della non perfetta attuazione della Convenzione PIF in tutti gli Stati, come la Commissione ha riscontrato nei due rapporti di analisi del 2004 e 2008.

Avrebbe dovuto permettere, in altre parole, di raggiungere un maggior grado di armonizzazione sulla definizione del reato, rispetto a quanto avvenuto con la Convenzione del 1995.

5. La Direttiva PIF (Dir. (UE) 2017/1371): una “direttiva politica”?

A seguito della imprescindibile ricostruzione, in chiave dia-cronica, della evoluzione normativa e istituzionale avutasi e di cui si è dato conto sino ad ora, occorre ricordare come il 5 luglio 2017 è stata approvata la direttiva in materia di tutela penale degli interessi finanziari dell’Unione europea¹²⁴.

In primo luogo, si osserva come, in questa occasione, i lavori preparatori si sono ampiamente dilungati, a riprova della già ricordata “sensibilità” delle tematiche affrontate: fisco e reati rappresentano le tradizionali prerogative della sovranità e, pertanto, non stupisce la permanente riluttanza degli Stati membri nel vincolarsi rispetto a tali materie¹²⁵.

¹²⁴ Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell’Unione mediante il diritto penale, pubblicata in G.U.C.E., L 198/19 in data 28.07.2017; contenuto disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L1371&from=IT>.

¹²⁵ Pare opportuno ricordare come Danimarca e Regno Unito restano fuori dall’applicazione della Direttiva richiamata. In sintesi, in base a quanto stabilito dai Protocolli nn. 21 e 22, allegati al T.U.E. e al T.F.U.E., sulla posizione dei suddetti Stati membri in relazione allo Spazio di Libertà, Sicurezza e Giustizia (Titolo V, Parte Terza del T.F.U.E.) Regno Unito e Irlanda sono legittimati a decidere – in relazione a ogni atto che viene proposto in tale spazio (e, pertanto, anche in materia di cooperazione giudiziaria penale) – se partecipare o meno (meccanismo di *opt-in* e *opt-out*) alla sua adozione o, comunque, vincolarsi ad esso in un momento successivo, mentre la Danimarca non è vincolata a nessuna delle previsioni pattizie inerenti a tale spazio e alla normativa adottata in sua attuazione, salva la possibilità di dichiarare di non volersi più avvalere, in tutto o in parte, del regime di cui al menzionato Protocollo 22. Le misure adottate dall’Unione, inclusi gli accordi internazionali, a norma del Titolo inerente allo SLSG, nonché la giurisprudenza della Corte di giustizia relativa all’interpretazione di tali disposizioni, misure e accordi non costituiscono, pertanto, parte del diritto dell’Unione applicabile a questi Stati membri.

In secondo luogo, si tenga conto del fatto che, circa quindici anni successivamente all'elaborazione del *Corpus Juris*, la Commissione europea ha, di fatto, cercato, appena l'esistenza di chiare basi legali glielo ha consentito, di tradurre in realtà quella particolare ed importantissima esperienza, così rilevante nell'ottica della creazione di quella "area di giustizia comune" europea che almeno da un ventennio rappresenta uno dei gli obiettivi dell'Unione.

Anche questo è, dunque, un altro significato segnatamente politico sotteso alla direttiva esaminata.

La direttiva 2017/1371 rappresenta senz'altro un miglioramento del sistema di tutela penale degli interessi finanziari europei, innanzitutto in quanto viene superata la frammentarietà tipica della disciplina risultante dalla Convenzione PIF e dai relativi Protocolli; inoltre, in ragione della sottoposizione di tutte le fattispecie considerate a regole generali comuni (circostanze

Nel caso della Direttiva in esame, occorre ricordare come Danimarca e Regno Unito restino fuori dal campo di applicazione della stessa, mentre l'Irlanda ha esercitato l'*opt-in* e, pertanto, essa ha partecipato all'adozione e vedrà applicarsi la Direttiva PIF.

Cfr. Considerando (36), (37) e (38) della Direttiva PIF: «(36) *A norma dell'art. 3 e dell'articolo 4 bis, paragrafo 1, del protocollo n. 21 sulla posizione del Regno Unito e dell'Irlanda rispetto allo spazio di libertà, sicurezza e giustizia, allegato al T.U.E. e al T.F.U.E., l'Irlanda ha notificato che desidera partecipare all'adozione e all'applicazione della presente direttiva.* (37) *A norma degli artt. 1 e 2 del protocollo n. 21 sulla posizione del Regno Unito e dell'Irlanda rispetto allo spazio di libertà, sicurezza e giustizia, allegato al T.U.E. e al T.F.U.E., e fatto salvo l'art. 4 di tale protocollo, il Regno Unito non partecipa all'adozione della presente direttiva, non è da essa vincolato, né è soggetto alla sua applicazione.* (38) *A norma degli artt. 1 e 2 del protocollo n. 22 sulla posizione della Danimarca, allegato al T.U.E. e al T.F.U.E., la Danimarca non partecipa all'adozione della presente direttiva, non è da essa vincolata, né è soggetta alla sua applicazione».*

aggravanti, confisca, giurisdizione, prescrizione, *etc.*); da ultimo, va considerata positivamente altresì la disposizione che regola la relazione procedimenti penali/amministrativi, assai rilevante nella prassi.

In relazione a quanto anzidetto, infatti, l'art. 14, prevede che: «L'applicazione di misure, sanzioni e ammende amministrative contemplate dal diritto dell'Unione, in particolare quelle previste dagli artt. 4 e 5 del Regolamento (CE, Euratom) 2988/95, o da disposizioni del diritto nazionale adottate conformemente a un obbligo specifico derivante dal diritto dell'Unione, non pregiudica le disposizioni della presente direttiva. Gli Stati membri provvedono affinché qualsiasi procedimento penale avviato sulla base di disposizioni nazionali che attuano la presente direttiva non pregiudichi indebitamente l'applicazione adeguata ed effettiva di misure, sanzioni e ammende amministrative non assimilabili a un procedimento penale contemplate dal diritto dell'Unione o da disposizioni nazionali di attuazione».

Nel contenuto, poi, la stessa non manca di numerosi aspetti controversi.

Procedendo con ordine, gli elementi di maggior efficacia di tale normativa possono essere ravvisati nel fatto che la Direttiva contiene:

1. una definizione del concetto di “interessi finanziari dell'Unione” e di “persona giuridica”¹²⁶.

¹²⁶ Art. 2: «1. Ai fini della presente direttiva, si applicano le seguenti definizioni: per “interessi finanziari dell'Unione” si intendono tutte le entrate, le spese e i beni che sono coperti o acquisiti oppure dovuti in virtù: i) del bilancio dell'Unione; ii) dei bilanci di Istituzioni, organi e organismi dell'Unione istituiti in virtù dei Trattati o dei bilanci da questi direttamente o indirettamente gestiti e controllati; si intende per “persona giuridica”

E tali definizioni risultano sufficientemente ampie, perché una definizione troppo ristretta avrebbe rischiato di non includere nello scopo della Direttiva impegni finanziari e soggetti che, invece, sono rilevanti per l'Unione.

Sempre l'art. 2, al par. 2, contiene inoltre una importante clausola di limitazione della portata della Direttiva PIF, applicabile «unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA», laddove il concetto di “gravità” è definito avendo riguardo, fra l'altro, al carattere transfrontaliero delle condotte illecite («connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione») e all'elevato ammontare del pregiudizio per tale primario interesse finanziario UE.

Occorre comunque sottolineare che lo strumento normativo sovranazionale in commento detta soltanto norme “minime” e lascia intatta in capo agli Stati membri la «facoltà di mantenere

qualsiasi entità che abbia personalità giuridica in forza del diritto applicabile, ad eccezione degli Stati o di altri organismi pubblici nell'esercizio dei pubblici poteri e delle organizzazioni internazionali pubbliche. 2. 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 sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'art. 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 Euro».

Va rilevato altresì che la definizione di “interessi finanziari dell'UE” compare anche nell'art. 2, n. 3, del Regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio, del 12.10.2017, relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea («EPPO»); in particolare, per interessi finanziari il regolamento intende: «tutte le entrate e le spese e i beni coperti o acquisiti oppure dovuti in virtù del bilancio dell'Unione e dei bilanci delle istituzioni, organi, uffici e agenzie stabiliti a norma dei trattati o dei bilanci da questi gestiti e controllati» e tale definizione non è del tutto coincidente con quella risultante dalla Direttiva PIF. Cfr. *infra*.

in vigore o adottare norme più rigorose per reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione»¹²⁷.

Sul punto non si può che rilevare come la Convenzione PIF considerasse rilevanti tutte le frodi IVA, e non solo le condotte con aspetti di transnazionalità e che comportano una evasione di almeno 10 milioni di Euro¹²⁸.

2. La previsione di un maggior numero di fattispecie penali, rispetto a quelle tradizionali di frode, corruzione e riciclaggio, quali condotte che ledono gli interessi finanziari dell'UE, e quindi il tentativo di un'armonizzazione del diritto penale più estesa rispetto a quella della Convenzione, essendo contemplata altresì la frode in appalti e l'appropriazione indebita (artt. 3 e 4)¹²⁹.

3. Un ampliamento della qualifica di “funzionario pubblico”, spettando ora la stessa non solo a chi ricopre formalmente

¹²⁷ Cfr. Considerando (16), ove si legge: «*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*».

¹²⁸ Cfr. *infra*.

¹²⁹ L'art. 3, dedicato alla “frode”, la suddivide in quattro fattispecie sulla base dell'attinenza alle spese [lett. a) e b), rispettivamente concernenti le uscite non relative agli appalti e quelle relative agli appalti] o alle entrate [lett. c) per le risorse diverse dall'IVA e lett. d) in materia di imposta sul valore aggiunto]. Al di là delle differenze lessicali, i comportamenti che dovranno essere oggetto di criminalizzazione da parte degli Stati membri sono nel complesso riportabili, per un verso, al consueto schema della truffa (ricomprendendo espressamente anche la forma omissiva del “silenzio maliziosamente serbato”, purché “in violazione di un obbligo specifico” di comunicare una data informazione) e, per altro, all'altrettanto collaudato meccanismo della malversazione (“distrazione” di risorse o benefici, nel lessico legislativo euro-unitario). Sul punto, cfr., per tutti, E. BASILE, *Brevi note sulla nuova Direttiva PIF. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*, in *Diritto penale contemporaneo*, 12/2017 e A. DAMATO, *La tutela degli interessi finanziari tra competenze dell'Unione e gli obblighi degli Stati membri*, cit., pp. 59-63.

una carica pubblica, ma anche a qualunque altra persona – e quindi anche ad un privato – a cui siano state assegnate o che eserciti funzioni di pubblico servizio che implicino la gestione degli interessi finanziari dell'Unione¹³⁰.

4. Un maggiore livello di armonizzazione in tema di prescrizione, atteso che la Direttiva prevede ora, per i casi più gravi, un termine minimo, pari a cinque anni, al di sotto del quale le legislazioni nazionali non possono prevedere un termine di prescrizione inferiore¹³¹.

¹³⁰ Art. 4, c. 4.

¹³¹ Art. 12. Se anche la Direttiva in esame non prende posizione circa la natura sostanziale ovvero processuale dell'istituto della prescrizione del reato, sul punto non può fare a meno di citare brevemente la “vicenda *Taricco*”, di cui si dirà più estesamente nel capitolo successivo. Si tratta, infatti, di un altro importante intervento della Corte di giustizia, reso nella causa C-105/14, del 08.09.2015 che ha, in qualche modo, “anticipato” l'evoluzione normativa dell'Unione sul punto. In estrema sintesi, uno dei principi che la CGUE ha affermato con la sentenza citata – decidendo una domanda di rinvio pregiudiziale del Tribunale di Cuneo che doveva giudicare una frode IVA – è che, quando una normativa nazionale in tema di prescrizione (nella specie, in tema di proroga della prescrizione) prevede termini tali da non permettere strutturalmente ai giudizi che riguardino gravi reati attinenti agli interessi finanziari dell'UE di giungere ad una conclusione di merito, ma di estinguersi appunto per prescrizione, la stessa deve essere disapplicata dal giudice nazionale perché in contrasto con l'obbligo degli Stati membri di tutelare le finanze dell'Unione come le proprie, derivante da una norma europea alla quale è riconosciuta diretta applicazione, ossia l'art. 325 T.F.U.E. Successivamente alla sentenza della CGUE *Taricco*, interpellata dalla giurisprudenza italiana, la Corte Costituzionale – stante la supposta incompatibilità della sentenza in esame con i principi fondamentali della Costituzione, sia sotto il profilo del principio di legalità, sia sotto il profilo della separazione dei poteri – la stessa ha rimesso la questione alla Corte di giustizia, richiedendo di fornire un'interpretazione della sentenza del 2015. La Corte di giustizia, dunque, è nuovamente intervenuta (sentenza resa nella causa C-42/17 del 05.12.2017), sostanzialmente demandando al Giudice nazionale l'analisi della situazione concreta. Cfr. *infra*.

5. L'espressa previsione della responsabilità delle persone giuridiche anche per le frodi fiscali, atteso che la Convenzione del 1995, pur enunciando il principio, prevedeva una disposizione nei confronti dei dirigenti delle imprese¹³².

*5.1. Il dibattito sulle frodi IVA. Rinvio**

Un ulteriore aspetto positivo dell'entrata in vigore della Direttiva PIF può essere ritrovato, senza dubbio, nella consacrazione espressa e definitiva dell'IVA come imposta di rilievo comunitario e della sua inclusione nell'ambito applicativo della stessa.

Tale questione era emersa, infatti, nel corso dei negoziati sulla proposta di Direttiva PIF.

Da tempo, era sorto, all'interno degli Stati membri, un intenso dibattito relativamente al fatto che l'IVA, nonostante l'inclusione tra le risorse proprie, fosse o meno un'imposta di rilevanza comunitaria.

Non vi è dubbio che, a differenza dei diritti doganali – che, sebbene riscossi dalle singole autorità nazionali confluiscono poi direttamente nel bilancio comunitario – l'IVA è versata, in prima battuta, nei bilanci nazionali dei singoli Stati, e che solo una minima quota di essa, per di più progressivamente diminuita negli anni, è poi trasferita al bilancio dell'Unione.

E ciò ha spinto molti Stati nel corso degli anni a considerare sempre di più detta imposta come una imposta essenzialmente

¹³² Artt. 6 e 9.

nazionale, ritenendo che la sua rilevanza europea fosse solo indiretta e mediata.

Tale interpretazione, secondo l'autorevole e maggioritaria dottrina¹³³ non è risultata corretta per i più: non tiene conto, infatti, del dettato normativo che inserisce l'IVA tra le risorse proprie, nonché della realtà fattuale atteso che, comunque, una quota, per quanto ridotta, della stessa confluisce nel bilancio comunitario.

Non vi è dubbio, quindi, che la lotta alle frodi IVA abbia una rilevanza per il bilancio dell'Unione perché dalla quantità di imposta incassata dagli Stati dipende direttamente l'importo che essi fanno confluire nel bilancio europeo.

La tesi della rilevanza comunitaria dell'IVA, peraltro, era stata altresì affermata dalla Corte di giustizia; la stessa, in molteplici successive pronunce, ha infatti costantemente affermato, ora come tema principale della causa, ora come *obiter dictum*, la rilevanza comunitaria di tale tributo.

Dapprima nella decisione resa nella causa *Commissione contro Repubblica federale di Germania*¹³⁴; in particolare, si

¹³³ Cfr., per tutti, A. VENEGONI, *La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione dalla Convenzione PIF alla proposta di Direttiva PIF*, in *Diritto penale contemporaneo*, 10/2016. Cfr. anche *infra* Capitolo 2.

¹³⁴ Causa C-539/09 del 15.11.2011; ai punti 69-72 della motivazione, si afferma testualmente come: «è vero che il gettito dell'IVA rimane per la maggior parte un'entrata fiscale nazionale iscritta nel bilancio degli Stati membri, di modo che solo un'esigua percentuale di tale entrata va a profitto del bilancio comunitario a titolo di risorse proprie [...]. È altrettanto vero che, [...] il calcolo dell'importo delle risorse IVA non consiste in una mera percentuale del gettito dell'IVA effettivamente riscosso, ma che nel contesto di tale calcolo intervengono una serie di correttivi [...]. Tuttavia, queste constatazioni non intaccano la circostanza che il sistema di risorse proprie predisposto in esecuzione del Trattato è effettivamente finalizzato, quanto alle risorse IVA, ad

trattava di un'impugnazione, da parte dello Stato membro, di una decisione della Commissione in cui essa constatava la violazione da parte di tale Stato del rapporto di collaborazione con l'Unione, avendo la Germania impedito ad alcuni funzionari europei di compiere controlli sul suo territorio sulle modalità di accertamento e riscossione dell'IVA.

Il comportamento tedesco si fondava anche sul fatto che, un conto è il gettito IVA, puramente nazionale, ed un altro la risorsa IVA da destinare alla Comunità, dipendente dal primo, per cui l'imposta in questione era, in sostanza, un'imposta nazionale e non sussisteva, ad avviso dello Stato membro, alcuna competenza dell'Unione sul punto.

La Corte confermava, invece, la decisione della Commissione affermando espressamente la rilevanza comunitaria dell'imposta.

Il principio è stato affermato ripetutamente e costantemente dalla Corte anche in altri casi, anche quando la questione non era l'oggetto specifico della controversia.

istituire un obbligo a carico degli Stati membri di mettere a disposizione della Comunità, come risorse proprie, una parte delle somme che essi riscuotono a titolo di IVA [...]. Le suddette constatazioni non incidono neppure sul fatto che gli Stati membri, per garantire un prelievo effettivo di detto gettito dell'IVA ed essere in grado di mettere a disposizione del bilancio comunitario, [...] siano tenuti ad osservare le varie norme del diritto comunitario relative a tali prelievi, come quelle contenute nella sesta direttiva IVA e nella direttiva IVA, o ancora nel Regolamento n. 1798/2003. [...] Pertanto, sussiste un nesso diretto tra, da un lato, la riscossione del gettito dell'IVA nell'osservanza del diritto comunitario applicabile e, dall'altro, la messa a disposizione del bilancio comunitario delle corrispondenti risorse IVA, poiché qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde». Contenuto disponibile sul sito: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62009CJ0539:IT:HTML>.

Basti qui ricordare, sul punto, i casi *Åklagaren contro H. A. Fransson*¹³⁵ e, più recentemente, il già citato caso “Taricco”¹³⁶.

¹³⁵ Causa C-617/10 del 26.02.2013; ai punti 25-27 e 34 della motivazione, si afferma testualmente come: «Orbene, in materia di IVA, risulta, da un lato, dagli artt. 2, 250, par. 1, e 273 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28.11.2006, relativa al sistema comune d'IVA (GUL 347, p. 1), [...] che ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio e a lottare contro la frode [...]. Inoltre l'art. 325 T.F.U.E. obbliga gli Stati membri a lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive e, in particolare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, li obbliga ad adottare le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi [...]. Orbene, poiché le risorse proprie dell'Unione comprendono in particolare, [...], le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione, sussiste quindi 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 [...]. Ne risulta che sovrattasse e procedimenti penali per frode fiscale, del tipo di quelli di cui è o è stato oggetto l'imputato nel procedimento principale a causa dell'inesattezza delle informazioni fornite in materia di IVA, costituiscono un'attuazione degli artt. 2, 250, par. 1, e 273 della Direttiva 2006/112 e dell'art. 325 T.F.U.E. e, pertanto, del diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 51, par. 1, della Carta». Contenuto disponibile sul sito: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=134202&doclang=IT>.

¹³⁶ Causa C-105/14 del 08.09.2015; ai punti 36, 38 e 49 della motivazione, si afferma testualmente come: «si deve ricordare che, in base al combinato disposto della Direttiva 2006/112 e dell'art. 4, par. 3, T.U.E., gli Stati membri hanno non solo l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative idonee a garantire che l'IVA dovuta nei loro rispettivi territori sia interamente riscossa, ma devono anche lottare contro la frode. [...] poiché le risorse proprie dell'Unione comprendono in particolare, ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lettera b), della decisione 2007/436, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione, sussiste quindi 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». Contenuto disponibile

Ebbene, l'inserimento nel testo del Consiglio del giugno 2013 di una frase specifica sulla esclusione delle frodi IVA dallo scopo della direttiva¹³⁷ rappresentava, senza dubbio, un passo indietro rispetto alla proposta ed alla Convenzione PIF.

Si legge, infatti, nell'orientamento presentato dal Consiglio dell'Unione europea al Parlamento in data 6 giugno 2013¹³⁸, che all'art. 2 della proposta di direttiva¹³⁹ era stata aggiunta la frase: «*Revenues arising from VAT are not included in the scope of this directive*».

E la questione aveva, oltretutto, un impatto in termini di valutazione sulla dimensione del fenomeno delle frodi di assoluto rilievo, atteso che, secondo stime *illo tempore* elaborate¹⁴⁰, le frodi IVA raggiungevano, al momento della redazione della proposta, un ammontare tutt'altro che sorvolabile.

sul sito <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=167061&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=110949>.

¹³⁷ Siffatta attribuzione in materia di frodi IVA è stata oggetto, infatti, di preoccupazione da parte di alcuni Stati membri quanto alla possibilità che la stessa potesse tradursi in un'armonizzazione indiretta nel settore tributario, interferendo con la competenza nazionale sulla struttura, l'organizzazione ed il funzionamento delle proprie politiche fiscali; sul punto cfr. S. MANACORDA, *Il P.M. europeo e le questioni aperte di diritto penale sostanziale*, in *Dir. pen. e proc.*, 5/2017, pp. 660-669.

¹³⁸ Cfr. doc. 10729/13, datato 06.06.2013 e pubblicato in data 10.06.2013, v. specificamente p. 12; contenuto disponibile sul sito: <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%2010729%202013%20INIT>.

¹³⁹ L'art. 2 contenente la definizione di "interessi finanziari dell'Unione europea".

¹⁴⁰ Secondo già citato il documento intitolato *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report* (Studio e relazioni sul divario dell'IVA nei 28 Stati membri dell'UE: relazione finale 2017), TAXUD/2015/CC/131, cit., si trattava di 159,5 miliardi di Euro in gettito derivante dall'IVA andati persi nell'UE nell'anno 2014. V. anche nota 13.

Il Parlamento Europeo, nella sua lettura dell'aprile 2014, ha successivamente reintrodotta le frodi IVA nello scopo della direttiva¹⁴¹.

L'inserimento o meno delle frodi IVA nella Direttiva PIF ha dispiegato i propri effetti altresì in materia di competenza della allora costituenda Procura europea; infatti, se le frodi IVA fossero o meno state previste come rientranti nell'ambito della direttiva, conseguentemente il Procuratore europeo avrebbe o meno avuto competenza ad investigare su di esse.

Tra l'altro, la loro inclusione nella direttiva è apparsa del tutto opportuna proprio sotto quest'ultimo profilo. Le frodi IVA, infatti, come si vedrà più diffusamente nel prosieguo, sono le tipiche frodi transnazionali in cui una visione unitaria dell'indagine

¹⁴¹ Risoluzione del Parlamento europeo sulla Procura europea ed Eurojust, datata 05.10.2016, 2016/2750(RSP) nella quale il P.E.: «*invita il Consiglio a stabilire una serie chiara e univoca di competenze e procedure per la Procura europea, sulla base della proposta di direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (Direttiva PIF); invita il Consiglio a intensificare i suoi sforzi per trovare un accordo sulla Direttiva PIF, in modo che l'IVA sia inclusa nel suo ambito di applicazione, e a riaprire i negoziati con il Parlamento in vista dell'istituzione della Procura europea; sottolinea che la Procura europea dovrebbe avere competenza prioritaria per i reati definiti nella Direttiva PIF; deplora profondamente che il Consiglio non permetta che la Procura europea sia competente per i casi, previsti dalla Direttiva PIF, nei quali il finanziamento dell'UE supera i 10.000 Euro ma non rappresenta almeno il 50% del cofinanziamento; invita pertanto il Consiglio ad abbandonare la norma che priva la Procura europea della possibilità di essere competente per tutti i reati definiti dalla Direttiva PIF qualora i danni arrecati al bilancio dell'Unione siano pari o inferiori ai danni causati a un'altra vittima; invita il Consiglio a garantire che la Procura europea sia immediatamente informata dalle autorità nazionali di tutti i casi correlati in qualche modo alla Direttiva PIF, sia prima che nel corso di un'indagine*». Contenuto disponibile sul sito: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0376+0+DOC+XML+V0//IT>.

da parte di un organo investigativo sovranazionale potrebbe rappresentare davvero un valore aggiunto rispetto alla frammentazione investigativa esistente.

E, del resto, non è un caso, a parere di chi scrive, che l'inserimento delle frodi all'IVA all'interno della direttiva sia stato il punto di scontro più acceso della fase dei negoziati per l'approvazione della direttiva. Il possibile impatto di una tale competenza dell'Unione sulle scelte di penalizzazione dei singoli Stati in un settore cruciale come quello fiscale, infatti, può spiegare la strenua resistenza mostrata dagli stessi.

5.2 *Il problema della base giuridica: art. 83, 86 o 325 T.F.U.E.?*

Il legislatore europeo, nell'adozione della direttiva richiamata, si è espresso, in definitiva, a favore della base giuridica costituita dall'art. 83, par. 2, T.F.U.E..

Trattandosi di interessi finanziari UE, si sarebbe invero potuto adoperare l'art. 325 T.F.U.E. come base giuridica dell'intervento normativo in esame, o anche l'art. 86 T.F.U.E., che avrebbe in ipotesi legittimato l'emanazione di un regolamento recante disposizioni incriminatrici, anziché servirsi di una direttiva.

La scelta dell'art. 325 come base giuridica, sostenuta dalla Commissione nella originaria proposta di Direttiva PIF¹⁴²

¹⁴² V. Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, COM(2012) 363 definitivo, v. soprattutto pp. 6 e ss., ove si afferma che: «*La proposta è fondata sull'articolo 325, paragrafo 4, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea. Questo articolo sancisce la competenza dell'Unione europea ad adottare le misure necessarie nel campo*

avrebbe, tra l'altro, impedito l'*opt-out* del Regno Unito, nonché precluso la non applicabilità della direttiva alla Danimarca, oltre a non consentire procedure di salvaguardia come il c.d. *freno d'emergenza* ed anche, infine, il ricorso alla cooperazione rafforzata¹⁴³. Senza dimenticare che la Commissione, tramite una procedura di inadempimento¹⁴⁴, avrebbe avuto un sindacato più

della prevenzione e lotta contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, che "siano dissuasive". Il relativo paragrafo 4 stabilisce la procedura legislativa per l'adozione di tali misure necessarie al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente. Costituisce inoltre la base giuridica per legiferare in materia di frode e altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, nel campo della prevenzione e della lotta contro la frode. [...]

Scopo dell'art. 325 è tutelare l'interesse specifico oggetto di questa priorità strategica, ossia il denaro dei contribuenti dell'Unione, sia esso raccolto o speso». Contenuto disponibile sul sito: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com\(2012\)0363_/com_com\(2012\)0363_it.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/documents/com/com_com(2012)0363_/com_com(2012)0363_it.pdf). V. anche *supra* Cap. 1, par. 4.

¹⁴³ In breve, si ricordi che le clausole con *freno di emergenza* riguardano tre settori: 1. le misure di coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale dei lavoratori migranti (art. 48 del T.F.U.E.); la cooperazione giudiziaria in materia penale (art. 82 del T.F.U.E.); la fissazione di norme comuni per alcuni reati (art. 83 del T.F.U.E.). Esse sono state ideate per consentire l'applicazione della procedura legislativa ordinaria in questi tre settori. La procedura legislativa ordinaria viene, quindi, mitigata con un meccanismo di freno: se uno Stato membro ritiene che i principi fondamentali del suo sistema di sicurezza sociale o del suo sistema di giustizia penale siano minacciati dal progetto legislativo in corso di adozione, può chiedere che il Consiglio europeo sia investito della questione. In tale caso, la procedura viene sospesa e il Consiglio europeo può: rinviare il progetto al Consiglio che porta avanti la procedura tenendo in considerazione le osservazioni formulate; oppure mettere fine definitivamente alla procedura e chiedere, all'occorrenza, una nuova proposta della Commissione europea.

¹⁴⁴ Ai sensi degli artt. 258 e ss. T.F.U.E., e con la concreta conseguenza che l'attuazione della direttiva andrebbe verificata alla stregua di rigorosi parametri di "efficacia" ed "equivalenza" della tutela penale, da garantire nella prassi applicativa in tutto il territorio dell'UE.

esteso, ben potendo far leva sull'”obbligo di risultato” imposto proprio dall'art. 325 T.F.U.E.

A favore di una simile impostazione, si sarebbe potuto invocare non soltanto il tenore letterale¹⁴⁵ dell'art. 325 T.F.U.E., ma anche la circostanza che la stessa Corte di giustizia¹⁴⁶ si è basata proprio su questa disposizione allo scopo di statuire la doverosità della disapplicazione da parte del Giudice nazionale di una disciplina domestica in tema di prescrizione degli illeciti penali, nella misura in cui risultasse in contrasto con la protezione degli interessi finanziari UE.

E, del resto, la mancata previsione della frode tra i reati elencati nel par. 1 dell'art. 83 avrebbe dovuto suggerire un intervento dell'Unione contro tale fenomeno proprio utilizzando l'art. 325 come base giuridica.

Meno agevole sarebbe stato, d'altro canto, il transito attraverso l'art. 86 T.F.U.E., che ad avviso di taluni interpreti istituirebbe – in ben precise materie – una competenza penale euro-unitaria piena e diretta esercitabile tramite regolamenti.

Al di là della scarsa plausibilità – in primo luogo testuale – di siffatta posizione radicale, merita nondimeno di essere segnalata la stretta correlazione tra la Direttiva PIF e l'art. 86 T.F.U.E., in base al quale è stato emanato qualche mese dopo il regolamento sull'istituzione della Procura europea.

¹⁴⁵ Il termine “*measure*” utilizzato dalla norma non pone limitazioni in ordine alla scelta dell'atto normativo da adottare; le norme da adottarsi non devono necessariamente avere carattere “minimo”; l'applicazione della disposizione riguarda tutti gli Stati membri, né questi possono ricorrere al freno d'emergenza.

¹⁴⁶ Ci si riferisce alla già citata sent. Taricco. Cfr. *amplius infra*.

La scelta del legislatore sovranazionale si è, pertanto, indirizzata verso lo strumento normativo meno dirimpente, benché non poco controverso, con lo scopo di dettare disposizioni “minime” sulla definizione delle fattispecie incriminatrici e delle misure punitive, in base a uno schema in via di progressiva affermazione.

Va ricordato, inoltre, come l'orientamento manifestato dalla Commissione, e negato da Parlamento europeo e Consiglio, è sempre stato quello in favore dell'adozione dell'atto in questione sulla base dell'art. 325 T.F.U.E., in ragione del carattere specifico del settore costituito dalla tutela degli interessi finanziari e dello scopo perseguito proprio dallo stesso art. 325, vale a dire la tutela del denaro dei contribuenti.

Essa ha rilevato, altresì, che una tutela dissuasiva, efficace ed equivalente come quella richiesta dalla norma comporta, per sua natura, una tutela penale e, richiamando la differenza tra il par. 4 dell'art. 280 Trattato C.E. e la disposizione oggi vigente, ha concluso che quest'ultima prevede specificamente il potere di adottare misure penali a tutela delle finanze dell'Unione.

La posizione della Commissione¹⁴⁷ non è stata condivisa non solo dal Consiglio, ma anche da parte del Parlamento europeo, il quale ha tenuto conto in proposito del parere della sua Commissione giuridica¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Condivisa, invece, dalla Corte dei Conti; cfr. parere n. 8/2012.

¹⁴⁸ In tale parere, la Commissione parlamentare, muovendo dai lavori preparatori del Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa, ha ritenuto che l'art. 83, par. 2, T.F.U.E. «*costituisce una lex specialis per quanto attiene all'attribuzione di competenze in ordine al diritto penale sostanziale*»; contenuto disponibile sul sito:

L'adozione della Direttiva PIF, tuttavia, non ha messo fine alla questione concernente il fondamento giuridico delle misure penali dell'Unione in materia di interessi finanziari.

Pur non contestandone in merito la disciplina, la Commissione si è riservata il diritto di adire la Corte di giustizia in relazione proprio alla base giuridica prescelta, con ciò lasciando aperta la questione¹⁴⁹.

E, data l'importanza che la questione riveste sotto i molteplici aspetti evidenziati, è auspicabile un intervento chiarificatore della stessa Corte di giustizia sul punto.

Da ultimo, si è osservato come, sotto il profilo degli atti normativi volti a combattere la frode, se è pur vero che sulla base dell'art. 325 T.F.U.E. tra le misure adottabili rientri altresì il regolamento, appare difficile che tale strumento possa essere privilegiato rispetto allo strumento direttiva, in ragione della maggior salvaguardia della specificità offerta da quest'ultima nei confronti degli ordinamenti statali; oltre al fatto che la direttiva è lo strumento tipicamente utilizzato nel contesto della cooperazione

<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A7-2014-0251+0+DOC+XML+V0//IT#title3>.

V. anche posizione in prima lettura del Parlamento europeo del 16.04.2014, doc. EP-PE_TC1-COD(2012)0193; contenuto disponibile sul sito: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NON-SGML+TC+P7-TC1-COD-2012-0193+0+DOC+PDF+V0//IT>.

¹⁴⁹ Cfr. Comunicazione del 16.05.2017, COM(2017) 246 definitivo, p. 3; ove si afferma: «*La Commissione appoggia la posizione del Consiglio in prima lettura per quanto riguarda le disposizioni sostanziali della direttiva. La Commissione tuttavia ritiene che la direttiva avrebbe dovuto basarsi sull'articolo 325 del T.F.U.E. e si riserva il diritto di avviare un procedimento giudiziario dinanzi alla Corte di giustizia in relazione alla base giuridica*»; contenuto disponibile sul sito: <https://ec.europa.eu/transparency/reg-doc/rep/1/2017/IT/COM-2017-246-F1-IT-MAIN-PART-1.PDF>.

penale, in ragione della maggior capacità di aderire alle diversità che connota i sistemi penali dei diversi Stati membri.

Invero, tale ultimo aspetto risulta confermato proprio nella proposta di Direttiva PIF nella quale altresì la stessa Commissione non aveva potuto non rilevare come: «*Per stabilire norme armonizzate di diritto penale in materia di tutela degli interessi finanziari dell'Unione, lasciando agli Stati membri un certo grado di flessibilità per quanto riguarda l'eventuale adozione di disposizioni più severe, la direttiva è lo strumento più appropriato*»¹⁵⁰.

5.3. *L'innalzamento delle soglie di punibilità: un limite alle prerogative dell'EPPO?*

Come anticipato, un'ulteriore criticità da rilevare quanto alla neo-introdotta Direttiva riguarda, senza dubbio, l'ambito di applicazione della stessa.

Ebbene, l'art. 2, par. 2, limita esplicitamente l'applicabilità della direttiva in esame «*unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA*»¹⁵¹.

La “gravità” della fattispecie risulterà, dunque, oltretutto dall'elemento soggettivo della intenzionalità e quello oggettivo

¹⁵⁰ Cfr. V. Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, COM(2012) 363 definitivo, cit., alla p. 8.

¹⁵¹ Lo si ricordi, ancora una volta, la Convenzione PIF non conteneva detta limitazione, prevedendo specificamente l'obbligo di sanzioni penali per le condotte *de qua* e di sanzioni penali detentive (che possono comportare l'estradizione) per i casi di frode grave, intendendo con frode grave qualsiasi frode riguardante un importo minimo non inferiore a 50.000 ECU (art. 2 Convenzione PIF).

della condotta posta in essere, da due ulteriori elementi: il carattere transnazionale della condotta fraudolenta e l'importo del danno causato¹⁵².

Secondo la definizione accolta dalla norma, i reati in materia di IVA sono considerati "gravi" quando le condotte illecite, come descritte dalla Direttiva, siano connesse al territorio di due o più Stati membri e comportino un danno complessivo pari a dieci milioni di Euro¹⁵³.

E, del resto, questa previsione trova il suo corrispondente nel Considerando (4) della Direttiva: *«La tutela degli interessi finanziari dell'Unione richiede una definizione comune di frode che rientri nell'ambito di applicazione della presente direttiva, che dovrebbe ricomprendere la condotta fraudolenta dal lato delle entrate, delle spese e dei beni ai danni del bilancio generale dell'Unione europea [...]. La nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto («IVA») istituito dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio (1) («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».*

Sul punto, va ricordato come è discussa in dottrina l'idea di poter ancorare la responsabilità penale a parametri monetari fissi, che si configurerebbero verosimilmente quali elementi negativi

¹⁵² Cfr. anche *infra* Capitolo 3.

¹⁵³ 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.

del fatto¹⁵⁴, di problematico accertamento processuale, oltre al fatto che le condotte delineate dalla Direttiva risultano dotate di un intrinseco disvalore tendenzialmente insuscettibile di variare in funzione delle relative conseguenze di tipo economico¹⁵⁵.

Ma vi è di più, infatti, come è noto, il Regolamento 2017/1939 relativo all'istituzione della Procura europea, ha previsto, all'art. 22, che, fra le altre materie, l'EPPO sarà competente per «*i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione di cui alla Direttiva 2017/1371, quale attuata dal diritto nazionale, indipendentemente dall'eventualità che la stessa condotta criminosa possa essere qualificata come un altro tipo di reato ai sensi del diritto nazionale. Per quanto riguarda i reati di cui all'articolo 3, par. 2, lettera d), della Direttiva 2017/1371, quale attuata dalla legislazione nazionale, l'EPPO è competente soltanto qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale definite in detta disposizione siano connesse al territorio di due o più Stati membri e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di Euro*»¹⁵⁶.

Balza all'occhio, pertanto, come i problemi relativi alla menzionata soglia di "gravità" prevista dalla Direttiva PIF si manifestino innanzitutto sul piano investigativo.

Dal punto di vista investigativo, infatti, "a valle" dell'indagine compiuta dal Procuratore europeo, sarà difficile perseguire efficacemente le condotte fraudolente nei confronti dell'IVA, potendo l'EPPO perseguire solo condotte che, necessariamente, abbiano ad oggetto frodi del valore di almeno 10 milioni di Euro.

¹⁵⁴ Elementi negativi della anti giuridicità.

¹⁵⁵ Cfr. E. BASILE, *Brevi note sulla nuova Direttiva PIF*, cit.

¹⁵⁶ Cfr. anche *infra*.

Quel che accade di sovente è che, invece, soltanto dopo mesi, a volte anni, si scopra la reale estensione della frode e, dunque, per lo meno nella sua fase iniziale, la frode scoperta “a valle” sfuggirà alla competenza del Procuratore europeo.

E, forse, l’obiettivo ultimo della Direttiva era proprio quello di arginare le future prerogative del Procuratore europeo¹⁵⁷.

Inoltre, lo stesso legislatore europeo sembra conscio della criticabilità cui si espone l’introduzione delle soglie in questione: l’art. 18, par. 4, dispone, infatti, che allo scadere di tre anni dal termine di recepimento della Direttiva, sulla base dei dati trasmessi dagli Stati, la Commissione presenterà una relazione al Parlamento europeo ed al Consiglio al fine di valutare, fra l’altro, se la soglia prevista per le frodi IVA risulti adeguata.

¹⁵⁷ È da sottolineare come tale scelta, a parere di chi scrive, risulti decisamente in controtendenza rispetto agli scopi, almeno formalmente, perseguiti dalla Direttiva di cui trattasi. Di fatti, l’entrata in vigore della Direttiva PIF ha di fatto eliminato gli obblighi di criminalizzazione presenti nella Convenzione PIF e relativi, nello specifico, alle frodi “sottosoglia”. Come è noto, infatti, l’art. 16 della Direttiva PIF, rubricato *Sostituzione della Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee*, prevede che: «La Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, del 26 luglio 1995, e relativi Protocolli del 27 settembre 1996, del 29 novembre 1996 e del 19 giugno 1997, è sostituita dalla presente direttiva per gli Stati membri vincolati da essa, con effetto dal 6 luglio 2019».

La Convenzione PIF, all’art. 2, prevedeva che: «Ogni Stato membro prende le misure necessarie affinché le condotte [frodi IVA] [...] siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno nei casi di frode grave, pene privative della libertà che possono comportare l’extradizione, rimanendo inteso che dev’essere considerata frode grave qualsiasi frode riguardante un importo minimo da determinare in ciascuno Stato membro. Tale importo minimo non può essere superiore a 50.000 Euro». Si aggiunga, fra l’altro, che dopo l’introduzione della Direttiva qui esaminata, le condotte frodatorie che non siano riconducibili nell’alveo della competenza disegnata stessa, rimarranno sprovviste di una tutela a livello europeo e dovranno, perciò, essere perseguite dai singoli Stati membri.

In tal modo il legislatore ha lasciato aperta la possibilità di correggere le insufficienze che la normativa in questione potrebbe rivelare in concreto.

Le scelte inerenti a queste disposizioni, come si è avuto modo di ricordare, riflettono essenzialmente le posizioni del Consiglio e, pertanto, degli Stati membri. Il che suscita perplessità perché, in definitiva, le frodi commesse nel settore dell'IVA, ma anche nell'ambito degli appalti, ledono gli interessi finanziari nazionali, ancora prima di quelli dell'Unione.

Fermo quanto appena ricordato, occorre svolgere qualche ulteriore considerazione sul requisito della "gravità" della frode da una diversa prospettiva.

Come è stato, infatti, osservato, da parte della dottrina¹⁵⁸ – e ciò, nello specifico, in relazione al *dictum* della Corte sovranazionale nella "saga *Taricco*"¹⁵⁹ – il requisito della "gravità" dell'illecito fiscale (seppure senza che fosse ancorato a definiti parametri, come invece fatto dalla Direttiva PIF) è stato utilizzato altresì dal giudice sovranazionale per circoscrivere la soglia ai fini della non operatività delle riduzioni prescrizionali e, quindi, come parametro a cui il giudice nazionale deve rifarsi (insieme con quello del "numero considerevole di casi verificatesi") per valutare se disapplicare o meno la normativa sulla interruzione della prescrizione (artt. 160 e 161 c.p.) e, dunque, giungere o meno ad una sentenza di estinzione del reato per intervenuta

¹⁵⁸ Cfr. per tutti F. AMATUCCI, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, in *Riv., dir., trib., int.*, 2019, fasc. 1, pp. 39-56.

¹⁵⁹ Cfr. *amplius infra* Cap. 2 par. 6.

prescrizione, in tal caso lasciando le condotte *de quibus* prive di sanzione penale.

Ferme le censure sulla indeterminatezza del concetto di “gravità” enucleato dal giudice sovranazionale, che hanno portato, come si vedrà più diffusamente nel prosieguo della trattazione, alla non utilizzabilità di tale parametro in quanto non coerente con il principio della legalità-determinatezza richiesto per i precetti penali, si rende necessaria qualche considerazione sul punto.

Non può fare a meno di notarsi, infatti, come il requisito della “gravità” della frode risulta ben definito nella Direttiva PIF (a cui rinvia il Regolamento EPPO).

Come visto, infatti, il legislatore europeo delinea come “grave” quella frode IVA che lede gli interessi finanziari dell’UE e, in particolare, per quanto riguarda il sistema dell’IVA, quella frode che presenti i requisiti esposti nell’art. 2, par. 2, Dir. PIF.

Tale norma, infatti, delimita puntualmente il concetto di frode “grave”, circoscrivendola ai casi in cui esse *«siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell’Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 Euro»*.

Ebbene, se anche non si vogliono rinnegare le osservazioni critiche svolte in precedenza, pare opportuno osservare, altresì, come la previsione di una soglia così alta, nonché la necessità che la condotta illecita sia transnazionale, potrebbe risultare comunque coerente dal punto di vista della normativa dell’ordinamento giuridico nazionale.

Infatti, il sistema sanzionatorio avverso le frodi IVA delineabile all’interno del nostro ordinamento giuridico, si basa, anche a seguito delle riforme al sistema sanzionatorio approntate nel

2015¹⁶⁰, su di una particolare afflittività ed onerosità delle sanzioni amministrative previste spesso congiuntamente e di immediata applicazione che consente, con ogni probabilità, di “compensare” la ridotta punibilità ai fini penali derivante dalla prescrizione ovvero di rendere compatibile il sistema con il principio del *ne bis in idem*.

Perciò, in assoluto, la scelta del legislatore europeo di prevedere norme comuni per il perseguimento solo delle fattispecie più gravi di frodi IVA pare coerente con lo *status quo*, ad esempio, dell'ordinamento giuridico nazionale.

Tale coerenza, non è riscontrabile, invece, nel ragionamento fatto nelle sentenze rese nel caso Taricco dal giudice sovranazionale: quest'ultimo, di converso, àncora il giudizio che il giudice interno deve compiere per valutare la disapplicazione della normativa interna (artt. 160 e 161 c.p.) alla sola valutazione della “gravità” della frode fiscale (e della ricorrenza “in un

¹⁶⁰ Come si vedrà meglio nel Capitolo 2, par. 4.1., il sistema sanzionatorio penale tributario era già stato oggetto di una radicale riforma attuata con il D.Lvo 74/2000 emanato in virtù della delega conferita dall'art. 9 della L. 205/1999. Lo spirito della legge delega è stato quello di colpire con la sanzione penale solo le fattispecie più gravi di violazioni tributarie e non più le violazioni formali e/o prodromiche all'evasione. L'intenzione del legislatore delegante di circoscrivere la previsione di fattispecie penali ai casi di violazioni più gravi ha portato a caratterizzare il reato penale tributario per la presenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico (il “fine di evadere le imposte”) e per la frequente previsione di soglie di punibilità al di sotto delle quali non scatta la violazione penale, pur configurandosi un illecito punito con sanzioni amministrative. Ebbene, con il D.Lvo 158/2015, recante misure per la revisione del sistema sanzionatorio tributario in attuazione della delega fiscale (L. 23/2014, la quale aveva fissato come generale principio direttivo la razionalizzazione del sistema fiscale attraverso l'intervento, oltre che sul piano sanzionatorio, anche sulle procedure di riscossione, sul riordino delle agenzie fiscali, sulla stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale), sono modificate alcune soglie di punibilità, introdotte nuove cause di non punibilità, etc.

numero considerevole di casi”), senza che sia richiesta una verifica della presenza di eventuali sanzioni formalmente amministrative, ma idonee ad ottenere gli stessi effetti retributivi e preventivi della sanzione penale.

CAPITOLO 2

INDIVIDUAZIONE E ANALISI DELLE FATTISPECIE: LE FRODI IVA

Sommario: **1.** Persistenza e consistenza del problema. Le frodi IVA. – **2.** Il meccanismo di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto. Una premessa necessaria. – **3.** Individuazione delle fattispecie di frodi IVA. – **4.** *Segue**. Le frodi IVA nella giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di giustizia. – **4.1** Il tema delle operazioni inesistenti e la parziale corrispondenza con la nozione europea di frode IVA. – **4.1.1** Le operazioni oggettivamente inesistenti. – **4.1.2** Le operazioni soggettivamente inesistenti. – **5.** Il parziale riavvicinamento delle due giurisdizioni e i recenti approdi. – **6.** Le frodi IVA e il diritto penale certo: il caso *Taricco*.

1. Persistenza e consistenza del problema. Le frodi IVA.

Nei paragrafi che precedono sono state descritte, in chiave diacronica, le principali tappe dell'evoluzione che ha caratterizzato il settore della tutela degli interessi finanziari europei, con specifico riferimento al settore penale.

Come emerge dall'analisi sin qui svolta, si tratta di una costruzione complessa e raffinata, eppure, come si vedrà più diffusamente nel prosieguo, concretamente insufficiente all'obiettivo che si propone di raggiungere.

Tralasciando i limiti connaturati all'utilizzo delle singole tecniche di tutela, già evidenziati nel corso della trattazione, i dati reperiti mostrano come il riprodursi delle condotte pregiudizievoli delle finanze comunitarie non sia stato evitato; ed anzi, il fenomeno sembra aggravarsi col trascorrere del tempo.

Di seguito si riportano alcuni dati¹⁶¹ che, anche se a titolo non esaustivo, possono confermare quanto appena detto.

Il numero di irregolarità segnalate come frode è rimasto quasi invariato dal 2013: nel 2016 è stato più elevato del 14% rispetto al 2012, ma inferiore del 4% rispetto alla media quinquennale.

La loro incidenza finanziaria, invece, è oscillata notevolmente, in quanto su detti importi possono influire singoli casi che comportano somme molto elevate.

Specificamente, nel corso dell'anno 2016, sono state segnalate alla Commissione 19.080 irregolarità (di cui 1.410 frodi¹⁶²) per un importo totale di circa 2,97 miliardi di Euro.

¹⁶¹ Cfr. Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio relativa alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, COM(2017) 383 definitivo, del 21.07.2017, specialmente alle pp. 14-16. Tale relazione è accompagnata da cinque documenti di lavoro dei servizi della Commissione; contenuto disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0383&from=IT>.

¹⁶² Per un importo pari a 391 milioni di Euro; pari al 13% degli importi totali oggetto di irregolarità, riguardanti sia le spese che le entrate.

L'ultimo dato disponibile mostra, tuttavia, come, nell'anno 2017, a fronte di 15.213 irregolarità segnalate, solo 1.146 sono risultate essere frodi, per un ammontare complessivo pari ad Euro 2,58 miliardi di Euro¹⁶³.

Peraltro, è probabile che l'importo reale interessato dalle irregolarità sia di gran lunga maggiore, non essendo stati identificati e denunciati tutti i casi (c.d. "cifra oscura").

Più precisamente, quanto alle irregolarità e frodi relative alle entrate del bilancio UE – tra cui rientrano certamente le frodi IVA – si è osservato come le irregolarità di questo tipo segnalate come frode per l'anno 2016 siano state in totale 513, ossia il 32% in meno rispetto alla media quinquennale (749 irregolarità per il periodo 2012-2016)¹⁶⁴.

¹⁶³ Cfr. Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, COM(2018) 553 del 03.09.2018, soprattutto alle pp. 15 e 16; contenuto disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0553:FIN:IT:PDF>. Cfr. anche *infra* Cap. 4.

¹⁶⁴ I risultati operativi resi noti dalla Guardia di finanza italiana mostrano come, a fronte di 1.783 interventi ispettivi totali specificamente in materia di IVA svolti nell'anno 2017, cui sono seguiti 12.375 soggetti denunciati per reati tributari e 3.162 soggetti denunciati per reati di frode all'IVA, risulta un ammontare di IVA evasa pari a 1 miliardo e 643 milioni di Euro; Cfr. Relazione elaborata dal Col. L. Vinciguerra resa nota in occasione del Seminario europeo Jean Monnet *Frodi IVA in Europa e tutela degli interessi finanziari dell'Unione*, tenutosi a Roma in data 14/15.05.2018, reperibile in <http://jeanmonnetproject.uniupo.it/home/initiatives/frodi-iva-nell-europa-penale>; contenuto disponibile sul sito <https://drive.google.com/file/d/1IIQypR31hWSEhZpJ4dAm5O2HJ-aSc22i/view>.

Tale dato risulta confermato da quello presente nella Relazione annuale del Comitato per la lotta contro le frodi nei confronti dell'Unione europea relativa all'anno 2017; in particolare, cfr. p. 94 ove si parla di frodi IVA accertate nel nostro ordinamento per un importo pari a 1 miliardo e 198 milioni di Euro; contenuto disponibile sul sito <http://www.politicheeuropee.gov.it/media/4351/relazione-colaf-anno-2017.pdf>.

Ebbene, le conclusioni che possono essere formulate dall'esame dei dati riportati non possono dirsi certamente incoraggianti e, per usare le parole della stessa Commissione: «nonostante gli sforzi profusi, Stati membri e Unione non riescono a risolvere il problema della frode a danno degli interessi finanziari dell'Unione. [...] L'assenza di un sistema di contrasto globale ed equivalente per tutta l'Unione ha sviluppato tra i frodati un certo senso di impunità. [...] La ricerca e le statistiche dimostrano che le indagini penali relative a casi di frode lesive degli interessi finanziari dell'Unione si scontrano spesso con il divergere degli ordinamenti nazionali e con la disomogeneità delle attività di contrasto negli Stati membri. Il tasso di successo delle azioni penali riguardanti i reati a danno del bilancio dell'UE varia notevolmente da uno Stato membro all'altro (dal 20% circa a oltre il 90%) in parte a causa della complessità dei casi, alla mancanza di risorse nazionali e alla frequente necessità di raccogliere prove fuori dal territorio nazionale. Ciò dimostra la grave mancanza di efficienza dei sistemi di contrasto nazionali in materia di frode contro gli interessi finanziari dell'Unione. [...] Le attuali strutture nazionali ed europee non sono in grado di affrontare questi problemi. Le autorità giudiziarie e di polizia possono agire solo entro i confini nazionali, il che ne limita le capacità di trattare reati di dimensione transfrontaliera. Per altro, nemmeno le agenzie dell'Unione che esercitano competenze su scala dell'Unione sono legittimate a svolgere indagini o avviare azioni penali negli Stati membri»¹⁶⁵.

¹⁶⁵ V. Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni, COM(2013) 532 definitivo, del 17.07.2013, soprattutto alle pp. 3 e ss.

Si può affermare, inoltre, come le caratteristiche tipiche delle frodi in danno delle finanze comunitarie hanno ormai assunto una propria configurazione ed autonomia nel panorama della criminalità transnazionale.

In generale, le frodi al bilancio dell'Unione si manifestano mediante due modalità principali.

Mentre la prima vede il fenomeno assumere un carattere diffuso sul territorio, coinvolgendo un numero notevole di soggetti che delinquono e si caratterizza per le modalità tendenzialmente “artigianali” di esecuzione, la seconda tipologia, invece, vede la frode articolata in modo più complesso – anche grazie al coinvolgimento di soggetti operanti su aree territoriali più ampie – con l'utilizzo di tecniche maggiormente raffinate e supportate dalla creazione di false documentazioni o dalla connivenza di pubblici ufficiali¹⁶⁶. E detta seconda tipologia di frode, numericamente più ridotta ma economicamente più significativa, risulta spesso gestita da associazioni criminali dotate di alti livelli di professionalità ed organizzazione.

Per quanto riguarda gli effetti di tali condotte lesive degli interessi finanziari UE, occorre ribadire come le conseguenze di esse non si limitano al danno al bilancio dell'Unione europea, avendo un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune¹⁶⁷.

¹⁶⁶ Cfr. G. GRASSO (a cura di), *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione. L'esempio dei fondi strutturali*, cit., pp. 37 e ss.

¹⁶⁷ Cfr. Libro Verde della Commissione europea dedicato al «*futuro dell'IVA. Verso un sistema dell'IVA, più semplice, solido ed efficiente*», Bruxelles, 01.12.2010, COM (2010), cit.

Già da un punto di vista economico, occorrerebbe considerare non solo l'ammontare delle cifre illecitamente sottratte al bilancio comunitario, ma anche il costo derivante da un'allocatione dei fondi incoerente con la destinazione loro assegnata, con la conseguenza che i cittadini europei subiscono un duplice pregiudizio: in primo luogo, nella veste di contribuenti e, in secondo luogo, in qualità di destinatari delle politiche europee¹⁶⁸.

E, di fatti, il danno forse più preoccupante derivante dalla diffusione di tali condotte non è quello di carattere strettamente economico, bensì quello arrecato ai "beni intangibili" di una società, visibile soltanto nel lungo periodo.

In ultima istanza, infatti, ogni pregiudizio degli interessi finanziari europei nuoce alla credibilità delle Istituzioni europee nel loro complesso.

In concreto, la persecuzione e la repressione di questo tipo di condotte si rivela particolarmente impegnativa, comportando approfondimenti investigativi spesso onerosi, in termini di impegno di risorse umane e materiali.

E proprio alla luce di tale circostanza, dunque, i paragrafi che seguono cercheranno di dare conto, con maggiore grado di specializzazione, delle fattispecie concretamente poste in essere ai danni degli interessi finanziari dell'Unione europea, con specifico riguardo alle frodi nei confronti dell'imposta sul valore aggiunto.

¹⁶⁸ Cfr. F. DE ANGELIS, *Il Corpus juris recante disposizioni penali per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea: origini e prospettive* in G. GRASSO, *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione. L'esempio dei fondi strutturali*, cit.

La scarsa efficacia di un sistema di tutela basato sul ricorso a sistemi sanzionatori nazionali¹⁶⁹, pur corretto da interventi armonizzatori e rinforzato da strumenti tradizionali o innovativi di cooperazione amministrativa e giudiziaria, imporrebbe, dal punto di vista di chi scrive, un radicale cambio di prospettiva, nel senso del superamento della frammentazione dello spazio di repressione penale e del parallelo definitivo accoglimento del principio di “territorialità europea”¹⁷⁰, quale principio complementare a quello di territorialità statale.

Quest’ultimo, tuttavia, non comporta, di per sé, solo, l’adozione di un modello istituzionale definito: assodato che il patrimonio finanziario europeo rappresenta il bene condiviso dagli Stati membri per eccellenza – essendo lo strumento essenziale per il perseguimento degli obiettivi dell’Unione – la principale implicazione necessaria, dal punto di vista logico-giuridico, è la necessità di apprestarne una tutela unitaria¹⁷¹.

¹⁶⁹ Cfr. Capitolo precedente, par. 2.1.2.

¹⁷⁰ Cfr. M. DELMAS MARTY, *Necessità, legittimità e fattibilità del Corpus juris* in G. GRASSO, R. SICURELLA, *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, cit., specialmente alle pp. 251 e ss. e M. FIDELBO, *La cooperazione rafforzata come modalità d’istituzione della Procura europea*, in *Diritto penale contemporaneo*, 10/2016, pp. 101-102. In particolare, secondo tali Autori, il concetto di “territorialità europea” non deve essere inteso *sic et simpliciter* come la «*somma geografica del territorio di tutti gli Stati membri, ma come luogo all’interno del quale l’UE promuove la pace, i suoi valori e il benessere dei suoi popoli ed esercita la sua potestà normativa funzionale a rendere quel luogo uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne da offrire ai suoi cittadini (artt. 2 e 3 T.U.E.)*».

¹⁷¹ La dimensione transnazionale delle moderne forme di criminalità, infatti, «*mettono in crisi il concetto di sovranità, i suoi baluardi (il diritto penale in primis) e lo stesso principio di territorialità statale*» cfr. M. FIDELBO, *La cooperazione rafforzata come modalità d’istituzione della Procura europea*, cit.

E l'obiettivo di detta tutela unitaria è, almeno in linea di principio, del tutto coerente con l'introduzione di un organo requirente europeo¹⁷², anche se questa soluzione potrebbe non essere del tutto sufficiente a reprimere quelle condotte che sfruttano proprio alcuni "mismatching" esistenti fra le legislazioni degli Stati membri¹⁷³.

Come la stessa Corte dei Conti europea ha sottolineato, l'Unione europea si è trovata di fronte ad una contraddizione che essa stessa stava sviluppando: in ossequio al principio delle quattro libertà fondamentali, l'Unione dispone di un mercato unico ove le persone, le merci, i servizi e il capitale circolano liberamente attraverso le frontiere nazionali (ormai sopresse); quelle stesse frontiere tuttavia non solo circoscrivono 28 sistemi fiscali diversi, ma limitano allo stesso tempo il controllo della regolarità del mercato.

¹⁷² Anche se, come si vedrà nei prossimi Capitoli, la conformazione assunta da EPPO nel Regolamento 2017/1939 nonché la sua istituzione mediante cooperazione rafforzata hanno sollevato e sollevano a tutt'oggi numerose perplessità.

¹⁷³ Per tale motivo, dunque, si è scelto di focalizzarsi sull'analisi delle condotte fraudolente concernenti l'imposta sul valore aggiunto. Proprio in occasione del Seminario europeo Jean Monnet *Frodi IVA in Europa e tutela degli interessi finanziari dell'Unione*, tenutosi a Roma in data 14/15.05.2018, reperibile in <http://jeanmonnetproject.uniupo.it/home/initiatives/frodi-iva-nell-europa-penale>, infatti, il Prof. R. Lupi ha più volte sottolineato come uno degli ambiti più problematici della tutela agli interessi finanziari UE è proprio quello delle frodi IVA, avverso cui, più che di "strategia europea antifrode" ovvero di coordinamento investigativo, si dovrebbe parlare di un vero e proprio coordinamento ed unificazione delle legislazioni dei singoli Stati membri, con la specifica finalità di creare un sistema integrato di applicazione dell'IVA che non consenta "sfasamenti" fra i vari Paesi e, dunque, renda più difficoltoso l'operare dei soggetti truffatori. Cfr. *infra*.

E, la globalizzazione dell'economia assieme con l'abolizione delle frontiere ha favorito sì la nascita di un mercato unico europeo, ma altresì di un "mercato unico delle frodi"¹⁷⁴.

Orbene, al fine di comprendere quali siano le condotte in concreto maggiormente idonee a ledere gli interessi dell'Unione europea, anche per valutare la concreta efficacia delle misure già adottate e adottabili in futuro per il loro contrasto, è parso utile analizzare la manifestazione e lo sviluppo materiale di alcune di queste – le "frodi IVA" – anche grazie all'analisi offerta dalla giurisprudenza nazionale e sovranazionale sul punto.

¹⁷⁴ Si v. la relazione speciale della Corte dei Conti europea 2015, recante il titolo *Lotta alle frodi nel campo dell'IVA intracomunitaria: sono necessari ulteriori interventi*, ove si afferma come (p. 11): «Il mercato unico, istituito il 1 gennaio 1993, ha abolito i controlli alle frontiere per gli scambi intracomunitari. Poiché le esportazioni di beni e servizi in un altro Stato membro hanno continuato ad essere esenti da IVA, vi è il rischio che tali beni e servizi rimangano non tassati, tanto nello Stato di cessione quanto in quello di consumo. Oltre alla perdita di gettito per gli Stati membri, l'IVA non riscossa incide sulle risorse proprie dell'Unione europea. [...] Spesso le frodi nel campo dell'IVA sono connesse alla criminalità organizzata. Secondo i rappresentanti di Europol, si stima che ogni anno 40-60 miliardi di Euro del mancato gettito IVA per gli Stati membri siano imputabili a gruppi criminali organizzati»; contenuto disponibile sul sito: https://drive.google.com/file/d/12Qji8-ejRoJE7U92xm5sw8U_Y9wyNE8S/view. Sul punto cfr. anche P. CENTORE, *Cooperazione tra Stati non solo formale per la lotta all'evasione*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 24, pp. 1953 e ss., il quale sottolinea come: «l'ampliamento del territorio di scambio libero, non unito dal coordinamento verticistico della legislazione di riferimento, contribuisce allo sviluppo di una sorta di "turismo fiscale", alla ricerca di Paesi in cui sia ancora possibile porre in essere operazioni fraudolente, il cui costo pesa alla fine sull'intera collettività europea» e, del resto, occorre operare un raffronto con il modello statunitense e canadese, dove l'applicazione delle disposizioni tributarie rappresenta materia "federale", cioè, che travalica la potestà (e la logica) dei singoli Stati aderenti. È dato di comune esperienza che l'evasione fiscale, negli Stati Uniti d'America, ad esempio, è perseguita e repressa al di là e, al di sopra, delle legislazioni nazionali. La domanda se questo sia il modello attualmente applicato nell'Unione europea non può che avere risposta negativa.

Anticipando quanto sarà esposto nel prosieguo della trattazione, la nozione di “frode IVA” utilizzata dalla Corte di giustizia è autonoma e indipendente rispetto a quella di “operazioni inesistenti” utilizzata in ambito nazionale per reprimere tale fattispecie.

Fermo quanto anticipato, si noti come la nozione di “frode” non risulta interpretata uniformemente in tutti gli Stati membri; anche se il nucleo comune della fattispecie viene riconosciuto, fra l'altro, in tutti quegli atti o comportamenti che sottraggono risorse proprie all'Unione europea¹⁷⁵.

Pare opportuno, quindi, ricordare qui come l'ambito materialmente coperto dalla neo-introdotta Direttiva¹⁷⁶ risulti assai più esteso rispetto nozione datane nella Convenzione, se non altro per l'inclusione, nella Direttiva PIF proprio delle frodi IVA.

E' necessario aggiungere per fini di completezza, che la tutela degli interessi finanziari dell'Unione e la lotta alle frodi riguarda oggi, grazie alla direttiva citata, non solo la gestione degli stanziamenti di bilancio, in quanto essa si estende altresì a qualsiasi misura che incida o minacci di incidere negativamente sul patrimonio dell'UE, nonché su quello degli Stati membri – quando ciò sia di interesse per le politiche dell'Unione –

¹⁷⁵ Cfr. anche *supra* Cap. 1, par. 2.3. Si riporta qui la definizione enucleabile dell'art. 1 della Convenzione PIF, che unifica la fondamentale partizione tra frode in materia di entrate e in materia di spese, e permette di affermare come per frode ai danni del patrimonio finanziario dell'Unione deve intendersi qualsiasi azione od omissione di carattere intenzionale che abbia per effetto la diminuzione illegittima di risorse ovvero il percepimento o la ritenzione illecita di fondi.

¹⁷⁶ Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale. Sul punto v. *supra* Cap. 1, par. 1.5.

comprese le operazioni finanziarie quali l'assunzione e l'erogazione di prestiti¹⁷⁷.

La Direttiva PIF interviene a definire la locuzione di interessi finanziari dell'Unione europea, intendendo che essa debba essere applicata a «*tutte le entrate, le spese e i beni [...] coperti o acquisiti oppure dovuti in virtù: i) del bilancio dell'Unione; ii) dei bilanci di Istituzioni, organi e organismi dell'Unione istituiti in virtù dei Trattati o dei bilanci da questi direttamente o indirettamente gestiti o controllati*» (art. 2.1, lett. a), fermo restando il principio espresso al Considerando (16), a rigore del quale: «*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*».

Come già accennato, dalla definizione di “interessi finanziari dell'Unione” quivi accolta discende che tutte le risorse proprie sono ricondotte entro la nozione di interessi finanziari dell'Unione, facendo in tal modo giustizia ad un dibattito inter-istituzionale che, lo si ricorda, per volontà del Consiglio¹⁷⁸, tendeva ad escludere dall'ambito di applicazione della Direttiva PIF la materia dell'IVA, innovando rispetto alla soluzione predisposta dalla Commissione e alla posizione assunta dal Parlamento europeo.

¹⁷⁷ Cfr. Considerando (1): «*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*».

¹⁷⁸ Cfr. doc. 10729/13 datato 06.06.2013, cit., v. specificamente p. 12.

Si è detto, infatti, di come la soluzione di integrare l'IVA nella disciplina della Direttiva PIF¹⁷⁹ sia dipesa perlopiù dalla posizione assai radicale a riguardo della Corte di giustizia¹⁸⁰.

E, del resto, qualora le frodi in materia di IVA avessero continuato ad essere escluse dall'ambito della direttiva, ciò avrebbe comportato il mantenimento, nei vari Stati membri, di un livello di armonizzazione realmente insufficiente per reprimere, quantomeno a livello del singolo Stato membro, le condotte *de qua*; con la conseguenza immediata che una medesima condotta avrebbe continuato ad essere punita in modo differente, a seconda dello Stato membro in cui si manifestava, con ciò favorendo fenomeni criminali ancora più dannosi e resistenti.

Di fatti, a seguito da ultimo della citata sentenza *Taricco*, il Parlamento europeo, che era già favorevole come la Commissione all'inclusione delle frodi relative all'IVA, si è espresso nel senso addirittura di non sostenere la Direttiva PIF senza che fosse stata inserita la frode IVA.

Per altro verso, poi, il Consiglio, dapprima contrario, ha constatato la necessità di effettuare una regolamentazione di tale tipologia di frode nella nuova normativa¹⁸¹.

¹⁷⁹ V. altresì *supra* Cap. 1, par. 5.1.

¹⁸⁰ Dapprima nella decisione resa nella causa *Commissione c. Repubblica federale di Germania* (Causa C-539/09 del 15.11.2011); poi in occasione del caso *Åklagaren c. H. A. Fransson* (Causa C-617/10 del 26.02.2013; ai punti 25-27 e 34 della motivazione) e, più recentemente, nel caso *Taricco*, (causa C-105/14, *proc. pen. a carico di Taricco e altri*, del 08.09.2015; ai punti 36, 38 e 49 della motivazione). V. *supra* Cap. 1, par. 1.5.1.

¹⁸¹ Cfr. Consiglio dell'Unione europea, doc. 12686/1/16, datato 11.10.2016, in particolare alle pp. 3 e 4, ove si legge: «Dalle discussioni è emersa una chiara tendenza verso una più generale accettazione dell'idea di includere almeno le forme gravi di frode IVA nel campo di applicazione della direttiva. Tuttavia, un considerevole numero di delegazioni ha sottolineato la

In ogni caso, le disposizioni sulle frodi IVA stabilite nella direttiva riproducono, in buona sostanza, le posizioni espresse dalle delegazioni degli Stati membri nel Consiglio.

Innanzitutto, ciò riguarda la determinazione ad inserire nella direttiva i casi di frode IVA transfrontaliera “grave”, ma altresì la salvaguardia dell’organizzazione e del funzionamento delle amministrazioni fiscali nazionali, evitando interferenze dell’Unione con tali competenze degli Stati¹⁸².

2. Il meccanismo di funzionamento dell’imposta sul valore aggiunto. Una premessa necessaria.

La frode IVA può essere definita, nell’accezione che qui interessa, come la violazione dell’art. 1 della direttiva

necessità di chiarire l’impatto di tale inclusione, non da ultimo per quanto riguarda le attuali e ben funzionanti misure amministrative contro la frode IVA. La maggior parte delle delegazioni ha inoltre rilevato che i criteri per decidere quali casi di frode IVA debbano essere considerati sufficientemente gravi da essere inclusi nella direttiva dovranno formare oggetto di ulteriore analisi. [...] Sono stati anche sottolineati gli stretti legami con alcune disposizioni del regolamento EPPO. Il CATS ha confermato la crescente volontà politica di includere la frode IVA nel campo di applicazione della direttiva, benché occorranza ancora ulteriori chiarimenti tecnici e alcuni Stati membri continuano ad opporsi all’inclusione nella Direttiva PIF. [...] Le discussioni in sede di Consiglio ECOFIN hanno confermato la tendenza sopra descritta. Alcuni Stati membri che, in passato, si erano opposti fermamente all’inclusione della frode IVA nella direttiva e nella competenza della Procura europea, hanno approvato tale inclusione come soluzione di compromesso»; contenuto disponibile sul sito <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12686-2016-REV-1/it/pdf>.

¹⁸² Cfr. i documenti del Consiglio 9301/16, 12686/1/16 cit., e 14225/16.

2006/112/CE¹⁸³, norma che definisce il sistema di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto¹⁸⁴.

¹⁸³ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28.11.2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto ed entrata in vigore a partire dall'01.01.2007 (pubblicata in GU L 347 in data 11.12.2006); contenuto disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=IT>. In particolare, il testo dell'art. 1 dispone che: «*La presente direttiva istituisce il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA). Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso*».

La caratteristica peculiare di questa Direttiva risiede essenzialmente nel fatto di riassumere in sé tutta la disciplina comunitaria sull'IVA formatasi negli anni, con non pochi cambiamenti sostanziali, nonostante la tecnica utilizzata della rifusione (*recast*). In occasione della sua adozione, il Consiglio europeo evidenziò come questa direttiva dovesse essere inserita in un più ampio contesto normativo, il c.d. "VAT Package", al quale la Commissione avrebbe dovuto lavorare con lo scopo di trovare una soluzione onnicomprensiva ai temi ancora in discussione, prestando particolare attenzione agli aspetti legati alla lotta alle frodi fiscali; sul punto, si segnalano il documento del Consiglio n. 5731/07 del 26.01.2007 e la Relazione speciale n. 8/2007 sulla cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto, nei quali venivano fissati i presupposti delle iniziative legislative necessarie a contrastare le frodi IVA a livello europeo.

Per completezza, si ricorda come il 12.02.2008 fu adottata la Direttiva 2008/8/CE del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (pubblicata in GU L 44 in data 20.02.2008); in seguito, la Direttiva 2010/23/UE del Consiglio, datata 16.03.2010, recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto per quanto concerne l'applicazione facoltativa e temporanea del meccanismo dell'inversione contabile alla prestazione di determinati servizi a rischio di frodi (pubblicata in GU L 72 in data 20.03.2010); poi la Direttiva 2013/42/UE del Consiglio, del 22 .07.2013, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul

valore aggiunto, per quanto riguarda un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA (pubblicata in GU L 201 in data 26.06.2013); ancora, Direttiva (UE) 2016/856 del Consiglio, del 25 maggio 2016, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda la durata dell'obbligo di applicazione di un'aliquota normale minima (pubblicata in GU L 142 in data 31.05.2016); da ultimo, la Direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio, del 05.12.2017, che modifica la direttiva 2006/112/CE e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni (pubblicata in GU L 348 in data 29.12.2017) e la Direttiva (UE) 2018/912 del Consiglio, del 22.06.2018, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto in relazione all'obbligo di rispettare un'aliquota normale minima (pubblicata in GU L 142 in data 27.06.2018).

Si ricordi sinteticamente, altresì, come le prime due direttive avutesi in tema di imposta sul valore aggiunto, sono state quelle del 11 aprile 1967, nn. 227 e 228 (rispettivamente Prima direttiva del Consiglio dell'11.04.1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, con le quali è stata introdotta una imposta comune sul consumo fra gli Stati membri e Seconda direttiva del Consiglio, dell'11.04.1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, pubblicate in GU n. 071 in data 14.04.1967, pp. 1301 e ss.).

Mentre la prima conteneva i principi fondamentali relativamente alla neo-introdotta imposta, la seconda stilava le norme relative alla struttura della stessa, nonché alle modalità applicative. In particolare, con quest'ultima si era provveduto ad estendere l'elenco delle operazioni obbligatoriamente soggette al sistema comune, al fine di garantire la neutralità concorrenziale e ridurre gradualmente le differenze tra gli Stati membri per giungere alla convergenza dei regimi nazionali dell'IVA (cfr. sent. Corte di giustizia, C-126/78, *NV Nederlandse spoorwegen c. Staatssecretaris van financiën*, del 12.06.1979, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61978CJ0126&from=IT>). Il sistema comune dell'IVA, introdotto nel 1967 non conteneva ancora una disciplina completa e un'uniforme determinazione della base imponibile (cfr. sent. Corte di giustizia, C-310/11,

Grattan plc c. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, del 19.12.2012, punti 33-35 della motivazione, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62011CJ0310&from=IT>).

Tuttavia, delineava già il principio cardine dell'imposta che consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque fosse il numero di

L'articolato schema applicativo del tributo *de quo* si sviluppa attraverso un preciso *iter* impositivo, diverso da Stato a

transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione (cfr. sent. Corte di giustizia, C-395/02, *Transport Service NV c. Belgische Staat*, del 03.03.2004 in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dbc6b0ec1d242f45229d12d9152b8a7b7e.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKaNf0?docid=61732&pageIndex=0&do-clang=EN&mode=&dir=&occ=first&part=1&cid=471384>; Id., sent. Corte di giustizia C-240/05, *Administration de l'enregistrement et des domaines c. Eurodental Sàrl*, del 07.12.2006, in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d5f843722a87e24fcbab05ecc235fbc96f.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyLax10?text=&docid=62638&pageIndex=0&do-clang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=432011>).

Anche alla luce della Decisione relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della Comunità, dec. 70/243/CECA, CEE, Euratom, adottata in data 21.04.1970, cit., (su cui v. *supra* anche Cap. 1, par. 1), esse furono successivamente sostituite dalla direttiva 77/388/CEE, del 17.05.1977 (pubblicata in GU L 145 in data 13.06.1977), c.d. VI direttiva o direttiva "rifusa"; essa era qualificata alla stregua di un codice europeo dell'IVA ovvero anche come «carta comunitaria dell'imposta sul valore aggiunto»; sul punto cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, pp. 349 e ss. e G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2018.

Successivamente, si era avuta l'elaborazione del Libro bianco della Commissione al Consiglio europeo «*per il completamento del mercato interno*», 14.06.1985, COM(85), che aveva previsto criteri di applicazione dell'imposta in questione ripresi altresì nell'Atto unico europeo del 1987, ove veniva definitivamente posto l'obiettivo relativo alla creazione di uno spazio senza frontiere interne entro il 31.12.1992. Inoltre, con l'entrata in vigore della direttiva 91/680/CEE del Consiglio, datata 16.12.1991, che completava il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modificava, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (pubblicata in GU L 376 del 31.12.1991, pp. 1-19) si dava concreta attuazione a quanto previsto nel Libro bianco, attraverso l'effettiva soppressione delle barriere fiscali fra gli Stati membri.

¹⁸⁴ Per un approfondimento cfr., per tutti, F. TESAURO (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001.

Stato¹⁸⁵, che, tuttavia, come si vedrà nel prosieguo limitatamente all'ordinamento giuridico italiano, lascia spazio a condotte evasive ai danni degli interessi finanziari europei.

¹⁸⁵ Nonostante i numerosi interventi citati in precedenza e operati dalle diverse direttive in materia di IVA, infatti, si evidenzia ancora un'armonizzazione solo parziale in materia (cfr. sent. Corte di giustizia, C-165/88, *ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV c. Inspecteur der Omzetbelasting di Amsterdam*, del 05.12.1989, punto 21 della motivazione, in https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:114ce440-c8e1-4894-b44d-1789f320e9b2.0005.03/DOC_2&format=PDF). E, di fatti, si ricordi molto brevemente qui, come l'armonizzazione *de qua* non è altro che il risultato dell'applicazione dell'art. 113 T.F.U.E., che trova il suo antecedente nell'art. 93 T.C.E. e che è inserito nel Capo 2 – *Disposizioni fiscali*, recita testualmente: «*Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza*»; si tratta di un'armonizzazione strumentale rispetto all'instaurazione ed al mantenimento del mercato interno, nonché limitata alla sola imposizione indiretta. Infatti, se anche il successivo art. 115 T.F.U.E. consente al Consiglio di adottare direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione e sul funzionamento del mercato unico, l'art. 114 T.F.U.E. prevede che: «*Salvo che i Trattati non dispongano diversamente, si applicano le disposizioni seguenti per la realizzazione degli obiettivi dell'art. 26 [mercato interno]. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria e previa consultazione del Comitato economico e sociale, adottano le misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno. Il paragrafo 1 non si applica alle disposizioni fiscali, a quelle relative alla libera circolazione delle persone e a quelle relative ai diritti ed interessi dei lavoratori dipendenti*». Un secondo limite all'armonizzazione delle imposte indirette, poi, attiene al grado della stessa: in via implicita, infatti, il legislatore limita il tasso di uniformità a quello indispensabile, ossia necessario e sufficiente per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno. Ne consegue che la c.d. “armonizzazione”, così come concepita già dalle norme del Trattato di Roma, non consiste in un assoluto adeguamento ad un modello comune di

Sebbene, infatti, l'imposta sul valore aggiunto – nata in attuazione di precise direttive comunitarie aventi la finalità di armonizzare i sistemi fiscali dei singoli Stati membri, nonché enucleata altresì grazie ai numerosi e determinanti interventi della Corte di Giustizia¹⁸⁶ – sia qualificabile *in toto* come “imposta europea”¹⁸⁷, l'Italia ha dato originariamente attuazione agli obblighi

imposta, bensì in un grado di approssimazione a tale riferimento suscettibile di evitare distorsioni nell'ambito del mercato interno; cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016, pp. 185-200.

Quanto appena detto relativamente al grado di armonizzazione raggiunto emerge chiaramente dal fatto che, prima, la VI direttiva e, poi, la direttiva 2006/112/CE hanno autorizzato gli Stati membri a mantenere in vigore talune disposizioni nazionali altrimenti incompatibili con il sistema dell'IVA dell'Unione europea (cfr. sent. Corte di giustizia, C-36/99, *Idéal tourisme SA c. Stato belga*, del 13.07.2000, punti 37-40 della motivazione, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61999CJ0036&from=IT>; Id., sent. Corte di giustizia, C-240/05, *Administration de l'enregistrement et des domaines c. Eurodentale Sàrl*, del 07.12.2006, punti 50-53 della motivazione, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62005CJ0240&rid=1>).

¹⁸⁶ Sulla valenza delle sentenze della Corte di giustizia sul diritto interno, si segnalano, *ex multis*, G. MELIS, R. MICELI, *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sulla “imposta sui conferimenti” e sull'IVA*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, pp. 111 e ss.; P. ADONNINO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, 2005, fasc. 5, pp. 1462-1489; più in generale, v. P. CRAIG, G. DE BURCA, *EU Law: text, cases and materials*, Oxford, 2015, pp. 62-66 e 469-478 e M. C. BARUFFI, F. POCAR, *Commentario breve di Trattato della Comunità e dell'Unione europea*, Padova, 2014, pp. 730 e 792.

¹⁸⁷ Sull'IVA quale “tributo comunitario” o “imposta europea”, v., in particolare per le citazioni bibliografiche, A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN, G. J. VAN NORDEN, *Fundamentals of EU VAT Law*, 2016, pp. 12 e ss.; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pp. 2-4, in cui viene testualmente affermato come «tali qualificazioni hanno il pregio di evidenziare sia l'esistenza di un sistema comune previsto da alcune direttive comunitarie che stabiliscono la relativa disciplina in modo uniforme per tutti gli Stati membri [...], sia la destinazione a quest'ultima [Unione europea] di una quota del

provenienti dall'ordinamento europeo in tema di IVA mediante il D.P.R. 633/1972¹⁸⁸.

gettito dell'IVA riscossa da ciascuno di essi»; A. COMELLI, *La natura dell'imposta* in F. TESAURO (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'imposta sul valore aggiunto*, cit., pp. 3-6, M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, pp. 5 e ss. Si aggiunga, inoltre, che, poiché il carattere europeo dell'IVA non attiene meramente alla fare genetica, estendendosi lo stesso altresì alla fase della regolamentazione di detta imposta, si viene a creare un duplice livello normativo, interno e sovranazionale, che ha da sempre generato la necessità di interventi interpretativi della Corte di giustizia.

¹⁸⁸ Emesso in forza della legge delega 825/1971. Per avere una idea complessiva di quanto ivi previsto, si ricordi che detta norma disciplina: i presupposti per l'applicazione dell'imposta (artt. 1, 2, 3, 4, 5, 7); il momento in cui si verifica l'obbligo impositivo (art. 6); le operazioni non imponibili (artt. 8, 8 bis, 9); le operazioni escluse (artt. 2, 3, 4, 5, 15); la definizione e la determinazione della base imponibile (artt. 13, 14, 15); le aliquote dell'imposta (art. 16); i soggetti passivi (art. 17); la rivalsa (art. 18); la detrazione (artt. 19, 19 bis, 19 ter); la determinazione del volume d'affari (art. 20). I successivi articoli di detto D.P.R., dispongono in merito agli obblighi dei contribuenti (titolo II), alle sanzioni (titolo III), alle modalità di accertamento e riscossione (titolo IV), alle importazioni (titolo V), alle disposizioni varie (titolo VI) ed, infine, alle disposizioni transitorie e finali (titolo VII). Per un approfondimento sull'assetto strutturale dell'IVA al momento della sua introduzione nell'ordinamento interno, v., fra gli altri, G. A. MICHELI, *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato (considerazioni di un giurista)*, in *Riv. dir. fin. sc. Fin.*, 1973, fasc. I, pp. 431 e ss.; G. A. MICHELI, *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, parte II, pp. 427 e ss.; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, pp. 1 e ss.; I. MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto - Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Torino, 1973, pp. 1 e ss.; F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pp. 7 e ss.; R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, nonché, più recentemente: L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, pp. 3 e ss.; F. CORDEIRO GUERRA, *L'IVA quale imposta sui consumi*, in *Rass. trib.*, 2000, pp. 322 e ss.; R. LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, vol. XIV, pp. 1 e ss., ai quali si rinvia per ulteriori riferimenti.

L'imposta sul valore aggiunto costituisce un prelievo generale sui consumi¹⁸⁹, attraverso la tassazione, con aliquota proporzionale al corrispettivo, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni, agli acquisti intracomunitari ed alle importazioni¹⁹⁰ da chiunque effettuate¹⁹¹.

E, in effetti, coloro che agiscono nell'esercizio di impresa, di arti o di professioni sono tenuti ad applicare l'IVA ai propri clienti (c.d. rivalsa) e hanno il diritto di detrarre, dall'imposta dovuta all'Erario, l'IVA che ad essi è stata addebitata (di nuovo in rivalsa) dai propri fornitori.

Lo schema fondamentale del meccanismo di applicazione dell'IVA prevede dunque che rivalsa e detrazione¹⁹² garantiscano

¹⁸⁹ Cfr. art. 1 della direttiva 2006/112/CE laddove l'IVA è qualificata testualmente come "*imposta generale sui consumi*", ossia destinata a gravare in via definitiva sul consumatore che ne subisce la rivalsa senza poter esercitare il diritto alla detrazione.

¹⁹⁰ V. art. 67 D.P.R. 633/1972 per il quale le importazioni costituiscono operazioni imponibili anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni.

¹⁹¹ Art. 1 D.P.R. 633/1972.

¹⁹² Il meccanismo applicativo dell'IVA comporta effetti riferibili sia alle singole operazioni, sia al complesso di operazioni relative a ciascun periodo infrannuale o all'anno solare. Il cedente o prestatore è debitore, in linea di principio, verso l'Erario dell'IVA sulle operazioni imponibili (art. 17 D.P.R. 633/1972), che deve addebitare al cessionario o committente, a titolo di rivalsa. Questi è tenuto, inoltre, alla fatturazione ed agli adempimenti conseguenti all'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini IVA. Per il cessionario o committente l'acquisto produce conseguenze giuridiche nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria se risulta effettuato nell'esercizio d'impresa o lavoro autonomo, generando il diritto di detrarre l'IVA addebitatagli per rivalsa da quella sulle sue operazioni attive, nonché una serie di obblighi formali (registrazione della fattura ricevuta, dichiarazione, etc.).

al soggetto, che opera in una fase non riconducibile a quella del consumo finale, la neutralità¹⁹³ dell'imposta.

Perché si abbia un'operazione rilevante ai fini IVA deve, in primo luogo, realizzarsi un'operazione economica (cessione di beni, prestazione di servizi, importazione) e, in secondo luogo, tale operazione, a parte l'ipotesi dell'importazione, deve realizzarsi nell'esercizio d'impresa, di arti o di professioni; da ultimo, detta operazione deve avere luogo nel territorio dello Stato ovvero, più in generale, nel territorio dell'UE¹⁹⁴, in base a criteri di collegamento territoriale individuati dalla legge.

L'obiettivo di tassare il consumo finale è stato realizzato, dunque, mediante l'introduzione di un'imposta che ha come elementi caratteristici: l'applicazione dell'imposta in modo generale sulle operazioni aventi ad oggetto cessione di beni e prestazione

¹⁹³ Fra le numerose sentenze in argomento, v. sent. Corte di giustizia, C-502/07, *K-1 sp. z o.o. c. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, del 15.01.2009, punto 17 della motivazione, ove si afferma: «*La Corte ha ricordato quali siano le caratteristiche essenziali dell'IVA. Esse sono quattro: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale*».

¹⁹⁴ Il presupposto territoriale determina il luogo di tassazione dell'operazione, traslandone la rilevanza da un luogo ad un altro, purché il consumo finale si manifesti nell'ambito dell'UE. Si realizzerà, dunque, il principio di tassazione interna, ovvero di detassazione relativa, ovvero di detassazione assoluta, a seconda che l'operazione abbia luogo nel territorio nazionale, nel territorio dell'UE ovvero, infine, in un territorio extra-UE; cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, cit., pp. 821 e ss.

di servizi; la proporzionalità al prezzo percepito dal soggetto passivo d'imposta quale contropartita dei beni e servizi forniti; la riscossione frazionata¹⁹⁵ in ciascuna fase della produzione e della distribuzione, compresa quella della vendita al dettaglio; la caratteristica di essere una imposta plurifase¹⁹⁶; la neutralità¹⁹⁷, a prescindere dal numero di operazioni effettuate "a monte"¹⁹⁸ nei confronti dei soggetti passivi¹⁹⁹; l'applicazione effettiva sul valore aggiunto dei beni e dei servizi.

¹⁹⁵ In tal modo garantendo la liquidità del sistema, e ciò in quanto ciascun soggetto passivo dovrà versare all'Erario la differenza tra IVA addebitata ai propri clienti e IVA detratta, il che giustifica altresì la denominazione del tributo quale imposta sul "valore aggiunto". Sul punto, v., per tutti, B. SANTA-CROCE, *Pro e contro del "regime definitivo" IVA in funzione "antifrode carousel"*, in *Dialoghi trib.*, 2010, vol. 3, fasc. 4, pp. 422-426.

¹⁹⁶ In quanto trova applicazione per ogni passaggio che il bene subisce, dalla fase della produzione fino al consumatore finale.

¹⁹⁷ Sul principio della neutralità, il quale garantisce che il tributo in questione non sia per l'imprenditore un provento né un costo, rimanendo invariato a prescindere dal numero di passaggi, cfr. per tutti P. BORJA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, pp. 606-608; M. BEGHIN, *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 19, pp. 1511-1515; M. GREGGI, *Il principio di neutralità dell'IVA e il suo bilanciamento con il contrasto alle frodi fiscali*, in AA.VV., *Fisco e reato. Atti delle giornate di studio Brescia, 24 aprile 2015, Catania, 19 giugno 2015 e Bologna, 16 ottobre 2015*, pp. 61-83. In ogni caso, in sintesi, per garantire detta neutralità, l'IVA addebitata ai clienti deve essere versata al Fisco previa decurtazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

¹⁹⁸ L'IVA è un'imposta non cumulativa, in quanto è applicata – come visto – ad ogni anello del ciclo produttivo-distributivo, ma l'Erario acquisisce ad ogni passaggio solamente la differenza (o la frazione) tra l'imposta sulle operazioni attive e quelle sugli acquisti, quale "acconto" sull'imposta definitivamente acquisita nel momento del passaggio del bene o del servizio al consumo finale.

¹⁹⁹ Artt. 17, c. 1, e 4, 5 D.P.R. 633/1972; in particolare, il comma 1 dell'art. 17 recita: «L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo».

Anche nei rapporti internazionali le caratteristiche appena enunciate sono mantenute e, in particolare: le cessioni all'esportazione²⁰⁰ sono considerate operazioni non imponibili²⁰¹ che, tuttavia, non eliminano l'esercizio del diritto alla detrazione da parte dell'esportatore; l'IVA dovuta sulle importazioni è detraibile, sempreché gli acquisiti siano inerenti all'attività, in capo all'importatore che sia imprenditore o lavoratore autonomo; i rapporti tra operatori comunitari che siano soggetti passivi IVA sono governati dal transitorio principio di tassazione nel Paese di destinazione, cosicché il cedente comunitario non esercita la rivalsa²⁰² nei confronti del cessionario, il quale, a sua volta, al fine di assicurare nei successivi passaggi l'assoggettamento ad IVA del corrispettivo riconosciuto al fornitore comunitario, registra l'operazione con il c.d. meccanismo dell'inversione contabile²⁰³.

Infine, occorre ricordare, come la disciplina dell'IVA attribuisce rilevanza non solamente alle operazioni imponibili, ma altresì a due ulteriori categorie di operazioni non tassate che, pur senza comportare un prelievo, fanno sorgere obblighi formali e

²⁰⁰ Art. 8 D.P.R. 633/1972.

²⁰¹ Cfr. *infra*.

²⁰² L'operazione è, dunque, non imponibile. Cfr. *infra*.

²⁰³ V. artt. 38 e 41 D.L. 331/1993, noto anche come "reverse charge"; in sostanza, la fattura d'acquisto viene integrata con l'indicazione dell'IVA nazionale e annotata sia nel registro degli acquisiti, con conseguente emersione di IVA a credito, sia nel registro delle vendite, con conseguente emersione di corrispondente IVA a debito.

producono specifici effetti rilevanti ai fini del tributo: le operazioni non imponibili²⁰⁴ e le operazioni esenti²⁰⁵.

3. Individuazione delle fattispecie di frodi IVA.

È questo, dunque, il sistema entro cui si rendono materialmente possibili le frodi IVA²⁰⁶.

²⁰⁴ In generale, la disciplina delle operazioni relative a scambi con l'estero è ispirata al principio di detassare i beni "in uscita" e i servizi a questi connessi, e di applicare l'IVA nel territorio nazionale a quelli "in entrata"; per escludere l'applicabilità dell'imposta sui beni destinati al consumo all'estero senza limitare la detrazione dell'imposta sugli acquisti, il legislatore ha individuato determinate operazioni come non imponibili; cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, cit., pp. 856 e ss.

²⁰⁵ Per l'elencazione delle operazioni esenti v. art. 10 D.P.R. 633/1972. Le operazioni esenti, pur non comportando l'applicazione dell'IVA, fanno sorgere, in linea di principio anche se con numerose eccezioni, obblighi formali (fatturazione, dichiarazione, etc.) e l'effettuazione di esse limita la detraibilità dell'imposta sugli acquisti e sulle importazioni, rendendo l'esenzione meno vantaggiosa della non imponibilità anche per i consumatori finali, in quanto l'IVA indetraibile costituisce un costo, che influisce sul prezzo del bene o del servizio; cfr. cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, cit., pp. 872 e ss.

²⁰⁶ Che, come risulta evidenziato dal già citato documento intitolato *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report* (Studio e relazioni sul divario dell'IVA nei 28 Stati membri dell'UE: relazione finale 2017), TAXUD/2015/CC/131, generano un ammanco di gettito IVA pari (nell'anno 2015) a 152,5 miliardi di Euro con un leggero decremento percentuale rispetto all'anno 2014: si è passati da un valore percentuale di VAT Gap di 14,1% al 12,8%. In ogni caso, come viene specificato nello studio (v. p. 9) il VAT Gap non è indice diretto di frode IVA, bensì solo indice indiretto e rivelatore dell'efficacia generale del sistema impositivo e di riscossione di detta imposta: «*However, the VAT Gap estimates presented in this report should not be directly interpreted as VAT fraud estimates. Other factors such as bankruptcies, tax arrears, and reporting problems in national accounts can contribute positively to the VAT Gap. Therefore, the VAT Gap*

Infatti, è la combinazione di molteplici fattori che contribuisce a rendere tale imposta terreno privilegiato per gli ideatori delle frodi: i peculiari meccanismi di funzionamento dell'IVA, che prevedono la determinazione dell'imposta da versare previa detrazione dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa; la normativa europea che, nello statuire il principio della tassazione nel Paese di destinazione delle operazioni poste in essere tra operatori di Stati membri diversi, rende particolarmente pericolosa per l'Erario la posizione di quel soggetto passivo di imposta in capo al quale vengono ad accumularsi ingenti debiti IVA ed esigui crediti IVA da portare in almeno parziale detrazione²⁰⁷; nonché, come visto, l'assenza di una unificazione vera e propria a livello penal-repressivo in grado di definire le fattispecie di tal genere in maniera uniforme tra Stato e Stato e, di conseguenza, la previsione di una efficace sanzione²⁰⁸.

should be more cautiously treated as an upper bound estimate of VAT non-compliance, as well as a general index of the VAT system efficiency and tax administrations capacity to collect VAT». Ancora qualche dato: le entrate da risorse proprie basate sull'IVA destinate al bilancio dell'UE sono aumentate da 14.019 miliardi di Euro nel 2013 a 18.087 miliardi di Euro nel 2015. In particolare, in Italia, la differenza tra l'IVA raccolta e l'IVA stimata è ammontata a 35.093 miliardi di Euro (valore percentuale pari al 26%), in calo rispetto all'anno precedente, ma sempre in termini assoluti il livello più elevato tra i 28 Paesi dell'UE.

²⁰⁷ A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA*, cit., pp. XIX e ss.

²⁰⁸ Va notato, tuttavia, che il contributo che la Direttiva PIF apporta all'armonizzazione delle sanzioni è, come si è parzialmente già evidenziato, di grande rilevanza. Se nessuna novità risiede nel fatto che essa ribadisce il principio di origine giurisprudenziale sulla dissuasività, proporzionalità ed effettività delle pene che gli Stati si determineranno ad introdurre nell'adeguamento del proprio ordinamento all'atto dell'Unione, il secondo principio espresso dalla Direttiva consiste, invece, nella scelta di non vincolare gli Stati membri al livello penalistico quando si tratta di sanzioni da applicare alla persona fisica, il cui regime è stabilito dall'art. 7 della stessa Direttiva. A determinare

E, del resto, l'istituzione della Procura europea, come si vedrà diffusamente nel prosieguo, è finalizzata proprio a combattere i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione; anche se occorrerà valutare fino a che punto tale strumento è efficace nel perseguimento delle condotte frodatrici nei confronti dell'IVA.

Si osserva come, le diverse tipologie di meccanismi fraudolenti, che verranno descritti *amplius* nel prosieguo, dalle c.d. "false lettere d'intenti" alle "frodi carousel", infatti, pur articolandosi secondo differenti schemi operativi e coinvolgendo settori merceologici diversi, presentano tutti un tratto comune, rinvenibile in quell'artificioso sdoppiamento di soggetti passivi di

questa scelta concorrono diverse previsioni contenute nel Preambolo, ove si specifica che non vi è obbligo di sanzionare con pene detentive la commissione di reati che non rivestano il carattere della gravità, ferma la condotta intenzionale; e che non si preclude il ricorso – se efficace e adeguato – a misure disciplinari o sanzioni diverse da quelle di natura penale, le quali sono eventualmente cumulabili a sanzioni di carattere penale. Ancora, un terzo principio che pare utile ricordare attiene al concetto di "gravità" e alla conseguente applicazione di sanzioni penali: non è precluso agli Stati membri di considerare, ai fini della determinazione del livello di gravità della condotta, il vantaggio potenzialmente ottenibile o il danno arrecabile in astratto. Inoltre, resta ferma, per i reati contro il sistema dell'IVA, la soglia dei 10 milioni di Euro. Seguendo la prassi in materia, la direttiva individua la soglia della pena detentiva, determinando anche l'aggravante dell'appartenenza a organizzazione criminale. Allo Stato membro si lascia comunque la facoltà di definire altre circostanze gravi, definite aggravanti. Ancora, per le medesime fattispecie, quando il danno o vantaggio sia inferiore a 10 mila Euro, gli Stati membri possono prevedere sanzioni di natura diversa da quella penale. La maggior efficacia del regime stabilito dalla neo introdotta Direttiva si misura in riferimento, a titolo meramente esemplificativo ma non esaustivo, al fatto che la Convenzione PIF si limitava a stabilire l'obbligo per gli Stati membri di sanzionare le persone fisiche con pene effettive, proporzionate e dissuasive, comprendenti pene privative della libertà almeno per i casi gravi di frode; la direttiva, in modo significativo quanto ad efficacia dissuasiva, introduce, inoltre, la previsione di minimi edittali espliciti nei confronti degli autori dei reati connotati da "gravità", di chi con loro concorre, istiga o favoreggia.

imposta, volto all'interposizione – all'interno della filiera delle transazioni commerciali – di soggetti unicamente votati all'inadempimento delle proprie obbligazioni tributarie nei confronti dello Stato²⁰⁹.

Si può dire come le frodi sfruttino, fra l'altro, il già più volte citato principio di neutralità, oltre alla cui realizzazione sono funzionali l'obbligatorietà della rivalsa e il diritto alla detrazione dell'IVA.

In questo contesto i soggetti, artificialmente interposti, possono essere sia imprese fittizie (c.d. società cartiere o *missing trader*), sia società realmente operative²¹⁰.

Il perno della frode²¹¹ consiste, infatti, molto spesso, nell'inserimento negli scambi tra operatori economici dei diversi Paesi, di società fantasma rette da soggetti prestanome, con vita normalmente breve, che, acquistando in esenzione IVA e non versando sistematicamente i debiti IVA accumulati all'Erario, distolgono gettito dalle casse dello Stato e distorcono la concorrenza all'interno del mercato²¹².

I. La frode IVA si realizza, infatti, nel suo assetto più essenziale, soprannominato “frode all'acquisto”, mediante l'interposizione di un soggetto passivo IVA nazionale (c.d. *missing trader* o “cartiera” o “società fantasma”) tra il fornitore europeo (c.d.

²⁰⁹ Cfr. Cfr. A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 61.

²¹⁰ Cfr. A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA*, cit., pp. XIX-XX.

²¹¹ Sulla base della ricostruzione giurisprudenziale sul punto e dei tentativi della dottrina di razionalizzare la fattispecie. Cfr., per tutti, il contributo di A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013.

²¹² Cfr. F. TESAURO, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giurisprudenza italiana*, 2011, fasc. 5, pp. 1213-1214.

“*broker*”) non residente e l'operatore nazionale destinatario della merce, in modo tale che il primo – in ragione della natura intracomunitaria dell'operazione²¹³ – non si trovi obbligato ad applicare l'IVA al proprio acquirente (*missing trader*), il quale, tuttavia, può contemporaneamente non versare l'imposta, che invece addebita all'acquirente nazionale e che, infine, la porterà in detrazione²¹⁴.

Come già detto, dunque, il punto focale di questa tipologia di frode va individuato nell'inserimento della catena commerciale di imprenditori individuali nullatenenti o, come accade più spesso, di società, rette normalmente da prestanome, che restano in vita per poco tempo, acquistano da operatori europei non residenti, in maniera tale da non essere costretti a corrispondere l'IVA al fornitore che eserciti la rivalsa e che vendono ad imprese nazionali senza versare l'IVA detratta dal cessionario²¹⁵.

²¹³ Art. 41 del D.L. 331/93.

²¹⁴ Si faccia il caso pratico. Una società di diritto tedesco (A) vende detersivi, non imponibili IVA in ragione della non imponibilità dell'operazione, ad una società di diritto italiano (B, cosiddetto *missing trader*). Tale società (B) rivende la merce acquistata senza IVA dalla società A ad una terza società italiana (C), la quale, infine, chiede o ottiene il rimborso dell'IVA sugli acquisti effettuati presso la società italiana (B). In tal modo, l'Erario subisce una perdita pari all'IVA pagata da C a B e mai riscossa da quest'ultima.

²¹⁵ Per le caratteristiche di tale soggetto interposto, v., per tutti, M. DI CAPUA, *L'attività dell'Agenzia delle entrate per la prevenzione ed il contrasto dell'elusione e delle frodi*, intervento pubblicato in occasione del Convegno *Le frodi IVA*, tenutosi a Venezia in data 12.05.2006, reperibile in F. D'ALFONSO, *Reverse charge IVA*, Bologna, 2017, pp. 19 e ss., ove si afferma che: «*Tale soggetto [missing trader]: 1. ha natura giuridica di società di capitali (società a responsabilità limitata) con capitale minimo; 2. è amministrato da persone nullatenenti; 3. non opera i versamenti IVA; 4. effettua operazioni in maniera esclusiva o prevalente con operatori europei; 5. non possiede locali idonei all'esposizione od al commercio dei beni né ha a disposizione collaboratori, necessari all'interno di una struttura commerciale; 6. le dichiarazioni dei*

Il risultato comunemente perseguito mediante una siffatta operazione è che gli organizzatori della frode si spartiscono l'imposta non versata; ma vi è di più, in quanto assieme a tale vantaggio, vi è altresì quello, per il *missing trader*, di essere in grado di praticare un prezzo inferiore a quello di mercato, in tal modo arrecando pregiudizio alla concorrenza²¹⁶.

Ebbene, la descrizione che si è data sino ad ora della frode nella sua forma più essenziale non è tuttavia idonea a descrivere alcune condotte assai comuni in questo ambito²¹⁷.

II. Il descritto schema, infatti, si complica ogniqualvolta si aggiungano altri operatori, i quali vengono inseriti nella catena, a

redditi riferite agli anni precedenti fanno supporre per esso una capacità finanziaria non idonea ad effettuare investimenti consistenti; 7. opera acquisti intracomunitari di rilevante ammontare concentrati in un arco temporale ristretto (generalmente 18-24 mesi)».

²¹⁶ Il mancato versamento dell'IVA da parte del *missing trader* consente di praticare il c.d. "sottocosto", e cioè a dire la vendita ad un prezzo inferiore a quello d'acquisto rimanendo comunque in utile grazie all'IVA non versata. Ed anzi, quando viene praticato il "sottocosto" è possibile individuare l'interesse al meccanismo fraudolento ordito dal medesimo soggetto nel doppio vantaggio: di corrispondere un'IVA inferiore a quella che sarebbe stata dovuta se il prezzo evidenziato in fattura fosse stato quello praticato dal venditore onesto e non quello sottocosto attuato attraverso la frode, di lucrare del credito IVA maturato dalla società interponente nella consapevolezza che il *missing trader* non avrebbe versato l'IVA; cfr. G. D. TOMA, *La frode carosello nell'IVA. Parte seconda. Risvolti tributari*, in *Dir. prat. Trib.*, 2010, fasc. 3, parte II, pp. 716 e ss.

²¹⁷ Parte della dottrina (cfr. per tutti P. FALCIAI, *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in *Il fisco*, 2002, fasc. 41, parte I, pp. 6472 e ss.) suddivide le frodi IVA in tre categorie: 1. la dichiarazione di cessione intracomunitaria totalmente o parzialmente fittizia con conseguente vendita in nero dei beni sul mercato interno; 2. la mancata liquidazione dell'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari, con rivendita dei beni su circuiti commerciali occulti; e 3. l'abuso del diritto alla detrazione d'imposta con conseguenti richieste di rimborsi IVA non dovuti.

valle del *missing trader*, anche a loro insaputa, allo scopo di rendere più difficile la decrittazione della “trama fraudolenta”²¹⁸.

Costoro, operatori economici effettivi che adempiono regolarmente ai propri obblighi IVA, vengono usualmente denominati “filtri”, “cuscinetti” ovvero “*buffers*”²¹⁹.

²¹⁸ Cfr. A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, cit., p. 23.

²¹⁹ Sul punto v., per tutti, F. ANTONACCHIO, N. MONFREDA, *Le società “filtro” nelle frodi all’IVA*, in *Il fisco*, 2005, fasc. 45, parte I, pp. 7062 e ss., ove si afferma testualmente: «La “società filtro” svolge un ruolo strategico nel meccanismo evasivo tipico delle frodi all’IVA, operando come “stabilizzatore” per effetto dell’interposizione tra la cartiera e l’intermediario. Si rammenta che il circuito delle frodi IVA è caratterizzato da una catena di fatture finalizzata all’ottenimento di un credito IVA, da utilizzare in detrazione – in caso di cessioni imponibili – o di cui chiedere il rimborso – in seguito a cessioni intracomunitarie – cui corrispondono acquisti effettuati da fornitori nazionali per i quali è stata formalmente corrisposta a questi ultimi l’IVA, in modo da generare il relativo credito. In realtà, come più volte osservato, ad un credito IVA giustificato da regolare fatturazione passiva in capo al soggetto che effettua le cessioni intracomunitarie, non corrisponde il versamento dell’IVA relativo alla cessione nazionale della merce medesima, in uno stadio precedente della frode. Solitamente, il circuito fraudolento viene generato da una cessione non imponibile della merce, effettuata da un fornitore comunitario A ad una società cartiera missing trader B. Di solito, però, la merce transita direttamente dai magazzini del fornitore comunitario A a quelli della società filtro C o, addirittura, del cessionario finale, una ulteriore società D. La società filtro C, pertanto, acquista le merci dalla cartiera B e le rivende, immediatamente, all’intermediario D, emettendo regolare fattura. La società filtro B provvede all’effettivo versamento del saldo d’imposta pari alla differenza fra il credito IVA derivante dall’acquisto della merce – che corrisponde all’imposta formalmente versata dalla società cartiera – e l’IVA a debito derivante dalla cessione della merce all’intermediario. La società filtro (o buffer, come viene comunemente denominata la società filtro in ambito comunitario) viene interposta unicamente al fine di creare uno schermo idoneo ad occultare la connessione diretta tra la società cartiera e l’effettivo cessionario della merce, incrementando il numero di società coinvolte ed ostacolando gli investigatori nel reperimento degli elementi necessari per provare il coinvolgimento degli effettivi beneficiari del meccanismo evasivo, che potrebbero essere gli stessi cessionari finali o il cedente reale della merce, il fornitore estero A. Appare evidente che, nel caso in cui le indagini siano scaturite da una

I soggetti passivi IVA assumono, quindi, seguendo il flusso della merce, il ruolo di:

1. operatore economico/fornitore comunitario (che, talvolta può essere anche il c.d. “*broker*”);
2. *missing trader*/cartiera, ossia colui che non versa l’IVA addebitata in rivalsa al proprio cliente;
3. *buffer*/filtro/cuscinetto;
4. *broker*/regista della frode, soggetto interponente (di cartiere o filtri).

III. Se poi l’operatore economico che fa da ultimo anello della catena nel territorio nazionale non vende la merce al consumatore finale, ma ad un operatore comunitario, il quale cede nuovamente detta merce ad altra cartiera nazionale, ecco che il meccanismo assume le sembianze della “frode carosello”²²⁰.

verifica fiscale nei confronti dello stesso cessionario D, andando ad analizzare le fatture passive emergerebbero rapporti commerciali con una società in regola, il buffer C, anziché con la società cartiera B, relativamente alla quale, invece, emergerebbero chiari indizi di irregolarità. Pertanto, laddove, in sede di controllo, vengano unicamente effettuati “controlli incrociati” con il “fornitore nazionale” dell’intermediario verificato – la società filtro appunto – non si riuscirà a far emergere la perpetrazione della frode, in quanto si rileveranno operazioni regolarmente effettuate e per le quali sono stati rispettati tutti gli obblighi derivanti dall’applicazione della disciplina fiscale».

²²⁰ Il fenomeno della frode carosello venne per la prima volta scoperto in Olanda nel 1970 all’interno del regime del Benelux e, in conseguenza dell’eliminazione delle frontiere fra i Paesi della Comunità nel 1993, si è successivamente diffusa nel territorio dell’Unione europea; un’analisi storica del fenomeno è rinvenibile in E. BARANI, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, in *Collana di studi sulla riforma tributaria*, Reggio Emilia, 1972.

Sulle frodi carosello v. il contributo sistematico di G.D. TOMA, *La frode carosello nell’IVA. Parte prima. Risvolti penali*, in *Dir. prat. Trib.*, 2010, fasc. 3, pp. 716-766; anche se la giurisprudenza della Corte di giustizia qualifica come “frode carosello” tutte le frodi IVA diverse dalle c.d. “frodi all’acquisto” e non solo quelle che si caratterizzano per la loro circolarità, v. a titolo esemplificativo, sent. Corte di giustizia, C-384/04, *Commissioners of Customs &*

In generale, si tratta sempre di un meccanismo evasivo consistente nell'interposizione fittizia di soggetti fantasma nelle transazioni commerciali.

L'appellativo "carosello" è riconducibile alla naturale propensione della struttura stessa dell'illecito, tesa ad originare andamenti ciclici di operazioni fraudolente, di solito attraverso il commercio di beni ad alto costo unitario e facilmente trasportabili²²¹ che, per questa ragione, risulta idonea a configurare una sequenza di evasioni fiscali.

Lo schema della frode *de qua*, che ripercorre, in buona sostanza, quanto sintetizzato nella Comunicazione della Commissione del 16 aprile 2004²²² è riconducibile ai seguenti punti:

Excise c. Federation of Technological Industries e altri, del 11.05.2006, al punto 12 della motivazione ove si afferma: «La seconda categoria è nota con il termine di «frode a carosello». Il nome di tale categoria deriverebbe dal modo in cui gli stessi beni circolerebbero nell'Unione da uno Stato membro all'altro senza mai raggiungere un utente finale. Nella sua forma più semplice, tale frode presuppone tre operatori muniti di partita IVA in due diversi Stati membri, ancorché, di solito, essi siano almeno sei o sette operanti in due o più Stati membri»; contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d0f130dace9e7a74d7314520803eabe23926c604.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbn4Pb3qTe0?text=&docid=56811&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14072>. Sul tema, v. anche P. CENTORE, *IVA europea – Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, Milano, 2012, pp. 188 e ss.

²²¹ In specie, i settori maggiormente interessati sono quelli dell'alta tecnologia, come *computers*, componenti per prodotti informatici, telefoni cellulari, del commercio delle carni fresche e degli animali vivi, oltre che quello delle autovetture; e ciò in quanto è più semplice realizzare questo tipo di frodi mediante beni fungibili ovvero beni di elevato valore unitario non tracciati.

²²² Cfr. Comunicazione della Commissione COM(2004) 260 definitivo, recante la Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, del 16.04.2004, specialmente alle pp. 6-7; contenuto

1. costituzione in Italia di una società che, nel linguaggio comune è, per l'appunto, detta "cartiera", ossia di un soggetto fittizio appositamente creato per realizzare la frode e regolarmente dotato di partita IVA, interposto tra un cedente comunitario ed un acquirente nazionale interponente sottoposto agli obblighi IVA (dunque non consumatore finale), con l'eventuale interposizione di altri soggetti situati in altri Stati membri per meglio sfruttare le maggiori difficoltà investigative «delle Autorità che si trovano ad operare nello specifico contesto "transnazionale"»;

2. la cartiera effettua un acquisto intracomunitario documentato da una fattura che è emessa dal cedente comunitario ed annotata sia nel registro degli acquisti sia in quello delle vendite tramite una procedura che, di fatto, sterilizza l'effetto fiscale dell'operazione²²³;

3. la cartiera vende il bene all'acquirente nazionale, emettendo regolare fattura ed applicando l'IVA;

4. la cartiera, che di norma fa capo a soggetti nullatenenti o inesistenti, riceve dall'acquirente nazionale l'imposta addebitatagli attraverso il meccanismo della rivalsa ma, in sede di liquidazione periodica IVA o di liquidazione definitiva in occasione

disponibile sul sito: http://www.forgionegianluca.it/FISCALE/DOT-TRINA/frodi_fiscali_europee/com2004_0260it01.pdf.

²²³ E, di fatti, si ricordi come, per gli acquisti intracomunitari effettuati in Italia, riconducibili alle operazioni descritte dall'art. 38, commi 2 e 3, D.L. 331/1993, l'IVA è qui dovuta, secondo le condizioni e le aliquote ivi vigenti, attraverso un meccanismo che diverge dalle regole che sovrintendono le operazioni interne. In pratica, attraverso lo specifico iter riconducibile agli artt. 45, 46, 47 del D.L. 331/1993, è effettuata una doppia registrazione della fattura, tanto nel registro degli acquisti quanto in quello delle vendite, con la conseguenza che per il cessionario nazionale l'operazione è neutra, a seguito della vicendevole compensazione dell'imposta sugli acquisti con quella sulle vendite.

della presentazione della dichiarazione annuale, omette di effettuare il versamento all'Erario, scomparendo nel nulla e facendo perdere le tracce.

Come visto, il mancato versamento dell'IVA consente ad ogni acquirente del circuito commerciale l'acquisto di un bene a condizioni competitive in quanto la cartiera, potendo contare sul proprio mancato futuro versamento dell'IVA – o su precedenti analoghi omessi versamenti d'imposta riferiti ad altre simili operazioni che le hanno consentito l'accumulo di capitali illeciti – riesce a cedere il bene all'operatore economico nazionale ad un prezzo anomalo, che racchiude una ridotta imposta poiché calcolata su una più compressa base imponibile.

5. L'acquirente nazionale, a propria volta, detrae l'imposta assolta a monte per effetto della rivalsa esercitata dalla cartiera²²⁴;

6. In seguito, di norma, nell'ambito della prassi illecita che si sta esaminando, l'acquirente nazionale – che ha assolto a monte l'IVA alla cartiera – effettua una nuova cessione intracomunitaria non imponibile allo stesso iniziale fornitore comunitario oppure

²²⁴ In sede di liquidazione periodica IVA ovvero di liquidazione definitiva effettuata in occasione della presentazione della dichiarazione annuale, l'acquirente nazionale risulterà a credito se l'ammontare complessivo dell'IVA pagata sugli acquisti, comprensiva della quota parte assolta a monte alla cartiera e da questa non versata, è superiore a quello dell'IVA riscossa sulle vendite. E l'eventuale credito che emergesse dalla liquidazione sarà utilizzabile per compensare l'IVA a debito nei successivi periodi d'imposta oppure, sussistendone i requisiti, potrà essere richiesto a rimborso o, anche, utilizzato – ai sensi dell'art. 17, D.Lvo 241/1997 – per compensare altre imposte e contributi del medesimo periodo attraverso il Modello unificato di versamento.

ad un altro operatore comunitario e, nel rispetto della vigente disciplina, chiede il rimborso dell'IVA inizialmente corrisposta²²⁵;

7. l'operatore comunitario, dunque, rivende il bene alla stessa cartiera e provoca un nuovo ciclo del meccanismo vizioso con il ripetersi del mancato versamento dell'imposta: da qui la definizione di "carosello";

8. anche nella frodi carosello, allo scopo di rendere difficoltose le indagini dirette a far emergere il meccanismo di frode, non è raro che le merci siano fornite dalla cartiera all'acquirente nazionale tramite società intermediarie o *buffers*.

Dalla complessiva struttura descritta discende il danno provocato all'Erario: l'imposta non è versata dalla cartiera in sede di liquidazione IVA, mentre è portata in detrazione o richiesta a rimborso dall'acquirente nazionale.

È possibile, inoltre, suddividere le frodi della tipologia descritta in frodi carosello "chiuse" e "aperte"²²⁶: sarebbe un carosello chiuso quello in cui la merce ritorna alla società che per prima ha iniziato il giro fittizio di fatture; mentre i caroselli aperti, a loro volta, sono suddivisibili in semplici e complessi (con o senza merce).

²²⁵ La procedura descritta è coerente con il già ricordato regime transitorio sull'IVA comunitaria, secondo cui le cessioni intracomunitarie non sono imponibili (art. 41, D.L. 331/1993) e la relativa fattura emessa deve essere «numerata a norma dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che trattasi di operazione non imponibile o non soggetta all'imposta, con la specificazione della relativa norma» (art. 46, c. 2, D.L. 331/1993).

²²⁶ Cfr. A. MANCAZZO, L. STRIDI, *Frodi "carosello" e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti*, in *Il fisco*, 2010, fasc. 9, parte I, pp. 1333 e ss. e E. MARELLO, *Frodi IVA e buona fede nel soggetto passivo*, in *Giurisprudenza italiana*, 2011, fasc. 5, p. 1214.

Nei caroselli aperti semplici, la merce è destinata ad altro operatore nel medesimo Paese di partenza, intervenendo almeno quattro operatori economici: interponente iniziale, intermedia, interposto ed interponente finale.

Le frodi carosello di questo genere, infatti, si considerano realizzate anche allorquando la società fornitrice italiana cede formalmente il bene ad una cartiera comunitaria che, a sua volta, vende ad altra cartiera italiana, la quale, infine, cede il bene all'effettivo acquirente italiano.

Ancorché formalmente esistano quattro soggetti nell'ambito del circuito commerciale, nella realtà il rapporto diretto è tra il primo e l'ultimo soggetto, mentre lo scopo della interposizione fittizia delle società cartiere è unicamente volto ad ostacolare le indagini e a non versare l'IVA.

Nei caroselli aperti complessi con merce, quest'ultima, prima di arrivare alla grande distribuzione, subisce vortici di fatturazioni transnazionali finalizzate a truffare l'IVA comunitaria anche più volte e in vari Stati; lo scopo è di prelevare dalle casse dello Stato un importo corrispondente all'IVA esposta in fattura.

Infine, nei caroselli aperti complessi senza merce esistono solo fatture transnazionali finalizzate a truffare l'IVA comunitaria anche più volte e in vari Stati.

Sono da ricordare ulteriori varianti: le frodi realizzate grazie all'utilizzo di false lettere d'intento e quello che sfruttano l'istituto del deposito IVA.

IV. Nel primo caso, il *missing trader*/cartiera italiano che acquisti da un operatore nazionale, per non vedersi addebitare

l'IVA, si qualificherà come esportatore abituale²²⁷, chiedendo, dunque, al proprio fornitore, mediante invio della dichiarazione d'intento disciplinata dalla norma richiesta²²⁸ la non applicazione dell'imposta sull'operazione di acquisto²²⁹.

In tal modo, pertanto, si riproducono i presupposti formali che consentono agli organizzatori della frode di incamerare il tributo sul valore aggiunto, in quanto la cartiera – che si è vista non addebitare l'IVA per effetto dell'invio della dichiarazione di intento falsa – non verserà l'imposta chiesta in rivalsa al proprio cliente e da quest'ultimo detratta.

In altri termini, una falsa dichiarazione di intenti, contenente la falsa attribuzione della qualifica di esportatore abituale, fa sì che il soggetto si trovi nella stessa posizione che si è visto rivestire dal soggetto interposto nelle operazioni intracomunitarie. E, quindi, in tal modo si consente di acquistare senza addebito di IVA, creando in capo a tali operatori economici, nel momento

²²⁷ Figura disciplinata dall'art. 1, c. 1, lett. a), del D.L. 746/1983.

²²⁸ Art. 1, c. 1, lett. c), del D.L. 746/1983, il quale prevede che le disposizioni di cui alla lettera c) del primo comma dell'art. 8 del D.P.R. 633/1972, cfr. nota seguente, si applicano a condizione «*che l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità del modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, contenente l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante nonché l'indicazione dell'Ufficio competente nei suoi confronti, trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. [...] la dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti*».

²²⁹ E ciò in forza di quanto previsto dall'art. 8, c. 1, lett. c), D.P.R. 633/1972, il quale prevede che costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili: «*le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta*».

in cui rivendono il bene sul territorio nazionale, una situazione di “ingenti debiti”, il cui mancato assolvimento alimenta l'intera catena distributiva con tutti i conseguenti effetti distorsivi del sistema²³⁰.

V. Nel secondo caso, invece, la merce acquistata dalla cartiera è oggetto d'importazione da Paesi terzi.

Nel caso di importazione delle merci, infatti, le condizioni per cui la frode può realizzarsi si producono grazie all'istituto del deposito IVA²³¹, che prevede che siano effettuate senza pagamento dell'imposta *de qua* anche le operazioni di immissione in libera pratica²³² di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA²³³.

²³⁰ Cfr. A MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA*, cit., pp. 16-17.

²³¹ Art. 50 bis D.L. 331/1993. Cfr. Cfr. F. TESAURO, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giurisprudenza italiana*, 2011, fasc. 5, p. 1213.

²³² Art. 67 D.P.R. 633/1972, il quale prevede testualmente che: «Costituiscono importazioni le seguenti operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima [...]: a) le operazioni di immissione in libera pratica». E, ai sensi dell'art. 79, c. 1, del codice doganale comunitario (previsto dal Reg. 1992/2913/CEE del 12.10.1992 e trasfuso, da ultimo, nell'art. 201 ad opera del Reg. 2013/952 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 09.10.2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione), «l'immissione in libera pratica attribuisce alle merci non unionali la posizione doganale di merci unionali» e «l'immissione in libera pratica comporta: a) la riscossione dei dazi dovuti all'importazione; b) la riscossione, ove opportuno, di altri oneri, come previsto dalle pertinenti disposizioni vigenti in materia di riscossione di tali oneri; c) l'applicazione delle misure, dei divieti e delle restrizioni di politica commerciale, a meno che non debbano essere applicati in una fase precedente; e d) l'espletamento delle altre formalità stabilite per l'importazione delle merci».

²³³ Art. 50 bis, c. 4, D.L. 331/1993.

E, nel caso di specie, il *missing trader* non provvederà al pagamento dell'IVA in dogana, in quanto questi si impegna ad introdurre la merce sdoganata in un deposito IVA; lo stesso estrarrà poi dal deposito IVA i beni immessi sul territorio nazionale in libera pratica, con conseguente obbligo di pagamento dell'imposta che, in questi casi, avviene con il meccanismo del *reverse charge*, e quindi con emissione di un'autofattura recante l'ammontare imponibile del bene estratto, da registrarsi sia nel registro delle fatture emesse che in quello degli acquisti, con conseguente venir meno dell'obbligo del versamento; il *missing trader* cederà la merce ad un operatore nazionale applicando l'IVA e non verserà l'IVA detratta, invece, dall'acquirente nazionale.

VI. Appartengono, infine, alla categoria delle frodi IVA, anche quelle volte all'indebito sfruttamento del c.d. regime del margine.

La disciplina appena richiamata²³⁴ concerne specificamente gli scambi di beni mobili usati, antiquariato, d'arte o da collezione, suscettibili di reimpiego nello Stato o in altro Paese

²³⁴ Artt. 36 e ss. D.L. 51/1995 in recepimento degli artt. 311 e ss. della Direttiva VI, il quale prevede: «*Per il commercio di beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello Stato originario o previa riparazione, nonché degli oggetti d'arte, degli oggetti d'antiquariato e da collezione, indicati nella tabella allegata al presente decreto, acquistati presso privati nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione europea, l'imposta relativa alla rivendita è commisurata alla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie. Si considerano acquistati da privati anche i beni per i quali il cedente non ha potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione, nonché i beni ceduti da soggetto passivo d'imposta comunitario in regime di franchigia nel proprio Stato membro e i beni ceduti da soggetto passivo d'imposta che abbia assoggettato l'operazione al regime del presente comma [regime del margine]*».

membro, che hanno già scontato l'imposizione, in via definitiva, antecedentemente alla re-immissione nel mercato. Si tratta, cioè, dei beni che i soggetti passivi acquistano dai consumatori finali «per i quali il cedente non ha potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione».

Dunque, per i beni così acquistati, al momento della rivendita, sorge un debito verso l'Erario per la sola IVA calcolata sulla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario e il costo d'approvvigionamento. E ciò, pertanto, non implica alcun diritto di detrazione in capo al nuovo acquirente, ancorché soggetto passivo d'imposta.

Nelle frodi di questo genere, dunque, non essendo necessaria l'omissione del versamento dell'imposta per la realizzazione della frode – essendo sufficiente l'applicazione del regime in assenza dei presupposti di legge – la frode potrebbe realizzarsi anche in assenza del soggetto interposto.

La tipica manifestazione di tale tipologia di frode si sostanzia, in sintesi, in un'iniziale cessione intracomunitaria in regime di non imponibilità, che avviene solo cartolarmente, verso società interposte nazionali o estere (nei casi di operazioni triangolari) che successivamente cedono al margine a società filtro (ulteriori società interposte), o direttamente all'acquirente nazionale, la quale, infine, immetterà il bene sul mercato.

L'acquirente nazionale, perciò, riuscirà ad immettere nel mercato nazionale beni nuovi sui quali l'IVA si sarebbe dovuta

calcolare non solo sulla differenza tra “nuovo” ed “usato” ma sull’intero valore iniziale d’acquisto²³⁵.

4. *Segue. Le frodi IVA nella giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di giustizia.**

Le fattispecie fraudolente di cui si è dato conto originano da un’asimmetria realizzata fra l’obbligo di rivalsa e il diritto di detrazione.

Come si è visto, infatti, andando ad incidere su uno qualsiasi dei passaggi del bene dal produttore al consumatore finale, pregiudicano la neutralità del tributo: da qui, la valenza plurioffensiva della frode, ovvero la sua capacità di pregiudicare il meccanismo dell’IVA in una dimensione tanto nazionale, quanto, altresì, sovranazionale.

Non va dimenticato, infatti, che il danno arrecato è, in primo luogo, nei confronti dell’Erario nazionale, ma, indirettamente anche nei confronti delle finanze dell’Unione.

A livello europeo, la Corte di giustizia ha dovuto confrontarsi con una criticità insita nel difficile bilanciamento tra due contrapposti interessi: da un lato, la tutela del principio di neutralità dell’imposta sul valore aggiunto, e dall’altro, la tutela degli interessi erariali dell’Unione; e tale problematica afferisce prevalentemente all’applicazione della Direttiva IVA.

²³⁵ V. il caso pratico descritto in Cass., Sez. 5, sent. 15741 del 24.04.2012.

Ciò significa che la neutralità dell'IVA, nonché i descritti meccanismi di rivalsa e detrazione preposti ad attuarla, rappresenta una criticità strutturale in grado di minare gli interessi finanziari dell'Unione.

In secondo luogo, in attuazione prima della Convenzione PIF, poi dell'art. 325 T.F.U.E., la Corte si è dovuta confrontare con numerose criticità legate alla tutela effettivamente apprestata dagli Stati membri (e, in particolare si vedrà il caso dell'Italia) nella protezione degli interessi finanziari dell'UE²³⁶.

Sul primo versante, le prime pronunce dei giudici di Lussemburgo in tema di frodi IVA si caratterizzavano per il riferimento costante all'oggettività delle operazioni IVA, per cui non rilevava – ai fini dell'imponibilità dell'operazione – l'intento perseguito dagli operatori e neanche la liceità o meno dell'attività realizzata. Come si vedrà nel prosieguo, da tale ultima considerazione è emersa la iniziale e univoca posizione della Corte di giustizia in merito alla riconoscibilità del diritto di detrazione dell'IVA su basi puramente oggettive, in quanto l'applicazione dell'imposta doveva risultare subordinata esclusivamente alla natura oggettiva dell'operazione economica²³⁷. Tale visione

²³⁶ Cfr. *infra* par. 6 in questo Capitolo.

²³⁷ Cfr., per tutte, Corte di giustizia, causa C-4/94, *BLP Group plc c. Commissioners of Customs & Excise*, del 06.04.1995, in particolare v. il punto 24 della motivazione, ove si afferma: «Un obbligo del genere sarebbe contrario agli scopi del sistema dell'IVA di garantire la certezza del diritto e di agevolare le operazioni inerenti all'applicazione dell'imposta dando rilevanza, salvo in casi eccezionali, alla natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi»; contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d6839679dde65d4884a3b0bd8a1d35ed63.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyLchn0?text=&docid=99537&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=96562>.

giurisprudenziale ricollegava, infatti, alla semplice presenza degli elementi oggettivi il dispiegarsi dei principali effetti tipici della fattispecie (rivalsa e detrazione). La rilevazione della oggettività dell'operazione costituiva, quindi, un argomento conclusivo²³⁸.

Tuttavia, in una seconda fase, i giudici della Corte di Giustizia, discostandosi da tale tradizionale orientamento imperniato sull'oggettivo principio di neutralità dell'IVA – con conseguente riconoscimento del diritto alla detrazione su basi puramente oggettive – hanno cominciato a prendere in considerazione altresì l'elemento soggettivo della conoscibilità della frode da parte del cessionario della operazione commerciale, nonché la conoscenza o la conoscibilità da parte dello stesso del fatto che la cessione era stata oggetto di frode “a monte”.

Dal canto suo, nel corso degli anni, la Corte di Cassazione ha elaborato un proprio strumentario argomentativo nel tentativo di contrastare nella maniera più efficace possibile le frodi IVA²³⁹, anche se, lo si deve evidenziare, talvolta, ha assunto decisioni parzialmente divergenti rispetto alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Dunque, volendo mettere in relazione la giurisprudenza europea con quella nazionale, relativamente al primo dei due aspetti trattati, quello derivante dalla direttiva IVA, emergono due “modelli giuridici” diversi.

²³⁸ Cfr. E. MARELLO, *Oggettività dell'operazione IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. finanz.*, 2008, fasc. 1, parte II, pp. 24-41.

²³⁹ Cfr. E. MARELLO, *Frodi IVA e buona fede nel soggetto passivo*, in *Giurisprudenza italiana*, cit., p. 1215.

Da un lato, l'attuale modello europeo prevede, in linea generale²⁴⁰, che persista l'esistenza di un generalizzato dovere di accortezza e di vigilanza in capo agli operatori economici, immanente allo stesso sistema d'imposizione dell'IVA, e che collega la responsabilità del soggetto direttamente alla violazione di questo dovere e alla consapevolezza, anche solo potenziale, della frode²⁴¹.

A ben vedere, tuttavia, in questo modo, il diritto alla detrazione – che dovrebbe garantire l'effettiva neutralità dell'imposta – diventa una “variabile” dipendente da uno “*status* psicologico” di una delle parti, in modo che la consapevolezza, effettiva o presunta, della frode, finisce per inibire l'esercizio del diritto alla detrazione e, quindi, col far venire meno la neutralità stessa del tributo²⁴².

D'altro canto, l'ordinamento nazionale, invece, viene definito dalla dottrina²⁴³ di tipo “chiuso”, proprio in ragione del fatto che *«fonda il riparto della responsabilità su ipotesi cristallizzate di inadempimento di obblighi strumentali (e quindi su violazioni*

²⁴⁰ Lo ricordiamo, a partire da alcune sentenze della Corte di giustizia del 2006. Cfr. *infra*.

²⁴¹ Cfr. A. MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi IVA e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rassegna tributaria*, 2008, fasc. 6, p. 1800 e 1805, ove si legge come: «Nella giurisprudenza comunitaria è la consapevolezza dell'intenzione altrui di evadere l'imposta o di porre in essere comportamenti fraudolenti che diviene l'elemento giuridicamente rilevante per riconoscere una responsabilità in capo all'operatore economico almeno formalmente estraneo alla frode». Cfr. *infra*.

²⁴² Cfr. A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, cit., p. 61.

²⁴³ Cfr. A. MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi IVA e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, cit., pp. 1788-1832.

tipizzate), e piuttosto che formulare in modo esplicito presunzioni legali assolute di partecipazione o di conoscenza delle frodi altrui preferisce dissimularle introducendo specifici e obiettivi presupposti di responsabilità solidale del cedente, o del cessionario.

Le due impostazioni [della giurisprudenza europea e di quella della Suprema Corte] possono condurre a risultati assai diversi sul piano della prova, delle garanzie e delle difese del contribuente, ma anche dell'efficacia nella lotta alla frode fiscale.

Non si può affermare a priori quale delle due sia preferibile. Si deve comunque tenere sempre presente che le esigenze di conformazione delle misure di lotta all'evasione al principio di proporzionalità, a garanzia del contribuente, inducono a guardare sfavorevolmente quelle fattispecie che dissimulano presunzioni di partecipazione ad una frode fiscale altrui, escludendo o limitando le possibilità di prova contraria».

Questo scollamento di soluzioni e prospettive tra il giudice sovranazionale e quello nazionale – dovuto in gran parte al fatto che la giurisprudenza della Suprema Corte italiana sulle frodi nasce, almeno inizialmente, come giurisprudenza in materia di operazioni inesistenti²⁴⁴ – non risulta tuttavia problematico in quanto questa diversità di modelli non inficia l'adempimento del diritto italiano agli obblighi provenienti dal diritto sovranazionale, in particolare da quelli derivanti dalla direttiva IVA.

Sul punto, è bene ricordare, altresì, come le fattispecie menzionate di “frode IVA”, “operazione oggettivamente inesistente” o “operazione soggettivamente inesistente” sono fattispecie

²⁴⁴ Cfr. *infra*.

concettualmente ben diverse fra loro, ma che, molto spesso, hanno uno sviluppo contemporaneo ovvero si accompagnano l'un l'altra.

In linea generale, mentre la frode IVA esiste e vive, in quanto tale, all'interno del solo sistema dell'IVA – in ragione della dissociazione tra l'operatore che paga l'imposta e chi resta economicamente inciso dal peso del prelievo (consumatore finale) – lo stesso non può dirsi per gli altri meccanismi fraudolenti a cui può solo accompagnarsi, in via meramente eventuale, l'evasione di IVA.

In ogni caso, la giurisprudenza di legittimità italiana, nell'interpretazione della normativa interna ha risentito di alcune indicazioni che sono giunte dalla Corte di giustizia e, proprio in questo contesto di costante raffronto tra giudice europeo e giudice nazionale, è opportuno cogliere l'evoluzione interpretativa avutasi sulla tematica della lotta alle frodi IVA, interessante spunto per comprendere meglio come le condotte *de qua* vengono effettivamente contrastate tanto dall'ordinamento interno, quanto da quello sovranazionale, anche per formulare eventuali ipotesi volte a migliorare la risposta sanzionatoria degli Stati membri.

Quanto al secondo aspetto menzionato, relativo ai contrasti interpretativi sorti tra giurisprudenza interna e sovranazionale, in applicazione dell'art. 325 T.F.U.E. proprio relativamente al caso di frodi all'IVA, si vedrà come, allo stato attuale, e soprattutto a seguito di un recentissimo intervento della Corte costituzionale, può dirsi chiusa definitivamente la *querelle* insorta in tema di tutela dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale interno e, in particolare, del principio di legalità in materia penale.

4.1. *Il tema delle operazioni inesistenti e la parziale corrispondenza con la nozione europea di frode IVA.*

Anche se non ci si dilungherà in una ricostruzione circa le interpretazioni elaborate negli anni dalla Suprema Corte su tutti gli aspetti inerenti alle frodi IVA, occorre ricordare nuovamente come la giurisprudenza della Cassazione sulle frodi comincia a fiorire, almeno inizialmente, come giurisprudenza in materia di operazioni inesistenti; nozione, quest'ultima, che risulta del tutto assente, nonché irrilevante in ambito europeo²⁴⁵.

Come già ricordato, la nozione di “frode IVA” rilevante ai fini della Direttiva PIF comprende le azioni od omissioni in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie nazionali provenienti dall'IVA, mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi o incompleti relativi all'IVA, la mancata comunicazione di informazioni obbligatorie sulla medesima, ovvero utilizzando dichiarazioni esatte relative all'IVA per dissimulare un mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborso dell'IVA²⁴⁶.

²⁴⁵ Cfr., per tutti, N. RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'IVA?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, fasc. 2, pp. 275 e ss.; ove si legge come: «*Quanto alla nozione di operazioni inesistenti, il legislatore europeo, non menzionandole, neppure si preoccupa di definirle*».

²⁴⁶ Cfr. art. 3, par. 2, lett d) della Direttiva PIF, il quale prevede testualmente che si considerano frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione: «*d) in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, l'azione od omissione 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 mera completezza, è opportuno ricordare qui come la nozione di “frode IVA” accolta nella Direttiva PIF viene richiamata altresì dal più volte citato Regolamento 2988/95, il quale prevede la tutela amministrativa degli interessi finanziari dell'UE²⁴⁷.

Parallelamente alla Direttiva, infatti, e per quanto concerne unicamente le *irregolarità*, ossia, fra le altre, le frodi IVA “sotto-soglia”, si applicano le norme previste da tale Regolamento, il quale stabilisce norme generali relative a controlli omogenei e a misure e sanzioni amministrative.

Ebbene, in tale norma non risulta contenuto nessun riferimento né specificazione al concetto di “operazione inesistente”²⁴⁸, condotta che, come visto in precedenza, si accompagna sovente e parzialmente si sovrappone alla frode IVA che rientra nell'ambito applicativo della Direttiva PIF. E, del resto, neppure nella Direttiva IVA si fa menzione di tale fattispecie.

In ambito nazionale, la nozione di operazione oggettivamente inesistente è, invece, dettagliatamente positivizzata.

In primo luogo, l'art. 21, c. 7, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che: «*se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale,*

per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA».

²⁴⁷ Cfr. Considerando (6) del Reg. 2988/95, secondo il quale le condotte che danno luogo ad una irregolarità amministrativa comprendono le condotte fraudolente come definite dalla Convenzione PIF, ora dalla Direttiva PIF.

²⁴⁸ Cfr. anche l'art. 203 della Direttiva rifusa 2006/112/CE, il quale prevede solamente: «*L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*».

l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura».

Un ulteriore riferimento normativo sul punto è rappresentato dall'art. 1, c. 1, lett. a), D.Lvo 74/2000²⁴⁹ che recita espressamente come: *«per “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” si intendono le fatture e gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o*

²⁴⁹ Pare utile ricordare come per assicurare l'osservanza delle numerose situazioni passive, la legge tributaria prevede molteplici sanzioni volte a prevenire e a reprimere le violazioni. Tradizionalmente si distinguono, nella materia tributaria, gli illeciti penali dagli illeciti amministrativi. Quanto ai primi, si ricordi come la L. 25/1999 ha delegato il Governo di ridisegnare i contorni dei reati tributari altresì in materia di imposta sul valore aggiunto. Tale legge di delega conteneva alcuni criteri direttivi, come la previsione di soglie di punibilità, meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno, oltre al principio di applicazione della sola disposizione speciale, nel caso in cui un medesimo fatto risultasse punibile in base a due differenti disposizioni, amministrativa e penale. In attuazione di detta delega è stato emanato il D.Lvo 74/2000, recante, appunto, la nuova disciplina dei reati tributari. In seguito, il D.L. 138/2011, conv. con mod. dalla L. 148/2011 ha mantenuto l'impianto normativo del D.Lvo 74/2000, ma ha inasprito notevolmente il regime repressivo della maggior parte delle fattispecie penali ivi contenute, attraverso l'abbassamento delle previgenti soglie di punibilità e l'introduzione di speciali disposizioni processuali. Infine, l'art. 8, L. 23/2014, ha conferito al Governo la delega per una revisione del sistema penale-tributario secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti. La riforma del sistema sanzionatorio penale-tributario si è dunque perfezionata tramite l'entrata in vigore del D.Lvo 158/2015, nell'intento dichiarato di *«ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo»*. Sul punto, cfr. Relazione dell'Ufficio del massimario della Corte di Cassazione, Rel. n. III/05/2015 del 28.10.2015; contenuto disponibile su <http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/RelIII515.pdf>. Cfr. anche *infra*.

che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi».

Non solo, quindi, esiste, in ambito penale, una definizione normativa della fattispecie esaminata, ma detta disposizione assimila²⁵⁰ sostanzialmente le fatture false dal lato oggettivo, alle fatture che, attribuendo l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, si palesano come inesistenti dal punto di vista soggettivo²⁵¹.

²⁵⁰ Anche se va ricordato come la Suprema Corte ha ribadito il principio – elaborato in seno alla dottrina all'indomani della riforma del diritto penale tributario del 2000 e ormai recepito anche dal diritto vivente –, secondo cui l'eventuale inesistenza soggettiva delle operazioni sottese alla fatture utilizzate in dichiarazione, in tanto può avere rilevanza penale ai sensi dell'art. 2 D.Lvo 74/2000, in quanto si tratti di frodi IVA: «Mentre, infatti, con riguardo alle imposte dirette, l'effettiva esistenza dell'operazione e del conseguente esborso economico, corrispondente a quanto dichiarato, esclude il carattere fittizio degli elementi passivi indicati nella dichiarazione, a nulla rilevando in linea di massima che il destinatario degli stessi sia un soggetto diverso da quello reale, con riguardo invece all'IVA la detrazione è ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che ha effettuato la prestazione, giacché tutto il sistema del pagamento e del recupero della imposta (D.P.R. 633/1972, artt. 17 e 18) si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili, mentre il versamento dell'imposta ad un soggetto non operativo o diverso da quello effettivo consentirebbe un recupero indebito dell'IVA stessa», cfr. Cass., Sez. 3, sent. 26431 del 24.06.2016.

Perché il delitto previsto e punito dall'art. 2 D.Lvo 74/2000 possa dirsi integrato, infatti, è necessario che sussistano tre differenti elementi: 1. che siano impiegate fatture per operazioni inesistenti; 2. che simile condotta porti all'inserimento in dichiarazione di elementi passivi fittizi; 3. che il soggetto attivo agisca allo scopo di evadere le proprie imposte (cd. dolo specifico di evasione). Ebbene, nel caso in cui siano annotate, nell'ambito delle dichiarazioni dei redditi, fatture soggettivamente inesistenti con riferimento all'individuazione del fornitore, soltanto uno di questi elementi sussiste, mentre difettano totalmente gli altri due.

²⁵¹ Cfr., per tutte, Cass., Sez. 3, sent. 20353 del 17.03.2010, ove si afferma: «in tema di reati finanziari e tributari, il reato di emissione di fatture

Dalla qualificazione o meno di un'operazione come inesistente o meno, la Suprema Corte fa derivare, poi, l'indetraibilità dell'IVA in capo all'acquirente²⁵².

In ogni caso, risulta essenziale ricordare quanto già detto al paragrafo precedente, ossia come, dal punto di vista concettuale, le fattispecie richiamate sono fattispecie concettualmente autonome: mentre la frode IVA – così come descritta anche dal legislatore europeo nella Direttiva PIF²⁵³ – trova compiuta spiegazione all'interno del sistema dell'IVA, imposta connotata – in forza dell'anzidetta neutralità – per la dissociazione tra chi paga l'imposta e chi resta economicamente inciso dal peso del prelievo (consumatore finale)²⁵⁴, lo stesso non può dirsi per gli altri meccanismi fraudolenti a cui può solo accompagnarsi, in via meramente eventuale, altresì l'evasione di IVA; primo fra tutti quello

od altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lvo 10 marzo 2000, n. 74) è configurabile anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa, sia per l'ampiezza della norma che si riferisce genericamente ad "operazioni inesistenti", sia perché anche in tal caso è possibile conseguire il fine illecito indicato dalla norma in esame, ovvero consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto».

²⁵² Cfr. Cass., Sez. 5, sent. 6229 del 13.03.2013, ove si afferma: «in merito alla detraibilità dell'IVA, è stato, in particolare, considerato che, in ipotesi di emissione della fattura da parte di soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione da essa attestata, viene a mancare lo stesso principale presupposto della detrazione dell'IVA, costituita dall'effettuazione di un'operazione, giacché questa (riferendosi il D.P.R. 633/1972, art. 19, c. 1, all'imposta relativa alle "operazioni effettuate") deve ritenersi carente anche nel caso in cui i termini soggettivi dell'operazione non coincidano con quelli della fatturazione».

²⁵³ Cfr. art. 3, par. 2, lett. d).

²⁵⁴ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, vol. 2, Milano, 2016, pp. 253 e ss., il quale sostiene come la frode fiscale costituisce un'ulteriore peculiarità dell'IVA, nel senso che «nell'IVA può aversi un tipo di frode che non si ha nelle altre imposte: si tratta dell'esercizio indebito del diritto di detrazione, connesso alla simulazione di acquisti non effettuati».

in cui il soggetto faccia ricorso a fatture oggettivamente fittizie al fine di fornire copertura documentale ad operazioni che non sono mai state realizzate²⁵⁵, o altresì nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti.

Tali fattispecie, però, non solo non risultano meno gravi delle frodi in senso stretto, ma, nella maggior parte dei casi, si pongono come condotte prodromiche alla realizzazione della frode vera e propria, pertanto appare del tutto coerente analizzarne brevemente la fisionomia tipica.

4.1.1. Le operazioni oggettivamente inesistenti.

Operazioni oggettivamente inesistenti sono definite, nell'ordinamento giuridico nazionale, quelle operazioni economiche, rilevanti ai fini IVA, a fronte delle quali risulta esser stata emessa regolare fattura e nei confronti delle quali risultano compiute le formalità contabili e dichiarative, le quali, in realtà, non sono mai state poste materialmente in essere.

La nozione di “inesistenza oggettiva” dell'operazione assoggettata ad IVA può alludere, sommariamente, a tre categorie di situazioni:

1. inesistenza assoluta dell'operazione, per cui la divergenza tra rappresentazione documentale e realtà fattuale è

²⁵⁵ In questi casi, infatti, gli operatori mirano innanzitutto a garantire all'acquirente un risparmio, da un lato, delle imposte dirette (es. IRAP), tanto che solitamente, all'emittente di fatture oggettivamente inesistenti vengono corrisposti l'IVA – che andrà poi versata – e un “compenso” per il servizio prestato.

assoluta. Si tratta per lo più di casi di simulazione assoluta²⁵⁶, cioè di ipotesi in cui si emette la fattura, ma non si effettua alcuna operazione sottostante;

2. inesistenza in senso relativo dell'operazione, qualora la divergenza tra rappresentazione documentale e realtà è relativa al contenuto economico dell'atto. Si tratta, in buona sostanza, dell'ipotesi cd. di "sovrapproduzione" dell'operazione;

3. inesistenza in senso giuridico dell'operazione; e ciò quando la divergenza tra rappresentazione documentale e realtà fattuale attiene al contenuto negoziale dell'atto, trattandosi di casi di simulazione relativa²⁵⁷, cioè di ipotesi in cui si fattura un'operazione di fatto non realizzata (simulata) al posto di un'altra che viene realizzata ma non fatturata (dissimulata).

Procedendo ad analizzare le conseguenze a carico dell'emittente della fattura e del destinatario, rispettivamente, per l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti²⁵⁸, va anzitutto osservato come, dal punto di vista del destinatario di tali fatture, la risposta alla domanda se il diritto alla detrazione sia legittimamente esercitato in tali casi non è sempre stata unanime tra giudici europei e giudici nazionali.

Nel caso *Genius Holding BV* contro *Staatssecretaris van Financiën*²⁵⁹, infatti, la Corte di giustizia ha sostenuto una

²⁵⁶ Cfr. art. 1414, c. 1 c.c. Per un approfondimento, cfr. F. M. GIULIANI, *La simulazione dal diritto civile all'imposizione sui redditi*, Padova, 2009.

²⁵⁷ Cfr. art. 1414, c. 2, c.c. Per un approfondimento, cfr. F. M. GIULIANI, *La simulazione dal diritto civile all'imposizione sui redditi*, cit.

²⁵⁸ Condotte sanzionate rispettivamente dall'art. 8 e dall'art. 2 del D.Lvo 74/2000.

²⁵⁹ Cfr. Corte di giustizia, causa C-342/1987, sent. resa in data 13.12.1989, in particolare v. i punti 13-15 della motivazione, ove si afferma: «per esercitare il diritto di detrazione il soggetto passivo deve essere in

posizione antitetica rispetto alla tesi esposta dalla Commissione europea nonché dall'Avvocato generale²⁶⁰, che avevano, invece, sostenuto come, se si impedisse al soggetto passivo che ha pagato le fatture di portare in detrazione l'IVA addebitatagli dai propri fornitori, ancorché indebitamente (o erroneamente), non sarebbe rispettato il principio di neutralità.

La Corte di giustizia, invece, ha definitivamente sancito l'indetraibilità dell'imposta *de qua* relativa ad un'operazione non

*possesso di una fattura [... che] indichi distintamente il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa nonché, se del caso, l'esenzione. In base a queste disposizioni, l'indicazione dell'imposta corrispondente alla cessioni di merci e alle prestazioni di servizi è un elemento della fattura da cui dipende l'esercizio del diritto di detrazione. Ne consegue che questo diritto viene meno nel caso di ogni imposta che non corrisponda ad un'operazione determinata, perché è più elevata di quella dovuta per legge o perché l'operazione di cui trattasi non è soggetta all'IVA»; e punto 17: «questa interpretazione dell'art. 17, n. 2, lett. a), è quella che meglio consente di prevenire le frodi fiscali che sarebbero agevolate qualora ogni imposta fatturata potesse essere detratta»; contenuto disponibile sul sito https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:c5034f92-32d4-4fcf-a014-de461082df2b.0005.03/DOC_2&format=PDF. Per un commento e una contestualizzazione di tale pronuncia, cfr. E. MARELLO, *Frodi IVA e buona fede nel soggetto passivo*, in *Giurisprudenza italiana*, cit. e R. RIZZARDI, *IVA non dovuta: le criticità relative alla detrazione e al rimborso*, in *Corr. trib.*, 2018, fasc. 20, pp. 1551-1557.*

²⁶⁰ Testualmente v. punto 10 della motivazione della citata sentenza: «*Esse osservano che l'interpretazione secondo la quale soltanto le imposte corrispondenti alle cessioni di merci e alle prestazioni di servizi possono costituire oggetto di detrazione è in contrasto con lo scopo del sistema delle detrazioni, che mira a garantire [...] la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA. Poiché, a norma dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci, anche quando essa non è dovuta per legge, l'esclusione, in tal caso, del diritto di detrazione implicherebbe la tassazione di un'attività in contrasto col principio della neutralità dell'IVA*».

soggetta ad IVA, ancorché l'emittente sia tenuto a versarla in applicazione di quanto previsto dall'art. 203 della Direttiva IVA, il quale prevede, appunto, che «*l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*».

La Corte di Cassazione, dal canto suo, si è espressa in senso sostanzialmente analogo, affermando che, nei casi di conclamata inesistenza oggettiva dell'operazione economica riportata in fattura, il contribuente-destinatario della sola fattura (e non anche del servizio o del bene ivi menzionati), non può esercitare il diritto alla detrazione.

E ciò sulla base dell'art. 27, c. 1, del D.P.R. 633/1972, in ossequio al quale il soggetto che abbia emesso fatture per operazioni inesistenti – ma astrattamente imponibili ai fini dell'IVA e per le quali il tributo in parola sia stato applicato nel documento ideologicamente falso – non viene liberato dall'obbligo di versare l'imposta, né consegue il diritto a vedersela rimborsata se già corrisposta, nonostante l'accertamento abbia confermato l'inesistenza dell'operazione²⁶¹.

Relativamente a questo primo aspetto vi è perfetta coincidenza tra interpretazione nazionale e sovranazionale.

²⁶¹ Cfr., per tutte, Cass., Sez. 5, sent. 12111 del 10.06.2015 di cui si riporta la massima: «*In tema di IVA, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia*», conforme, *ex multis*, Cass., Sez. 5, sent. 17619 del 05.07.2018.

Per quanto riguarda, invece, la posizione dell'emittente della fattura per operazioni oggettivamente inesistenti, occorre rilevare che la giurisprudenza nazionale ha assunto un atteggiamento assai rigoroso, che, a ben vedere, contrasta con quanto deciso dalla Corte di giustizia nel caso *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG* contro *Finanzamt Borken e Manfred Strobel* contro *Finanzamt Esslingen*²⁶².

In tale sentenza, infatti, la Corte di giustizia aveva espresso come, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali per lo Stato membro di appartenenza, il principio della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso tale fattura²⁶³.

²⁶² Corte di giustizia, causa C-454/98 del 19.09.2000, in particolare ai punti 48-49, 58, 60, 63, 68 e 70 della motivazione; contenuto disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61998CJ0454&from=IT>. Per un commento su tale pronuncia, cfr. N. RAGGI, *Effetto domino sui "rimborsi" IVA. Per la Corte di giustizia l'erario nazionale è obbligato a restituire l'imposta all'operatore che è stato costretto a rifonderla al proprio cliente*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, fasc. 6, pp. 1088-1125 (v. par. 1.2).

²⁶³ Cfr. in particolare i punti 59 e 60 della motivazione: «*Va ricordato al riguardo che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva [ora art. 186 direttiva IVA] per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia. Ora, occorre constatare che il requisito che colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede quando ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di diminuzione*

E la Corte, infatti, aveva altresì affermato esplicitamente come spettasse agli Stati membri definire il procedimento in base al quale l'IVA indebitamente fatturata potesse essere regolarizzata.

La Corte di Cassazione, invece, ha fatto suo l'orientamento secondo il quale, poiché l'ordinamento italiano non contempla meccanismi volti a rettificare l'imposta indebitamente fatturata, deve ritenersi che l'imposta resti, in tal caso, definitivamente in capo all'emittente²⁶⁴.

E, del resto, spetta agli Stati membri, contemplare, nei rispettivi ordinamenti interni, la possibilità di rettificare o meno l'imposta irregolarmente fatturata: poiché la Direttiva IVA non contiene alcuna disposizione relativa alla regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata, definendo solo, all'art. 20 della Sesta Direttiva (ora art. 184 Direttiva IVA), le condizioni che devono sussistere per l'eventuale regolarizzazione presso il beneficiario della cessione di beni o della prestazione di servizi, allora non v'è alcun obbligo di regolarizzazione per lo Stato che non abbia previsto una norma *ad hoc*.

4.1.2. Le operazioni soggettivamente inesistenti.

La nozione di operazione soggettivamente inesistente nasce, anch'essa, in ambito penalistico²⁶⁵, al fine di reprimere ogni

delle entrate fiscali non è necessario per garantire la riscossione dell'IVA e prevenire la frode fiscale».

²⁶⁴ Cfr. *ex plurimis*, Cass., Sez. 5, sent. 28561 del 02.12.2008.

²⁶⁵ Le norme di riferimento sono sempre gli artt. 2 e 8 D.Lvo 74/2000.

condotta divergente fra realtà commerciale e espressione documentale della stessa, e quindi anche a quelle condotte di l'emissione/utilizzo di fatture che riferiscono l'operazione economica a soggetti diversi da quelli effettivi.

Diversamente dal caso di inesistenza oggettiva in precedenza descritto, nell'ipotesi di operazione soggettivamente inesistente, l'operazione IVA è stata materialmente realizzata, ma, uno dei soggetti che vi ha preso parte lo ha fatto solo "sulla carta", fungendo da soggetto "interposto" per l'operatore che vi ha realmente partecipato ("interponente").

In questo tipo di operazione, pur risultando i beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture che ha regolarmente versato il corrispettivo, viene accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto documentato dalla fattura sono falsi²⁶⁶.

Da un punto di vista formale, quindi, vi è una vera e propria discrasia tra i soggetti che materialmente pongono in essere l'operazione realizzata e quelli indicati in fattura, in quanto figurano in fattura soggetti che, in luogo di altri, o non hanno eseguito l'operazione, o non l'hanno ricevuta²⁶⁷.

L'operazione soggettivamente inesistente, quindi, consiste in un'operazione frutto di una simulazione relativa soggettiva²⁶⁸:

²⁶⁶ Si tratta di una definizione che ritorna spesso nella giurisprudenza di legittimità: *ex plurimis*, Cass., Sez. 5, sent. 3105 del 12.02.2014 e Cass., Sez. 5, sent. 3197 del 18.02.2015.

²⁶⁷ E così, cfr., per tutti, Cass., Sez. 5, sent. 13804 del 18.06.2014, ove, testualmente: «*ipotesi di fatturazione per operazione soggettivamente inesistente risolvendosi nella diretta acquisizione della prestazione da soggetto diverso da quello che ha emesso fattura e percepito IVA in rivalsa*».

²⁶⁸ Sul punto, v., per tutti, G. CHINÉ, M. FRATINI, A. ZOPPINI, *Manuale di diritto civile*, Molfetta, 2017, pp. 1393-1405.

relativa, perché, comunque, la stessa viene materialmente effettuata; soggettiva, perché vi è una divergenza fra il soggetto che ha emesso la fattura e quello che ha effettivamente eseguito la prestazione.

Dal punto di vista soggettivo possono verificarsi, sommariamente, le seguenti ipotesi, tutte ricondotte dalla giurisprudenza della Suprema Corte ad ipotesi di inesistenza soggettiva dell'operazione IVA:

1. viene indicato come emittente della fattura un nome di fantasia, che non corrisponde ad alcun soggetto realmente esistente;

2. l'emittente della fattura è un soggetto realmente esistente, ma non è un soggetto IVA;

3. l'emittente della fattura esiste ed è un soggetto IVA, ma non è quello che ha effettuato l'operazione economica indicata nella fattura;

4. l'emittente della fattura esiste ed è un soggetto IVA, ha effettuato l'operazione economica indicata nella fattura, ma è, a ben vedere, un soggetto interposto.

In particolare, indici quali, a titolo esemplificativo, la mancanza di organizzazione aziendale, l'assenza dell'impresa sul mercato, la mancanza di un'adeguata dirigenza societaria, l'assenza di una sottostante ragione economica, il fatto che il soggetto cedente sia incerto economicamente, poco attendibile fiscalmente, contabilmente anomalo, l'assenza di una qualsivoglia

funzione in capo all'interposto, fungono da "spia" della inesistenza soggettiva dell'operazione fraudolentemente posta in essere²⁶⁹.

Venendo alle conseguenze dell'operazione inesistente dal lato soggettivo, occorre ricordare come, in origine, la giurisprudenza di legittimità nazionale ritenesse illegittimo il diritto alla detrazione esercitato dall'acquirente, senza, tuttavia, verificarne lo stato soggettivo²⁷⁰.

Per usare le parole della Suprema Corte: «una fatturazione effettuata in favore di un soggetto diverso da quello effettivo è da ritenersi "soggettivamente inesistente", e dunque viene ad essere evasa l'imposta relativa al rapporto che si è realmente posto in essere»²⁷¹.

Anche in caso di inesistenza solo soggettiva, infatti, l'obbligo di corrispondere l'imposta sull'operazione soggettivamente inesistente deriva dall'art. 21, c. 7, del D.P.R. 633/1972, a tenore del quale, come già ricordato, se viene emessa fattura per operazioni inesistenti l'imposta è dovuta per l'intero ammontare

²⁶⁹ Cfr., *ex multis*, Cass., Sez. 5, sent. 13802 del 18.06.2014; Cass., Sez. 5, sent. 27575 del 20.11.2008; Cass., Sez. 5, sent. 9959 del 16.04.2008; Cass., Sez. 5, sent. 5719 del 12.03.2007.

²⁷⁰ Cfr., *ex multis*, Cass., Sez. 5, sent. 8959 del 05.06.2003; Cass., Sez. 5, sent. 12353 del 10.06.2005; Cass., Sez. 5, sent. 2847 del 07.02.2008; Cass., Sez. 5, sent. 13482 del 26.05.2008; Cass., Sez. 5, sent. 15396 del 11.06.2008. La Corte di giustizia, dal canto suo, invece, oltre a non fare uso della nozione di operazione inesistente, ha preso atto, sin dagli inizi, che la posizione degli organizzatori della frode (quelli che interpongono dolosamente un soggetto tra sé e l'effettivo fornitore dei beni allo scopo di spartirsi l'IVA con quest'ultimo), non può essere equiparata a quella di coloro cui tutt'al più può rimproverarsi la conoscenza o la conoscibilità della frode altrui.

²⁷¹ Cass., Sez. 5, sent. 6378 del 22.03.2006; conformi, *ex plurimis*, Cass., Sez. 5, sent. 1950 del 30.01.2007, Cass., Sez. 5, sent. 24263 del 18.11.2011, Cass., Sez. 5, sent. 13803 del 18.06.2014.

indicato in fattura, di talché risulterebbe evasa l'imposta relativa alla (diversa) operazione effettivamente realizzata. La previsione del menzionato art. 21 viene indirettamente ad incidere, pertanto, anche sul destinatario della fattura, confermandone, in combinato disposto con l'art. 19, c. 1²⁷², e art. 26, c. 3²⁷³, del D.P.R. cit., la preclusione ad esercitare il diritto alla detrazione, in assenza del relativo presupposto.

La limitazione al diritto di detrazione deriva dal fatto che, nelle ipotesi di operazioni fittizie dal lato soggettivo, non può sicuramente dirsi verificato il presupposto impositivo dell'IVA, cioè l'effettivo compimento della cessione o della prestazione.

E proprio da ciò deriva che, come già anticipato, rispetto al giudice sovranazionale, il giudice dell'ordinamento interno in

²⁷² «Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assoluta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione».

²⁷³ «1. Le disposizioni degli artt. 21 e ss. devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione. 2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali [...]. 3. La disposizione di cui al c. 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, c. 7».

origine adottava una impostazione definita da autorevole dottrina come “eminentemente oggettiva”²⁷⁴, in quanto riteneva che, per qualificare un’operazione come soggettivamente inesistente – e negare la detraibilità dell’IVA – fosse sufficiente che la cessione non fosse avvenuta non in sé, ma tra gli operatori indicati nella fattura²⁷⁵.

In definitiva, si faceva derivare la negazione della detrazione dall’inesistenza dell’operazione, sull’assunto che una tale soluzione aveva trovato riscontro e supporto altresì nella giurisprudenza della Corte di Lussemburgo.

La Corte di giustizia, nel già citato caso *Genius Holding BV* contro *Staatssecretaris van Financiën*, aveva ritenuto che il diritto alla detrazione doveva avere ad oggetto le imposte corrispondenti ad un’operazione soggetta all’IVA o versate in quanto

²⁷⁴ Cfr. E. MARELLO, *Oggettività delle operazioni IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di giustizia*, cit., pp. 24-41, specialmente v. p. 36. In tale contributo si afferma altresì come un siffatto rigore dell’organo giurisdizionale interno potrebbe perfino danneggiare i soggetti di buona fede, nonché rallentare eccessivamente la circolazione di beni e servizi.

²⁷⁵ Cfr., per tutte, Cass., Sez. 5, sent. 8959 del 05.06.2003, ove si afferma che: «l’elemento soggettivo della conoscenza della circostanza relativa alla illegalità o illiceità degli accordi esistenti tra le società variamente interessate alle vendite non viene in rilievo agli effetti del rapporto tributario, [...] in quanto l’infrazione fiscale si configura per il solo fatto oggettivo che il contribuente, con il proprio comportamento, doloso o colposo che sia, abbia determinato il rischio per l’Amministrazione di non conseguire il pagamento dell’imposta effettivamente dovuta. [...] Sicché, anche nel caso ove pure la contribuente avesse dimostrato di essere in buona fede e di non essere partecipe degli accordi fraudolenti, la circostanza sarebbe stata egualmente irrilevante agli effetti dell’iter decisionale della controversia fiscale. [...] È evidente, infatti, che il dare rilievo agli stati soggettivi, in difetto di specifiche disposizioni di legge, determinerebbe, stante la complessità del meccanismo di compensazione, il mancato funzionamento del particolare sistema e l’agevolazione delle frodi fiscali».

dovute, non potendosi invece estendere all'imposta dovuta solamente per il fatto di essere indicata in fattura²⁷⁶; considerato che, se l'operazione è inesistente in quanto non realizzata tra le parti indicate nella fattura, l'IVA su di esse è dovuta dall'emittente (ai sensi dell'art. 21, c. 7, D.P.R. 633/1972) per il solo fatto di essere indicata in fattura, dunque, il destinatario della stessa non poteva contare sul diritto alla detrazione dell'imposta, a nulla rilevando, quand'anche dimostrato, il suo stato soggettivo di buona fede.

Il *punctum dolens* del ragionamento della Corte, tuttavia, stava proprio in questo, e cioè nell'aver sostanzialmente modificato la nozione, di stampo penalistico, di "operazione soggettivamente inesistente", espungendo del tutto l'elemento psicologico e, dunque, equiparando quest'ultima alle cessioni di beni e prestazioni di servizi che in realtà non si siano mai verificate.

Inoltre, detta impostazione non teneva conto del fatto che, in ipotesi di frodi carosello, ogni responsabilità veniva attribuita all'ultimo operatore economico dell'anello, il quale, a differenza della "cartiera"/*missing trader*, non aveva possibilità di "smaterializzarsi".

Come anticipato, la nozione che identifica la frode IVA, tuttavia, non corrisponde *in toto* con quella di fatturazione soggettivamente inesistente: quando si realizza un'operazione fittizia dal punto di vista soggettivo – purché finalizzata all'evasione dell'IVA che si concretizzi nel mancato versamento del tributo da parte del *missing trader*/cartiera – c'è sempre anche una frode. E ciò in quanto vi è una interposizione di un soggetto, il *missing trader* per l'appunto, tra fornitore effettivo ed interponente allo

²⁷⁶ Cfr. *infra*.

scopo di incamerare l'IVA non versata dall'interposto e detratta dal c.d. *broker*.

Ma non vale il contrario, poiché la cartiera potrebbe del tutto autonomamente interporre allo scopo di appropriarsi dell'imposta senza dover dividere l'imposta evasa con altri soggetti.

Ebbene, se l'operazione può essere considerata soggettivamente inesistente, a prescindere dallo stato soggettivo dell'acquirente, e se, come si è visto, dalla mera mancata corrispondenza tra cedente effettivo e fornitore emittente fattura (che non abbia versato l'imposta) si fa derivare l'indetraibilità dell'IVA in capo all'acquirente, è agevole comprendere che il divario con la giurisprudenza europea – che si impernia invece sulla rilevanza dell'elemento soggettivo della conoscenza o conoscibilità della frode da parte del soggetto passivo – era incolmabile.

Tuttavia, come si vedrà, tale contrasto è andato via via affievolendosi, poiché la Cassazione ha fatto sua l'interpretazione della Corte di giustizia, la quale ha da sempre affermato che il diritto alla detrazione è tendenzialmente inviolabile, a meno che l'Amministrazione finanziaria dello Stato membro non provi – sulla base di elementi oggettivi – che il soggetto passivo che lo invoca sapeva o avrebbe dovuto sapere di aver partecipato ad un'operazione fraudolenta.

E, di fatti, hanno sottolineato i giudici sovranazionali, *«quanto al principio di proporzionalità, la Corte ha già affermato che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla*

normativa comunitaria controversa [...]. Così, anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine»²⁷⁷.

Alla base del ragionamento della Corte vi è, dunque, la questione dell'applicazione del principio di proporzionalità²⁷⁸ all'intervento dello Stato membro di recupero del danno erariale, perfettamente ammesso e giustificato, in linea di principio, ma da misurare rispetto al comportamento tenuto dall'operatore economico. E tale considerazione, infatti, è quella che conduce la Corte di giustizia all'osservazione che *«le circostanze che il fornitore ha agito in buona fede, che ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che è esclusa la sua partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale fornitore ad assolvere l'IVA a posteriori»²⁷⁹.*

5. Il parziale riavvicinamento delle due giurisdizioni e i recenti approdi.

A partire dal 2009, il Supremo Collegio ha cercato, dunque, di ricomporre il divario che si era venuto a creare fra la propria

²⁷⁷ Cfr. sent. Corte di giustizia, causa C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG c. Finanzamt Malchin*, del 21.02.2008, specialmente v. punti 19 e ss. della motivazione.

²⁷⁸ Cfr., per tutti, A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa Ospedaletto, 2012.

²⁷⁹ Cfr. punto 25 della motivazione.

giurisprudenza²⁸⁰ e l'orientamento univocamente espresso dalla Corte di giustizia in tema di operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

Con alcune pronunce, infatti, la Corte di Cassazione ha finalmente riconosciuto che, quando l'Amministrazione finanziaria contesta l'inesistenza (soggettiva) dell'operazione, la prova della “*consapevole partecipazione del contribuente alla frode*” deve essere considerata al fine di valutare la legittimità o meno dell'esercizio del diritto alla detrazione.

Occorre, tuttavia, riepilogare brevemente i *dicta* della Corte di giustizia che hanno favorito tale *revirement* della giurisprudenza di legittimità nazionale²⁸¹.

I giudici europei, infatti, come si è anticipato, per far fronte al dilagante fenomeno delle frodi IVA, si sono mano a mano discostati dall'iniziale orientamento adottato e imperniato meramente sul principio di neutralità dell'imposta *de qua* e sul conseguente riconoscimento del diritto a detrazione su basi meramente oggettive; ciò è avvenuto introducendo l'elemento soggettivo della conoscibilità della frode da parte del cessionario

²⁸⁰ In particolare, la Corte di Cassazione, infatti, non ha recepito prontamente il nuovo corso della Corte di giustizia in materia di rilevanza della buona fede, al più dando rilevanza allo «*stato soggettivo in merito all'altruità della fatturazione*» mancando, tuttavia, una recezione espressa della giurisprudenza europea.

²⁸¹ Cfr. E. MARELLO, *Frodi IVA e buona fede nel soggetto passivo*, cit., pp. 126-1217. In particolare, si noti come per tale Autore, la lontananza tra l'opinione della Corte di giustizia e la Corte nazionale può dipendere altresì dal fatto che le decisioni del primo dei due organi sono inerenti a casi in cui il terzo di buona fede risulti estraneo alla frode, quando, dal canto suo, la Cassazione elabora il proprio strumentario sull'inesistenza soggettiva dell'operazione per regolare il caso del frodatore diretto, ossia la fattispecie di chi partecipa direttamente e attivamente alla frode IVA.

dell'operazione economica, ovvero la conoscenza o la conoscibilità da parte di quest'ultimo soggetto del fatto che la cessione si iscriveva in una frode commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.

I. Come visto in precedenza, in questo modo, il diritto alla detrazione – che garantiva l'effettiva neutralità dell'imposta – talvolta è divenuto una variabile dipendente meramente da un atteggiamento soggettivo di una delle parti, in maniera tale che la consapevolezza (effettiva o presunta) della frode – spesso perpetrata in una delle transazioni a monte rispetto a quella sottoposta a verifica e magari anche non direttamente collegata alla stessa – di fatto ha inibito l'esercizio del diritto alla detrazione e, quindi, non ha rispettato la neutralità stessa del tributo.

Non può negarsi, infatti, che, come già ricordato, la neutralità di detta imposta indica proprio il risultato che si intende raggiungere con l'introduzione dell'IVA; sin dalla sua introduzione, infatti, l'IVA doveva essere neutrale per gli operatori economici, sui quali non dovevano in alcun modo riversarsi gli effetti di un'imposta che è destinata a incidere solo sui consumatori finali.

E «*il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA*»²⁸².

²⁸² Cfr., per tutte, sent. Corte di giustizia, C-268/83, *D.A. Rompelman ed E.A. Rompelman-Van Deelen c. Ministro delle finanze*, del 14.02.1985, specialmente ai punti 19 e 20 della motivazione; contenuto disponibile sul sito:

In ossequio a detto principio, dunque, la Corte di giustizia ha specificato che: «*gli Stati membri non possono stabilire che le rispettive Amministrazioni tributarie effettuino indagini per accertare la volontà del soggetto passivo*», in quanto «*l'applicazione dell'imposta è subordinata esclusivamente alla natura oggettiva dell'operazione economica*»²⁸³.

Segnatamente, la Corte ha dichiarato che ogni accertamento dello *status* psicologico del soggetto passivo fosse contraria agli scopi del sistema comune IVA, poiché in contrasto con la garanzia della certezza del diritto (*rectius* diritto vivente) e con il principio della rilevanza, salvo casi eccezionali, della mera natura oggettiva dell'operazione.

L'affermazione del principio di neutralità, pertanto, non risulta del tutto in linea con l'estensione della responsabilità per frode in capo a soggetti che hanno materialmente partecipato alla complessiva operazione sulla base di una gamma di stati soggettivi che possono variare dall'ignoranza, alla mera conoscenza fino alla connivenza: infatti, le esigenze di certezza del diritto e di agevolazione dei traffici economici, sottese al sistema IVA, mal si adattano ad un'impostazione che, con il riferimento al “*sapeva o avrebbe dovuto sapere*”, diventa essenzialmente attenta allo *status* psicologico.

L'unica limitazione ipotizzabile sin dall'inizio del dibattito si collegava al fatto che, come sancito nella più volte citata

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61983CJ0268&from=IT>.

²⁸³ Cfr. sent. Corte di giustizia, C-4/94, *BLP Group plc c. Commissioners of Customs & Excise*, del 06.04.1995, al punto 24 della motivazione; contenuto disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61994CJ0004&from=IT>.

sentenza *Genius Holding BV* contro *Staatssecretaris van Financiën*, la detrazione doveva riguardare esclusivamente le imposte dovute, cioè quelle «*corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute*», non estendendosi «*all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura*»²⁸⁴.

²⁸⁴ Il caso trae origine dal fatto che, all'esito di una verifica tributaria nei confronti della Genius Holding, impresa edile olandese, l'Amministrazione finanziaria locale le aveva contestato l'illegittimità della detrazione dell'IVA riportata in fattura emessa a suo carico dal proprio subappaltatore. La rettifica dell'Erario era motivata dal fatto che, a tenore della legislazione nazionale olandese, era l'appaltatore principale (ossia Genius Holding) a risultare l'unico e solo debitore d'imposta. Di qui, la richiesta del giudice nazionale rivolta alla Corte sovranazionale di sapere quali conseguenze comportasse l'emissione di fattura con indicazione di un'IVA non dovuta, segnatamente per stabilire la legittimità o meno, del diritto alla detrazione esercitato dal suo destinatario. Segnatamente, alla Corte è stato chiesto di chiarire se il diritto alla detrazione del committente potesse esercitarsi per ogni imposta indicata nelle fatture ricevute, o invece dovesse considerarsi limitato alle sole imposte dovute in quanto effettivamente corrispondenti ad un'operazione soggetta ad IVA.

La Corte chiariva che al fine di garantire l'applicazione del principio in oggetto, «*spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede*». Il giudicante, in buona sostanza, nella sentenza in esame, da un lato ha applicato quanto previsto dalla disposizione a mente della quale «*l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*», dall'altro ha negato che tale IVA possa considerarsi dovuta e quindi detraibile. La Corte, nel riaffermare l'indetraibilità dell'IVA non dovuta, in quanto richiesta a fronte di un'operazione non soggetta ad IVA, ha d'altra parte sancito che, per evitare una violazione del principio di neutralità, ciascuno Stato membro avrebbe dovuto consentire all'emittente di fattura irregolare, di ottenere il rimborso dell'imposta. È di fondamentale rilevanza sottolineare che, nella causa in questione, la Corte non ha dovuto vagliare se, l'operazione per la quale era stata emessa fattura irregolare, fosse il risultato di un comportamento illecito o abusivo dell'emittente cui il destinatario dell'operazione aveva preso parte, o del quale era a conoscenza. E ciò in quanto, in definitiva, a condurre i giudici a negare il diritto alla detrazione, era risultata decisiva la considerazione che l'IVA indicata in fattura fosse, pacificamente, non dovuta. E, anche se non era stato possibile stabilire se il

II. La Corte di giustizia si è trovata, successivamente, a chiarire, se l'intenzione fraudolenta di un operatore potesse inficiare l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento IVA.

Si è analizzata, perciò, la sentenza emessa dalla Corte nelle cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03²⁸⁵.

La Corte si è pronunciata su in caso di frode IVA, caratterizzata dalla circostanza che le tre società non erano a conoscenza che il loro acquisto si iscriveva in una catena contraddistinta dalla presenza di un *missing trader*.

A detta dell'Amministrazione finanziaria locale²⁸⁶, avrebbe operato, in caso di frode, una forma di responsabilità oggettiva in capo a colui che si fosse trovato ad acquistare all'interno di una catena in cui uno degli operatori non abbia, a sua insaputa, provveduto al versamento dell'IVA.

In definitiva, il soggetto adempiente ai propri obblighi fiscali sarebbe chiamato a pagare una seconda volta l'imposta già corrisposta al cedente solo perché sussiste un fatto obiettivo, e quindi incontrovertibile, ossia il mancato versamento

fornitore e l'acquirente avessero agito in collusione fra loro, la Corte non ha ritenuto necessario assumere ulteriori informazioni al riguardo.

²⁸⁵ Sent. Corte di giustizia, C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) c. *Commissioners of Customs & Excise*, del 12.01.2006, contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=57306&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=309780>. Per un commento su tale sentenza cfr. M. FANNI, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'IVA: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte" sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti di riflessione in ordine al profilo processuale probatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, fasc. 10, pp. 231-247.

²⁸⁶ V. punto 16 della motivazione.

dell'imposta da parte di uno dei soggetti passivi che hanno partecipato alla filiera.

La Corte di giustizia ha chiarito, innanzitutto, come i requisiti in presenza dei quali un'operazione commerciale assume rilievo ai fini dell'IVA hanno natura oggettiva, in quanto non contemplano qualsiasi "ruolo" agli scopi perseguiti da chi vi prende parte; in secondo luogo, si pone come contrario agli scopi della Direttiva IVA il fatto che l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito di un accertamento fiscale, tenga in considerazione l'intenzione di un altro operatore che venga a operare nella medesima catena di operazioni; inoltre, da ciò discende che ogni singola operazione IVA deve essere valutata singolarmente e il carattere di una determinata operazione, nella catena di operazioni, non può essere modificato da eventi precedenti o successivi²⁸⁷.

In tale pronuncia, dunque, il Giudice sovranazionale ha riconosciuto il diritto di detrazione per il cessionario, facendo assurgere a rango di principio quella che invece era evidenziata dal giudice del rinvio e dalle parti private come mera circostanza che caratterizzava i peculiari casi sottoposti all'attenzione della Corte, ossia che il diritto alla detrazione potesse dipendere dal concetto di "*conoscibilità della frode altrui*"²⁸⁸.

²⁸⁷ V. punti 43-47 della motivazione.

²⁸⁸ V. punti 52-55 della motivazione, ove si afferma, tra l'altro che: «*il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'IVA pagata a monte non può neanche essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono le dette operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia viziata da frode all'IVA. [...] indipendentemente dall'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella stessa catena di cessioni e/o dall'eventuale natura fraudolenta, di cui il detto soggetto passivo non aveva e non poteva*

III. L'occasione per un ulteriore sviluppo dell'indagine della Corte di Lussemburgo sulla responsabilità del soggetto che partecipa alla frode viene data dalla sentenza resa nei procedimenti riuniti C-439/04 e C-440/04²⁸⁹.

Con tale pronuncia, la Corte di giustizia pone l'accento sulla necessità che i soggetti passivi adottino «*tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode*»²⁹⁰, e ciò «*indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio della vendita dei beni*»²⁹¹. Arrivando fino ad affermare che il soggetto che intuisce l'esistenza della frode, ma mette lo stesso in atto la propria operazione, viene addirittura considerato parte della frode stessa (punto 56 della motivazione).

avere conoscenza [...] Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'IVA pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziata da frode all'IVA».

²⁸⁹ Sent. Corte di giustizia, C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel c. Stato belga* (C-439/04) e *Stato belga c. Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), del 06.07.2006, contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56299&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=313302>. Cfr. M. FANNI, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'IVA: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte" sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti di riflessione in ordine al profilo processuale probatorio*, cit.

²⁹⁰ V. punto 50 della motivazione.

²⁹¹ V. punto 56 della motivazione che testualmente afferma: «un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni».

Ribaditi i concetti già espressi nella sentenza *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House Systems Ltd c. Commissioners of Customs & Excise*, la Corte ha, poi, concluso che, il sistema IVA non consente di negare la detrazione a chi, in buona fede, sia ignaro della macchinazione del venditore.

Infatti, il diritto alla detrazione previsto dagli artt. 17 e ss. della Sesta Direttiva IVA (ora artt. 178 e ss. Direttiva IVA) costituisce parte integrante del meccanismo dell'imposta e, in linea generale, non può essere soggetto a limitazioni alcune.

IV. L'orientamento appena descritto ha trovato, successivamente, nuovi elementi ricostruttivi nella successiva sentenza *The Queen, su istanza di Teleos plc e altri c. Commissioners of Customs & Excise*²⁹².

In tale caso viene prospettato che la falsità dei documenti presentati dall'acquirente emerga solo successivamente: e, in tale occasione, il contribuente si deve ritenere in buona fede²⁹³.

In particolare, in tale sentenza la Corte²⁹⁴ ha ritenuto sufficiente che il contribuente dimostrasse di essersi comportato, nelle circostanze concrete, con la diligenza – non del *buon padre di famiglia* bensì – qualificata, che può essere richiesta ad un operatore del settore merceologico cui appartiene²⁹⁵.

²⁹² Sent. Corte di giustizia, C-409/04, *The Queen, su istanza di Teleos plc e altri c. Commissioners of Customs & Excise*, del 27.09.2007, contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63505&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=399538>.

²⁹³ Punti 18 e 50 della motivazione.

²⁹⁴ Punti 65, 66 e 68 della motivazione.

²⁹⁵ V. anche la successiva sent. Corte di giustizia, C-80/11 E c-142/11, *Mahagében Kft c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (C-80/11) e *Péter Dávid c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal*

Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11), del 21.06.2012, v. in particolare punti 61 e 62 della motivazione; contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=124187&pageIndex=0&do-clang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=405523>. In tale pronuncia la Corte ha chiarito che le circostanze relative alla persona del cedente non possono essere poste alla base della negazione del diritto alla detrazione in capo al cessionario. Tale diritto, infatti, può essere limitato solo qualora l'Amministrazione fornisca la prova, sulla base di elementi oggettivi collegati alle modalità di svolgimento dell'operazione in contestazione, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la suddetta operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte. Testualmente, infatti, viene affermato che: *«Tuttavia, l'Amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo. Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni»*.

In senso conforme si è espressa anche la successiva sent. Corte di giustizia, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, del 06.09.2012; contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126421&pageIndex=0&do-clang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=406216>; nonché la sent. Corte di giustizia, C-324/11, *Gábor Tóth c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, del 06.09.2012; contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126436&pageIndex=0&do-clang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=406755>; e la sent. Corte di giustizia, C-18/13, *Maks Pen EOOD c. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia*, del 13.02.2014; contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=147851&pageIndex=0&do-clang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=408283>, v. in particolare punto 29 della motivazione, ove si afferma che: *«poiché il diniego del diritto*

Nonostante gli approdi interpretativi di cui si è dato conto, e secondo quanto già esposto, pare opportuno ribadire il fatto che la Corte di giustizia, nell'affrontare i casi di frode proposti, non ha mai fatto ricorso alla categoria della “inesistenza” delle operazioni poste in essere dal *missing trader*. Ed anzi, la Corte ha chiarito che anche le operazioni compiute dal *missing trader* rientrano ad ogni effetto nel ambito di applicazione dell’IVA e della disciplina di tale imposta²⁹⁶.

Tutte le operazioni, realizzate nell’ambito di una frode carosello, comprese quelle attraverso cui si è consumato l’illecito costituiscono vere e proprie attività economiche ai sensi della direttiva, ancorché siano risultate prive di sostanza economica.

E, riallacciandosi a quanto affermato in apertura, nell’ottica della Corte di giustizia, il diritto alla detrazione può essere riconosciuto solamente qualora sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato abusivamente.

a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, l'Amministrazione fiscale competente deve dimostrare adeguatamente che gli elementi oggettivi a cui si riferisce il punto precedente [“che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal prestatore del servizio o da altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di tali cessioni o prestazioni”] della presente sentenza sono riuniti. I giudici nazionali sono in seguito tenuti a verificare se le autorità fiscali interessate abbiano dimostrato la sussistenza di tali elementi oggettivi».

²⁹⁶ Cfr. Sent. Corte di giustizia, C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel c. Stato belga* (C-439/04) e *Stato belga c. Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), cit. e Sent. Corte di giustizia, C-354/03, C-355/03, C-484/03, *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) c. *Commissioners of Customs & Excise*, cit.

Il diritto a detrazione può, in definitiva, essere negato solamente qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto titolare del diritto di detrazione, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione fraudolenta nei confronti dell'IVA.

E tale orientamento sconfessa, infatti, l'orientamento della Cassazione che vorrebbe negare il diritto alla detrazione in capo al cessionario basandosi esclusivamente sulla circostanza che l'operazione sia qualificabile come "soggettivamente inesistente".

V. A tal proposito, la Corte di giustizia ha affermato espressamente, in una recente sentenza ²⁹⁷, che: «*la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio [...] deve essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo effettui la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto riportata nelle fatture emesse, [...] alla doppia condizione che tali fatti integrino un comportamento fraudolento e che sia stabilito, alla luce di elementi oggettivi forniti dalle autorità tributarie, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione s'iscriveva in un'evasione, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare*»²⁹⁸.

A partire dalla citata sentenza *Optigen*, dunque, la giurisprudenza della Corte sovranazionale ha faticosamente tentato di bilanciare, da un lato, l'esigenza di combattere ogni forma di frode e abuso dell'IVA, e dall'altro lato, di salvaguardare il diritto

²⁹⁷ Sent. Corte di giustizia, C-18/13, *Maks Pen EOOD c. Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Sofia*, cit.

²⁹⁸ V. punto 32 della motivazione.

alla detrazione di quei soggetti passivi che, senza colpa, si sono trovati loro malgrado coinvolti in un meccanismo fraudolento; affermando, in particolare, che le autorità e i giudici nazionali possono negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato abusivamente.

Ebbene, alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale avutasi in ambito sovranazionale e di cui si è dato conto appena sopra, con due sentenze²⁹⁹ il Supremo Collegio ha finalmente colmato parte del divario esistente con la giurisprudenza europea³⁰⁰.

²⁹⁹ Cass., Sez. 5, sent. 2779 del 05.02.2009 e Cass., Sez. 5, sent. 6124 del 13.03.2009. Nella prima delle due sentenze citate, infatti, è citata la giurisprudenza europea di cui si è dato conto e, in particolare, occorrendo valutare: *«se gli elementi accertati (consapevolezza sottolineata nella sentenza 12.01.2006 della Corte di giustizia delle C.E.E., nelle cause riunite C-354, C-355 e C-484 tutte del 2003, Optigen Ltd. c. Commissioners of Customs & Excise), abbiano i necessari caratteri di gravità, precisione e concordanza, a fronte dei quali spetta alla contribuente stessa l'onere di fornire la prova contraria»*. Conforme è anche Cass., Sez. 5, sent. 17377 del 24.07.2009;

³⁰⁰ Con la prima delle due pronunce, la sentenza n. 2779 del 2009, la Cassazione, infatti, dopo aver ribadito che il concetto di falsa fatturazione comprende *«ogni tipo di divergenza, anche meramente soggettiva, tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale allorché [...] si accerti che uno o entrambi i soggetti indicati nella fattura sono falsi»*, statuisce testualmente che: *«appartiene al giudice del rinvio valutare se gli elementi accertati, offerti dall'amministrazione per giustificare la pretesa fittizietà dell'interposizione e la consapevole partecipazione del contribuente alla frode [...], abbiano i necessari requisiti di gravità, precisione e concordanza a fronte dei quali spetta alla contribuente stessa l'onere di fornire la prova contraria. [...] Il soggetto che abbia acquistato il bene o ricevuto la prestazione di servizi non può portare in detrazione l'IVA pagata, a titolo di rivalsa, al soggetto emittente della fattura, se conosce o dovrebbe conoscere, usando l'ordinaria diligenza, che tale soggetto è diverso da quello che ha effettivamente ceduto il bene o reso la prestazione. Il giudice tributario deve dare conto, in motivazione, dell'esame condotto sugli elementi, anche presuntivi, offerti dalle parti per dimostrare l'esistenza o l'inesistenza di tale consapevolezza»*. Con la seconda delle due sentenze citate, di poco successiva a quella appena ricordata, poi, i giudici di

In primo luogo, la Suprema Corte arriva a sostenere come, anche nel caso in cui la frode sussista, tuttavia, essa non esplica effetti rispetto alla posizione del cessionario, in quanto riesca a dimostrare che ignorava, senza colpa, l'esistenza della frode: l'assenza di consapevolezza diviene, pertanto, una sorta di causa di non punibilità (in senso atecnico) che il soggetto passivo può invocare al fine di mantenere il diritto alla detrazione.

Con una sentenza di poco successiva³⁰¹, inoltre, la Cassazione ha affermato che la giurisprudenza sovranazionale avrebbe: *«posto a carico del cessionario un obbligo di diligenza nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente, non formali (essendo evidente che ogni meccanismo fraudolento si cura in primo luogo di esibire all'esterno una apparente correttezza contabile e cartolare) ma sostanziali, nel senso di una effettiva esistenza nel cedente di una efficiente struttura operativa e della capacità di fornire autonomamente i beni acquistati, senza ovviamente pretendere un inesigibile dovere di accurata indagine, ma fondandosi su quegli elementi obiettivi (ad es. assenza di strutture, assenza di una clientela qualificata, mancanza di indici di capacità commerciale-pubblicità, giro di affari etc.) che non possono sfuggire ad un contraente onesto che operi in un determinato settore commerciale e che in particolare (e qui*

legittimità hanno ritenuto legittimo l'esercizio del diritto a detrazione dal momento che: *«l'acquisto [...] non comporta(va) una necessaria e consapevole partecipazione da parte dell'acquirente, all'evasione IVA posta in essere dalla venditrice [...] Non vi è dunque prova alcuna che la controricorrente non soltanto abbia posto in essere, per suo conto un'evasione tributaria, ma che abbia voluto preordinare manovre elusive quali quelle che le vengono addebitate».*

³⁰¹ Cass., Sez. 5, sent. 10414 del 12.05.2011; conformi sono Cass., Sez. 5, sent. 12625 del 20.07.2012; Cass., Sez. 5, sent. 12961 del 24.05.2013; Cass., Sez. 5, sent. 25778 del 05.12.2014.

è l'unica differenziazione terminologica accettabile) non devono sfuggire ad un imprenditore mediamente accorto».

A partire dal 2009, quindi, prendendo atto dell'orientamento della Corte di giustizia, la Suprema Corte ha dato luogo ad un vero e proprio *revirement*, affermando che, anche in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, non si può prescindere dall'accertamento della consapevole partecipazione del contribuente alle frode, ai fini di decidere se riconoscere o meno il diritto alla detrazione dell'IVA in capo allo stesso.

Fermo quanto detto sopra, la Cassazione non abbandona purtuttavia la categoria concettuale dell'inesistenza soggettiva delle fatture, né muta le regole decisionali o di distribuzione dell'onere probatorio: semplicemente compie talvolta un riferimento a ciò che avviene in Lussemburgo.

Le questioni su cui decide la Corte di giustizia, infatti, attingono all'esercizio del diritto di detrazione, per cui la ricaduta delle sentenze è relativa ad un solo lato del rapporto: il diritto di un soggetto, in supposta buona fede, di detrarre l'IVA pagata sugli acquisti.

La Corte di Cassazione, dal canto suo, ha, invece, legittimato, di fatto, un meccanismo di duplicazione del prelievo: trovandosi dinnanzi ad operazioni soggettivamente inesistenti, il regime nazionale impone di negare la detrazione e, al contempo, di assoggettare ad IVA l'operazione inesistente ai sensi dell'art. 21, comma 7, D.P.R. 633/1972.

Senonché tale duplicazione sembra eccedere il principio di proporzionalità, in quanto le misure anti-frode, comunque, dovrebbero evitare le distorsioni derivanti dalla doppia imposizione

e dalla conseguente violazione del principio di neutralità dell'IVA³⁰².

A questo punto, dovrebbe concludersi come il criterio dell'“inesistenza dell'operazione”, sia soggettivamente che oggettivamente, dovrebbe cessare di essere utilizzato dalla giurisprudenza di legittimità, quale concetto ignoto all'ordinamento europeo, risultando inutile e ridondante ai fini della ricostruzione della fattispecie in esame.

Si rende, pertanto auspicabile che ogni riferimento di tal genere venisse abbandonato e sostituito con un accertamento basato solamente su “elementi obiettivi” atti a dimostrare che il diritto alla detrazione è invocato “abusivamente” o “illecitamente” da parte del soggetto passivo³⁰³.

³⁰² Le misure adottate per prevenire le frodi IVA «non devono eccedere quanto è necessario a tal fine» cfr. sent. Corte di giustizia, C-146/05, *Albert Collée c. Finanzamt Limburg an der Lahn*, del 27.09.2007; contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d5cec64864f20f4aef84e5ccda811e5c2a.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyKbhr0?docid=63498&pageIndex=0&do-clang=IT&dir=&occ=first&part=1&cid=465718>. Inoltre la pronuncia Corte di giustizia, C-255/02, *Halifax plc.* e altri c. *Commissioners of Customs & Excise*, del 21.02.2006; contenuto disponibile sul sito <https://www.dispi.unisi.it/sites/st06/files/allegatiparagrafo/03-05-2017/halifax.pdf>, al punto 92, afferma come «i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della Sesta Direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi [...] non possono essere quindi utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comunque dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia». Cfr. E. MARELLO, *Frodi IVA e buona fede nel soggetto passivo*, cit., p. 1218.

³⁰³ Cfr., per tutti, A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, cit.

6. Le frodi IVA e il diritto penale certo: il caso *Taricco*.

Procedendo oltre, pare opportuno dare conto dei contrasti interpretativi originatisi, ancora una volta, tra giurisprudenza interna e sovranazionale, in applicazione, in tal caso, dell'art. 325 T.F.U.E.

E ciò interessa, altresì, in quanto il caso che ha originato l'ampio dibattito atteneva proprio ad un caso di frodi IVA del tipo di quelle analizzate in precedenza, oltreché essere occasione per un approfondimento interpretativo circa l'art. 325 T.F.U.E. in tema di politica penale dell'Unione relativamente alla protezione degli interessi finanziari.

Come si è visto in precedenza e come pare utile richiamare, l'intervento del legislatore europeo in materia penale, anche nel campo della lotta alle frodi IVA, si è sempre realizzato con norme non direttamente applicabili, contenute prima in convenzioni, poi in decisioni-quadro e, infine, in direttive ai fini – prevalenti in origine, ma non più esclusivi specie dopo il Trattato di Lisbona – di favorire la cooperazione giudiziaria tra le autorità nazionali.

Pertanto, ipotizzare la disapplicazione di norme di diritto penale interno perché contrastanti con norme di diritto dell'Unione – di rilievo direttamente o indirettamente penale – è, da sempre, risultato arduo, in particolare quando tale disapplicazione non si risolveva in una situazione più favorevole per l'imputato (*rectius*, in *malam partem*).

Come si è detto, poi, in tema di rapporto tra norme di riferimento sulla potestà normativa dell'Unione in diritto penale nella materia di nostro interesse (artt. 83 e 325 del T.F.U.E.) gli interventi in diritto penale nel settore PIF dovrebbero avere una base

legale specifica, rappresentata dalla seconda delle disposizioni citate.

Questa, infatti, potrebbe coprire anche gli interventi legislativi in diritto penale, poiché la lettera della norma prevede la possibilità di adottare “misure” “deterrenti” e “dissuasive” per la tutela delle finanze dell’Unione e non contiene più il divieto espresso, che invece era presente nella formulazione della corrispondente norma prima del Trattato di Lisbona (art. 280 Trattato C.E.), relativo al fatto che tali interventi potessero coinvolgere anche il diritto penale.

Inoltre, occorre ricordarlo, l’art. 325 T.F.U.E. nulla dice sulla forma che tali interventi legislativi dovrebbero avere, non vincolandoli quindi ad una tipologia di atto specifica.

A differenza delle iniziative legislative fondate sulla nuova base legale generale per gli interventi dell’Unione in materia penale, l’art. 83 T.F.U.E. – che prevede espressamente che le stesse debbano avere forma di direttiva – l’art. 325 T.F.U.E. non pone alcun vincolo in tal senso. Anzi, il fatto che detta norma preveda che tali interventi debbano contemplare sanzioni dissuasive e deterrenti, presuppone che gli stessi debbano essere particolarmente incisivi, e quindi, si dovrebbe ritenere, anche ad efficacia diretta.

Oltretutto, la possibilità di interventi del diritto dell’Unione in diritto penale con regolamenti, e quindi con norme ad efficacia diretta, troverebbe un altro fondamentale argomento in un’altra norma del T.F.U.E.; ci si riferisce, in particolare, all’art. 86 che, come noto, ha permesso l’istituzione della Procura europea.

Nonostante il quadro fin qui delineato, tuttavia, come si è già avuto modo di rilevare in precedenza, in apparente contraddizione con quanto detto, quando le Istituzioni comunitarie hanno

iniziato a presentare proposte legislative sulla base del suddetto art. 325 T.F.U.E. per la tutela degli interessi finanziari della Unione attraverso la legge penale, queste proposte non hanno assunto la forma di regolamento, ma quella, più tradizionale, di direttiva: ed è il caso proprio della Direttiva PIF.

Passando alla disamina della giurisprudenza citata, l'aspetto della disapplicazione in *malam partem* di norme penali interne perché contrastanti con norme dell'Unione, è bene premettere come la Corte di giustizia ha iniziato ad aprire la strada in un'area ancora quasi inesplorata³⁰⁴.

Nella sentenza resa nella causa *Taricco*³⁰⁵, la Corte di Giustizia ha infatti affermato che, allorché una norma di diritto penale nazionale non consenta l'efficace tutela delle finanze comunitarie

³⁰⁴ Cfr. A. VENEGONI, *La sentenza Taricco: una ulteriore lettura sotto il profilo dei riflessi sulla potestà legislativa dell'Unione in diritto penale nell'area della lotta alle frodi*, in *Diritto penale contemporaneo*, 10/2015.

³⁰⁵ Cfr. sent. Corte di giustizia, causa C-105/14, *proc. pen. a carico di Taricco e altri*, del 08.09.2015; contenuto disponibile sul sito <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=167061&doclang=IT>. V. anche *supra* Cap. 1, par. 5.2.

Sulla pronuncia in esame la letteratura è praticamente sterminata. Si segnalano, *ex plurimis*, C. AMALFITANO, *La vicenda Taricco e il (possibile) riconoscimento dell'identità nazionale quale conferma del primato del diritto dell'Unione europea*, in *Eurojus.it*, 05/2017; M. GAMBARDELLA, *Caso Taricco e garanzie costituzionali ex art. 25 Cost.*, in *Cass. pen.*, 2016, pp. 1462 e ss.; F. GIUFFRIDA, *The limitation period of crimes: same old Ital-ian story, new intriguing European answers – Case note on C-105/14, Taricco*, in *New journal of European Criminal Law*, 2016, pp. 100 e ss.; E. LUPO, *I riflessi della sentenza Taricco sull'ordinamento penale nazionale*, in G. GRASSO, R. SICURELLA, F. BIANCO, V. SCALIA (a cura di), *Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea. Stato dell'arte e prospettive alla luce della creazione della Procura europea*, Pisa, 2018, pp. 175-196; F. 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*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, fasc.1.

– per il fatto che non permette al procedimento penale di giungere ad una statuizione di merito sui fatti – impedendo, in caso di riconoscimento della responsabilità, la comminazione delle sanzioni, in contrasto quindi con l'art. 325 T.F.U.E., la stessa deve, in presenza di alcune condizioni, essere disapplicata.

Si è trattato di un'affermazione del tutto innovativa in materia penale, ed in particolare nello specifico settore del diritto penale a tutela delle finanze europee.

Gli effetti di tale pronuncia sono stati significativi perché, in sostanza, con la stessa, la Corte è intervenuta direttamente nei sistemi penali nazionali³⁰⁶.

Il dibattito su tale pronuncia si è perlopiù incentrato sul tema della compatibilità del principio affermato da tale sentenza con il principio di legalità e di irretroattività della legge penale – sancito a livello nazionale dall'art. 25, c. 2, Cost. – essendo chiaro che l'effetto derivante dalla sentenza in esame avrebbe previsto, almeno per gli autori dei reati commessi prima della data della sentenza ma che vengono ad essere giudicati dopo la stessa, un quadro giuridico sfavorevole rispetto a quello esistente al momento della commissione del fatto integrante reato.

Prima di analizzare brevemente il tema sostanziale della pronuncia – inerente al sistema della sospensione dei termini di prescrizione prevista dall'ordinamento italiano e della sua compatibilità con la tutela del settore PIF – occorre sottolineare,

³⁰⁶ Diversamente dalla sentenza resa dalla Corte EDU nel caso ric. n. 6884/11, *Cestaro c. Italia*, del 07.04.2015, non implicante per il giudice nazionale alcun obbligo di disapplicazione della norma nazionale in punto di prescrizione, la pronuncia dei Giudici di Lussemburgo nella vicenda in esame è stata foriera di ben altre e più incisive implicazioni.

tuttavia, l'aspetto concernente il valore intrinseco che la Corte di giustizia ha attribuito, o meglio riconosciuto, all'art. 325 T.F.U.E.

Si è detto, infatti, più volte, che secondo una possibile interpretazione, tale norma rappresenterebbe, nel nuovo quadro istituzionale dell'Unione dopo il Trattato di Lisbona, la base giuridica per le iniziative in materia penale nel settore della tutela degli interessi finanziari dell'Unione; e ciò si pone, ancora una volta, in netto contrasto con le scelte di recente effettuate in tema di protezione delle finanze comunitarie.

Questa pronuncia della Corte, dunque, sembrava aver avuto un valore che andasse al di là della questione, sebbene rilevante, della disapplicazione delle norme interne³⁰⁷ e del loro effetto; se, infatti, la norma di riferimento adottata per valutare se ostasse all'ordinamento dell'Unione una normativa penale nazionale –

³⁰⁷ Due le ipotesi di incompatibilità ravvisate degli artt. 160 e 161 c.p. con il diritto UE: la prima, con riferimento all'art. 325, par. 1, T.F.U.E., allorché il giudice nazionale ritenga che dall'applicazione delle norme in materia di interruzione della prescrizione derivi, «*in un numero considerevole di casi, l'impunità penale a fronte di fatti costitutivi di una frode grave in materia di IVA o di interessi finanziari dell'Unione europea*», ossia quando la normativa interna impedisca l'inflizione di sanzioni effettive e dissuasive per tali condotte (punto 47 della motivazione); la seconda, con riferimento all'art. 325, par. 2, T.F.U.E., nel caso in cui il giudice interno verifichi che la disciplina nazionale contempli per i casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari interni termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode (di natura e gravità comparabili) lesivi di interessi finanziari dell'UE (punto 48 della motivazione). In particolare, l'obbligo di assimilazione si è ritenuto violato a fronte della comparazione con il delitto di associazione allo scopo di commettere delitti in materia di accise sui prodotti del tabacco (art. 291 *quater* D.P.R. 43/1973), rispetto al quale il diritto interno non ha previsto alcun termine assoluto di prescrizione; con l'effetto che tale fattispecie non è assoggettata al limite massimo complessivo del termine prescrizionale in caso di eventi interruttivi, ricadendo il delitto nella classe dei reati di cui all'art. 51, c. 3 *bis*, c.p.p. ai quali non si applica, *ex artt.* 160 e 161 c.p., il tetto invalicabile dell'aumento di un quarto al tempo necessario a prescrivere.

come quella italiana in materia di prescrizione – per perseguire i reati che attentano agli interessi finanziari dell'Unione, è stata l'art. 325 T.F.U.E.³⁰⁸, secondo logica si sarebbe dovuto

³⁰⁸ V., in particolare, punto 39 della motivazione: «*Se è pur vero che gli Stati membri dispongono 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, al fine di assicurare la riscossione di tutte le entrate provenienti dall'IVA e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell'Unione conformemente alle disposizioni della direttiva 2006/112 e all'art. 325 T.F.U.E. [...] possono tuttavia essere indispensabili sanzioni penali per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinate ipotesi di gravi frodi in materia di IVA*»; punto 47: «*Qualora il giudice nazionale dovesse concludere che dall'applicazione delle disposizioni nazionali in materia di interruzione della prescrizione consegue, in un numero considerevole di casi, l'impunità penale a fronte di fatti costitutivi di una frode grave, perché tali fatti risulteranno generalmente prescritti prima che la sanzione penale prevista dalla legge possa essere inflitta con decisione giudiziaria definitiva, si dovrebbe constatare che le misure previste dal diritto nazionale per combattere contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione non possono essere considerate effettive e dissuasive, il che sarebbe in contrasto con l'art. 325, par. 1, T.F.U.E.*»; punto 50: «*È necessario sottolineare che l'obbligo degli Stati membri di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive nonché il loro obbligo di adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari sono obblighi imposti, in particolare, dal diritto primario dell'Unione, ossia dall'art. 325, parr. 1 e 2, T.F.U.E.*»; punto 52: «*In forza del principio del primato del diritto dell'Unione, le disposizioni dell'art. 325, parr. 1 e 2, T.F.U.E. hanno l'effetto, nei loro rapporti con il diritto interno degli Stati membri, di rendere ipso iure inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale esistente*»; punto 58: «*Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla terza questione che una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dalle disposizioni nazionali di cui trattasi – normativa che prevedeva, all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, che l'atto interruttivo verificatosi nell'ambito di procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di IVA comportasse il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale – è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'articolo 325, parr. 1 e 2, T.F.U.E. nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale*

concludere che la stessa norma doveva essere altresì la base giuridica per iniziative legislative proprie dell'Unione in campo penale nella stessa materia. Ma, come non si ripete nuovamente, così non è stato.

In ogni caso, le principali problematiche si sono appuntate sul fatto che la disapplicazione richiesta dalla Corte di giustizia, oltre ad urtare contro il principio di riserva di legge (in quanto l'allungamento dei termini di prescrizione operava direttamente, in sede di disapplicazione in *malam partem*, a prescindere dal previo recepimento del legislatore nazionale), determinava profili di ancor maggiore criticità rispetto al principio di irretroattività (l'allungamento della prescrizione operava anche per i reati commessi prima della pubblicazione della sentenza interpretativa della Corte di giustizia) ed al principio di determinatezza-prevedibilità (in quanto la disapplicazione veniva subordinata alla ricorrenza, nei casi di volta in volta considerati, di requisiti indeterminati e, pertanto, difficilmente prevedibili *ex ante*, quali il “*numero considerevole di casi di frode grave*”).

All'esito della pronuncia del giudice sovranazionale, infatti, la Corte d'Appello di Milano – ritenendo che l'applicazione della sentenza *Taricco* ad un caso in cui il reato era stato commesso prima della pubblicazione della stessa, comportasse la violazione di uno dei principi fondamentali dell'ordinamento italiano, perché avrebbe determinato una modifica in *malam partem*

impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, [...]. Il giudice nazionale è tenuto a dare piena efficacia all'articolo 325, parr. 1 e 2, T.F.U.E. disapplicando, all'occorrenza, le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall'articolo 325, parr. 1 e 2, T.F.U.E.»

della situazione giuridica dell'imputato per un reato commesso prima dell'entrata in vigore di tale modifica – ha sollevato questione di legittimità costituzionale della norma della legge nazionale di recepimento del Trattato di Lisbona³⁰⁹ là dove dà esecuzione all'articolo 325 del T.F.U.E. come interpretato dalla Corte di giustizia con la sentenza *Taricco*, per asserito contrasto con l'art. 25, c. 2, della Costituzione³¹⁰.

Con l'ordinanza n. 24 del 2017, la Corte costituzionale ha optato per quella che è stata definita dai più come una “soluzione diplomatica” e, in particolare, la stessa ha rinviato in via pregiudiziale alla Corte di giustizia la questione³¹¹, chiedendo, in

³⁰⁹ Art. 2 L. 130/2008, nella parte in cui autorizza alla ratifica e rende esecutivo l'art. 325, parr.1 e 2, T.F.U.E..

³¹⁰ Al cospetto dell'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare la disciplina interna in materia di atti interruttivi della prescrizione allorquando ritenga che essa, fissando un limite massimo al corso della prescrizione, impedisca allo Stato italiano di adempiere agli obblighi di effettiva tutela degli interessi finanziari dell'Unione, imposti dall'art. 325 del T.F.U.E., nei casi di *frodi tributarie di rilevante entità altrimenti non punite in un numero considerevole di casi*, si è ritenuto vulnerato, infatti, il principio di legalità in materia penale di cui all'art. 25, c. 2, Cost. in una duplice prospettiva: da una parte, per l'aggravamento del regime della punibilità di natura retroattiva derivante dalla disapplicazione delle norme relative agli atti interruttivi della prescrizione; dall'altra, per la carenza di una normativa adeguatamente determinata, non essendo chiaro né quando le frodi debbano ritenersi gravi, né quando ricorra un numero considerevole di casi di impunità da imporre la disapplicazione, essendo la relativa determinazione rimessa all'apprezzamento discrezionale del giudice.

³¹¹ In estrema sintesi, la Corte di giustizia è sollecitata a chiarire se l'art. 325, parr. 1 e 2, del T.F.U.E. «*debba essere interpretato nel senso di imporre al giudice penale di non applicare una normativa nazionale sulla prescrizione che osta in un numero considerevole di casi alla repressione di gravi frodi in danno degli interessi finanziari dell'Unione, ovvero che prevede termini di prescrizione più brevi per frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione di quelli previsti per le frodi lesive degli interessi finanziari dello Stato*»: 1. anche quando tale omessa applicazione sia priva di una base legale

sostanza, di avallare la lettura costituzionalmente conforme della sentenza resa nel caso *Taricco*.

È opportuno precisare che i giudici della Consulta hanno specificato che nel caso *de quo* «l'interpretazione appena delineata [...] non compromette le esigenze di uniforme applicazione del diritto dell'Unione e si propone pertanto come soluzione conforme al principio di leale cooperazione e di proporzionalità. Il primato del diritto dell'Unione non è posto in discussione [...], perché [...] non è in questione la regola enunciata dalla sentenza [...] *Taricco*, e desunta dall'art. 325 del T.F.U.E., ma solo l'esistenza di un impedimento di ordine costituzionale alla sua applicazione diretta da parte del giudice. Questo impedimento non dipende dalla contrapposizione di una norma nazionale alle regole dell'Unione ma solo dalla circostanza, esterna all'ordinamento europeo, che la prescrizione in Italia appartiene al diritto penale sostanziale, e soggiace perciò al principio di legalità in materia penale. Appare perciò proporzionato che l'Unione rispetti il più elevato livello di protezione accordato dalla Costituzione italiana agli imputati, visto che con ciò non viene sacrificato il primato del suo diritto»³¹².

Orbene, è in questo scenario, dunque, si è la seconda sentenza della Corte di giustizia³¹³.

sufficientemente determinata; 2. anche quando nell'ordinamento dello Stato membro la prescrizione è parte del diritto penale sostanziale e perciò soggetta al principio di legalità; 3. anche quando tale omessa applicazione sia in contrasto con i principi supremi dell'ordine costituzionale dello Stato membro o con i diritti inalienabili della persona riconosciuti dalla Costituzione dello Stato membro.

³¹² V. soprattutto punto 8 dell'ordinanza.

³¹³ Cfr. sent. Corte di giustizia, causa C-42/17, *proc. pen. a carico di M.A.S. e M.B.*, del 05.12.2017; contenuto disponibile sul sito

La parte iniziale della sentenza ribadisce, nella sostanza, quanto già enunciato nella prima sentenza *Taricco*³¹⁴; scorrendo

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=197423&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=517520>. Anche su tale pronuncia la letteratura è vastissima: cfr. sul punto, *ex plurimis*, C. AMALFITANO, *La vicenda Taricco e il (possibile) riconoscimento dell'identità nazionale quale conferma del primato del diritto dell'Unione europea*, in Eurojus.it, 05/2017, C. Amalfitano, *La vicenda Taricco nuovamente al vaglio della Corte di giustizia: qualche breve riflessione a caldo*, in Eurojus.it, 01/2017, R. BIN, *Taricco, una sentenza sbagliata: come venirne fuori?*, in *Quaderni costituzionali*, 2017, C. CUPELLI, *Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomazia, l'attesa sentenza della Corte di giustizia*, in *Diritto penale contemporaneo*, 12/2017, P. FARAGUNA, *The Italian Constitutional Court in re Taricco: "Gauweiler in the Roman Campagna"*, in *Verfassungsblog on matters constitutional*, 01/2017, P. INSOLERA, *Affaire Taricco: La Corte costituzionale offre una seconda chance ai Giudici di Lussemburgo*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2017, fasc. 4, V. MARCENÒ, *La sentenza Taricco bis. Conseguenze di una sovranità non decisa*, in www.forumcostituzionale.it, 01/2018, p. 3.

³¹⁴ Riassumendo i punti iniziali della sentenza in esame (in particolare, v. punti 2-9 della motivazione), è riaffermato il primato del diritto dell'Unione quale dato acquisito nella giurisprudenza costituzionale, ai sensi dell'art. 11 Cost., condizionato all'osservanza dei «*principi supremi dell'ordine costituzionale italiano e dei diritti inalienabili della persona*»; al contempo, è avallato il metodo seguito, nel far valere l'asserito contrasto con tali principi, dai giudici *a quibus*, sia con riferimento all'individuazione dell'organo deputato a risolvere tali conflitti, ossia la Corte costituzionale, sia per quanto riguarda il percorso processuale, e cioè la scelta di sollevare questione di legittimità costituzionale dell'atto interno di ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona nella parte in cui autorizza alla ratifica e rende esecutivo l'art. 325 T.F.U.E., come interpretato nella sentenza *Taricco*; è ribadito come la legalità in materia penale, di cui all'art. 25, c. 2, Cost., rappresenti un «*principio supremo dell'ordinamento*», posto a presidio «*dei diritti inviolabili dell'individuo, per la parte in cui esige che le norme penali siano determinate e non abbiano in nessun caso portata retroattiva*», ma anche quale suggello dei principi della riserva di legge e della separazione dei poteri, «*di cui l'art. 25, c. 2, Cost. declina una versione particolarmente rigida nella materia penale*», in stretto collegamento con i limiti dei poteri del giudice, «*al quale non possono spettare scelte basate su discrezionali valutazioni di politica criminale*»; è consacrata la natura sostanziale della prescrizione, pienamente assoggettata pertanto al principio di legalità – non solo con riferimento al divieto di retroattività ma anche alla

il testo della sentenza, la Corte, interpretando nuovamente l'art. 325 T.F.U.E., mette anzitutto in luce il «*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*»³¹⁵.

Si evidenzia, quindi, il compito degli Stati membri di «*garantire una riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione*»³¹⁶, se, del caso, anche attraverso la previsione di sanzioni penali, dotate di carattere effettivo e dissuasivo, nei casi di gravi frodi, che ledano appunto gli interessi finanziari dell'Unione in materia di IVA, dovendosi gli Stati stessi anche assicurare «*che le norme sulla prescrizione previste dal diritto nazionale consentano una repressione effettiva dei reati legati a frodi siffatte*»³¹⁷.

sufficiente determinatezza della norma relativa al regime di punibilità – dovendo, pertanto, essere analiticamente descritta, al pari del reato e della pena, da una norma vigente al tempo di commissione del fatto. Viene poi chiarito che ben possono coesistere nell'ambito giuridico europeo Stati membri che adottino differenti concezioni della prescrizione, non sussistendo sul punto – «*che non riguarda direttamente né le competenze dell'Unione, né norme dell'Unione*» – alcuna esigenza di uniformità: ciascuno Stato infatti è «*libero di attribuire alla prescrizione dei reati natura di istituto sostanziale o processuale, in conformità alla sua tradizione costituzionale*». A ciò si accompagna una sorta di clausola di salvaguardia: anche se si dovesse accedere a una lettura della prescrizione – o del solo peculiare regime degli atti interruttivi – di natura processuale, o che comunque possa essere regolata da una normativa posteriore alla commissione del reato, «*ugualmente resterebbe il principio che l'attività del giudice chiamato ad applicarla deve dipendere da disposizioni legali sufficientemente determinate*».

³¹⁵ V. punto 31 della motivazione.

³¹⁶ V. punto 32 della motivazione.

³¹⁷ V. punto 36 della motivazione.

Si sottolinea poi come, in base al par. 2 dell'art. 325 T.F.U.E., «*gli Stati membri devono adottare, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, in particolare in materia di IVA, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari*»³¹⁸; si tratta di un passo significativo, riferito al principio di assimilazione.

Quanto alle conseguenze dell'eventuale incompatibilità di una normativa nazionale con l'art. 325 T.F.U.E. e con gli obblighi di risultato precisi che esso pone a carico degli Stati membri, spetta ai giudici nazionali competenti dare loro piena efficacia, eventualmente disapplicando «*disposizioni interne, in particolare riguardanti la prescrizione, che, nell'ambito di un procedimento relativo a reati gravi in materia di IVA, ostino all'applicazione di sanzioni effettive e dissuasive per combattere le frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione*»³¹⁹.

Con la specifica precisazione «*che il fatto che un legislatore nazionale proroghi un termine di prescrizione con applicazione immediata, anche con riferimento a fatti addebitati che non sono ancora prescritti, non lede, in linea generale, il principio di legalità dei reati e delle pene*»³²⁰.

La Corte prosegue affermando che «*alla data dei fatti di cui al procedimento principale, il regime della prescrizione applicabile ai reati in materia di IVA non era stato oggetto di armonizzazione da parte del legislatore dell'Unione*»³²¹; tale

³¹⁸ V. punto 37 della motivazione.

³¹⁹ V. punto 39 della motivazione.

³²⁰ V. punto 42 della motivazione.

³²¹ V. punto 43 della motivazione.

armonizzazione, infatti, risulta compiuta (con le riserve che si sono già espresse in precedenza), solo in un secondo momento, ossia attraverso l'adozione della Direttiva PIF e solo a partire, dunque, dal luglio 2017; pertanto dovendo concludere che «[l'Italia era] libera, a tale data, di prevedere che, nel suo ordinamento giuridico, detto regime ricadesse, al pari delle norme relative alla definizione dei reati e alla determinazione delle pene, nel diritto penale sostanziale e fosse a questo titolo soggetto, come queste ultime norme, al principio di legalità dei reati e delle pene»³²².

E, dunque, nel caso di specie viene affermato che «i giudici nazionali competenti, quando devono decidere, nei procedimenti pendenti, di disapplicare le disposizioni del codice penale in questione, sono tenuti ad assicurarsi che i diritti fondamentali delle persone accusate di avere commesso un reato siano rispettati»³²³.

Diritti che, secondo la Corte, in caso di disapplicazione da parte del giudice nazionale, non sarebbero rispettati, sia perché «gli interessati non potevano ragionevolmente prevedere, prima della pronuncia della sentenza Taricco, che l'art. 325 T.F.U.E. avrebbe imposto al giudice nazionale, alle condizioni stabilite in detta sentenza, di disapplicare le suddette disposizioni»³²⁴; sia perché «il giudice nazionale non può definire il contenuto concreto dei presupposti in presenza dei quali esso dovrebbe disapplicare tali disposizioni – ossia nell'ipotesi in cui esse impediscano di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave – senza violare i limiti

³²² V. punto 45 della motivazione.

³²³ V. punto 46 della motivazione.

³²⁴ V. punto 49 della motivazione.

imposti alla sua discrezionalità dal principio di legalità dei reati e delle pene»³²⁵.

S'inserisce a questo punto un ulteriore passaggio importante, diretto a valorizzare, anche in chiave sovranazionale, la portata del principio di legalità, ricondotto, nei suoi requisiti di prevedibilità, determinatezza e irretroattività della legge penale applicabile, agli artt. 49 e 51 della Carta dei diritti fondamentali, alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, nonché all'art. 7, par. 1, CEDU³²⁶.

L'effetto è che «*l'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non può quindi contrastare con tale principio*» e, con riferimento all'art. 7 CEDU, che ha significato e portata identici all'art. 49 della C.D.F.U.E., si compendia quanto ormai consolidato nella giurisprudenza della Corte EDU, e cioè:

- che «*le disposizioni penali devono rispettare determinati requisiti di accessibilità e di prevedibilità per quanto riguarda tanto la definizione del reato quanto la determinazione della pena*»;

- che «*il requisito della determinatezza della legge applicabile [...] implica che la legge definisca in modo chiaro i reati e le pene che li reprimono*», potendosi ritenere soddisfatta tale condizione «*quando il singolo può conoscere, in base al testo della disposizione rilevante e, se del caso, con l'aiuto dell'interpretazione che ne sia stata fatta dai giudici, gli atti e le omissioni che chiamano in causa la sua responsabilità penale*»;

³²⁵ V. punto 50 della motivazione.

³²⁶ V. punti 51-56 della motivazione.

- che «il principio di irretroattività della legge penale osta in particolare a che un giudice possa, nel corso di un procedimento penale, sanzionare penalmente una condotta non vietata da una norma nazionale adottata prima della commissione del reato addebitato, ovvero aggravare il regime di responsabilità penale di coloro che sono oggetto di un procedimento siffatto».

E, dunque, in primo luogo, spetterà al giudice nazionale verificare se la condizione per la disapplicazione richiesta dalla sentenza *Taricco* – relative cioè alla eventualità che le disposizioni sulla prescrizione impediscano l’inflizione di sanzioni penali effettive e dissuasive in un «numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell’Unione» – «conduca a una situazione di incertezza nell’ordinamento giuridico italiano quanto alla determinazione del regime di prescrizione applicabile, incertezza che contrasterebbe con il principio della determinatezza della legge applicabile»³²⁷; in secondo luogo, a persone accusate di aver commesso reati in materia di IVA prima della pronuncia della sentenza *Taricco*, «potrebbero, a causa della disapplicazione di queste disposizioni, essere inflitte sanzioni alle quali, con ogni probabilità, sarebbero sfuggite se le suddette disposizioni fossero state applicate», potendo risultare – in caso di disapplicazione – «retroattivamente assoggettate a un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato»³²⁸.

Ebbene, in tali casi, e ogni volta in cui il giudice nazionale dovesse essere «indotto a ritenere che l’obbligo di disapplicare

³²⁷ V. punto 59 della motivazione.

³²⁸ V. punto 60 della motivazione

le disposizioni del codice penale in questione contrasti con il principio di legalità dei reati e delle pene», questi non sarà tenuto «a conformarsi a tale obbligo, e ciò neppure qualora il rispetto del medesimo consentisse di rimediare a una situazione nazionale incompatibile con il diritto dell'Unione»; spetterà, viceversa, al legislatore nazionale il compito di adottare le misure necessarie che consentano di ottemperare agli obblighi derivanti dall'art. 325 T.F.U.E.³²⁹.

Nonostante lo sforzo e le appena evidenziate aperture della Corte di giustizia, sono rimasti aperti non pochi fronti problematici, forieri di potenziali disorientamenti applicativi³³⁰, rispetto ai quali un ulteriore intervento³³¹ della Corte costituzionale è apparso definitivamente risolutivo.

Infatti, per quanto concerne i fatti commessi prima dell'8 settembre 2015 (data di deposito della prima sentenza *Taricco*) non residuava alcun dubbio quanto alla cogenza del limite alla disapplicazione retroattiva dei termini prescrizionali; non del tutto chiaro, invece, restava se tale limite potesse essere esteso anche ai fatti commessi dopo la prima sentenza *Taricco*, dal momento che, sul piano giudiziario, per i casi successivi a tale data, la disapplicazione delle norme nazionali incompatibili con il diritto europeo non operasse automaticamente, essendo sottesa una valutazione, caso per caso, da parte dello stesso giudice³³².

³²⁹ V. punto 61 della motivazione.

³³⁰ Cfr., per tutti, F. AMATUCCI, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, cit.

³³¹ Cfr. sentenza n. 115 del 10.04.2018 (dep. 31.05. 2018) n. 115.

³³² Sul punto, cfr. V. MARCENÒ, *La sentenza Taricco bis. Conseguenze di una sovranità non decisa*, cit., p. 3.

Ebbene, la sentenza della Corte costituzionale da ultimo emessa sul tema chiarisce, innanzitutto, come, quanto alla “regola Taricco”, essa risulti 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 definita³³³, non potendosi del resto attribuire a tale giudice «*il compito di perseguire un obiettivo di politica criminale svincolandosi dal governo della legge al quale è invece soggetto*» (art. 101, c. 2, Cost.).

Non è chiaro, infatti, se il giudice dovesse compiere tale valutazione in base ai casi oggetto del “suo” processo o dovesse, invece, disporre di un dato sistematico-prospetto di natura globale (e, quindi, valutare, per decidere se disapplicare o meno la norma interna, quanti altri casi di estinzione del reato per prescrizione avrebbero potuto verificarsi in base alle norme nazionali).

La Consulta, tuttavia, non si ferma qui, aggiungendo, infatti, come, anche quanto all’art. 325 T.F.U.E., l’indeterminatezza sia riconducibile al fatto che «*il suo testo non permette alla persona di prospettarsi la vigenza della “regola Taricco”*».

Riprendendo e sviluppando quanto già espresso nell’ordinanza 24 del 2017, i giudici costituzionali³³⁴ hanno attestato il

³³³ E, del resto, è stata la stessa Corte di giustizia, al punto 56 della motivazione della sentenza *Taricco II*, a dare risalto alla «*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*».

³³⁴ Dice espressamente la Corte al par. 8 della sentenza: «*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*

punto di confine del rapporto fra diritto penale e diritto europeo nell'inderogabilità dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale interno, a partire dalla necessaria base legislativa – che deve essere necessariamente certa e sufficientemente determinata – a copertura di scelte politico-criminali che, come nel caso della prescrizione, finiscono per incidere sulla punibilità della persona e rientrano pertanto nel novero applicativo dell'art. 25, c. 2, Cost.

E, al par. 10 della sentenza si legge testualmente: «*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.*».

Nella sentenza in esame, pertanto, si evidenzia in modo più stringente di quanto non sia accaduto nella precedente ordinanza n. 24/2017 che la “regola *Taricco*”, e ancor prima l'art. 325 T.F.U.E., non possono considerarsi una base legale che soddisfa tale caratteristica.

Ricostruito il tortuoso percorso della “vicenda *Taricco*”, tuttavia, restano irrisolti alcuni punti critici e lacune, fra cui non può essere trascurato, in particolare, quello riguardante il requisito della “gravità” della frode fiscale e di cui si è già dato conto in precedenza³³⁵.

dell'Unione è in contrasto con i principi supremi dell'ordine costituzionale e in particolare con i diritti inalienabili della persona».

³³⁵ Cfr. anche *supra* Cap. 1, par. 5.3. Per un commento sulla pronuncia della Corte Costituzionale da ultimo esaminata, cfr., per tutti, V. MANES,

La riflessione attorno a tale criticità, infatti, potrebbe rivelare sin da ora i contorni che potrebbe assumere lo scenario futuro della regolamentazione, anche sovranazionale, degli strumenti sanzionatori in materia di frodi IVA.

Come si è già avuto modo di rilevare, infatti, anche a seguito dell'elaborazione della "regola *Taricco*"³³⁶ ad opera della Corte di giustizia, emerge come l'individuazione del canone della "gravità" della frode IVA, che rappresenta la soglia ai fini della non operatività delle riduzioni prescrizionali, risulta problematica e non risolutiva.

Non è risultato chiaro, infatti, se la "gravità" dovesse essere considerata in termini quantitativi, qualitativi o se l'analisi debba verteere sul numero considerevole di casi verificatesi.

La "gravità" della frode IVA è sembrata, tra l'altro, secondo alcuna recente giurisprudenza sovranazionale, discendere dalle maggiori difficoltà di accertamento rispetto al mero omesso versamento ed altri illeciti³³⁷.

Resta valida, allora, la considerazione già svolta in precedenza relativa alla errata (in quanto troppo limitata) prospettiva assunta, in tale caso, dal Giudice sovranazionale: viene trascurato il dato rilevante della necessità di una verifica globale del

"*Taricco*", *finale di partita*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2018, fasc. 12, pp. 951 e ss.

³³⁶ Così come nella elaborazione della Direttiva PIF.

³³⁷ Cfr. sent. Corte di giustizia, C-574/15, *proc. pen. a carico di Mauro Scialdone*, del 02.05.2018; contenuto disponibile sul sito: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=A51B5FD0BABFA4B87156DEE6FD8A627B?text=&docid=201602&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3380882>. V., in particolare, punti 35-43 della motivazione.

sistema sanzionatorio nazionale che deve risultare nel suo complesso equilibrato, adeguato e coerente.

Con la “regola *Taricco*” si chiede al giudice nazionale una verifica, limitata alle sole sanzioni penali, di conformità alle regole di diritto UE, da operarsi secondo gli stessi principi elaborati dalla giurisprudenza sovranazionale che regolano, però, l'intera materia sanzionatoria (proporzionalità, portata dissuasiva ed effettività).

L'analisi dei giudici nazionali, infatti, non dovrà prescindere, anche nel caso delle frodi IVA e al di là della gravità delle stesse, dalla verifica dell'intero impianto sanzionatorio approntato per queste fattispecie e, in particolare, delle sanzioni amministrative che, nel nostro ordinamento, sono peraltro particolarmente onerose.

PARTE II
IL NUOVO ASSETTO ISTITUZIONALE E LA
COOPERAZIONE NELLA LOTTA ALLE FRODI IVA.
LA NEO-ISTITUITA PROCURA EUROPEA.

CAPITOLO 3

LA PROCURA EUROPEA: UN PASSO VERSO IL SUPERAMENTO DELLA COOPERAZIONE?

Sommario: **1.** Premessa introduttiva: dalla cooperazione all'EPPO. – **2.** La problematica genesi dell'EPPO. – **2.1.** L'originaria proposta della Commissione. – **2.2** La cooperazione rafforzata e la coesistenza della cooperazione orizzontale e verticale: profili problematici. – **2.3** La *Yellow card procedure* e i problemi di sussidiarietà e proporzionalità: ragioni di opportunità politica? – **2.3.1** Le problematiche afferenti al principio di sussidiarietà. – **2.3.2** Altre problematiche: il principio di proporzionalità. – **3.** Il Regolamento 2017/1939 e la nuova fisionomia dell'EPPO: un "EPPO cooperativo"? – **4.** La competenza dell'EPPO: profili problematici. – **4.1** La competenza materiale: una competenza solo "prioritaria" e piena di eccezioni. – **4.2** Regole procedurali nell'esercizio della competenza dell'EPPO. – **4.3** Le frodi IVA "gravi" e le soglie di punibilità.

1. Premessa introduttiva: dalla cooperazione all'EPPO.

Nella Parte I del presente lavoro si è cercato di mettere in luce l'evoluzione che ha caratterizzato i mutamenti avvenuti nel

settore degli interessi finanziari dell'Unione europea, con specifico riferimento alle problematiche afferenti le frodi IVA.

Come osservato, il settore PIF si presenta come un settore estremamente “caldo”: in primo luogo, perché è un settore vitale per la stessa sopravvivenza dell'Unione; in secondo luogo, in quanto tale settore si è rivelato uno degli ambiti in cui maggiormente si è sviluppato il concetto di “spazio comune di libertà, sicurezza e giustizia”, principio divenuto uno dei fondamenti dell'Unione fin dal Trattato di Maastricht, e certamente anche dopo il Trattato di Amsterdam ed il Consiglio Europeo di Tampere del 1999³³⁸.

³³⁸ Le conclusioni del Consiglio europeo di Tampere (15 e 16 ottobre 1999) sono pubblicate in *Cass. Pen.*, 2000, fasc. 4, pp. 1114-1131, con commento di L. SALAZAR, *La costruzione di uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia dopo il Consiglio di Tampere*; v. specialmente p. 1119, ove si cita la necessità di un'azione comune per la creazione di una “rete giudiziaria europea” (pubblicata in G.U.C.E. L 191 del 07.07.1998); p. 1120, ove si afferma che: «*il quadro [della cooperazione in materia penale] appare del tutto insoddisfacente per non dire sconsolante*»; e p. 1121, ove si legge che: «*la materia della protezione degli interessi finanziari comunitari e della lotta alla frode viene per parte sua ad assumere una autonomia crescente grazie al nuovo disposto dell'art. 280 del Trattato C.E. (che succede nell'attuale art. 209 A). Il nuovo testo, infatti, accanto al principio di assimilazione già presente nel Trattato del 1992, introduce un potere per il Consiglio di adottare “le misure necessarie” nei settori della prevenzione e della lotta contro la frode “al fine di pervenire ad una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri”. Tuttavia, con una delle ricordate formule di compromesso dal carattere ambiguo e sicuramente foriere di potenziali dubbi interpretativi (pur se fortunatamente suscettibili di sindacato da parte della Corte di giustizia), la disposizione sottolinea subito dopo che “tali misure non riguardano l'applicazione del diritto penale nazionale o l'amministrazione della giustizia negli Stati membri” lasciando per ora assolutamente nel vago la effettiva capacità di intervento del diritto comunitario, in relazione ai singoli diritto penali nazionale, al fine di garantire in maniera uniforme la protezione del bilancio comunitario*».

Lo stesso, come si è già avuto occasione di osservare, ha trovato un ruolo centrale altresì nel Trattato di Lisbona; infatti, la previsione dell'art. 325 T.F.U.E. ha aperto, in una sua possibile interpretazione, nuovi scenari anche in diritto penale³³⁹, se anche la Direttiva PIF non l'abbia definitivamente prescelto come base giuridica³⁴⁰.

La completezza dell'indagine che si vuole svolgere non può prescindere, tuttavia, dall'analisi dei mutamenti registratisi quanto all'assetto istituzionale e quanto alle varie forme di

³³⁹ Si ricordi, infatti, l'intervento della Corte di giustizia nel caso Taricco che ha rilevato la centralità e l'essenzialità dell'art. 325 T.F.U.E. nel campo dello sviluppo del diritto penale europeo. Interpretazione confermata altresì dalla Corte costituzionale italiana, nell'ordinanza di rinvio pregiudiziale n. 24/2017 che non ha posto in discussione il ruolo dell'art. 325 T.F.U.E. come delineato dalla CGUE sul versante della potestà normativa dell'Unione, ed in particolare come base legale per possibili iniziative future nel campo del diritto penale per la tutela delle finanze dell'Unione; v. anche *supra* Cap. 2, par. 6.

³⁴⁰ Nonostante la Proposta della Commissione per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso il diritto penale COM (2012) 363; v. anche *supra* Cap. 1, par. 4.

Per A. VENEGONI, le "reti giudiziarie" consistono in intense relazioni orizzontali basate sull'adattamento reciproco, sulla fiducia interpersonale e sulla condivisione dei valori. Grazie a tale attività "orizzontale" si contribuisce alla creazione di uno spazio di giustizia comune all'interno dell'Unione in grado di trascendere i confini nazionali. Nella categoria di "rete giudiziaria", ad avviso dell'Autore, mal si collocano i due principali e tradizionali soggetti della cooperazione giudiziaria europea, ossia OLAF ed Eurojust: in primo luogo, in quanto, come è emerso già in occasione del Convegno tenutosi presso l'Università di Trento nel 2010 in tema di "*Reti giudiziarie europee*", caratterizzandosi l'operato dei due organismi per essere una cooperazione verticale e non orizzontale, mal si attaglierebbe lo stesso alla al funzionamento di una rete giudiziaria; in secondo luogo, in quanto, la profonda differenza tra i due soggetti impedirebbe di contribuire efficacemente all'instaurazione di una cooperazione orizzontale tipica delle reti giudiziarie; cfr. A. VENEGONI, *OLAF*, in A. MARANDOLA, *Cooperazione giudiziaria penale*, (a cura di), Milano, 2018, pp. 1103 e ss.

cooperazione³⁴¹ attualmente previste per la tutela del settore PIF, soprattutto alla luce dei recenti sviluppi.

Di fatti, l'interrogativo che sta alla base della seguente Parte è se l'istituzione della Procura europea possa segnare l'inizio di una fase nuova nella lotta alle frodi IVA.

Muovendo, dunque, da una breve indagine di tipo strutturale, per ciascuno dei soggetti della cooperazione giudiziaria, che offrirà importanti spunti interpretativi, si analizzeranno i rapporti e le interazioni tra gli stessi – e gli eventuali confini con quelli della cooperazione amministrativa – nonché i loro rapporti con la neo-introdotta Procura europea, cercando di cogliere la reale efficacia del sistema così delineato nella lotta alle frodi IVA.

La presente analisi verrà svolta anche alla luce dei principi di sussidiarietà³⁴² e proporzionalità.

³⁴¹ Sul punto, v. sin da ora, *ex multis*, R. ADAM, *La cooperazione nel campo della giustizia e degli affari interni: da Schengen a Maastricht*, in *Riv. dir. eur.*, 1994, pp. 225 e ss.; G. DE AMICIS, *Riflessioni su Eurojust*, in *Cass. pen.*, 2002, fasc. 11, pp. 3606 e ss.; L. SALAZAR, *La cooperazione giudiziaria in materia penale*, in N. PARISI, D. RINOLDI (a cura di), *Giustizia e affari interni nell'Unione europea*, Torino, 1996, p. 133. V. anche E. APRILE, F. SPIEZIA, *Cooperazione giudiziaria penale nell'Unione europea prima e dopo il Trattato di Lisbona*, Milano, 2009.

³⁴² Come è noto, infatti, il principio richiamato ha assunto un ruolo ancor più decisivo col Trattato di Lisbona. Per un approfondimento sul principio di sussidiarietà in ambito penale v., tra i pochi, P. DE HERT, *Division of Competences between national and European levels with regards to Justice and Home Affairs*, in J. AAP, *EU Justice and Home Affairs* (a cura di), Amsterdam, 2004, pp. 61-113, V. MITSILEGAS, *EU Criminal Law after Lisbon. Rights, trust and the transformation of justice in Europe*, Oxford, 2016, pp. 40-44, T. TRIDIMAS, *The general principles of EU Law*, Oxford, 2004, cap. 4, P. CRAIG, *EU Administrative Law*, Oxford, 2012, pp. 390-398 e A. VERGÉS BAUSILI, *Rethinking methods of dividing and exercising powers in the EU: reforming subsidiarity and National Parliaments*, Jean Monnet Working Paper 9/02, New York, 2002, disponibile sul sito

Se da un lato, infatti, è necessario verificare quanto possa essere offerto dal nuovo assetto istituzionale al fine di porre rimedio all'insufficienza dell'azione nazionale nel raggiungimento dell'obiettivo di contrastare le condotte lesive del patrimonio dell'Unione, dall'altro è opportuno domandarsi se il risultato auspicato si ponga in contrasto con il principio ricordato, anche con riferimento alle istanze sollevate dai Parlamenti nazionali in sede di introduzione del nuovo organo.

Del resto, l'approvazione del Regolamento 2017/1939 relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea («EPPO») ha costituito certamente il tentativo di evoluzione verso strumenti che vanno oltre l'assistenza e la cooperazione tra Stati membri, in favore di istituti verticalizzati che comportano l'accentramento di funzioni repressive in capo a organi propri dell'Unione europea.

E, sebbene la cooperazione sia un metodo da sempre considerato idoneo a contribuire all'individuazione e alla repressione delle forme di criminalità transnazionale sviluppatasi nel contesto della globalizzazione economica³⁴³ ragion per cui è stata largamente impiegata anche nel settore PIF – preme segnalare come, con l'introduzione dell'EPPO, tale forma sinergica sembra essere stata in parte accantonata³⁴⁴.

<https://jeanmonnetprogram.org/archive/papers/02/020901.pdf>. Sul principio di sussidiarietà in generale, per tutti, F. IPPOLITO, *Fondamento, attuazione e controllo del principio di sussidiarietà nel diritto della Comunità e dell'Unione europea*, Milano, 2007. Cfr. *amplius infra*.

³⁴³ Sul punto, cfr., per tutti, P. FIMIANI, *La tutela penale delle finanze comunitarie. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 1999, pp. 240 e ss.

³⁴⁴ In realtà, già con il progetto del *Corpus Juris* (cfr. anche *supra* Cap. 2, par. 2.3) si era passati dai concetti di cooperazione ed armonizzazione a quello di unificazione del diritto, che avrebbe rappresentato certamente «un

Tuttavia, come già visto in parte, non può del tutto negarsi l'importanza assunta dal metodo cooperativo nel campo della tutela degli interessi finanziari.

La necessità di un impegno comune per la protezione delle finanze europee, infatti, ha trovato un esplicito riconoscimento già nel Trattato di Maastricht nel 1992: l'art. 209 A, par. 2, T.C.E. sanciva che: «*gli Stati membri coordinano l'azione intesa a tutelare gli interessi finanziari della Comunità contro le frodi. A tal fine essi organizzano, con l'aiuto della Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra i servizi competenti delle rispettive amministrazioni*». E questa disposizione si ritrova oggi nell'art. 325, par. 3, T.F.U.E.³⁴⁵.

E, in ogni caso, deve ribadirsi anche come alcune limitate disposizioni in materia di cooperazione giudiziaria erano già presenti proprio nella normativa PIF.

La Convenzione PIF del 1995, relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, dettava, infatti, alcune regole in materia di competenza giurisdizionale (art. 4), di estradizione (art. 5), di assistenza giudiziaria (art. 6), di *ne bis in idem* (art. 7). Il secondo Protocollo³⁴⁶ ad essa allegato, concernente

salto di qualità nelle tecniche di tutela degli interessi finanziari comunitari»; così R. SICURELLA, *Il Corpus juris: elementi per una procedura penale europea*, in G. GRASSO, *Prospettive di un diritto penale europeo*, (a cura di), Milano, 1998, p. 63.

³⁴⁵ «*Fatte salve altre disposizioni dei Trattati, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti*».

³⁴⁶ Atto del Consiglio, del 19.06.1997, che stabilisce il secondo protocollo della Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee (GU C 221 del 19.07.1997, pp. 11-22); cfr. anche *supra* Cap. 2, par. 2.3.

l'incriminazione del riciclaggio dei proventi della frode e della corruzione in danno delle finanze comunitarie, si spingeva oltre quanto previsto dalla Convenzione istituzionalizzando la cooperazione e lo scambio di informazioni tra Stati membri e Commissione (artt. 7-10).

Ebbene, nel nuovo assetto prospettabile all'esito della creazione dell'EPPO, i soggetti della cooperazione giudiziaria si vedranno limitare in parte i compiti ad essi affidati, nonché, in alcuni casi, ampliaranno le proprie competenze, o, ancora, le muteranno.

Se, e in che misura, tali mutamenti si prospettano come realmente efficaci nella tutela delle finanze dell'Unione e, nello specifico, nella lotta alle frodi IVA, è l'interrogativo che ispirerà i prossimi paragrafi.

Si può sin d'ora anticipare, tuttavia, come la Procura europea, pur presentandosi come un vero e proprio tentativo di integrazione funzionale e operativa tra diritto europeo e diritto nazionale in materia penale, non pare aver assunto, nella sua conformazione attuale, tale attitudine.

E non c'è dubbio che, per la costituzione di un organo inquirente europeo centralizzato e verticalizzato, dovesse passarsi necessariamente anche per la costruzione di un rinnovato assetto dello spazio penale europeo, mediante un'opera di armonizzazione sostanziale e procedurale: i due processi vanno di pari passo, essendo la prima funzionale e imprescindibile rispetto alla stessa istituzione dell'EPPO, e la seconda necessaria al suo corretto funzionamento nello spazio giuridico europeo.

La frammentazione ancora esistente dello spazio europeo di repressione penale è, infatti, una delle principali ragioni della

scarsa efficacia dell'azione di contrasto ai reati che ledono gli interessi finanziari dell'UE da parte degli Stati membri e costituisce, come visto, il motivo per cui la Commissione ritiene necessario istituire la Procura europea.

Tale frammentazione, tuttavia, rischia di permanere in ragione dell'adozione del Regolamento solo da parte di alcuni Stati membri.

Ad oggi, lo si anticipa, non può ancora parlare dell'EPPO quale figura unica e sovranazionale con competenza trasversale, ma si è rimasti nell'ambito di una logica orizzontale di cooperazione – almeno rispetto a quegli Stati membri che hanno scelto di non partecipare alla cooperazione rafforzata né hanno aderito al Regolamento – senza quel passo in avanti verso quell'auspicata logica verticale di integrazione.

Il Pubblico ministero europeo incontrerà, poi, difficoltà nel monitorare l'attività illecita compiuta a danno delle finanze dell'Unione nell'intero territorio dell'Unione e non gli sarà possibile avere una visione globale del fenomeno.

Il processo di contrasto dei reati di sua competenza ha subito un'accelerazione solo negli Stati EPPO in ragione della specializzazione e concentrazione della Procura europea nella persecuzione di tali reati.

Al di là della problematica adozione del Regolamento da parte di non tutti gli Stati membri, permangono, come si vedrà, numerose criticità attorno alla competenza materiale del nuovo organo inquirente, nonché in ragione della sua struttura.

2. La problematica genesi dell'EPPO.

Partendo dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona³⁴⁷³⁴⁸, in ragione del fatto che precedentemente all'adozione di tale atto non vi era alcuna base giuridica per l'introduzione di questo organo, deve, innanzitutto, darsi conto di come sia stato proprio l'art. 86 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea ad offrire al Consiglio il potere di istituire "a partire da Eurojust" una Procura destinata a combattere i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

³⁴⁷ Anche se, si ricordi, la prima apparizione del Pubblico ministero europeo risale al 1997, anno di pubblicazione del *Corpus Juris* (cfr. anche *supra* Cap. 1, par. 3); sul punto v. A. CAIOLA, *European Parliament resolutions on the proposal for the establishment of the European Public Prosecutor's Office*, in V. BAZZOCCHI, *EPPO and OLAF investigations: the judicial review and procedural guarantees*, (a cura di), Roma, 2015, pp. 22-31 e K. LIGETI, *Toward a Prosecutor for the European Union*. Vol. 1, Oxford, 2012, pp. 1 e ss. Tale ultimo contributo è il primo di due volumi che raccolgono i risultati della ricerca *European model rules for the procedure of the European Public Prosecutor's Office*, condotta presso l'università di Lussemburgo e cofinanziata altresì dalla Commissione europea nell'ambito del progetto *Hercule II* e per la traduzione italiana curata da Silvia Allegrezza v. G. GRASSO, G. ILLUMINATI, R. SICURELLA, S. ALLEGREZZA, *Le sfide dell'attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni*, (a cura di), Milano, 2013, p. 770 e ss.

³⁴⁸ L'adozione del Trattato di Lisbona ha riaperto il dibattito sulla Procura europea, stimolando nuove iniziative. In particolare, si rimanda, per ulteriori approfondimenti, a contributi provenienti dalla comunità scientifica, come il convegno di studi internazionale *Nuove prospettive dell'attività investigativa nella lotta antifrode in Europa*, tenutosi a Milano in data 24/25.01.2008 a Milano, i cui atti sono raccolti nel volume relativo ai principali profili problematici legati all'istituzione della Procura europea, reperibile in <http://dirittopenaleeuropeo.it/nuove-prospettive-dellattivita-investigativa-nella-lotta-antifrode-in-europa-2/>, nonché in J. A. ESPINA RAMOS, I. V. CARBAJOSA, *The future European Public Prosecutor's Office*, Madrid, 2009; oltre al già citato progetto di ricerca dal titolo *EU Model Rules for the Procedure of the future EPPO*.

Tale disposizione si è rivelata, sin dalla sua previsione, fioniera di complicati risvolti, sia politici, che operativi.

Se, infatti, sul primo versante, l'introduzione dell'EPPO avrebbe potuto risultare fortemente intrusiva delle sovranità nazionali, dal punto di vista operativo, certamente, portava con sé molti interrogativi circa i futuri rapporti con gli altri soggetti della cooperazione giudiziaria, circa l'estensione della sua competenza e dei suoi aspetti procedurali.

Analizzando il testo della norma, ai sensi del citato art. 86 T.F.U.E.³⁴⁹, il Consiglio è tenuto a legiferare, su tale materia,

³⁴⁹ Testo dell'art 86: «**1.** Per combattere i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, il Consiglio, deliberando mediante regolamenti secondo una procedura legislativa speciale, può istituire una Procura europea a partire da Eurojust. Il Consiglio delibera all'unanimità, previa approvazione del Parlamento europeo. In mancanza di unanimità, un gruppo di almeno nove Stati membri può chiedere che il Consiglio europeo sia investito del progetto di regolamento. In tal caso la procedura in sede di Consiglio è sospesa. Previa discussione e in caso di consenso, il Consiglio europeo, entro quattro mesi da tale sospensione, rinvia il progetto al Consiglio per l'adozione. Entro il medesimo termine, in caso di disaccordo, e se almeno nove Stati membri desiderano instaurare una cooperazione rafforzata sulla base del progetto di regolamento in questione, essi ne informano il Parlamento europeo, il Consiglio e la Commissione. In tal caso l'autorizzazione a procedere alla cooperazione rafforzata di cui all'art. 20, par. 2 del Trattato sull'Unione europea e all'art. 329, par. 1, del presente Trattato si considera concessa e si applicano le disposizioni sulla cooperazione rafforzata. **2.** 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 par. 1, e i loro complici. Essa esercita l'azione penale per tali reati dinanzi agli organi giurisdizionali competenti degli Stati membri. **3.** I regolamenti di cui al par. 1 stabiliscono lo statuto della Procura europea, le condizioni di esercizio delle sue funzioni, le regole procedurali applicabili alle sue attività e all'ammissibilità delle prove e le regole applicabili al controllo giurisdizionale degli atti procedurali che adotta nell'esercizio delle sue funzioni. **4.** Il Consiglio europeo può adottare, contemporaneamente o successivamente, una decisione che modifica il par. 1 allo scopo di estendere le attribuzioni della Procura europea alla lotta

attraverso regolamenti, secondo una procedura legislativa speciale che prevede la necessaria deliberazione all'unanimità del Consiglio, previa approvazione del Parlamento europeo, in tal modo derogando a quella procedura di codecisione a maggioranza qualificata che, dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, risulta essere la scelta di *default* nel settore della cooperazione giudiziaria penale e di polizia.

È stata altresì prevista una peculiare procedura di cooperazione rafforzata, da parte di un gruppo di almeno nove Stati membri, che richiede di investire il Consiglio europeo del progetto di regolamento.

In caso di disaccordo in seno ad esso, un gruppo di nove Stati membri avrà la possibilità di instaurare una cooperazione rafforzata – sulla base del progetto di regolamento in questione – e sarà considerato autorizzato a procedere in tal senso senza che i rimanenti Stati possano opporsi.

La norma identifica, altresì, i tratti essenziali della Procura europea, stabilendo che essa sarà competente ad individuare, perseguire e rinviare a giudizio gli autori di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, esercitando la relativa azione penale dinanzi ai competenti organi giurisdizionali degli Stati membri.

Per quanto attiene al suo statuto, alle condizioni di esercizio delle sue funzioni e competenze, le regole procedurali ed all'ammissibilità delle prove nonché a quelle applicabili al controllo

contro la criminalità grave che presenta una dimensione transnazionale, e che modifica di conseguenza il par. 2 per quanto riguarda gli autori di reati gravi con ripercussioni in più Stati membri e i loro complici. Il Consiglio europeo delibera all'unanimità previa approvazione del Parlamento europeo e previa consultazione della Commissione».

giurisdizionale degli atti procedurali adottati nell'esercizio delle sue funzioni, il par. 3 rinvia al regolamento (o ai regolamenti) di attuazione.

Infine, l'ultimo comma dell'art. 86 prevede la già ricordata possibilità di estendere le competenze dell'organo al di là dei soli reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, per includere altresì la lotta contro la criminalità grave che presenta una dimensione transnazionale; l'eventuale decisione al riguardo è però riservata esclusivamente al Consiglio europeo, che potrà adottarla solo all'unanimità, previa approvazione del Parlamento europeo e consultazione della Commissione.

Come appare *ictu oculi* evidente, la norma esaminata delinea una Procura europea il cui disegno può apparire per così dire incerto³⁵⁰, avendo risentito delle esigenze del complesso e delicato compromesso che hanno sin dall'inizio caratterizzato la sua fase di ideazione.

Ai sensi della norma citata, il nuovo organo requirente deve essere istituito "*a partire da Eurojust*", senza che, però, sia fornito alcun ulteriore elemento di dettaglio diretto a riempire di contenuto concreto tale riferimento, prevedendone l'adozione con voto all'unanimità del Consiglio.

In realtà, nei ben oltre tre anni che intercorreranno tra l'entrata in vigore del nuovo Trattato e la presentazione da parte della Commissione, nel luglio 2013, della proposta di regolamento sull'istituzione della Procura³⁵¹, il disegno complessivo è andato

³⁵⁰ Cfr. L. SALAZAR, *Habemus EPPO! La lunga marcia della Procura europea*, in *Arch. Pen.*, 2017, fasc. 3, p. 8.

progressivamente precisandosi, fino ad assumere la forma riferita dal Reg. 2017/1939.

2.1. L'originaria proposta della Commissione.

La presentazione della proposta di regolamento da parte della Commissione³⁵² è stata preceduta da una consistente fase di studio caratterizzata da un'ampia consultazione delle parti interessate³⁵³ e da una approfondita valutazione di impatto³⁵⁴ che, dopo aver preso in esame tutte le diverse opzioni a disposizione³⁵⁵, ha finito col privilegiare quella di una Procura istituita quale organismo parzialmente decentrato, integrato nell'Unione e basato sui sistemi giudiziari nazionali, andando ad integrare la precedente proposta legislativa che definiva i reati e le sanzioni

³⁵² Cfr. Proposta di Regolamento del Consiglio che istituisce la Procura europea COM (2013) 534, 17.07.2013 disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0534:FIN:IT:PDF>.

³⁵³ Cfr. pp. 3 e 4 della proposta per il dettaglio delle iniziative di consultazione.

³⁵⁴ Cfr. Documento di lavoro dei servizi della Commissione. Sintesi della valutazione d'impatto che accompagna il documento *Proposta di regolamento del Consiglio che istituisce la Procura europea*, SWD(2013) 275, disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2013:0275:FIN:IT:PDF>.

³⁵⁵ Nel Documento citato nella nota precedente, cui si rinvia, sono rinvenibili altresì le considerazioni circa tutte le opzioni (sia prevedendo l'istituzione di EPPO, sia non) che sono state analizzate. Brevemente, si ricordi che le opzioni che prevedevano l'istituzione di una Procura europea (pp. 4-9) si distinguevano in: 1. creazione di una P.e. quale unità di Eurojust; 2. creazione di una P.e. quale collegio; 3. creazione di una P.e. centralizzata e 4. creazione di una P.e. decentrata.

applicabili (Direttiva PIF), inserendosi in un pacchetto legislativo di cui faceva parte anche una proposta di riforma di Eurojust³⁵⁶.

La soluzione di istituire una Procura europea, istituita come organismo decentrato integrato nell'Unione, ma di fatto, come si vedrà, basato sui sistemi giudiziari nazionali, è risultata l'opzione che potesse offrire il miglior rapporto tra costi e benefici.

Il contesto in cui si inseriva la proposta era quello della necessità di incrementare e rendere più efficiente, tramite la costituzione di un'autorità *ad hoc*, la repressione di reati molto dannosi per l'Unione, per i quali gli Stati membri disponevano, e dispongono tutt'ora, di apparati di contrasto insufficienti e frammentari, rispetto alla dimensione transfrontaliera degli stessi.

Pertanto, nella proposta originaria si sottolineava – e lo si rinviene, altresì, nell'attuale formulazione – come l'attività di repressione condotta dai soli Stati, seppur coadiuvati da Eurojust, Europol ed OLAF, presentasse un consistente *deficit* circa il coordinamento, la cooperazione e lo scambio di informazioni, impedendo, di fatto, alle autorità nazionali, un adeguato livello di protezione e contrasto.

L'originaria proposta della Commissione disegnava un modello di Procura europea profondamente diverso³⁵⁷ da quello che verrà ritenuto nel testo approvato dal Consiglio il 12 ottobre 2017.

³⁵⁶ Proposta di riforma che, in data 14.11.2018, è divenuta Regolamento (UE) 2018/1727 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce l'Agenzia dell'Unione europea per la cooperazione giudiziaria penale (Eurojust) e che sostituisce e abroga la decisione 2002/187/GAI del Consiglio; contenuto disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:32018R1727>. Cfr. *infra*.

³⁵⁷ Sommariamente, essa prevedeva, infatti, una struttura gerarchico-piramidale composta, a livello centrale, da un procuratore europeo assistito da quattro sostituti procuratori europei – tutti nominati dal Consiglio, con

l'approvazione del Parlamento europeo, per un periodo non rinnovabile di otto anni – e dal personale della Procura. A livello locale, la struttura era completata dai sostituti Procuratori delegati (PED), aventi sede nel territorio di ciascuno Stato membro, con competenza a svolgere le indagini e ad esercitare l'azione penale «sotto la direzione e il controllo del Procuratore europeo».

Recependo le indicazioni emerse nel corso di tutta la fase preparatoria, la Commissione pose a carattere fondamentale della nuova Procura quello dell'indipendenza a ciò accompagnando, in seno al Considerando (41) della proposta, l'espressa statuizione che le attività di indagine e relative all'azione penale dell'EPPO fossero informate al principio dell'obbligatorietà dell'azione penale. Si trasferiva, così, all'interno del testo quel vincolo ad un esercizio obbligatorio dell'azione penale delineatosi sin dalla prima versione del *Corpus Juris*, pur temperandolo con la previsione di ipotesi di flessibilità quali la possibilità di rimessione di procedimenti alle autorità nazionali, l'archiviazione o forme di transazione/concordato.

Accanto a quelli di indipendenza ed obbligatorietà, i principi fondamentali regolanti le attività della Procura europea si ispirano al rispetto della Carta dei diritti fondamentali ed a quello del principio di proporzionalità, prevedendosi, inoltre, esplicitamente, il dovere di svolgere le indagini “in maniera imparziale”, con raccolta delle prove “sia a carico che a discarico”, oltre che di avviare le stesse “senza ritardo” e vegliando al “pronto svolgimento” delle stesse.

La competenza della Procura europea viene determinata *per relationem* attraverso rinvio ai reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione come previsti all'interno della Direttiva PIF, una volta la relativa proposta adottata e quale attuata dal diritto nazionale, comprese dunque le sue eventuali successive modifiche.

Ancora, un carattere che ha resistito alla successiva fase di negoziato è la previsione di una competenza “*accessoria*” a quella “*principale*” relativa a quei reati comuni cui i reati PIF si trovino “*indissolubilmente collegati*”, sempre che risulti nell'interesse della buona amministrazione della giustizia svolgere congiuntamente l'azione penale, che i reati contro gli interessi finanziari siano “prevalenti” sugli altri reati e che questi ultimi si basino su “fatti identici”.

Principio fondamentale in materia di indagini ed esercizio dell'azione penale da parte della Procura europea – mutuato anch'esso dal *Corpus Juris* ma che vedremo presto scomparire dal testo in corso di negoziato – era quello secondo il quale: «*il territorio degli Stati membri dell'Unione è considerato un unico spazio giuridico in cui la Procura europea può esercitare la sua competenza*». Seguiva, quindi, un lungo elenco di misure investigative a disposizione della Procura europea, soggette comunque all'autorizzazione

L'estromissione dal Regolamento recentemente adottato delle disposizioni più innovative contenute nel testo proposto dalla Commissione³⁵⁸ ha avuto quale esito, ben oltre l'indebolimento, in concreto, del ruolo del nuovo ufficio, un vero e proprio «snaturamento che assume i contorni di un tradimento del Trattato o per lo meno del suo spirito»³⁵⁹, che si tratti dell'ambito operativo come della concreta capacità di assicurare quella maggiore verticalità e centralizzazione delle attività d'indagine che sin dalle origini ha rappresentato la più profonda ragione d'essere di tale organo.

Oltre a ciò, la fisionomia assunta dall'organo *de quo* nel testo definitivo del Regolamento si è esposta – come si vedrà diffusamente nel prosieguo – a numerose critiche quanto alla eccessiva complessità della sua organizzazione interna che, lungi dal

dell'autorità giudiziaria competente dello Stato membro di esecuzione che avrebbe altresì provveduto sulle richieste di arresto dell'indagato.

Alcuni dei successivi Capi della proposta in questione disciplinavano, poi, le materie della protezione dei dati, le disposizioni finanziarie e relative al personale nonché le relazioni con le altre istituzioni, a cominciare da Eurojust, Europol ed OLAF.

Non una sola disposizione dell'originaria proposta della Commissione si preoccupava, invece, di regolare i rapporti con gli Stati membri eventualmente non partecipanti alla iniziativa; nonostante si potesse prefigurare come uno scenario il cui verificarsi appariva, sin dall'inizio, come assolutamente certo in ragione dello speciale statuto di cui godono il Regno Unito, l'Irlanda e, soprattutto, di quello della Danimarca, in virtù dei rispettivi Protocolli nn. 21 e 22 allegati ai Trattati.

Per ulteriori approfondimenti cfr. L. SALAZAR, *Habemus EPPO! La lunga marcia della Procura europea*, cit., pp. 9-17 e G. BARROCU, *La cooperazione investigativa in ambito europeo*, cit., pp. 75-99.

³⁵⁸ Cfr. *infra*.

³⁵⁹ Cfr. R. SICURELLA, *Spazio europeo e giustizia penale: l'istituzione della nuova Procura europea*, in *Diritto penale e processo*, 2018, fasc. 7, p. 846.

consentire una rapida assunzione di decisioni nonché rapidi processi consultivi, si presenta come eccessivamente intricata.

Ferme le considerazioni appena accennate, in assenza dell'unanimità sul progetto di regolamento che, ai sensi dell'art. 86, parr. 1 e 2, T.F.U.E., costituiva il presupposto necessario per l'avvio della speciale procedura di cooperazione rafforzata, si dovette aspettare il successivo febbraio 2017, perché i rappresentanti di diciassette Stati membri³⁶⁰ investissero formalmente il Presidente del Consiglio europeo del progetto di regolamento³⁶¹.

2.2. La cooperazione rafforzata e la coesistenza della cooperazione orizzontale e verticale: profili problematici.

Il ricorso alla cooperazione rafforzata come modalità istitutiva dell'EPPO rende necessarie alcune considerazioni.

In primo luogo, avendo riguardo agli obiettivi che il Regolamento istitutivo di EPPO si propone di conseguire, è indispensabile interrogarsi se il ricorso ad una forma di integrazione differenziata – pur prevista dallo stesso art. 86 T.F.U.E. – renda *ipso facto* l'atto inidoneo al perseguimento degli obiettivi avuti di mira dalla Commissione; infatti, a prescindere dalle logiche che governeranno l'operato di EPPO sul territorio degli Stati partecipanti,

³⁶⁰ Austria, Belgio, Bulgaria, Croazia, Repubblica Ceca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Romania, Slovacchia, Slovenia e Spagna.

³⁶¹ In tale sessione, il Consiglio europeo, previa discussione del progetto, al fine di rispettare la condizione richiesta dalla norma del Trattato, rilevò «*che sussiste la condizione stabilita all'inizio dell'art. 86, par. 1, terzo comma, aprendo quindi la via all'eventuale instaurazione di una cooperazione rafforzata*»; cfr. le conclusioni del Presidente del Consiglio europeo del 09.03.2017.

quelli che non vi aderiranno continueranno a perseguire isolatamente i reati PIF ed i rapporti tra i primi ed i secondi dovranno in ogni caso essere regolati attraverso le logiche della cooperazione orizzontale³⁶².

Non si possono poi tacere dubbi e perplessità sulla circostanza che, attraverso la coesistenza di una pluralità di attori e l'esistenza "fianco a fianco" di modelli di cooperazione verticale e orizzontale, la soluzione rischia di rendere il panorama normativo (e operativo) più complesso e frammentato di quello esistente in precedenza.

Ad ogni modo non pare che il ricorrere alla cooperazione rafforzata abbia escluso a monte ogni beneficio³⁶³: non vi è dubbio che l'operatività della Procura in uno spazio territoriale più circoscritto non abbia rappresentato la situazione idealmente perseguita, ma è stato correttamente osservato che tale soluzione può dirsi preferibile al totale abbandono del progetto, che avrebbe condotto al mantenimento dello *status quo*³⁶⁴.

³⁶² Cfr. *amplius infra* Cap. 4.

³⁶³ Se così non fosse, tra l'altro, la proposta della Commissione non soddisferebbe nemmeno il *test* di sussidiarietà.

³⁶⁴ Cfr. M. FIDELBO, *La cooperazione rafforzata come modalità d'istituzione della Procura europea. Scenari futuri di un dibattito ancora in evoluzione*, in *Diritto penale contemporaneo*, 03/2016, pp. 96-101. «Qualora si procedesse mediante cooperazione rafforzata – afferma l'Autore – ex art. 86 T.F.U.E., infatti, quest'organo non si presenterebbe come rimedio alla frammentazione dello spazio europeo di repressione penale: si rimarrebbe nell'ambito di una logica orizzontale di cooperazione senza quel passo in avanti verso una logica verticale di integrazione, frustrando così in parte le ambizioni dei redattori dei Trattati e della proposta della Commissione [...]. In particolare, l'obiettivo di realizzare uno spazio giudiziario unico, [...] non verrebbe conseguito qualora il Regolamento in questione venisse adottato per il tramite di una cooperazione rafforzata da parte solo di alcuni Stati membri».

Ciò, comunque, a patto che il frutto della cooperazione presentasse caratteristiche tali da consentire, anche se in misura minima, un valore aggiunto rispetto agli strumenti vigenti; profilandosi, al contrario, un “livellamento al ribasso” pur di coinvolgere il maggior numero di Stati possibile.

La preferenza rispetto al totale abbandono del progetto, però, non può che essere condivisa in considerazione del fatto che la cooperazione rafforzata non ha coinvolto un numero esiguo di Paesi: venti Stati hanno infatti notificato la decisione di aderire alla cooperazione rafforzata³⁶⁵. Secondo alcuni, gli esiti positivi delle numerose adesioni ad EPPO potrebbero avere spinto anche gli Stati inizialmente più restii e riluttanti ad aderire in un secondo momento, in tal modo allargando la cerchia degli Stati partecipanti³⁶⁶.

In ogni caso, nonostante le criticità mostrate, vi sono degli argomenti che militano decisamente in favore del maggior grado di raggiungimento da parte della Procura europea istituita mediante cooperazione rafforzata degli obiettivi prefissati dalla Commissione rispetto a quanto sarebbe avvenuto con l’abbandono di un tale progetto.

³⁶⁵ Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia, Germania, Grecia, Estonia, Finlandia, Francia, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Portogallo, Repubblica ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia e Spagna.

³⁶⁶ In questo senso cfr. V. SCIARABBA, *L’istituzione della Procura europea e la cooperazione rafforzata: nuove prospettive?*, in *Europeanrights.eu*, pp. 17 e ss. I Paesi Bassi hanno ufficialmente chiesto di aderire all’EPPO il 14.05.2018 e la loro partecipazione è stata approvata dalla Commissione con la Decisione (UE) 2018/1094 dell’01.08.2018 (pubblicata in GU L 196 del 02.08.2018). Malta ha chiesto di aderire il 14.06.2018 e la sua partecipazione è stata approvata con Decisione (UE) 2018/1103 del 07.08.2018 (pubblicata in GU L 201 dell’08.08.2018); possibilità prevista dall’art. 328 T.F.U.E..

Innanzitutto, il minor numero di interlocutori in materia di repressione dei reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione – dato che almeno per ventidue Stati la competenza di perseguire tali reati sarà affidata alla Procura europea – faciliterà indubbiamente il coordinamento, la cooperazione e lo scambio di informazioni intralciati attualmente da una serie di problemi e limitazioni dovute alla ripartizione delle responsabilità tra autorità appartenenti a diverse giurisdizioni territoriali e funzionali.

Le autorità degli Stati non-EPPO sapranno di poter contare sulla collaborazione dal punto di vista operativo e informativo di Eurojust e avranno anche un interlocutore privilegiato, un punto di riferimento, ossia la stessa Procura europea.

Sebbene il problema non possa essere considerato risolto in ragione dell'assenza di un sistema europeo unitario di indagine e azione penale per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, senza dubbio l'efficienza e l'efficacia delle indagini e dell'azione penale potrebbero trarre grande beneficio dall'istituzione della Procura mediante cooperazione rafforzata, anche in considerazione del fatto che il numero di azioni penali e il numero di condanne aumenteranno.

L'organo in questione potrebbe altresì avere anche un effetto dissuasivo nei confronti dei responsabili della commissione dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, aspetto, questo, da non considerare secondario.

Infine, l'organo di accusa europeo fungerà da collegamento tra le autorità europee e le autorità nazionali competenti e consentirebbe quantomeno di migliorare la cooperazione e lo scambio efficace di informazioni tra esse.

2.3. *La Yellow card procedure e i problemi di sussidiarietà e proporzionalità: ragioni di opportunità politica?*

È opportuno ricordare come tredici assemblee nazionali, rappresentative di undici Stati membri³⁶⁷, hanno tuttavia formulato riserve sul contenuto della proposta della Commissione avvalendosi della facoltà prevista dal Protocollo n. 2 dei Trattati sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e proporzionalità³⁶⁸,

³⁶⁷ Le opinioni sono state inviate in questo ordine: UK House of Lords (UK_I), the House of Representative of the States in the Netherlands (NL_I), the Senate of the French Republic (FR), the Senate of the States General in The Netherlands (NL_II), the Senate of the Parliament of the Czech Republic (CZ), the Cyprus House of Representatives (CY), the Hungarian National Assembly (HU), the Irish Houses of the Oireachtas (IE), the Swedish Parliament (SE), the UK House of Commons (UK_II), the Chambers of Deputies of Romania (RO), the Parliament of Malta (MT), and the National Assembly of Slovenia (SI); i testi completi delle opinioni sono disponibili sul sito <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20130534.do#dossier-APP20130255>.

³⁶⁸ Art. 1: «Ciascuna Istituzione vigila in modo continuo sul rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità definiti nell'art. 5 del Trattato sull'Unione europea».

Art. 5: «I progetti di atti legislativi sono motivati con riguardo ai principi di sussidiarietà e di proporzionalità. Ogni progetto di atto legislativo dovrebbe essere accompagnato da una scheda contenente elementi circostanziati che consentano di valutare il rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità. Tale scheda dovrebbe fornire elementi che consentano di valutarne l'impatto finanziario e le conseguenze, quando si tratta di una direttiva, sulla regolamentazione che sarà attuata dagli Stati membri, ivi compresa, se del caso, la legislazione regionale. Le ragioni che hanno portato a concludere che un obiettivo dell'Unione può essere conseguito meglio a livello di quest'ultima sono confortate da indicatori qualitativi e, ove possibile, quantitativi. I progetti di atti legislativi tengono conto della necessità che gli oneri, siano essi finanziari o amministrativi, che ricadono sull'Unione, sui governi nazionali, sugli enti regionali o locali, sugli operatori economici e sui cittadini siano il meno gravosi possibile e commisurati all'obiettivo da conseguire».

In definitiva, mentre l'onere di motivazione del progetto di atti legislativi da parte delle Istituzioni riguarda il rispetto dei principi di sussidiarietà e

c.d. procedura di *Yellow Card*³⁶⁹, facendo scattare il meccanismo di controllo *ex ante* della sussidiarietà³⁷⁰.

proporzionalità, i rilievi dei Parlamenti nazionali possono essere formulati unicamente rispetto al mancato rispetto del solo principio di sussidiarietà.

³⁶⁹ Finora la “procedura del cartellino giallo” è stata attivata in tre occasioni.

2012: La soglia di almeno un terzo dei voti attribuiti ai parlamenti nazionali è stata raggiunta per la prima volta per una proposta di regolamento sull’esercizio del diritto di promuovere azioni collettive. La Commissione ha rivisto la sua proposta, ma non ha ritenuto che fosse in contrasto con il principio di sussidiarietà. Tuttavia, la Commissione ha esaminato le opinioni espresse e le discussioni tra i co-legislatori, il Parlamento europeo e il Consiglio, riconoscendo che probabilmente la proposta non avrebbe ottenuto il sostegno politico necessario per la sua adozione. La Commissione ha quindi deciso di ritirare la proposta.

2013: Una seconda “procedura del cartellino giallo” è stata attivata, per l’appunto, in relazione alla proposta di regolamento della Commissione che istituisce la Procura europea.

2016: La procedura è stata, infine, attivata per la terza volta, dopo che 13 camere parlamentari rappresentative di 11 paesi dell’UE hanno espresso parere contrario alla proposta della Commissione di rivedere la direttiva sul distacco dei lavoratori. Dopo un attento esame dei pareri motivati, la Commissione ha concluso che la proposta rispettava il principio di sussidiarietà e ha deciso di mantenerla.

Per un commento completo sulla procedura di controllo *ex ante* della sussidiarietà svoltasi sulla proposta della Commissione sull’EPPO, cfr. per tutti I. WIECZOREK, *The EPPO Draft Regulation Passes the First Subsidiarity Test: analysis and interpretation of the European Commission’s hasty approach to National Parliaments’ subsidiarity arguments*, in *German Law Journal*, 2015, vol. 16 n. 5, pp. 1248 e ss. Nonché in E. HERLIN-KARNELL, *The Establishment of a European Public Prosecutor’s Office: between “better regulation” and subsidiarity concerns* in W. GEELHOED, L. H. ERKELENS, A. MEIJ, *Shifting Perspectives on the European Public Prosecutor’s Office*, L’Aia, 2018, pp. 41-57 e in F. FABBRINI, K. GRANATI, “Yellow card, but no foul”: the role of the National Parliaments under the subsidiarity Protocol and the Commission proposal for an EU regulation on the right to strike, in *Common Market Law Review*, 2013, pp. 115-144.

³⁷⁰ Art. 7, par. 2.

A norma del ricordato Protocollo, infatti, i Parlamenti nazionali dispongono di un termine di otto settimane³⁷¹ – decorrenti dalla data di trasmissione di un progetto di atto legislativo – per valutare la compatibilità dello stesso con il principio di sussidiarietà.

Per quanto specificamente attiene alle proposte legislative presentate sulla base dell'articolo 76 del T.F.U.E., come nel caso qui esaminato, la soglia di cui all'art. 7, par. 2, del medesimo Protocollo è pari ad un quarto dell'insieme dei voti attribuiti ai Parlamenti nazionali (essendo, negli altri casi, pari ad un terzo). Qualora i pareri motivati dei Parlamenti nazionali sul mancato rispetto del principio di sussidiarietà raggiungano detta soglia, la Commissione ha infatti l'obbligo di riesaminare la proposta e, al termine di tale riesame, può decidere se mantenerla, modificarla o ritirarla, essendo comunque gravata dell'obbligo di motivare la decisione³⁷².

Ebbene, in conseguenza del raggiungimento della soglia indicata, si è instaurata la procedura per il controllo *ex ante* di sussidiarietà con riferimento alla proposta formulata dalla Commissione.

³⁷¹ Art. 6.

³⁷² La tendenza della Commissione è stata sino ad oggi quella di accogliere le critiche formulate dagli Stati membri, nell'ottica di favorire il dialogo con essi. Di conseguenza, tale atteggiamento potrebbe spronare gli Stati membri a sollevare più spesso opinioni motivate se vedessero che la Commissione ne tiene conto; sul punto v. il contributo di I. COOPER, *Is the Early Warning Mechanism a legal or a political procedure? Three questions and typology*, in A. J. CORNELL, M. GOLDONI, *National and Regional Parliaments in the EU Legislative procedure post Lisbon. The impact of the Early Warning Mechanism*, Oxford, 2017, pp. 17-49.

All'esito di tale procedura, la Commissione, attraverso una comunicazione³⁷³, ha tuttavia concluso nel senso della piena conformità della sua proposta di regolamento al principio di sussidiarietà e della conseguente non necessità di ritirarla od anche solo modificarla, pur nondimeno dichiarando la generica intenzione di tenere in debita considerazione i pareri degli Stati membri nel corso del successivo processo legislativo.

È interessante notare come le opinioni rese dai Parlamenti nazionali non si siano concentrate solamente a censurare i profili della proposta inerenti al rispetto del principio di sussidiarietà, riguardando altresì il principio di proporzionalità³⁷⁴, il problema della base legale³⁷⁵, nonché il profilo concernente il rispetto dei diritti fondamentali³⁷⁶.

³⁷³ Cfr. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the national Parliaments on the review of the proposal for a Council Regulation on the establishment of the European Public Prosecutor's Office with regard to the principle of subsidiarity, in accordance with Protocol no. 2 del 27.11.2013; in particolare, v. p. 13 ove si conclude: «*In the light of the above, the Commission concludes that its proposal complies with the principle of subsidiarity enshrined in Article 5(3) TEU and that a withdrawal or an amendment of that proposal is not required. The Commission therefore maintains it. During the legislative process the Commission will, however, take due account of the reasoned opinions of the national Parliaments*»; contenuto disponibile sul sito: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/communication-review-of-proposal-establishing-the-european-public-prosecutors-office_nov2013_en.pdf.

³⁷⁴ Alcune assemblee nazionali, in particolare, hanno sostenuto che la proposta di regolamento formulata dalla Commissione si ponesse in contrasto con il principio di proporzionalità con l'effetto di giungere ben al di là dell'obiettivo proposto oltretutto conseguire l'obiettivo preposto con modalità tali da comportare un sacrificio eccessivo rispetto alle finalità conseguite (Svezia, Slovenia, Francia, Irlanda, Ungheria, Malta, Olanda). Tali censure sono state analizzate dalla Commissione; v. pp. 11-12. Cfr. *amplius infra*.

³⁷⁵ Ungheria.

³⁷⁶ Gran Bretagna, Cipro e Repubblica ceca.

Prima di procedere all'analisi delle principali problematiche e censure sollevate dai Parlamenti nazionali, occorre richiamare, senza pretesa di completezza bensì in chiave sintetica, i concetti e i relativi limiti dei principi di sussidiarietà e proporzionalità.

Nel settore dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia, a cui fa capo la materia della cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale, è previsto che l'UE disponga di una competenza concorrente con gli Stati membri³⁷⁷ che deve essere esercitata conformemente ai principi di sussidiarietà (art. 5, par. 3, T.U.E.) e proporzionalità (art. 5, par. 4, T.U.E.), così come ulteriormente specificati nell'ambito del Protocollo citato in precedenza (art. 69 T.F.U.E.).

Il primo dei principi citati è considerato da sempre un principio fondamentale del sistema europeo³⁷⁸. Nella fase costitutiva

³⁷⁷ Art. 4, par. 2, T.U.E.

³⁷⁸ Le prime tracce del principio di sussidiarietà in ambito comunitario risalgono al Rapporto della Commissione sull'Unione europea del 1974 (v. in *Boll. CE*, suppl. 5/1975, pp. 9 e ss.), nel quale veniva affermato che la sussidiarietà avrebbe dovuto essere utilizzata, da un lato, quale criterio-guida nell'attribuzione delle competenze, dall'altro, quale parametro di legittimità per valutare l'azione dell'Unione europea. In tale Rapporto la Commissione giustificava un intervento sussidiario dell'Unione anche a fronte di una mera inefficacia dell'azione statale, altresì nel caso in cui questa fosse ipoteticamente sufficiente alla realizzazione della finalità in questione. Anche il successivo Rapporto finale sull'Unione europea (c.d. Rapporto Tindemans, v. in *Boll. CE*, suppl. 1/1976. Per un commento a riguardo si rinvia a J. BURNER, *Rapport Tindemans, une tentative mort-née de faire l'union politique de l'Europe*, in *Rev. Marché commun.*, 1976, pp. 548 e ss.), rifacendosi al precedente rapporto della Commissione del 1975, proponeva una integrazione a livello decisionale in alcuni settori e, pur non citando esplicitamente il principio di sussidiarietà, era improntato significativamente nella ripartizione delle competenze operata tra gli Stati membri e l'Unione. Il successivo Rapporto Mc Dougall (v. in *Boll. CE*, suppl. 2/1977), incoraggiava l'utilizzo del principio di

della Comunità, infatti, il principio di sussidiarietà ha ricoperto il ruolo di orientare il conferimento di competenze, fungendo, da un lato, quale limite all'espansione incontrollata delle competenze comunitarie; dall'altro, da criterio "elastico" di ampliamento delle stesse, in funzione del perseguimento degli obiettivi stabiliti nei Trattati.

In seguito, con il Trattato di Maastricht, il principio in esame si è trasformato in regola di diritto positivo, divenendo criterio di esercizio delle competenze concorrenti.

Non va scordato, però, che prima dell'avvento del Trattato di Maastricht, che ha sancito la natura tecnico-giuridica del principio esaminato – quale regola di diritto per l'esercizio delle competenze condivise e le relative modalità –, il principio di sussidiarietà era inteso altresì in chiave politica, operando nella fase prodromica dell'allocazione costituzionale delle competenze tra Stati e Comunità³⁷⁹.

Attualmente, il principio è delineato all'art. 5, par. 3, T.U.E., il quale dispone che «*in virtù del principio di*

sussidiarietà come criterio di allocazione delle competenze e non, come invece recepito oggi nei Trattati, come criterio che presiede alla regolamentazione dell'esercizio delle competenze. Analogamente alla Commissione, successivamente, anche il Parlamento europeo elaborava un suo Progetto di Trattato sull'Unione europea (c.d. Progetto Spinelli v. in *Boll. CE*, n. 2/1984, pp. 7-27). Tale progetto, che tuttavia non superò il processo di ratifica, si rifaceva al Rapporto della Commissione del 1975 e nel Preambolo prevedeva come «*conformemente al principio di sussidiarietà, soltanto quelle competenze necessarie ad assolvere i compiti che le Istituzioni possono realizzare in modo più soddisfacente [efficienza] che non gli Stati isolatamente*»; veniva in luce, dunque, la portata politica del principio di sussidiarietà. Per ulteriori approfondimenti v. F. IPPOLITO, *Fondamento, attuazione e controllo del principio di sussidiarietà nel diritto della Comunità e dell'Unione europea*, cit., pp. 4-30.

³⁷⁹ P. VIAPIANA, *Il principio di sussidiarietà verticale. Attuazioni e prospettive*, Milano, 2002, pp. 23 e ss.

sussidiarietà, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione».

Del resto, la scelta di attribuire ai Parlamenti nazionali la facoltà di vagliare la conformità dei progetti di atti legislativi al principio di sussidiarietà fa propendere per il mantenimento, da parte del principio di sussidiarietà, di una dimensione anche politica, oltretutto tecnico-giuridica.

Se anche in capo alla Commissione non vi sia l'obbligo di modificare la proposta di atto nei confronti della quale sono stati emessi dei pareri, infatti, la stessa ha affermato esplicitamente che tale meccanismo può essere considerato come una occasione per verificare l'orientamento politico dei singoli Stati membri e, di conseguenza, la "praticabilità ed accettabilità" dell'intervento normativo europeo in un'ottica dialogica³⁸⁰. Le opinioni rese dai

³⁸⁰ Cfr. Relazione annuale 2009 della Commissione sui rapporti tra la Commissione europea e i Parlamenti nazionali, Bruxelles, 02.06.2010, COM (2010) 291, disponibile sul sito: [http://www.senato.it/web/duorc2004.nsf/6cc8889e3afb022fc12576ab0045bc47/4d53cc5d751c76a5c125774400545153/\\$FILE/COM2010_0291_IT.pdf](http://www.senato.it/web/duorc2004.nsf/6cc8889e3afb022fc12576ab0045bc47/4d53cc5d751c76a5c125774400545153/$FILE/COM2010_0291_IT.pdf). Qui si afferma: «Parallelamente, e più in generale, sarà fondamentale consolidare il partenariato con i Parlamenti nazionali, approfondendo e rafforzando il dialogo politico e garantendo al tempo stesso il pieno rispetto dell'equilibrio istituzionale a livello UE. Il dialogo consentirà a entrambe le parti di avviare uno scambio di vedute di più ampio respiro su temi politici, che non si limiti alle proposte legislative e vada ben oltre la questione della sussidiarietà. Pertanto, la Commissione continuerà a esaminare attentamente tutti i pareri che le perverranno dai Parlamenti nazionali, nella convinzione che una comunicazione costruttiva ed

Parlamenti possono perciò pesare, come è accaduto nel caso esaminato della proposta di regolamento EPPO, nella rinnovata proposta legislativa.

In realtà, la percezione dei Parlamenti nazionali rispetto all'efficacia della procedura di cartellino giallo è di sostanziale inutilità, anche in ragione del fatto che la Commissione tende a fornire riposte generiche ai pareri elaborati dagli Stati.

Tra l'altro, il meccanismo in esame viene talvolta utilizzato per sollevare questioni non relative al principio di sussidiarietà.

Per quanto attiene al fulcro del principio in questione nello specifico ambito della cooperazione di polizia e giudiziaria in materia penale³⁸¹, è noto che il suo rispetto e la sua tutela siano particolarmente pregnanti in tale settore, branca tradizionalmente attribuita in via esclusiva alle prerogative dei singoli Stati membri.

efficace rafforzerà ulteriormente la relazione tra le Istituzioni europee e i cittadini in tutta l'Europa. Nell'ottica della Commissione, il meccanismo di controllo della sussidiarietà e il dialogo politico costituiscono due facce della stessa medaglia, poiché il principio di sussidiarietà è parte di una relazione politica più estesa tra la Commissione e i Parlamenti nazionali. I Parlamenti hanno notevolmente apprezzato questo approccio se si considera che fino ad oggi i pareri espressi riguardavano la sostanza dei documenti della Commissione più che gli aspetti connessi alla sussidiarietà».

³⁸¹ A livello dottrinale, tale principio non è stato studiato e approfondito in tale ambito in ragione della scarsa operatività nell'ex terzo pilastro. Come già ricordato *supra* al Cap. 1, l'adozione degli atti in materia penale era rimessa al metodo intergovernativo mediante l'iniziativa esclusiva dei singoli Stati membri e, pertanto, non vi era necessità alcuna di un controllo sulle Istituzioni. Sul punto v. P. DE HERT, *Division of Competences between national and European levels with regards to Justice and Home Affairs*, in J. AAP, *EU Justice and Home Affairs* (a cura di), Amsterdam, 2004, pp. 61-113; V. MITSILEGAS, *EU Criminal Law after Lisbon. Rights, trust and the transformation of justice in Europe*, cit.; T. TRIDIMAS, *The general principles of EU Law*, Oxford, 2004, cap. 4.

Nella Comunicazione *Verso una politica penale dell'Unione europea: garantire l'efficace attuazione delle politiche dell'Unione attraverso il diritto penale*³⁸² si legge come il principio di sussidiarietà «*deve essere considerato con particolare attenzione nel caso del diritto penale. Ciò significa che l'Unione europea può legiferare solo se l'obiettivo non può essere conseguito più efficacemente mediante misure di livello nazionale o regionale e locale, ma può, a motivo della portata o degli effetti della misura proposta, essere conseguito meglio a livello di Unione*».

Anche se la particolare cautela richiesta alle Istituzioni in ambito penale emerge altresì dalle norme dei Trattati in materia.

Gli articoli da 82, par. 2, a 88 del T.F.U.E. subordinano l'intervento del legislatore europeo al ricorrere di alcuni elementi e condizioni accomunati dal fatto che descrivono circostanze in cui gli Stati membri, isolatamente considerati, non sono in grado di reprimere efficacemente il fenomeno criminoso in questione, proteggere adeguatamente i cittadini e garantire la libertà di circolazione, rendendo inevitabile il ricorrere ad un'azione su basi comuni.

Tralasciando la disposizione, di natura processuale penale, di cui all'art. 82, e passando a quella prevista dall'art. 83, infatti, come già visto in precedenza, si prevede la possibilità di un intervento di armonizzazione sul piano sostanziale – nelle sfere di

³⁸² Cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle Regioni *Verso una politica penale dell'Unione europea: garantire l'efficace attuazione delle politiche dell'Unione attraverso il diritto penale*, COM (2011) 573 del 20.09.2011, disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0573&from=it>, p. 7.

criminalità individuate dalla stessa norma – solo nella misura in cui ricorrano i requisiti di particolare gravità del reato, ossia che esso presenti una dimensione transnazionale derivante o dallo stesso carattere del reato ovvero dalle implicazioni ovvero, ancora, dalla particolare necessità di combattere tale reato su basi comuni.

In dette ipotesi l'intervento dell'UE è ammesso, quindi, a condizione che l'estensione territoriale e la complessità raggiunti dal fenomeno criminoso, non consentano ai singoli Stati di porre in essere una risposta efficace senza fare ricorso a strumenti previsti a livello sovranazionale.

L'espressione del principio di sussidiarietà può essere ritrovato altresì nella disposizione di cui all'art. 83, par. 2, T.F.U.E., norma che autorizza al ravvicinamento delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati, in materia penale, quando 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.

Qui, l'esigenza di ricorrere agli strumenti del livello sovranazionale non è dettata dalla dimensione geografica del fenomeno, bensì dalla stessa natura e funzione dell'interesse che deve essere tutelato, la cui emersione è già avvenuta in ambito europeo ed è strettamente connessa a tale ambito.

Analogamente a quanto esposto sul principio di sussidiarietà, si richiamano di seguito brevi considerazioni altresì sul principio di proporzionalità, il quale impone che l'intervento

unionale sia limitato «a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei Trattati»³⁸³.

In primo luogo, il principio di proporzionalità si differenzia da quello di sussidiarietà sul piano dell'efficacia, la proporzionalità trova applicazione rispetto a tutte le competenze, sia esclusive, sia concorrenti, che complementari, mentre la sussidiarietà è limitata alle sole competenze concorrenti e di sostegno.

Per quanto riguarda la funzione, poi, mentre la sussidiarietà si occupa della legittimazione soggettiva dell'intervento, la proporzionalità riguarda le modalità e l'intensità dell'esercizio della competenza.

Nell'ambito dell'esercizio delle competenze concorrenti, la proporzionalità risulta in ogni caso subordinata all'applicazione del principio di sussidiarietà in quanto «l'esercizio di una competenza concorrente che non rispetti le condizioni della sussidiarietà è ipso facto non congrua, sebbene vi sia corrispondenza tra i mezzi ed il fine»³⁸⁴.

Secondo la dottrina prevalente, il principio di proporzionalità si estrinseca in tre sotto-principi³⁸⁵: 1. la c.d. pertinenza o idoneità, a norma della quale, l'esercizio della competenza deve essere utile e pertinente per la realizzazione dell'obiettivo per il quale la competenza è stata conferita; 2. La necessità o sostituibilità, per cui qualora possano essere impiegati vari mezzi, lo

³⁸³ Art. 5, par. 4, T.U.E.: «In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei Trattati».

³⁸⁴ V., per tutti, P. DE PASQUALE, *commento all'art. 5 T.U.E.*, in A. TIZZANO, *Trattati dell'Unione europea* (a cura di), Milano, 2014, II ed., pp. 49 e ss.

³⁸⁵ P. DE PASQUALE, *commento all'art. 5 T.U.E.*, cit., pp. 50 e ss.

strumento prescelto non deve poter essere sostituito da uno strumento idoneo a recare meno pregiudizio ad altri interessi egualmente meritevoli di protezione; 3. la c.d. causalità (o c.d. proporzionalità in senso stretto), che manifesta l'esigenza della sussistenza di un nesso eziologico tra l'azione e l'obiettivo.

Sotto il profilo della pertinenza, l'intervento unionale deve essere innanzitutto "idoneo" rispetto agli obiettivi che l'azione comunitaria persegue. Tale criterio si pone in stretta correlazione con il principio di sussidiarietà, richiedendo di verificare che le caratteristiche dell'azione intrapresa siano tali da conseguire effettivamente ed efficacemente lo specifico valore aggiunto ricercato nel momento in cui si esercita la competenza.

Quanto al secondo profilo (necessarietà), nell'ipotesi in cui l'UE si trovi di fronte alla possibilità di scegliere tra più mezzi utilizzabili, poi, il criterio di idoneità deve essere associato al criterio di necessità o sostituibilità. Infatti, dal momento che l'intervento deve essere limitato a quanto necessario per il perseguimento degli obiettivi, senza eccedere quanto indispensabile, occorre che il mezzo concretamente adoperato sia quello che genera meno intrusioni e abbia le minori ripercussioni a livello nazionale: così tipicamente, tra unificazione, armonizzazione o reciproco riconoscimento, dovrà preferirsi di regola lo strumento meno pervasivo.

Infine, in ossequio alla "proporzione in senso stretto", i provvedimenti adottati, se anche idonei e necessari al conseguimento di obiettivi legittimi, non devono in alcun modo causare oneri sproporzionati in relazione agli scopi perseguiti. L'esame della proporzionalità in senso stretto costituisce, pertanto, un terzo passaggio autonomo nell'ambito del principio di

proporzionalità. E si sostanzia in un'operazione di bilanciamento tra l'interesse generale comunitario e le altre posizioni giuridicamente protette oltre che con gli interessi nazionali. Si riscontra una sua minore applicazione pratica in confronto agli altri due criteri e trova tipicamente spazio rispetto ad interventi normativi che introducano sanzioni o restrizioni.

Specificamente, rispetto alla proposta di regolamento EPPO, la sintesi della valutazione di impatto della Commissione dichiara esplicitamente di non aver esaminato l'ipotesi dell'istituzione dell'ufficio tramite cooperazione rafforzata³⁸⁶. La valutazione risulta carente altresì per quanto riguarda la determinazione di non presentare una proposta per l'estensione delle competenze della Procura, a norma dell'art. 86, par. 4, T.F.U.E., ai reati di criminalità grave aventi dimensione transnazionale.

In proposito, pare opportuno aggiungere, inoltre, come, nonostante l'art. 6 del Protocollo n. 2 citato autorizzi i Parlamenti nazionali ad esprimere un parere relativamente al principio di sussidiarietà, quasi la totalità delle osservazioni presentate dagli stessi in relazione a proposte di atti in ambito penale esorbita da tale ambito: al contrario, la maggior parte di esse possono essere ricondotte proprio ad una valutazione in tali termini di proporzionalità³⁸⁷.

³⁸⁶ Cfr. Documento di lavoro dei servizi della Commissione. Sintesi della valutazione d'impatto che accompagna il documento *Proposta di regolamento del Consiglio che istituisce la Procura europea*, cit., p. 10.

³⁸⁷ Cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e ai Parlamenti nazionali, sul riesame della *Proposta di regolamento al Consiglio che istituisce la Procura europea per quanto riguarda il principio di sussidiarietà, a norma del Protocollo n. 2*, del 27.11.2013, COM(2013) 851, contenuto disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/legal->

2.3.1. Le problematiche afferenti al principio sussidiarietà.

Per quanto specificamente attiene al profilo della sussidiarietà, si sono riscontrate posizioni assai differenziate: se per i

Parlamenti di Cipro³⁸⁸, Repubblica Ceca³⁸⁹ e Svezia³⁹⁰ l'istituzione della Procura europea è confliggente con il principio

³⁸⁸ La Camera dei rappresentanti ha testualmente affermato: *«The necessity for an action at the EU level has not been sufficiently proven. The proposal goes beyond what is necessary in order to achieve the objectives of the Union. [...] expressed doubts whether the proposed Regulation in its current form, constitutes the best possible option to counter fraud and any other illegal activities affecting the financial interests of the Union while respecting the principles of subsidiarity and proportionality. Seven different options to address the problem are included in the Commission's Impact Assessment. The European Commission concludes that "Option 4c", that is the proposed draft Regulation, is the best possible option to achieve the objectives stated above. However, the Commission itself, in Annex 4 of its Impact Assessment, titled "Cost-benefit analysis" (CBA), admits that "this CBA is very much 'pushing the limits' of what is possible within a CBA", due to the fact that, inter alia, "the data available is known to be seriously incomplete and subject to all sort of biases", and that "the options leave a certain room for interpretation". [...] Given the above, the Committee considered that the necessity for action at the EU level is neither substantiated by qualitative and quantitative indicators nor is it based on a detailed statement as required by Article 5 of Protocol (No. 2) of the Treaty, and therefore is not sufficiently proven. In this respect, the Committee stated that the principle according to which the decisions are taken as closely as possible to the EU citizens, requires that the necessity to apply quite the opposite, needs to be sufficiently justified by convincing evidence and should not be based on assumptions or on analysis leaving room for wrong conclusions. [...] On the contrary, the Committee believes that the Commission should first wait to examine whether the draft directive is effective in practice, before it regulates the issue through a Regulation which is a stricter instrument. [...] Given that the EU proposal is not based on convincing evidence, the Committee concluded that the provisions contained in the draft Regulation go beyond what is strictly necessary to achieve the EU objectives»*. Contenuto disponibile sul sito: <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/APP20130255/cyvou.do>.

³⁸⁹ In particolare, il Senato ha sottolineato come: *«the draft regulation does not comply with the principle of subsidiarity, as stipulated in Art. 5(3) of the Treaty on European Union, because the Commission has substantiated neither the necessity of an action at EU level in the form of establishment of the European Public Prosecutor's Office, nor the actual added value of its establishment, especially considering the problems that would be connected with its establishment and functioning. [...] considers the strengthening and deepening of existing mechanisms of cross-border cooperation of criminal justice*

richiamato, qualsiasi forma assuma detto organo; per i Parlamenti di Malta, Slovenia e Romania³⁹¹, invece, la Commissione

authorities of the member states to be a more effective instrument for the protection of financial interests of the Union, because these mechanisms, some of which have been established only recently, may be used more effectively; this may be facilitated, among other things, by strengthening their administrative capacities and broadening of the information and analytical support provided to the member states' authorities. [...] Finds therefore, the draft regulation premature»; contenuto disponibile sul sito <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/APP20130255/czsen.do>

³⁹⁰ Segnatamente, il Parlamento ha sostenuto che: *«the proposal as a whole is not compatible with the principle of subsidiarity. The Commission has not been able to show that the aim of this proposal, i.e. to efficiently combat crimes against the financial interests of the EU, cannot be achieved via measures at national level with the support of inter-governmental cooperation provided by organisations such as Eurojust, etc. In the opinion of the Riksdag, neither has the Commission shown that the objectives of the proposed measure can be better achieved via further measures at EU level instead of at national level. In addition the Riksdag considers that the proposal does not fulfil the proportionality criterion that is included in the subsidiarity check. [...] this proposal is extremely far-reaching and would mean the establishment of a new, supranational Prosecutor's Office which would be allocated exclusive rights as concerns crimes against EU financial interests. It is clear that the introduction of such a new organisation would impact greatly on both Swedish legislation and Swedish authorities' operations. [...] The Riksdag notes, in this context, that the full potential of Eurojust is not yet observable as all member states have not yet implemented the latest Eurojust decision (2009/426/RIF). There may also be reason to wait until the negotiations on, and implementation of, the Directive on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law (COM(2012)363) before drawing any conclusions as to why the objectives of the planned measures cannot be achieved sufficiently well by the member states»; contenuto disponibile sul sito <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/APP20130255/serik.do>.*

³⁹¹ In particolare, la Camera dei deputati ha censurato i seguenti profili: *«the European Commission should have provided sufficient reasons for rejecting a collegiate management system for the European Prosecutor's Office and also for the limits reached in what concerns the functioning of Eurojust, circumstances that would not allow the establishment of such a Prosecutor's Office even within (or from) Eurojust»; contenuto disponibile sul sito <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/APP20130255/rocam.do>.*

dovrebbe solamente provvedere a giustificare le modalità con cui intende esercitare la competenza effettivamente attribuitale.

L'opinione espressa, invece, dal Senato italiano³⁹² ha ritenuto del tutto compatibile la proposta formulata dalla Commissione.

Le critiche affrontate dai Parlamenti nazionali sono risultate talvolta confuse, pertanto, per motivi di chiarezza, esse possono essere riassunte come segue: 1. non vi sarebbe riscontro che gli Stati membri combattano la frode in modo inefficiente; 2. la proposta è stata presentata prematuramente senza che si attendesse l'adozione della Direttiva PIF; 3. la Commissione non avrebbe esplorato adeguatamente l'eventualità di un rafforzamento degli esistenti organismi e meccanismi esistenti per la lotta alle frodi; 4. la preliminare analisi dei costi/benefici, come risulta da ammissione della stessa Commissione, sarebbe lacunosa in quanto redatta su dati ed informazioni incompleti; 5. anche la mancata definizione della sede dell'ufficio e delle risorse di personale,

³⁹² Per il Senato italiano: «L'atto è conforme al principio di sussidiarietà. Il problema dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione (le cosiddette frodi comunitarie) è affrontato in maniera più sinergica ed efficace se l'azione viene portata a livello europeo attraverso una struttura di Procura quale quella definita nella proposta di regolamento, e che abbia quindi una visione generale e globale delle indagini penali a livello europeo, elemento che oggi è lacunoso. Da un punto di vista ordinamentale, è solo l'Unione europea – anche per la possibilità di utilizzare l'apposita base giuridica dell'art. 86 del T.F.U.E. – in grado di proporre la creazione di un organismo di dimensione e poteri europei. Per questi motivi, la proposta rispetta pienamente il principio di sussidiarietà, poiché l'Unione interviene in un ambito dove i singoli Stati autonomamente non raggiungerebbero la stessa efficacia»; contenuto disponibile sul sito <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/APP20130255/itsen.do>.

infatti, non consentirebbe di stabilire *ex ante* i costi amministrativi che saranno sostenuti.

A ben guardare, l'assunto su cui si basano le principali – ancorché non esclusive – argomentazioni formulate dagli Stati contrari alla proposta della Commissione consiste precipuamente nel fatto che quest'ultima non avrebbe motivato sufficientemente e in maniera precisa perché l'obiettivo di contrasto delle condotte lesive degli interessi finanziari UE sarebbe raggiunto più efficacemente a livello unionale.

Con particolare riguardo, poi, alle eventuali alternative che la Commissione non avrebbe valutato adeguatamente, i Parlamenti nazionali hanno menzionato espressamente, in primo luogo, il rafforzamento di Eurojust ed OLAF, nonché l'implementazione del quadro giuridico esistente³⁹³.

In secondo luogo, l'ipotesi di una semplificazione delle regole che disciplinano i vari settori del bilancio dell'Unione ed il miglioramento della sorveglianza sul bilancio³⁹⁴.

Ancora, l'attuazione di effettive attività di formazione del personale al fine di prevenire la frode³⁹⁵.

Come già ricordato, infatti, la verifica della sussidiarietà³⁹⁶ implica l'esame di due aspetti che sono fra loro correlati³⁹⁷: il primo connesso al quesito circa la idoneità dell'azione degli Stati membri da soli a raggiungere gli obiettivi in misura sufficiente o

³⁹³ V. parere della Camera dei rappresentanti olandese.

³⁹⁴ V. parere Regno Unito.

³⁹⁵ V. parere Croazia.

³⁹⁶ Sul punto, cfr. F. IPPOLITO, *Fondamento, attuazione e controllo del principio di sussidiarietà nel diritto della Comunità e dell'Unione europea*, cit., pp. 165-175.

³⁹⁷ C.d. *Double effectiveness check*.

meno (primo test, c.d. *insufficient test*); il secondo, connesso al valore aggiunto dell'intervento unionale (secondo test, c.d. *comparative efficiency test*).

I due aspetti risultano essere tra loro connessi, in quanto la sufficienza o meno dell'azione degli Stati membri spesso porta a concludere che l'obiettivo strategico sarà conseguito meglio a livello di Unione.

Ebbene, all'esito della sua disamina, la Commissione ha affermato, in primo luogo, che la relazione e la scheda finanziaria legislativa che accompagna la proposta della Commissione spiegano in modo esaustivo perché l'obiettivo strategico non possa essere conseguito in misura sufficientemente efficace dagli Stati membri, nonché perché lo stesso possa essere conseguito meglio a livello di Unione.

In secondo luogo, in ragione del fatto che secondo alcuni Parlamenti nazionali (Cipro, Rep. Ceca, Irlanda, Olanda, Romania, Slovenia, Svezia, Gran Bretagna) l'azione investigativa e penale a livello degli Stati membri sarebbe risultata sufficiente, come pure i meccanismi di coordinamento e di indagine esistenti a livello dell'Unione (Eurojust, Europol e OLAF) e, tra l'altro, l'analisi sarebbe stata svolta senza tenere conto dell'adozione della proposta di Direttiva PIF, la Commissione ha sottolineato che il principio di sussidiarietà presuppone un confronto tra l'efficacia dell'azione a livello dell'Unione e dell'azione a livello degli Stati membri.

Ebbene, tale raffronto ha messo in luce che – secondo le statistiche annuali redatte da OLAF – i procedimenti penali nazionali non sono efficaci in ragione della loro eccessiva durata.

Le statistiche dell'OLAF hanno dimostrato, inoltre, che risulta mancante l'effetto dissuasivo delle misure previste dai singoli Stati membri: nel periodo considerato (2006-2011) oltre metà delle azioni trasferite da OLAF alle autorità giudiziarie degli Stati membri sono state archiviate senza processo.

Ancora, il tasso delle azioni penali condotte a buon fine variava da uno Stato membro all'altro, con conseguente estrema disomogeneità della protezione degli interessi finanziari dell'Unione nell'insieme degli Stati membri (nel quinquennio considerato il tasso di condanna nelle azioni trasferite da OLAF alle autorità giudiziarie degli Stati membri è oscillato tra 19,2% e 91,7%).

Tra l'altro, quanto alla specifica censura svolta da alcuni Parlamenti inerente alla intempestività della valutazione d'impatto effettuata dalla Commissione – che non avrebbe tenuto conto dei possibili effetti derivanti dall'entrata in vigore della Direttiva PIF – si è affermato come l'armonizzazione del diritto penale sostanziale è certamente un elemento importante della protezione globale degli interessi finanziari dell'Unione, idoneo ad offrire risultati soddisfacenti solo a condizione che sia accompagnata e sostenuta da misure di indagine e di azione penale efficaci.

Sulla scorta di tali principali argomentazioni, dunque, la Commissione ha definitivamente superato le censure presentate dai Parlamenti nazionali, affermando come la proposta fosse del tutto conforme al principio di sussidiarietà e che, pertanto, non fosse necessario ritirarla né modificarla.

2.3.2. Altre problematiche: il principio di proporzionalità.

Fermo quanto appena ricostruito in punto di sussidiarietà, si ricordano alcune considerazioni che, pur essendo state proposte come attinenti alla sussidiarietà, in realtà attengono a profili differenti.

Tali considerazioni, infatti, sono perlopiù riconducibili a considerazioni sul rispetto del principio di proporzionalità nelle ricordate declinazioni di idoneità, necessità e proporzione in senso stretto.

Infatti, la Commissione ha correttamente osservato come le argomentazioni proposte da alcuni Parlamenti nazionali, a favore di una struttura collegiale anziché del modello centralizzato proposto, soprattutto per come sono state presentate dai Parlamenti nazionali, riguardano più il principio di proporzionalità che non quello di sussidiarietà.

E' il caso, a titolo esemplificativo, del Sénat francese³⁹⁸, il quale – pur citando formalmente il principio di sussidiarietà – ha inteso prendere in considerazione altresì il principio di proporzionalità. Nello specifico, l'organo francese ha espresso di essere

³⁹⁸In particolare, ha sostenuto il Senato francese, la Commissione, proponendo una struttura “centralizzata”, non si è limitata a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei Trattati; il Senato, dunque, si è espresso nei seguenti termini: «l'art. 5 du Traité sur l'Union européenne prévoit que l'Union ne peut intervenir, en vertu du principe de subsidiarité, “que si et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union”; cela implique d'examiner non seulement si l'objectif de l'action envisagée peut être mieux réalisé au niveau communautaire, mais également si l'intensité de l'action entreprise n'excède pas la mesure nécessaire pour atteindre l'objectif que cette action vise à réaliser».

contrario ad un organismo centrale con competenze gerarchiche al posto di un modello collegiale che sia in grado di assicurare la piena rappresentatività in seno all'organo di tutti i membri nazionali che elegga il presidente tra i suoi membri, eventualmente prevedendo una rotazione tra gli Stati e che agisca secondo il modello collegiale di assunzione delle decisioni.

L'argomentazione che la Commissione ha espresso in risposta³⁹⁹ appare particolarmente convincente. Essa ha osservato, infatti, che una eventuale trasformazione dell'organismo in senso collegiale non determinerebbe in realtà una struttura «meno centralizzata di quella proposta: sarebbe semplicemente un modo diverso per organizzare la Procura, che rimarrebbe in ogni caso un organismo dell'Unione» e, pertanto, tale questione esulerebbe dal principio di sussidiarietà, facendo leva, invece, sul principio di proporzionalità.

La struttura della Procura europea – si legge nella Comunicazione della Commissione – può, tuttavia, rilevare ai fini del principio di sussidiarietà secondo un altro ragionamento. In effetti, la struttura, l'organizzazione e i poteri della Procura europea potrebbero influire sul fatto che gli obiettivi dell'azione proposta possano essere conseguiti meglio a livello di Unione, aspetto che concerne, senza dubbio, il principio di sussidiarietà.

Da questo punto di vista, dunque, la Commissione ritiene che dotare la Procura europea di una struttura collegiale rischi di

³⁹⁹ Documento C/2014 1601 del 13.03.2014 disponibile sul sito <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/APP20130255/frsen.do>. In tale documento la Commissione afferma come «*la proposition ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ses objectifs et respecte donc le principe de proportionnalité*».

ostacolarne l'efficienza, poiché il processo decisionale sarebbe certamente meno efficiente.

Per lo stesso motivo, infatti, né gli Stati membri né le organizzazioni internazionali (nella Comunicazione della Commissione si fa l'esempio del Tribunale penale internazionale) optano per una struttura collegiale per le rispettive procure, specie in considerazione della necessità di prendere decisioni operative rapidamente nei casi concreti.

Con una tale struttura, potrebbero, dunque, essere preclusi alcuni vantaggi attesi dalla Procura europea⁴⁰⁰.

Altri pareri ancora, invece, si sono soffermati sul problema della competenza esclusiva dell'EPPO. Il riservare l'attività investigativa esclusivamente ad EPPO apparirebbe, infatti, sproporzionato: l'integrale esclusione della possibilità delle autorità nazionali di intervenire svolgendo indagini in tale ambito è stata, infatti, reputata eccessivamente ampia e non giustificata in relazione al perseguimento degli obiettivi prefissati⁴⁰¹.

⁴⁰⁰ Cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e ai Parlamenti nazionali, sul riesame della *Proposta di regolamento al Consiglio che istituisce la Procura europea per quanto riguarda il principio di sussidiarietà, a norma del Protocollo n. 2*, cit., pp. 11 e ss.

⁴⁰¹ V. in particolare il parere (p. 1) dell'Ungheria ove si afferma: «*the supranational model of the European Public Prosecutor's Office would disproportionately limit the Member State's existing sovereignty in the field of criminal law*» disponibile sul sito <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/APP20130255/huors.do>.

Ma sul punto v. anche parere del Parlamento maltese, ove si legge: «*In fact, the Maltese Parliament is of the opinion that criminal investigations and prosecutions must be kept as close to national level as possible at all times, particularly when one takes into account that this matter is an integral part of our penal legislation and affects, inter alia, our national sovereignty*» disponibile sul sito

3. Il Regolamento 2017/1939 e la nuova fisionomia dell'EPPO. Un "EPPO cooperativo"?

In data 12 ottobre 2017 si è avuta l'approvazione da parte del Parlamento europeo del Regolamento che istituisce la Procura europea⁴⁰².

La Procura europea assumerà i compiti di indagine e azione penale ad una data che sarà stabilita con decisione della Commissione, su proposta del Procuratore capo europeo, che non potrà essere anteriore al novembre 2020⁴⁰³.

https://ec.europa.eu/dgs/secretariat_general/reactions/relations_other/npo/docs/malta/2013/com20130534/com20130534_representatives_opinion_en.pdf.

⁴⁰² Cfr. Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 05.10.2017 concernente il progetto di regolamento del Consiglio relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura europea («EPPO») (09941/2017 – C8-0229/2017 – 2013/0255(APP)): 456 voti a favore, 115 contrari e 60 astensioni. Sul punto v. V. MITSILEGAS, *La struttura e i poteri dell'EPPO: un esercizio di complessità?*, in Atti del convegno intitolato *La cooperazione rafforzata per l'istituzione dell'Ufficio del Procuratore europeo*, tenutosi a Roma, presso la Fondazione Basso, in data 24/25.05.2018, pp. 22 e ss.; V. MITSILEGAS e F. GIUFFRIDA, *Raising the bar? Thoughts on the establishment of the European Public Prosecutor's Office*, CEPS Policy Insight No. 2017/39, 11/2017, disponibile su https://www.ceps.eu/system/files/PI%202017-39%20Mitsilegas_Giuffrida_0.pdf.

⁴⁰³ Art. 120, rubricato *Entrata in vigore*: «1. Il presente regolamento entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. 2. [...] L'EPPO assume i compiti di indagine e azione penale ad essa conferiti dal presente regolamento a una data che sarà stabilita con decisione della Commissione su proposta del Procuratore capo europeo una volta costituito l'EPPO. La decisione della Commissione è pubblicata nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea. La data che la Commissione deve stabilire non deve essere anteriore a tre anni dall'entrata in vigore del presente regolamento. [...]».

Tale organo, istituito quale “organo dell’Unione”, è dotato di personalità giuridica e dovrà cooperare con Eurojust⁴⁰⁴ avvalendosi del suo sostegno, sulla base dell’art. 100 che ne regola le reciproche relazioni.

Volendo tracciare le linee generali dell’EPPO, si può dire come tale organo si componga di un Procuratore capo, dei suoi due sostituti, dei Procuratori europei e dei Procuratori delegati, oltre che del Direttore amministrativo e del personale.

L’EPPO è organizzato con un ufficio centrale a livello dell’Unione europea, nonché con un livello decentrato composto dai Procuratori delegati europei (in seguito, anche PED) situati negli Stati membri, i quali svolgeranno altresì le loro funzioni di procuratori nazionali.

Segnatamente, il livello centrale è costituito dal Collegio, dalle Camere permanenti, dal Procuratore capo europeo, dai suoi sostituti e dai Procuratori europei⁴⁰⁵.

Mentre, la struttura decentrata è composta da (almeno due) PED⁴⁰⁶.

Il Procuratore capo è a capo dell’EPPO, organizza il lavoro dell’ufficio, dirige le sue attività e prende decisioni in conformità al Regolamento nonché alle norme procedurali interni agli Stati membri.

⁴⁰⁴ Come si vedrà più diffusamente nel prosieguo, è stato approvato altresì Regolamento (UE) 2018/1727 del Parlamento europeo e del Consiglio del 14.11.2018 che istituisce l’Agenzia dell’Unione europea per la cooperazione giudiziaria penale (Eurojust) e che sostituisce e abroga la decisione 2002/187/GAI del Consiglio, decisione introduttiva dell’Eurojust per rafforzare la lotta contro le forme gravi di criminalità.

⁴⁰⁵ Cfr. art. 8, par. 3.

⁴⁰⁶ Cfr. art. 8, par. 4 e art. 13, par. 2.

Il Collegio, che comprende il Procuratore capo ed un Procuratore europeo per Stato membro, è responsabile della supervisione generale delle attività dell'ufficio e dell'adozione di decisioni su questioni strategiche e su questioni generali derivanti da singoli casi, pur non essendo coinvolto nelle decisioni operative dei singoli casi⁴⁰⁷.

Le Camere permanenti sono presiedute dal Procuratore capo o da uno dei sostituti, ovvero da un Procuratore europeo nominato e sono composte, in aggiunta al presidente, da due membri permanenti; esse dirigono e monitorano le indagini e le azioni penali condotte dai PED, assicurando il coordinamento delle indagini e delle azioni penali, soprattutto nei casi transfrontalieri⁴⁰⁸.

Oltre ai membri permanenti, il Procuratore europeo che sovrintende ad una indagine ovvero ad un procedimento penale partecipa alle deliberazioni della Camera permanente.

I Procuratori europei, per conto della Camera permanente e in conformità con le sue istruzioni, «supervisionano le indagini e le azioni penali per le quali sono responsabili i Procuratori europei delegati che gestiscono il caso nel loro Stato membro di origine»⁴⁰⁹. Se necessario, possono intervenire e fornire istruzioni in materia di indagini e azioni penali ai Procuratori europei delegati⁴¹⁰.

⁴⁰⁷ Cfr. art. 9.

⁴⁰⁸ Cfr. art. 10.

⁴⁰⁹ Cfr. art. 12.

⁴¹⁰ Cfr. art. 12, par. 3.

I Procuratori europei fungono quindi da collegamento e canale di informazione tra le Camere permanenti ed i Procuratori europei delegati⁴¹¹.

A livello decentrato, i Procuratori delegati europei sono responsabili delle indagini e delle azioni penali e seguono le direttive e le istruzioni della Camera permanente incaricata del caso, nonché le istruzioni del Procuratore europeo incaricato della supervisione⁴¹².

I Procuratori europei delegati agiscono per conto dell'EPPO nei rispettivi Stati membri e dispongono degli stessi poteri dei pubblici ministeri nazionali, nonché di quelli specificamente conferitigli dal Regolamento.

Ai sensi dell'art. 30, par. 1, gli Stati membri devono garantire che i PED possano ordinare o richiedere, in caso di reati gravi – vale a dire punibili con una pena massima di almeno quattro anni di reclusione – alcune misure investigative, tra cui la perquisizione e la confisca, il congelamento di strumenti i proventi di reato o, ancora, intercettazioni di comunicazioni⁴¹³.

⁴¹¹ Cfr. art. 12, par. 5.

⁴¹² Cfr. art. 13.

⁴¹³ Art. 30 : «[...] a) perquisizione di locali, terreni, mezzi di trasporto, abitazioni private, indumenti o altro bene personale e sistemi informatici, nonché qualsiasi misura cautelare necessaria a preservarne l'integrità o a evitare la perdita o l'inquinamento di prove; b) produzione di qualsiasi oggetto o documento pertinente in originale o in altra forma specificata; c) ottenere la produzione di dati informatici archiviati, cifrati o decifrati, in originale o in altra forma specificata, inclusi i dati relativi al conto bancario e i dati relativi al traffico, ad eccezione dei dati specificamente conservati conformemente al diritto nazionale ai sensi dell'art. 15, par. 1, seconda frase, della direttiva 2002/58/CE del Parlamento europeo e del Consiglio; d) congelamento degli strumenti o dei proventi di reato, compresi i beni, di cui si prevede la confisca da parte del giudice competente, ove vi sia motivo di ritenere che il proprietario o chi possiede o ha il controllo di detti proventi o strumenti di reato si

I Procuratori europei delegati possono altresì ordinare o chiedere l'arresto o la custodia cautelare in conformità alla legge nazionale, ovvero possono richiedere od emettere un mandato di arresto europeo⁴¹⁴.

Quando il PED ritiene che le indagini siano completate, deve presentare una relazione al Procuratore europeo responsabile, contenente una sintesi del caso ed una bozza di decisione sul caso⁴¹⁵; tale documentazione, corredata, se necessario, dalla valutazione del Procuratore europeo incaricato della supervisione, deve essere trasmessa alla Camera permanente competente, la quale decide se il caso debba essere sottoposto a giudizio, rinviato alle autorità giudiziarie nazionali⁴¹⁶, respinta⁴¹⁷ o conclusa mediante procedura semplificata di esercizio dell'azione penale come previsto dal diritto nazionale⁴¹⁸.

Se, invece, il Procuratore europeo delegato propone di portare il caso in giudizio, tuttavia, la Camera permanente non può decidere di archiviare il caso e, se non decide entro ventuno giorni, la decisione proposta dal PED è considerata accettata⁴¹⁹.

adopererà per vanificare il provvedimento di confisca; e) intercettazione delle comunicazioni elettroniche di cui l'indagato o l'imputato è destinatario o mittente, su ogni mezzo di comunicazione elettronica utilizzato dall'indagato o dall'imputato; f) tracciamento e rintracciamento di un oggetto mediante mezzi tecnici, comprese le consegne controllate di merci [...]».

⁴¹⁴ Cfr. art. 33.

⁴¹⁵ Cfr. art. 35.

⁴¹⁶ Cfr. art. 34, ai sensi del quale, il caso deve essere rinviato alle autorità nazionali quando il reato oggetto dell'indagine non rientra (più) nell'ambito della competenza dell'EPPO ovvero quando l'impatto sugli interessi finanziari dell'UE risulta limitato (inferiore a 100.000 Euro) e non è necessario indagare o perseguire il caso a livello europeo.

⁴¹⁷ Cfr. art. 39.

⁴¹⁸ Cfr. art. 40.

⁴¹⁹ Cfr. art. 36.

Ai PED è riservata, inoltre, la facoltà di esercizio di funzioni di procuratori nazionali nella misura in cui ciò non impedisca loro di adempiere agli obblighi previsti dal Regolamento: tale facoltà è solitamente descritto come “doppio cappello”⁴²⁰.

In definitiva, dunque, se anche il livello centrale supervisionerà le indagini e le azioni penali compiute a livello nazionale e garantirà il necessario coordinamento fra le stesse, garantendo un approccio uniforme in tutta l’UE, sarà comunque garantita l’indipendenza di tale organo.

L’indipendenza della Procura europea costituisce, infatti, elemento essenziale dell’ufficio, esteso a tutte le sue componenti, inclusi i PED, e questa deve venire rispettata e tutelata tanto da parte delle Istituzioni dell’Unione quanto dagli Stati membri.

In altre parole, i membri appartenenti all’EPPO devono agire nell’interesse dell’Unione nel suo insieme e non sollecitare né accettare istruzioni da alcuna persona esterna alla stessa Istituzione, né dagli Stati membri o né da parte di un altro organo o istituzione appartenenti all’UE.

Al fine di garantirla, viene espressamente statuito all’art. 6, rubricato *Indipendenza e obbligo di rendere conto*, che la totalità

⁴²⁰ Cfr. art. 13, par. 3. Sul punto v. diffusamente, *ex multis*, K. Ligeti, The European Public Prosecutor’s Office, in V. MITSILEGAS, M. BERGSTRÖM e T. KONSTADINIDES, Research handbook on EU Criminal Law, Cheltenham, 2016, p. 489, ove si afferma come: «[...] the European Delegated Prosecutors wear a “double hat”: they are at the same time part of the EPPO and remain integrated in the judicial systems of their respective Member States. Although the EDP will work exclusively for the EPPO for the PIF cases, they may, however, perform national investigations in relation to their offences. According to the Commission, the double hat model is the best guarantee to ensure both coherent (through central and hierarchical decision-making) and effective prosecutorial action)».

soggetti che compongono l'organo, inclusi i Procuratori delegati, nell'esercizio delle loro funzioni «*non sollecitano né accettano istruzioni da persone esterne all'EPPO, Stati membri dell'Unione europea, Istituzioni, organi, uffici o agenzie dell'Unione*», i quali devono rispettare a loro volta l'indipendenza della Procura e non cercare di influenzarla nell'assolvimento dei suoi compiti.

Il carattere dell'indipendenza costituisce, d'altra parte, la condizione indefettibile per rendere accettabile – in particolar modo da parte di quegli Stati il cui sistema giuridico, come in Italia, garantisce l'autonomia del pubblico ministero anche a livello costituzionale – la sottomissione di magistrati nazionali, seppur limitatamente alla conduzione delle sole indagini che ricadono all'interno della competenza della Procura europea, alle decisioni ed alle eventuali istruzioni particolari adottate dal livello centrale di EPPO.

Conseguenza diretta di tale indipendenza è costituita dalla responsabilità della Procura di fronte al Parlamento europeo, al Consiglio e alla Commissione europea per le sue “attività generali”; e, a tal fine, il Procuratore Capo europeo, oltre a dover trasmettere la propria relazione annuale alle tre Istituzioni ed ai Parlamenti nazionali, sarà altresì tenuto a presentarsi annualmente dinanzi al Parlamento europeo e al Consiglio, nonché dinnanzi ai Parlamenti nazionali che ne facciano richiesta, per rendere conto delle attività generali della Procura da egli diretta (art. 7).

L'art. 5 del regolamento in esame specifica che la Procura europea deve avviare le proprie indagini “*senza indebito ritardo*” e condurre le stesse in maniera imparziale raccogliendo tutte le prove pertinenti, sia a carico che a discarico. Ai sensi del

Considerando (66), la Procura informerà la propria azione, infatti, al principio di obbligatorietà dell'azione penale.

Il modello collegiale si articolerà concretamente in riunioni “plenarie” del Collegio – destinate essenzialmente, in analogia con quanto già avviene in Eurojust⁴²¹, a dibattere di questioni strategiche o di carattere generale – e nell'attività svolta dalle Camere permanenti.

Il combinato disposto dell'art. 10, par. 9 (che prevede la partecipazione, con diritto di voto, alle deliberazioni della Camera permanente del Procuratore europeo incaricato di supervisionare un'indagine o un'azione penale) con l'art. 12, par. 1 (il quale stabilisce che ciascun Procuratore europeo supervisioni «*le indagini e le azioni penali di cui sono responsabili i PED incaricati del caso nel rispettivo Stato membro di origine*») cristallizza, in maniera irreversibile, il collegamento nazionale.

Sarà, infatti, il Procuratore europeo originario dello Stato membro in cui vengono svolte le indagini da parte dei PED a supervisionare le attività di questi ultimi, con l'ulteriore aggiunta della possibilità che la Camera permanente decida, in singoli casi, di delegare anche il proprio potere decisionale su rilevanti attività (portare un caso in giudizio od archiviare lo stesso) allo stesso Procuratore europeo incaricato della supervisione (art. 10, par. 7).

Inoltre, sono stati introdotti dei limiti al diritto di voto del Procuratore europeo incaricato della supervisione – in particolare per ciò che riguarda le decisioni da adottare sulle deleghe o sul loro ritiro – sull'assegnazione e la riassegnazione di casi ai PED,

⁴²¹ Cfr. *infra* per le possibili problematiche inerenti alla sovrapposizione tra i due organi.

all'esercizio del potere di avocazione⁴²² e sull'opportunità di portare un caso in giudizio ove più di uno Stato membro abbia competenza su di esso.

E le suddette, pur non secondarie, limitazioni, non valgono, tuttavia, a mutare il quadro complessivo di una conduzione delle indagini da parte dell'EPPO che continuerà a riposare essenzialmente nelle mani delle autorità nazionali dello stesso Stato membro nel quale le indagini vengono condotte o di un soggetto – il Procuratore europeo incaricato della supervisione – che di tale Stato avrà la nazionalità, rimanendone di fatto emanazione diretta.

Neppure sembra, al riguardo, da sottovalutare la circostanza che i Procuratori europei, ai sensi dell'art. 16, abbiano un mandato della durata di sei anni, allo scadere del quale, ove non vadano in quiescenza, si troveranno normalmente nella condizione di dover reintegrare, al pari del Procuratore Capo (che ha però, ai sensi dell'art. 14, un mandato di sette anni non rinnovabile né prorogabile⁴²³), i ranghi della magistratura dello Stato di provenienza, con i possibili riflessi di tale situazione sulla loro effettiva e piena indipendenza da esso nel corso del mandato.

Ebbene, offerta una visione d'insieme dei principali strumenti e meccanismi di funzionamento dell'organo – fatta eccezione per la competenza dell'organo che sarà trattata nel paragrafo seguente – si rendono necessarie alcune considerazioni che generano non pochi dubbi circa l'effettivo raggiungimento

⁴²² Cfr. *amplius infra*.

⁴²³ «Il Parlamento europeo e il Consiglio nominano di comune accordo il Procuratore capo europeo per un mandato non rinnovabile di sette anni. Il Consiglio delibera a maggioranza semplice».

dell'obiettivo che si prefissava la creazione di un organo inquirente sovranazionale.

La struttura che era stata inizialmente prevista per conferire maggiore agilità e celerità all'attività di indagine, nella versione consolidata risulta, al contrario, composta da un complesso apparato burocratico.

Come visto, EPPO si presenta come organo decentrato, organizzato su due livelli: a livello nazionale, è composto dai Procuratori nazionali, investiti del ruolo di "Procuratore europeo delegato". A livello centrale, invece, EPPO è dotato di un ufficio centrale (Collegio e Camere permanenti).

Gli emendamenti apportati durante i lunghi negoziati hanno definitivamente fatto tramontare la possibilità di creare un organo monocratico e rigidamente gerarchizzato, in favore di una soluzione più prudente per le prerogative nazionali, ossia quella di un organo collegiale, composto da un rappresentante per Stato membro e dal Procuratore Capo, che – oltre ad approvare il regolamento interno dell'ufficio – svolgerà funzioni di indirizzo dell'azione e di controllo generale sull'attività di indagine.

Il testo del Regolamento adottato, infatti, vede espunte le proposte più incisive, e soprattutto risulta significativamente intaccare il carattere di sovranazionalità dell'azione del nuovo organismo, che ne avrebbe dovuto rappresentare la cifra distintiva rispetto a realtà già consolidate, quali Eurojust⁴²⁴.

Discostandosi dal modello organizzativo inizialmente ipotizzato e preferendo una composizione collegiale ⁴²⁵ –

⁴²⁴ Cfr. *amplius infra* Capitolo 4.

⁴²⁵ Che ha suscitato opinioni quasi uniformemente critiche in dottrina, v., *ex plurimis*, J. R. SPENCER, *A monster or a Eunuch? The sad story of the*

quest'ultima caldeggiata dai Parlamenti nazionali sull'assunto che tale modifica avrebbe migliorato il funzionamento dell'organo consentendole di operare all'interno delle diversità dei sistemi nazionali con le adeguate conoscenze delle tradizioni giuridiche e con le necessarie competenze linguistiche – si è, di fatto, realizzato un modello di mera cooperazione giudiziaria, prevedendo che, rispetto alle ipotesi criminose individuate, l'indagine sarà condotta da autorità nazionali operanti all'esterno dell'ufficio dell'EPPO e non al suo interno. Ciononostante, come tutte le opzioni di carattere “intergovernativo”, è sempre stata considerata dagli Stati membri come l'opzione più rassicurante.

Fermo quanto sin ora esposto, all'esito della schematica ricostruzione che si è cercato di offrire sul testo definitivamente approvato del Regolamento, pare opportuno svolgere sin da ora qualche ulteriore riflessione anche in tema di sussidiarietà, in ragione dell'intenso dibattito, di cui si è già dato conto in precedenza, sviluppatosi tra Commissione e Parlamenti nazionali.

Il Regolamento presenta, in definitiva, contenuti meno estesi di quelli che avrebbe potuto avere in base al Trattato: innanzitutto, per non avere previsto regole comuni applicabili alle indagini e all'ammissibilità delle prove (art. 86 T.F.U.E., par. 3); poi, per aver optato per un intervento di armonizzazione in luogo che di unificazione delle fattispecie di reato perseguibili, peraltro escludendo dall'ambito di applicazione del Regolamento le frodi IVA non gravi e non transnazionali⁴²⁶; ancora, avendo sostituito

European Public Prosecutor, in *The Criminal Law Review*, London, 2016, n. 11, pp. 823 e ss.

⁴²⁶ Cfr. *amplius infra*.

la possibilità di una competenza di natura esclusiva, in favore di una competenza soltanto “prioritaria”.

Anche il Parlamento europeo, infatti, ha reso noto che avrebbe «*auspicato un regolamento più ambizioso [...] si rammarica che non tutti gli Stati membri dell’Unione partecipino all’istituzione della Procura europea, ma accoglie con soddisfazione il fatto che venti Stati membri hanno concordato una strategia generale che comprende, in particolare, i reati che ledono gli interessi finanziari dell’Unione e, più specificamente, i casi gravi di frode in materia di IVA. Il relatore incoraggia gli Stati membri non partecipanti ad aderire in futuro alla cooperazione rafforzata*»⁴²⁷.

Ciò premesso, non devono essere sottaciute le ragioni di opportunità che, comunque, possono essere compendiate nel fatto che la risposta nazionale dei singoli Stati membri avverso la maggior parte delle condotte che offendono gli interessi finanziari dell’UE è risultata *tout court* insufficiente.

Del resto, come si è già avuto modo di anticipare, anche i rilievi critici mossi dai Parlamenti nazionali rispetto alla proposta della Commissione erano in realtà non pertinenti e del tutto estranei ad una reale valutazione in termini di sussidiarietà.

Il principio di sussidiarietà è stato preso in considerazione pretestuosamente, al fine di consentire modifiche che hanno finito col ridimensionare drasticamente la portata della proposta. Ne è

⁴²⁷ Cfr. Raccomandazione del Parlamento europeo concernente il progetto di regolamento del Consiglio relativo all’attuazione di una cooperazione rafforzata sull’istituzione della Procura europea («EPPO») del 29.09.2017, contenuto disponibile sul sito http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2017-0290_IT.pdf.

esempio ogni previsione che ha consentito il mantenimento da parte degli Stati di un forte controllo sull'operato della Procura, oltre alle molteplici eccezioni in tema di competenza materiale dell'EPPO di cui si dirà nel paragrafo seguente.

In definitiva, e per chiudere il discorso sulla sussidiarietà, potrebbero sollevarsi censure sul ricordato principio, proprio all'esito della definitiva conformazione assunta da EPPO nel Regolamento di recente approvato.

Se è vero, come visto, che la sussidiarietà postula che a livello del singolo Stato membro l'azione di volta in volta considerata non possa essere efficacemente raggiunta, detto principio impone, altresì, che l'obiettivo da raggiungere debba essere perseguibile meglio a livello dell'Unione.

Ebbene, il passaggio alla cooperazione rafforzata, nonché lo sconvolgimento strutturale dell'"EPPO gerarchico" a favore di un "EPPO cooperativo", se da un lato è un risultato rassicurante per le prerogative dei singoli Stati, potrebbero però aver inficiato *ab origine* il raggiungimento degli obiettivi di lotta alle frodi prefissati. E, dunque, il problema della sussidiarietà *ictu oculi* risolto, potrebbe essere uscito dalla porta per rientrare dalla finestra. E' davvero perseguibile meglio a livello unionale l'obiettivo della lotta alle frodi in presenza di uno strumento in fondo cooperativo?

È altrettanto vero, però, che le problematiche che potranno insorgere nell'applicazione del regolamento *de quo* potrebbero essere prevenute, ovvero risolte, ad esempio, mediante l'approvazione di un regolamento interno che stabilisca termini perentori per i processi decisionali dei vari organi, criteri chiari di ripartizione delle funzioni fra gli stessi, suddivisione alle competenze

in ragione delle specifiche prerogative di tutti quanti gli organi interni, al fine di rendere l'attività massimamente efficiente.

4. La competenza dell'EPPO: profili problematici.

4.1. La competenza materiale: una competenza solo "prioritaria" e piena di eccezioni.

La competenza della Procura europea a perseguire reati dinanzi alle competenti giurisdizioni nazionali viene individuata e delimitata dall'art. 4 del Reg. 2017/1939⁴²⁸ attraverso il rinvio

⁴²⁸ «L'EPPO è competente per individuare, perseguire e portare in giudizio gli autori dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione previsti dalla direttiva (UE) 2017/1371 e stabiliti dal presente regolamento, e i loro complici. A tale proposito l'EPPO svolge indagini, esercita l'azione penale ed esplica le funzioni di pubblico ministero dinanzi agli organi giurisdizionali competenti degli Stati membri fino alla pronuncia del provvedimento definitivo». Sul punto è interessante osservare che il Comitato economico e sociale europeo chiamato ad esprimere il proprio parere sulla proposta di regolamento presentata dalla Commissione aveva dichiarato che «la coerenza dell'ordinamento di diritto penale dell'Unione verrebbe meglio garantita se il regolamento in esame definisse con precisione e accuratezza sia la terminologia sia, e soprattutto, i reati che ledono gli interessi finanziari dell'UE e che devono altresì essere configurati come tali negli Stati membri». Ha, di conseguenza, proposto di integrare le definizioni nel regolamento «anche tramite l'inserimento in un allegato elaborato secondo il modello del regolamento relativo a Eurojust completato eventualmente da una direttiva. Questa attività di definizione può costituire il quadro di regolamentazione ulteriore dei reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione e assicurerebbe il rispetto del principio "nullum crimen sine lege"; cfr. Parere del Comitato economico e sociale europeo in merito alla Proposta di regolamento del Consiglio che istituisce la Procura europea COM(2013) 534, contenuto disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013AE6311&from=EN>.

alla già ricordata Direttiva PIF ed in ciascuno Stato partecipante l'EPPO sarà, quindi, competente a perseguire tutti i reati lesivi degli interessi finanziari dell'UE introdotti ai fini dell'attuazione della direttiva.

Per quanto riguarda specificamente le frodi IVA⁴²⁹, esse ricadono all'interno della competenza dell'EPPO, ma solo qualora le relative condotte siano connesse al territorio di due o più Stati membri e comportino un danno complessivo pari alla considerevole cifra di almeno 10 milioni di Euro. E, come si vedrà nel paragrafo successivo, tale previsione ha suscitato non pochi dubbi⁴³⁰.

In linea generale il Regolamento esaminato delinea un sistema di competenze concorrenti⁴³¹ tra l'organo inquirente

⁴²⁹ I risultati operativi resi noti dalla Guardia di finanza italiana (cfr. anche *supra* Cap. 2, par. 1) sono confermati del tutto da quelli presente nella Relazione annuale del Comitato per la lotta contro le frodi nei confronti dell'Unione europea relativa all'anno 2017; in particolare, cfr. p. 94 ove vengono illustrati i numeri delle frodi IVA accertate, nel nostro ordinamento, che ammontano ad un importo pari a 1 miliardo e 198 milioni di Euro; contenuto disponibile sul sito <http://www.politicheeuropee.gov.it/media/4351/relazione-colaf-anno-2017.pdf>.

⁴³⁰ Si noti sin d'ora come il regolamento, affidando all'attuazione che daranno gli Stati membri alla Direttiva PIF, il compito di individuare e definire i reati oggetto della competenza della Procura europea, apre la strada ad un'armonizzazione minima che, senza dubbio, nuoce alla stessa Procura europea e pregiudica l'uniformità del funzionamento del sistema. Sul punto cfr., *ex multis*, A. CORRERA, *Prime osservazioni sul regolamento che istituisce la Procura Europea*, in *Eurojus*, 10/2017.

⁴³¹ La proposta della Commissione aveva invero sancito il principio della competenza esclusiva di EPPO (art. 11, par. 4) che comportava l'attribuzione al Procuratore europeo di un vero e proprio monopolio nella conduzione delle indagini relative ai reati inclusi nell'ambito di applicazione del regolamento. La maggior parte dei Parlamenti nazionali nell'ambito della "procedura di cartellino giallo" aveva richiesto una modifica di questa previsione. Le obiezioni sollevate possono essere ricondotte a due principali argomenti: 1. che il

europeo e le corrispondenti autorità nazionali: in particolare l'art. 22 distingue tra competenza per materia "principale" ed "ancillare".

Alla competenza dell'EPPO rimarranno attratte, infatti, altresì le condotte di partecipazione ad un'organizzazione

Trattato avrebbe impedito di sottrarre completamente la competenza agli Stati e non avrebbe autorizzato, dunque, il conferimento di una competenza di natura "esclusiva" ad EPPO; 2. che, in ogni caso, il principio di sussidiarietà avrebbe imposto di fare in modo che nella maggior parte dei casi le prerogative di indagine ed esercizio dell'azione penale rimanessero in capo agli Stati. Le osservazioni succitate non sono state condivise dalla Commissione, la quale ha replicato: *«Pur comprendendo i rilevi mossi dai parlamenti nazionali, la Commissione ricorda che l'articolo 86 del T.F.U.E. comprende tutti i casi di frode a danno del bilancio dell'Unione, indipendentemente dal loro carattere nazionale o transnazionale. L'argomentazione principale a favore dell'inclusione di tutti i casi nella competenza della Procura europea è che questo è il modo più efficace per garantire la coerenza della politica in materia di indagini e di azione penale in tutta l'Unione e per evitare azioni parallele, a livello di Unione e a livello nazionale, che porterebbero a duplicazioni e sprechi di risorse preziose. Inoltre, se non fosse quanto meno a conoscenza di tutti i casi, la Procura europea avrebbe difficoltà a individuare i collegamenti incrociati tra indagati e casi nei vari Stati membri. Limitarne la competenza ad alcuni casi, ad esempio quelli gravi o transfrontalieri, non solo ridurrebbe il valore aggiunto della Procura europea, ma metterebbe anche in discussione la competenza dell'Unione in materia. La necessità di attribuire alla Procura europea competenza esclusiva per tutti i reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione, compresi quelli non transfrontalieri, deriva dalla natura dei reati in questione, che rivestono un'intrinseca dimensione europea. Ne discende la necessità di una direzione e di un coordinamento delle indagini e dell'azione penale a livello di Unione, proprio perché sono i suoi interessi finanziari che questi reati ledono»* cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e ai Parlamenti nazionali, sul riesame della *Proposta di regolamento al Consiglio che istituisce la Procura europea per quanto riguarda il principio di sussidiarietà, a norma del Protocollo n. 2*, cit., par. 2.6.1.

Nonostante la mancanza di fondamento di tali obiezioni, le delegazioni nazionali hanno reiterato tali rilievi e concordato penetranti adattamenti; il regolamento prevede nella versione finale una competenza condivisa tra EPPO e gli Stati membri che si mostra assai meno idonea al perseguimento degli obiettivi fissati dal Trattato.

criminale, definite puntualmente nella decisione quadro 2008/841/GAI⁴³², quando l'attività dell'organizzazione criminale si incentri sulla commissione dei reati PIF.

Quale competenza “ancillare”, l'EPPO potrà procedere, invece, altresì nei confronti di qualsiasi altro reato “indissolubilmente legato” ad un reato PIF, ma solamente alle condizioni determinate dall'art. 25, par. 3.

Ai sensi dell'art. 22, par. 4, poi, sono in ogni caso esclusi dalla competenza dell'EPPO i reati in materia di imposte dirette nazionali, precisandosi anche che il regolamento non pregiudica struttura e funzionamento dell'amministrazione fiscale degli Stati membri.

Lo stesso art. 25 del regolamento pone, tuttavia, una serie di limiti o condizioni all'esercizio da parte della Procura europea della propria competenza.

Ed infatti, nei confronti dei reati PIF comportanti un danno per gli interessi finanziari dell'Unione inferiore a 10.000 Euro, l'EPPO potrà esercitarla soltanto ove il caso produca «*ripercussioni a livello dell'Unione*» tali da giustificare il suo intervento, oppure quando risultino coinvolti nelle condotte funzionari o agenti dell'Unione europea, ovvero membri delle Istituzioni.

Cautele ancora maggiori accompagnano poi la competenza c.d. “ancillare” di EPPO, in relazione al cui esercizio il terzo paragrafo dell'art. 25 prevede un vero e proprio dovere di astensione quando il reato ancillare sia punito dal diritto nazionale con

⁴³² Decisione quadro 2008/841/GAI del Consiglio, del 24.10.2008, relativa alla lotta contro la criminalità organizzata, pubblicato in G.U. L 300/42 del 11.11.2008; contenuto disponibile su <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008F0841&from=it>.

sanzioni uguali o più gravi rispetto al reato PIF (salvo che il primo reato risulti meramente “strumentale” alla commissione del secondo), oppure quando il danno per gli interessi finanziari dell’Unione causato da un reato PIF non risulti superiore al danno arrecato ad un’altra vittima dello stesso.

La criticabilità della scelta operata dal Regolamento in proposito non risiede tanto nell’aver voluto circoscrivere l’ambito applicativo dello stesso ad una competenza potenzialmente amplissima, quanto, piuttosto, nell’individuazione dei relativi criteri di esercizio, e più a monte, nella esatta individuazione dei fatti potenzialmente interessati da una tale competenza ancillare.

Ulteriore aspetto critico riguarda il fatto che la competenza della Procura europea dipenda, proprio nel caso della competenza ancillare, dagli equilibri sanzionatori propri di ciascun sistema e in particolare dalle variegate cornici edittali previste, con esiti peraltro prevedibilmente diversi secondo il sistema nazionale interessato.

Inoltre, ulteriore aspetto problematico riguarda il fatto che il Regolamento tace sulla definizione del fatto “*indissolubilmente connesso*”, riguardo al quale l’unica traccia dell’intenso dibattito in proposito durante i negoziati⁴³³ rimane l’affermazione nel

⁴³³ L’esercizio della competenza rispetto a tale categoria di reati, nella versione originaria della proposta presentata dalla Commissione era subordinata alla condizione che l’espletamento dell’indagine da parte della Procura fosse nell’interesse di una buona amministrazione della giustizia (art. 13). Il Parlamento europeo aveva proposto alcuni emendamenti nella propria risoluzione del 2015 che, però, non sono stati recepiti. La vaghezza del concetto di “buona amministrazione della giustizia” è stata in parte risolta con l’introduzione di alcuni parametri più rigidi. Nella versione consolidata, la relativa disciplina è contenuta all’art. 25, par. 3, il quale è formulato in negativo cosicché esso detta implicitamente la regola generale per cui EPPO è competente anche

Considerando (54), che indirizza l'interprete alla giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di *ne bis in idem*, quasi ad intendere l'assoluta sovrapposibilità del "fatto indissolubilmente connesso" al concetto di *idem factum*⁴³⁴.

Se anche, come si vedrà nel successivo paragrafo, i criteri di esercizio della competenza risultano problematici, tuttavia, è altresì la tecnica di perimetrazione dell'ambito di competenza della Procura europea a connotare, in termini di debolezza, il testo normativo⁴³⁵, in particolare quanto al collegamento tra azione repressiva e interessi tutelati e, più precisamente, circa la selezione delle condotte meritevoli di un'azione pubblica esercitata a livello dell'Unione.

A questo proposito, infatti, la scelta del legislatore europeo di definire l'area di competenza della Procura europea mediante rinvio alle disposizioni, rispettivamente, della Direttiva PIF e della decisione quadro del 2008 "quali attuate dalle legislazioni nazionali", è in verità il vero *punctum dolens*.

in relazione a tali fatti di reato, salvo i soli casi in cui sia tenuto ad astenersi dall'esercitare la sua competenza e trasmettere, senza indugio, il caso alle autorità nazionali, previa consultazione con le stesse.

⁴³⁴ Considerando (54): «*Per assicurare l'efficienza delle indagini su reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione e il rispetto del principio del ne bis in idem può essere necessario, in taluni casi, estendere le indagini ad altri reati ai sensi del diritto nazionale, qualora questi ultimi siano indissolubilmente connessi a un reato che lede gli interessi finanziari dell'Unione. La nozione di «reati indissolubilmente connessi» dovrebbe essere considerata alla luce della relativa giurisprudenza che, per l'applicazione del principio del ne bis in idem, adotta come criterio pertinente l'identità dei fatti materiali (o fatti sostanzialmente identici), intesa come esistenza di un insieme di circostanze concrete inscindibilmente collegate tra loro nel tempo e nello spazio».*

⁴³⁵ Cfr. R. SICURELLA, *Spazio europeo e giustizia penale: l'istituzione della nuova Procura europea*, cit, p. 849.

L'ambito di azione della Procura europea sul territorio dei diversi Stati partecipanti risulta, infatti, in concreto delimitato, non sulla base di una predefinita area di fatti-condotte illeciti, bensì, ancora una volta, dalle puntuali scelte del legislatore nazionale in sede di implementazione degli obblighi scaturenti dalla Direttiva PIF e dalla Decisione-quadro citata.

Ad ulteriore conferma di ciò, si ricordi, altresì, l'ambiguità del Trattato: l'art. 86, par. 3⁴³⁶, infatti, nell'enunciare i contenuti minimi necessari del regolamento istitutivo dell'EPPO, non menziona i reati di competenza della Procura europea.

In effetti, come si è già avuto modo di dire⁴³⁷, l'esclusione della possibilità di formulazione di vere e proprie fattispecie di reato sovranazionali adottate tramite Regolamento risulterebbe la logica conseguenza della perdurante assenza di una vera e propria competenza penale dell'Unione, che impone, invece, il ricorso allo strumento della direttiva, strumento fisiologicamente deputato all'armonizzazione degli ordinamenti nazionali, così costringendo l'azione della Procura europea a seguire le disposizioni nazionali di settore, eventualmente solo armonizzate dagli strumenti normativi adottati in materia e *in primis* dalla Direttiva PIF; percorso, questo, tanto più tortuoso in quanto tracciato a partire dalle "norme minime di armonizzazione" legittimate dalla base giuridica dell'art. 83 T.F.U.E., imposta dal Consiglio in sostituzione dell'originaria più permissiva base giuridica

⁴³⁶ «I regolamenti di cui al par. 1 stabiliscono lo statuto della Procura europea, le condizioni di esercizio delle sue funzioni, le regole procedurali applicabili alle sue attività e all'ammissibilità delle prove e le regole applicabili al controllo giurisdizionale degli atti procedurali che adotta nell'esercizio delle sue funzioni».

⁴³⁷ V. anche *supra* Cap. 1, par. 5.

individuata dalla Commissione nell'art. 325 T.F.U.E., e che ha consentito allo stesso di ridimensionare la portata di alcune delle proposte più ambiziose presentate dalla Commissione⁴³⁸.

Da ultimo, si ricordi brevemente come, ai sensi dell'art. del regolamento, EPPO sarà competente a svolgere indagini ed esercitare l'azione penale dinnanzi agli organi competenti degli Stati membri fino alla pronuncia del provvedimento definitivo; pertanto, con l'irrevocabilità della pronuncia giurisdizionale si esaurisce la legittimazione sovranazionale attribuita ad EPPO⁴³⁹.

4.2. Regole procedurali nell'esercizio della competenza dell'EPPO.

Se al di sotto della soglia di sbarramento di 10.000 Euro viene posta una generale preclusione all'esercizio della competenza – ad eccezione dei casi in cui ricorrano le condizioni suindicate – un'ulteriore ed ancor più rilevante potenziale limitazione al concreto esercizio della stessa da parte delle autorità nazionali è rinvenibile all'interno della disposizione relativa al diritto di avocazione di cui all'art. 27 del Regolamento EPPO⁴⁴⁰.

⁴³⁸ Sul punto cfr. anche, *ex multis*, V. VASTA, *Il Regolamento (UE) 2017/1939 istitutivo della Procura europea*, in *Processo penale e giustizia*, 2018, fasc. 1, p. 27.

⁴³⁹ Art. 4: « L'EPPO è competente per individuare, perseguire e portare in giudizio gli autori dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione previsti dalla direttiva (UE) 2017/1371 e stabiliti dal presente regolamento, e i loro complici. A tale proposito l'EPPO svolge indagini, esercita l'azione penale ed esplica le funzioni di pubblico ministero dinanzi agli organi giurisdizionali competenti degli Stati membri fino alla pronuncia del provvedimento definitivo».

⁴⁴⁰ E' interessante richiamare brevemente qui, come spunto in chiave comparatistica, il meccanismo previsto dall'art. 11, par. 6, Reg. (CE) 1/2003

del Consiglio concernente l'applicazione delle regole di concorrenza di cui agli artt. 81 e 82 del Trattato, del 16.12.2002, pubblicato in GU L 1/1 in data 04.01.2003; contenuto disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003R0001&from=it>.

Il testo dell'articolo richiamato prevede, infatti che: «*L'avvio di un procedimento da parte della Commissione per l'adozione di una decisione ai sensi del capitolo III priva le autorità garanti della concorrenza degli Stati membri della competenza ad applicare gli artt. 81 e 82 del Trattato. Qualora un'autorità garante della concorrenza di uno Stato membro stia già svolgendo un procedimento, la Commissione avvia il procedimento unicamente previa consultazione di quest'ultima*». La disciplina dell'avocazione fissata nel Regolamento appena citato è integrata dalla Comunicazione della Commissione sulla cooperazione nell'ambito della rete delle autorità garanti della concorrenza (pubblicata in GU C 101/43 in data 27.04.2004; contenuto disponibile sul sito [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004XC0427\(02\)&from=IT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004XC0427(02)&from=IT)), la quale prevede sia le condizioni in presenza delle quali un'autorità nazionale è nella posizione idonea a decidere un caso, che, per l'appunto, il potere della Commissione di avocare a sé casi originariamente aperti dinanzi ad un'autorità nazionale. Segnatamente, tali condizioni ricorrono: a) quando gli effetti anticoncorrenziali si producono in più di tre Stati membri; b) quando il caso presenta una particolare rilevanza per essere correlato a «*disposizioni per la cui applicazione la Commissione ha competenza esclusiva o che possono essere meglio applicate dalla Commissione*»; c) quando la tutela dell'interesse comunitario richiede l'adozione di una decisione della Commissione per adeguare la *policy* «*a problemi nuovi di concorrenza o per assicurare il rispetto effettivo delle regole di concorrenza*». In tali casi, si prevede che la sostituzione intervenga entro il termine di due mesi dall'apertura del procedimento (periodo di attribuzione) e si pone in capo all'Istituzione europea un onere di previa consultazione dell'amministrazione nazionale interessata. Una volta superato tale termine, l'avocazione è possibile solo quando la trattazione da parte dell'autorità nazionale potrebbe generare inefficienze o non garantire adeguatamente la definizione comunitaria della politica antitrust. Inoltre, la Commissione ha l'onere, in questa eventualità, di inviare alle autorità nazionali una motivazione scritta della decisione di avocazione.

Ebbene, anche se deve essere tenuto in considerazione che il settore della concorrenza è pur sempre dotato di regole ben diverse da quelle previste nel settore penale della tutela degli interessi finanziari dell'UE, può affermarsi come il Regolamento 1/2003 introduce sì uno strumento con un tratto caratteristico tipico del modello di sovraordinazione gerarchica, ma la preminenza della Commissione nei confronti delle autorità nazionali di concorrenza assume, in tale

La competenza solo “prioritaria” e non esclusiva di EPPO assieme con la competenza sussidiaria delle autorità nazionali, infatti, hanno fatto sorgere la necessità di prevedere un peculiare strumento di gestione in capo all’Ufficio sovranazionale così da garantire efficacia al sistema di competenze delineato.

Se, infatti, fosse stato consentito alle autorità nazionali di continuare a condurre l’indagine da loro in precedenza avviata in relazione ad una delle fattispecie rientranti nell’ambito di applicazione del Regolamento, l’obiettivo di conferire una competenza “prioritaria” ad EPPO sarebbe stato sacrificato in partenza, assieme con quello di disegnare una tutela uniforme in tutti gli Stati membri nei confronti dei reati PIF.

L’esigenza di offrire uniformità, in realtà, viene meno quando l’indagine nazionale risulti già conclusa con la formulazione dell’imputazione dinnanzi all’organo giurisdizionale competente, rendendo così non più proponibile l’avocazione. In detta circostanza, infatti, è il Regolamento stesso che esclude la possibilità che EPPO possa esercitare l’avocazione, in quanto tale scelta potrebbe portare, in alcuni casi, ad una duplicazione dell’attività investigativa⁴⁴¹.

Negli altri casi, invece, avuto conoscenza di una notizia di reato, l’ufficio è tenuto ad informare “*senza indugio*” le autorità nazionali che hanno già intrapreso l’indagine della possibilità di esercitare il diritto di avocazione.

ambito, un’intensità del tutto moderata; si potrebbe dire che la Commissione è un “*primus inter pares*” rispetto alle autorità nazionali di concorrenza.

⁴⁴¹ Cfr. art. 27, par. 7 secondo periodo, del Reg.: «*a condizione che l’indagine nazionale non sia già stata conclusa e che l’imputazione non sia stata presentata a un organo giurisdizionale*».

L'ufficio è tenuto ad assumere la determinazione di avocare a sé l'indagine *«nel più breve tempo possibile, e comunque non oltre cinque giorni dal ricevimento delle informazioni dalle autorità nazionali»*.

Al par. 8⁴⁴², poi, viene prevista la possibilità per il Collegio di emanare “direttive generali” che consentono ai Procuratori europei delegati di decidere, *«autonomamente e senza indebito ritardo»*, di non procedere all'avocazione del caso qualora non sia necessario svolgere indagini o esercitare l'azione penale a livello dell'Unione in presenza di un danno per i suoi interessi finanziari inferiore a 100.000 Euro.

Tali direttive dovranno precisare, con tutti i dettagli necessari, circostanze e criteri di applicazione, tenendo anche conto *«dell'impegno delle autorità nazionali competenti nell'adottare tutte le misure necessarie per una riparazione integrale del danno agli interessi finanziari dell'Unione»*.

Nonostante le cautele di cui tali direttive sono apparentemente circondate, resta comunque evidente come, una volta le stesse siano adottate, un gran numero di reati rischi di tornare a ricadere nell'orbita di una gestione meramente nazionale; ciò

⁴⁴² *«Qualora, con riguardo a un reato che comporti o possa comportare un danno per gli interessi finanziari dell'Unione inferiore a 100.000 Euro, il collegio ritenga che, tenuto conto del grado di gravità del reato o della complessità del procedimento nel singolo caso, non sia necessario svolgere indagini o esercitare l'azione penale a livello dell'Unione, esso emana, conformemente all'art. 9, par. 2, direttive generali che consentano ai PED di decidere, autonomamente e senza indebito ritardo, di non avocare il caso.»*

Le direttive precisano, con tutti i dettagli necessari, le circostanze in cui esse si applicano, stabilendo criteri chiari, tenendo specificamente conto della natura del reato, dell'urgenza della situazione e dell'impegno delle autorità nazionali competenti nell'adottare tutte le misure necessarie per una riparazione integrale del danno agli interessi finanziari dell'Unione».

attraverso decisioni “autonome” prese dai PED, il cui unico onere consisterà nel riferire alle Camere permanenti che faranno, a loro volta, annuale rapporto al Collegio in merito all’applicazione delle direttive stesse.

Ebbene, l’art. 27 in esame si configura come “norma di chiusura” del sistema delineato dal Regolamento EPPO che certamente tenta di dotare EPPO di uno strumento, tipico dei sistemi gerarchici, utile a mantenere un controllo sull’esercizio della competenza a livello sovranazionale, che si configura, tuttavia, forse, solamente come una “forzatura”.

La stessa norma, infatti, prevede, allo stesso tempo, un “depotenziamento” di tale strumento e della sua efficacia, specificando la possibilità, a livello del PED di disattendere l’assetto di competenze previsto.

Il quadro fin qui descritto rende possibile affermare, sin da ora, come proprio intorno alla modulazione da parte dell’EPPO del concreto esercizio della propria competenza che verrà a giocarsi una parte sostanziale del successo del nuovo organo: la competenza sarà il terreno principale sul quale verranno a crearsi le maggiori occasioni di frizione o anche di conflitto aperto con le autorità nazionali.

In tutti i casi di disaccordo tra l’EPPO e procure nazionali sul trovarsi o meno in presenza delle organizzazioni criminali sulle quali EPPO può esercitare la propria competenza o di “reati ancillari” o, ancora, sulla sussistenza delle condizioni necessarie perché la Procura europea proceda anche nei casi di danno inferiore a 10.000 Euro, nonché sul corretto esercizio del dovere di astensione, a decidere sui contrasti saranno proprio le stesse autorità nazionali che risolvono i conflitti di competenza

sull'esercizio dell'azione penale a livello nazionale, con le evidenti conseguenze in termini di potenziale disparità di trattamento da Stato membro a Stato membro nei confronti della nuova Procura.

In definitiva, a fronte della perdurante competenza concorrente degli Stati negli stessi settori per cui sarà competente l'EPPO – che, come già ricordato, segna un'ulteriore netta presa di distanza dalla proposta della Commissione favorevole ad una competenza esclusiva della Procura europea – i criteri enunciati denunciano inequivocabilmente la volontà di circoscrivere il più possibile l'ambito di azione della Procura europea, precludendo la possibilità di estrinsecazione della dimensione sovranazionale dell'azione del nuovo ufficio in relazione ai reati presi in considerazione, fino ad annullare quasi del tutto quello che potrebbe essere il valore aggiunto di un organo inquirente a livello sovranazionale nel contrasto dei reati offensivi degli interessi finanziari dell'Unione.

Riferendosi specificamente alla già ricordata disposizione che subordina il concreto intervento della Procura europea alla presenza della condizione essenziale che il danno stimato per gli interessi finanziari non sia inferiore ad Euro 10.000, eccezioni a parte, nonostante l'ammontare possa apparire esiguo, la sensibilità di una tale previsione può essere colta laddove si consideri che la competenza della Procura europea è generalmente esercitata previo avvio di un'indagine da parte di un PED o “per avocazione” sulla base delle notizie di reato che le autorità nazionali sono tenute a comunicare, corredando la stessa informazione della valutazione del danno reale o potenziale, valutazione che potrà avere ad oggetto presumibilmente solo la porzione

nazionale di fatti criminosi interessanti il territorio di più Stati, non potendo attendersi dalle autorità nazionali quella visione d'insieme del fatto, inclusivo anche di porzioni dello stesso che abbiano interessato altri Stati.

Se a ciò si aggiunge, come anticipato, la già ricordata possibilità che i PED decidano autonomamente di non procedere all'avocazione del caso qualora ritengano non sia necessario svolgere indagini o esercitare l'azione penale a livello dell'Unione in presenza di un danno per i suoi interessi finanziari inferiore a 100.000 Euro, risulta ancora più evidente il concreto rischio che un gran numero di reati rimanga nell'orbita di una gestione meramente nazionale.

Ben diversa, infatti, la situazione che sarebbe scaturita dalla previsione di una competenza esclusiva dell'EPPO che avrebbe demandato all'ufficio centrale le valutazioni preliminari rispetto all'avvio di un'indagine da parte della Procura europea, insieme alla eventuale previsione di ampie possibilità per quest'ultima di rinviare alle autorità nazionali laddove non riscontri l'esigenza, da ancorare a precisi criteri, di un'indagine condotta a livello della Procura europea.

Infine, pare opportuno ricordare come la risoluzione dell'eventuale conflittualità che scaturirà tra autorità nazionali ed EPPO non spetta – e ciò già nel testo della proposta – alla Corte di giustizia, bensì, in deroga alla regola generale che vuole la stessa competente per le questioni attinenti all'operato delle

Istituzioni ed organismi europei, proprio alle stesse autorità nazionali⁴⁴³.

Infatti, il presupposto per tale assetto è stato rinvenuto nel fatto che gli atti emanati da EPPO debbano considerarsi atti nazionali e non di diritto dell'Unione, e pertanto essi devono essere esclusi dal controllo in via pregiudiziale della Corte di giustizia⁴⁴⁴.

Gli atti predisposti dall'EPPO nel corso delle indagini, infatti, essendo strettamente collegati all'azione penale che ne può conseguire e producendo i loro effetti negli ordinamenti giuridici degli Stati membri, fa sì che la Procura europea si troverà ad operare in un contesto di regole contenute quasi interamente in leggi nazionali (solo in minima parte armonizzate a livello dell'Unione): niente di più logico, allora, che il controllo sulla

⁴⁴³ Sul punto, cfr. V. MITSILEGAS, F. GIUFFRIDA, *Judicial Review of EPPO acts and decisions*, in K. LIGETI, M. J. ANTUNES, F. GIUFFRIDA (a cura di), *The European public prosecutor's office at launch. Adapting national systems, transforming EU criminal law*, Milano, 2020, pp. 91-100

⁴⁴⁴ Cfr. Considerando (38): «*In applicazione dell'art. 267 del Trattato, gli organi giurisdizionali nazionali possono o, in determinate circostanze, sono tenuti a rivolgersi alla Corte di giustizia perché si pronunci in via pregiudiziale sull'interpretazione o sulla validità di disposizioni del diritto dell'Unione, compreso il presente regolamento, pertinenti per il controllo giurisdizionale degli atti di indagine e relativi all'esercizio dell'azione penale della Procura europea. È opportuno che gli organi giurisdizionali nazionali non abbiano facoltà di sottoporre alla Corte di giustizia questioni sulla validità degli atti della Procura europea, poiché tali atti non sono da considerarsi atti di un organismo dell'Unione ai fini del controllo giurisdizionale*» e art. 36: «*1. Quando adotta atti procedurali nell'esercizio delle sue funzioni, la Procura europea è considerata un'autorità nazionale ai fini del controllo giurisdizionale. 2. Le disposizioni del diritto nazionale applicabili in virtù del presente regolamento non sono considerate disposizioni del diritto dell'Unione ai fini dell'art. 267 del Trattato*».

legittimità di tali atti sia stato attribuito dal legislatore europeo ai giudici degli Stati membri.

La formulazione attuale dell'art. 42, pertanto, al par. 1 specifica che «gli atti procedurali dell'EPPO destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi sono soggetti al controllo degli organi giurisdizionali nazionali competenti conformemente alle procedure e ai requisiti stabiliti dal diritto nazionale. Lo stesso vale per la mancata adozione da parte dell'EPPO di atti procedurali destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi la cui adozione era obbligatoria ai sensi del presente Regolamento».

Il significato dell'espressione "atti procedurali" si può dedurre, sia dal testo del Considerando (87) del Regolamento EPPO, che si riferisce espressamente ad "atti adottati prima dell'imputazione" quali ad esempio, le già ricordate misure investigative di cui all'art. 30, sia *a contrario* dal Considerando (89), che si riferisce più esplicitamente alle decisioni della Procura europea «*adottate nell'esercizio delle sue funzioni, volte a svolgere indagini, esercitare l'azione penale o portare casi in giudizio*».

Il concetto giuridico di «atto destinato a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi» riproduce testualmente un'espressione utilizzata dall'art. 263 del T.F.U.E. e sembra costituire, pertanto, una nozione autonoma di diritto dell'Unione e che, in quanto tale, deve essere interpretata in modo uniforme in tutto il territorio dell'Unione⁴⁴⁵.

⁴⁴⁵ Cfr. M. LUCHTMAN, *Forum choice and judicial review under the EPPO's legislative framework*, in W. GEELHOED, L. H. ERKELENS, A. MEIJ, *Shifting Perspectives on the European Public Prosecutor's Office*, cit., p. 165.

Inoltre, quanto all'identificazione dei "terzi" ai quali fa riferimento l'art. 42, par. 1, lo stesso Considerando (87) precisa che si tratta di «una categoria che comprende l'indagato, la vittima e altri interessati i cui diritti potrebbero essere pregiudicati da tali atti (procedurali)».

Il par. 2 dell'art. 42 del Regolamento aggiunge, poi, che la Corte di giustizia si potrà pronunciare in via pregiudiziale sulla validità degli atti procedurali di EPPO nella misura in cui una questione di validità venga sollevata dinnanzi ad un organo giurisdizionale di uno Stato membro; sull'interpretazione o la validità di disposizioni del diritto dell'Unione, compreso il Regolamento; sull'interpretazione degli artt. 22 e 25 del Regolamento in tema di eventuali conflitti di competenza tra EPPO e autorità nazionali competenti; nonché sulle decisioni dell'EPPO di archiviare un caso, nella misura in cui siano contestate direttamente sulla base del diritto dell'Unione.

Infine, si tenga presente che la Corte di giustizia risulta competente, altresì, per la rimozione del Procuratore Capo europeo o dei Procuratori europei a norma, rispettivamente, dell'art. 14, par. 5, e dell'art. 16, par. 5.

La Corte sarà, poi, competente a conoscere anche, ai sensi dell'art. 268 T.F.U.E., delle eventuali controversie relative al risarcimento dei danni causati da EPPO, ai sensi dell'art. 272 T.F.U.E., di quelle relative a clausole compromissorie contenute nei contratti conclusi dall'EPPO ed inoltre, ai sensi dell'art. 270 T.F.U.E., delle controversie relative al personale della Procura.

Devono, infine, ricordarsi la competenza della Corte di giustizia in ordine alla rimozione del Procuratore Capo europeo, dei Procuratori europei e dei PED ed ancora – ai sensi dell'art. 263,

par. 4, T.F.U.E. – l’impregiudicato controllo sulle decisioni dell’EPPO che incidono sui diritti degli interessati in materia di protezione dei dati personali ed in materia di diritto di accesso del pubblico ai documenti o di qualsiasi altra decisione amministrativa.

Orbene, è stato osservato che con questa opzione il legislatore europeo ha aggiunto un rischio a quello già derivante dall’applicazione di ventidue legislazioni penali diverse, ossia il rischio di ventidue giurisprudenze nazionali differenti, rispetto agli stessi atti della Procura europea, quali ad esempio le misure investigative di cui all’art. 30 del Regolamento (perquisizioni, intercettazioni telefoniche, etc.)⁴⁴⁶.

4.3. Le frodi IVA “gravi” e le soglie di punibilità.

In ragione del rinvio alla Direttiva PIF operato dall’art. 4 del Regolamento EPPO, pare opportuno soffermarsi più nel dettaglio sul testo della stessa direttiva, sì da comprendere appieno le problematiche afferenti, in particolar modo, alla tematica delle frodi IVA⁴⁴⁷.

Come già ricordato, l’art. 2 della direttiva, nel delineare il campo di applicazione della normativa, ha incluso le frodi IVA, purché connotate del requisito della “gravità”.

Si ribadisce, inoltre, come il par. 2 della predetta disposizione precisa che: «*i reati contro il sistema comune dell’IVA sono*

⁴⁴⁶ Cfr. E. TRAVERSA, *I tre principali aspetti istituzionali dell’attività della Procura europea (EPPO): legge applicabile, rimedi giurisdizionali e conflitti di competenza*, in *Archivio penale*, 2019, fasc. 3, pp. 34-36.

⁴⁴⁷ V. anche *supra*, Cap. 1, par. 5.3.

considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'art. 3, par. 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 Euro».

Così facendo, il legislatore europeo ha legittimato l'ingresso della frode IVA tra i reati coperti dalla direttiva, limitatamente, però, a fattispecie ritenute “gravi”, ossia che soddisfano congiuntamente una pluralità di requisiti: soggettivi, oggettivi, territoriali e quantitativi.

In particolare, sotto il profilo soggettivo, è richiesto il dolo intenzionale, vale a dire la completa e certa previsione e volizione dell'evento in tutto il suo disvalore⁴⁴⁸; sotto il profilo oggettivo, la norma introduce una tipizzazione delle condotte, che possono essere sia attive (“azioni”), sia passive (“omissioni”), descritte al successivo art. 3, par. 2; sotto il profilo territoriale, occorre una connessione delle condotte fraudolente al territorio di due o più Stati membri; e, infine, sotto il profilo quantitativo, la frode deve comportare un danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 Euro.

Tralasciando il requisito soggettivo, preme, innanzitutto, porre l'attenzione sui requisiti territoriale e quantitativo.

⁴⁴⁸ In termini generali così recita il Considerando (11), il quale afferma che: «*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*»; nonché anche l'art. 4, parr. 1-3, per il riciclaggio di denaro, la corruzione passiva e attiva e per l'appropriazione indebita.

Come evidenziato, a norma dell'art. 2, par. 2, della direttiva e del Considerando (4), la frode IVA riveste i caratteri di gravità solo ove le condotte tipiche abbiano natura transnazionale, in quanto connesse al territorio di due o più Stati membri.

Ne deriva che le frodi IVA, anche di rilevante entità, collegate esclusivamente al territorio di un solo Stato membro non risultano ricomprese nella Direttiva PIF.

Va osservato che il criterio della transnazionalità qualificante la frode IVA come “grave” è un inedito, sia rispetto alle note posizioni espresse dalla Corte di giustizia nella sentenza Taricco, sia rispetto a gran parte delle versioni provvisorie che hanno preceduto il testo ufficiale della direttiva.

Anzi, scorrendo la relazione della Presidenza del Consiglio al Comitato permanente del 27 maggio 2016, si legge: «*l'accento [della Direttiva PIF] dovrebbe essere posto sulle forme più gravi di frode IVA [...] a prescindere da se siano coinvolti o uno o più Stati membri*»⁴⁴⁹.

Unitamente alla transnazionalità della condotta, la frode IVA, per essere considerata grave, richiede anche un requisito quantitativo, prevedendo una soglia di punibilità⁴⁵⁰, richiedendo un'entità del danno complessivamente pari ad almeno Euro 10.000.000.

⁴⁴⁹ Cfr. Doc. n. 9301/16 del Consiglio, soprattutto v. p. 6, ove si afferma che: «*The focus should be on the most serious forms of VAT fraud, such as carousel, Missing Trader Intra-Community Fraud (MTIC) fraud with a total damage of at least EUR 10.000.000, regardless whether the damage occurs in one or more Member State*», contenuto disponibile su <http://db.eu-rocim.org/db/it/doc/2505.pdf>.

⁴⁵⁰ V. anche *supra* Cap. 1, par. 5.3.

Sul punto, la già richiamata relazione del 27 maggio 2016 fornisce utili indicazioni.

In primo luogo, nella previsione di una soglia di punibilità, il documento adotta una prassi già diffusa in numerosi ordinamenti giuridici nazionali al fine di limitare l'applicazione di sanzioni penali come *extrema ratio* e, quindi, solamente nei confronti di condotte ritenute più gravi⁴⁵¹.

Inoltre, la relazione chiarisce cosa debba intendersi per “danno complessivo”, affermando che il concetto «è usato per indicare la totalità dei danni stimati sia per gli interessi finanziari degli Stati membri interessati che per l'Unione»⁴⁵².

Stando a quanto affermato, quindi, il valore complessivo di (almeno) Euro 10.000.000 di danni causati dalla frode IVA parrebbe dover interessare tanto il bilancio degli Stati membri coinvolti, quanto quello dell'Unione.

Restano, comunque, ancora diversi interrogativi che la direttiva non chiarisce; in particolare, non è chiaro se il danno complessivo – e quindi la soglia di punibilità – debba essere ripartito

⁴⁵¹ V. soprattutto p. 4 della relazione citata, ove si afferma: «Often a *threshold* [soglia] expressed in an estimate amount of damage to the national budget is used to differentiate between the final approach. Delegations of those Member States expressed that it is of key importance to ensure that the existing administrative proceedings are not to be affected by the PIF Directive. [...] Many defended the introduction of a threshold expressing (indirectly) the damage to the Union budget, whereby there were various views on the amount of such a threshold. Others opposed the use of a threshold as sole ground to define serious cases, and noted that many factors will have to be considered in order to decide if a fraud case is serious. Some argued that the seriousness could only be decided on the basis of national law».

⁴⁵² Il Considerando (4) afferma che: «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».

tra i vari Stati coinvolti, trattandosi di frode transnazionale, così come non è chiaro se la verifica del superamento della soglia debba compiersi per singolo periodo d'imposta o debba essere considerato nel suo complesso.

Inoltre, considerando che il danno complessivo potrebbe interessare più giurisdizioni, in sede di esercizio dell'azione penale, potrebbero instaurarsi contemporaneamente più procedimenti.

Proprio al fine di evitare dette sovrapposizioni, il Considerando (21) raccomanda: «*Data la possibile compresenza di più giurisdizioni per i reati transfrontalieri rientranti nell'ambito di applicazione della presente direttiva, gli Stati membri dovrebbero garantire che il principio del ne bis in idem sia pienamente rispettato nell'applicazione del diritto nazionale di recepimento della presente direttiva*».

Giungendo, infine, all'analisi del requisito oggettivo, l'art. 3, par. 2, lett. d) della direttiva esaminata, individua specificamente tutte le condotte che costituiscono frodi IVA lesive degli interessi finanziari dell'Unione.

In particolare, ai sensi della citata disposizione, si considera frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione: «*in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA, l'azione od omissione 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 consegue 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 consegue 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 disposizione prevede, dunque, tre differenti gruppi di condotte.

Se anche le fattispecie richiamate sono differenziate dal punto di vista materiale, esse condividono tutte lo stesso elemento soggettivo, dovendo essere commesse in modo intenzionale, ed il medesimo elemento territoriale, la transnazionalità.

Analizzando i primi due gruppi di condotte, si osserva come essi siano accomunati dal danno che producono, ossia la diminuzione di risorse comunitarie, ma si differenzino per le rispettive modalità di realizzazione.

Con il primo gruppo, il legislatore europeo ha infatti tipizzato una serie di condotte attive (utilizzo o presentazione di documenti o dichiarazioni), mentre, con il secondo gruppo, ha previsto una condotta omissiva (mancata comunicazione di un'informazione obbligatoria).

Quanto, invece, al terzo gruppo di condotte previste dalla disposizione citata, essa viene ritenuta da parte di taluni come ridondante⁴⁵³.

⁴⁵³ Cfr. E. BASILE, *Brevi note sulla nuova Direttiva PIF. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*, cit. che afferma testualmente come: «Per la sola IVA si prevede tuttavia, accanto alle predette condotte fraudolente, non già la “distrazione” (pure contemplata con riguardo al “beneficio” fiscale relativo a entrate diverse), bensì la “presentazione di dichiarazioni esatte (...) per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'IVA”: si tratta di una clausola normativa forse ridondante [in quanto la richiamata condotta potrebbe farsi rientrare senza eccessivo sforzo nelle ipotesi di cui al punto i) del medesimo art. 3, par. 2, lett. d)], che è comunque indicativa della centralità

A ben vedere, però, l'esattezza della dichiarazione da cui dovrebbe derivare il vantaggio lesivo degli interessi finanziari dell'Unione impedisce di sussumere questa condotta tra quelle del primo gruppo, che concernono, invece, dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti.

Resta plausibile, anche in assenza di ulteriori specificazioni offerte dalla direttiva medesima, che il legislatore europeo abbia inteso riferirsi alla frode dell'operatore inadempiente, il quale, ad esito della ricezione dell'IVA da parte del suo ignaro acquirente, presenta, per l'appunto, una dichiarazione fiscale formalmente corretta prima di "scompare" appropriandosi indebitamente dell'imposta.

Alla luce di un siffatto quadro di competenze, emerge, a parere di chi scrive, uno dei principali limiti e ostacoli per il futuro della Procura europea.

Come si è già avuto modo di accennare⁴⁵⁴, infatti, sarà difficile per l'EPPO perseguire efficacemente le condotte fraudolente commesse nei confronti dell'IVA; come visto *amplius* nel Capitolo 2, le forme di frode IVA più insidiose sono quelle caratterizzate da molteplici e numerose "catene" di frodi, le quali, singolarmente, possono presentarsi come frodi non "gravi" ai sensi della Direttiva PIF e, pertanto, non di competenza dell'EPPO.

Quel che accade di sovente è che, invece, soltanto dopo mesi, a volte anni, si scopra la reale consistenza della frode e,

attribuita dal legislatore eurounitario a tale tipologia di tributo e rivela inoltre una precisa opzione di Kriminalpolitik orientata alla tutela rispetto a qualsivoglia modalità di aggressione nei confronti di una peculiare specie del bene giuridico da proteggere (l'imposta sul valore aggiunto, costituente primario interesse finanziario dell'Unione)».

⁴⁵⁴ V. *supra* Cap. 1, par. 5.3.

dunque, per lo meno nella sua fase iniziale, la frode scoperta “a valle” sfuggirà alla competenza del Procuratore europeo.

Ci si chiede, pertanto, se l'introduzione di queste soglie siano legate proprio all'introduzione dell'EPPO, con la finalità di limitarne le prerogative.

Con l'ulteriore conseguenza che, ad oggi, le frodi IVA “sotto-soglia” non siano neanche più ricomprese tra le fattispecie oggetto di obbligo di criminalizzazione da parte degli Stati membri.

Sul punto, si ricordi che la Convenzione PIF del 1995, all'art. 2, prevedeva che: *«Ogni Stato membro prende le misure necessarie affinché le condotte [tra cui le frodi IVA] [...] siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno nei casi di frode grave, pene privative della libertà che possono comportare l'extradizione, rimanendo inteso che dev'essere considerata frode grave qualsiasi frode riguardante un importo minimo da determinare in ciascuno Stato membro. Tale importo minimo non può essere superiore a 50.000 Euro».*

Ebbene, la definizione di frode “grave” IVA, caratterizzata da elementi di transnazionalità della condotta e da una elevata soglia di punibilità, lascia margini di manovra troppo ampi agli Stati membri in sede di recepimento; ogni riferimento è evidentemente circoscritto alla frode IVA, il cui contrasto pareva paradossalmente meglio garantito dalla precedente Convenzione PIF e dalla relativa giurisprudenza della Corte di giustizia, piuttosto che dalla direttiva qui richiamata.

CAPITOLO 4
LE RELAZIONI ESTERNE DELLA PROCURA
EUROPEA: LA COOPERAZIONE CON GLI STATI
TERZI, CON GLI STATI NON-EPPO E CON GLI ALTRI
ORGANI E AGENZIE DELL'UE NELLA LOTTA ALLE
FRODI IVA

Sommario: **1.** Premessa: le relazioni esterne di EPPO. – **2.** I rapporti tra EPPO e gli Stati membri non aderenti alla cooperazione rafforzata: una cooperazione obbligata? – **3.** La futura cooperazione di EPPO con gli altri *partner*: una sinergia efficace? – **3.1.** I rapporti con Eurojust. – **3.2.** Il fondamentale ruolo di OLAF. – **3.2.1.** L'accoppiata EPPO-OLAF nella lotta alle frodi IVA: un'accoppiata vincente?

1. Premessa: le relazioni esterne di EPPO.

Al fine di valutare il raggiungimento dello scopo di EPPO, consistente, per l'appunto, nell'efficace protezione degli interessi finanziari dell'Unione e della lotta alle frodi IVA per cui è necessaria la realizzazione di un effettivo coordinamento tra la Procura europea e gli Stati membri non aderenti alla cooperazione

rafforzata, con gli Stati terzi nonché con altri organi e agenzie dell'UE⁴⁵⁵, occorre analizzare le problematiche che potrebbero sorgere su questo versante.

Come già messo in luce nel Capitolo precedente, il ricorso alla cooperazione rafforzata come modalità istitutiva dell'EPPO – ancorché modalità specificamente prevista dal Trattato – ha portato inevitabilmente con sé alcune difficoltà attuative e operative, con riguardo ai rapporti con gli Stati non-EPPO, in grado di inficiare, in varia misura, diversi aspetti del futuro operato di EPPO, soprattutto nell'ambito della lotta alle frodi IVA.

In secondo luogo, non va dimenticato che in futuro occorrerà senza dubbio curare le relazioni di EPPO con i Paesi terzi⁴⁵⁶, in quanto i reati PIF si manifestano frequentemente anche all'interno del contesto internazionale e non solo europeo. Poiché la stipulazione di accordi internazionali richiede, talvolta, anche molto tempo, potrebbe essere utile adottare un approccio più

⁴⁵⁵ A cui sono dedicate le disposizioni del Capo X del Reg. 2017/1939, rubricato *Disposizioni relative alle relazioni della Procura europea con i partner*.

⁴⁵⁶ Il testo del Considerando (102) del Reg. 1939/2017 dispone, infatti, che «*La cooperazione operativa può riguardare anche Paesi terzi che abbiano concluso un accordo di cooperazione con Eurojust*». Il Considerando (108) aggiunge che: «*Se necessario allo svolgimento dei suoi compiti, l'EPPO dovrebbe altresì poter instaurare e mantenere relazioni di cooperazione con le autorità di Paesi terzi e con organizzazioni internazionali*» e nel Considerando (109) si legge che: «*Laddove ravvisi l'esigenza operativa di cooperare con un Paese terzo o un'organizzazione internazionale, il collegio dovrebbe poter proporre che il Consiglio attiri l'attenzione della Commissione sulla necessità di una decisione di adeguatezza o di una raccomandazione relativa all'avvio di negoziati su un accordo internazionale*». L'art. 104 del Regolamento prevede la possibilità di concludere accordi di lavoro o amministrativi tra EPPO e lo Stato terzo o l'organizzazione internazionale (ad esempio, contenenti impegni di natura amministrativa sullo scambio di informazioni strategiche).

pragmatico che favorisca la stipulazione di tali accordi finalizzati ad agevolare la cooperazione e lo scambio di informazioni tra le parti. Potrebbe essere utile, altresì, che la Procura europea sia riconosciuta essa stessa come “autorità competente” nei trattati multilaterali esistenti ovvero, in loro assenza, essere comunque riconosciuta e notificata come autorità competente⁴⁵⁷.

Il Documento 12340/16 del Consiglio indirizzato al CATS del 20.09.2016⁴⁵⁸ che si occupa, fra l'altro, della cooperazione di EPPO, sia con Danimarca, Irlanda e Regno Unito come Stati membri non partecipanti⁴⁵⁹, analizza il possibile assetto dei rapporti tra EPPO e gli altri Paesi terzi e organizzazioni internazionali⁴⁶⁰, specificando come i futuri «*working or administrative arrangements between EPPO and third countries' authorities or international organisations cannot create rights and obligations on suspects such as those which usually stem from international agreements with regard to legal assistance in criminal matters and extradition. However, such arrangements may be concluded if they contain commitments of an administrative nature such as commitments on the exchange of strategic information*».

Il tema dei rapporti tra EPPO e gli Stati terzi è stato oggetto di una discussione approfondita all'inizio della Presidenza

⁴⁵⁷ Per un approfondimento cfr. le considerazioni di Z. Stofová espresse in occasione del convegno *La cooperazione rafforzata per l'istituzione dell'Ufficio del Procuratore europeo* tenutosi a Roma, presso la Fondazione Basso, in data 24/25.05.2018, raccolte negli Atti del convegno, alle pp. 71-75.

⁴⁵⁸ *Proposal for a Regulation on the establishment of the European Public Prosecutor's Office - Relations with Third Countries and International Organisation*; contenuto disponibile su <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12340-2016-INIT/en/pdf>.

⁴⁵⁹ Cfr. p. 8 del Documento cit.

⁴⁶⁰ Cfr. pp. 3 e ss. del Documento cit.

slovacca. Allo stesso tempo, è stata l'ultima questione della proposta originaria della Commissione. Si tratta di una problematica complessa, in ragione della sua natura tecnica nonché delle numerose implicazioni pratiche, oltretutto di una materia a metà tra il diritto europeo e il diritto internazionale.

Senza pretesa di completezza, si ricordi qui che, la riflessione su come disciplinare le relazioni con i Paesi terzi era basata sui seguenti principi fondamentali: 1. garantire la conformità con il diritto europeo e quello internazionale; 2. assicurare una soluzione pratica e 3. consentire la massima flessibilità.

La proposta originaria della Commissione (art. 59) era basata sul principio di successione (successione di EPPO nelle competenze dei servizi giudiziari nazionali). Durante i negoziati, le discussioni si sono concentrate su soluzioni basate, oltretutto sul principio di successione, anche sul model c.d. "doppio cappello" e sulla reciprocità e correttezza internazionale. Tutti questi principi sono stati mantenuti secondo una gerarchia: la soluzione che dovrebbe essere prioritaria è la conclusione o l'adesione ad un accordo internazionale dell'Unione in conformità all'art. 218 T.F.U.E. Solo in assenza di tale accordo, il principio di successione e, successivamente, il c.d. principio del "doppio cappello" e quello di cortesia internazionale che dovrebbero applicarsi solamente in via residuale e provvisoria.

Infine, pare opportuno dare conto altresì delle relazioni, e delle relative problematiche, nonché delle prospettive di rapporto futuri che intercorreranno tra EPPO e le agenzie e uffici già esistenti che si occupano della lotta alle frodi IVA.

A ben vedere, infatti, parte del valore aggiunto di tale nuova istituzione dipenderà proprio dalla efficace e leale collaborazione

con i predetti soggetti, senza che si generino duplicazioni di lavoro o addirittura sovrapposizione di competenze.

Se, infatti, la versione definitiva del Regolamento EPPO pare aver perso l'occasione di rappresentare appieno un cambio di rotta nella lotta alle frodi IVA, la qualità che assumeranno i rapporti con i “*partner*”⁴⁶¹, oltre al regolamento interno, potrebbe rappresentare il vero *quid pluris* di tale nuovo strumento.

2. I rapporti tra EPPO e gli Stati membri non aderenti alla cooperazione rafforzata: una cooperazione obbligata?

Come già accennato, il Regolamento EPPO, che attua una cooperazione rafforzata per l'istituzione della Procura europea, è entrato in vigore il 20 novembre 2017. Venti Stati membri hanno, sin da subito, accettato di partecipare a tale cooperazione rafforzata, mentre, in un secondo momento vi hanno aderito Paesi Bassi e Malta. Pertanto, rimangono attualmente fuori dal Regolamento in esame sei Stati membri: Irlanda, Polonia, Svezia, Ungheria che potranno aderirvi in qualunque momento, Danimarca – per la quale deve essere fatta una breve considerazione – e Regno Unito, che attualmente è in attesa di perfezionare la sua uscita dall'UE e la cui posizione “a regime” sarà pertanto analoga a quella di ogni altro Stato terzo.

⁴⁶¹ Così il Regolamento EPPO (artt. 99 e ss.) chiama Istituzioni, organi, uffici e agenzie dell'Unione deputati alla lotta alle frodi IVA, insieme con le autorità degli Stati membri dell'UE che non partecipano alla cooperazione rafforzata sull'istituzione dell'EPPO e con le autorità di Paesi terzi e organizzazioni internazionali.

Quanto alla Danimarca, infatti, è noto come essa non aderisca al settore della Giustizia e Affari Interni. Tuttavia, il Protocollo 22 sulla posizione della Danimarca⁴⁶² prevede, all'art. 7, come essa possa, in qualunque momento, secondo le proprie norme costituzionali, informare gli altri Stati membri che non intende più avvalersi, in tutto o in parte, del Protocollo in esame. In tale ipotetica evenienza, pertanto, la Danimarca applicherà pienamente tutte le misure pertinenti in vigore a quel momento nell'ambito dell'Unione europea.

Ebbene, nel caso in cui la Danimarca decidesse di voler aderire alla cooperazione rafforzata sull'EPPO, oltre alla dichiarazione unilaterale sulla rinuncia al Protocollo 22 relativa all'art. 86 T.F.U.E., dovrebbe, in ogni caso, aderire alla cooperazione rafforzata al pari di ogni altro Stato membro⁴⁶³.

In definitiva, il Regolamento sarà, dunque, obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile negli Stati membri che abbiano partecipato alla procedura di cooperazione rafforzata o che vi abbiano aderito successivamente. Viceversa, gli Stati non partecipanti non ne saranno vincolati⁴⁶⁴.

⁴⁶² Cfr. Protocollo 22 sulla posizione della Danimarca, pubblicato in GU C 326 in data 26.10.2012; contenuto disponibile sul sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX%3A12012M%2FPRO%2F22>.

⁴⁶³ Rimanendo, tuttavia, la necessità di aderire anche alla Direttiva PIF cui il Regolamento EPPO rimanda.

⁴⁶⁴ Per un interessante spunto sul tema delle relazioni interne ed esterne dell'UE in occasione di cooperazioni rafforzate, v., per tutti, E. CANNIZZARO, *Sui rapporti fra il sistema della cooperazione rafforzata e il sistema delle relazioni esterne della Comunità*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1998, fasc. 2-3, pp. 331-338. V. anche M. CONDINANZI, *L'Unione Europea tra integrazione e differenziazione*, in *federalismi.it*, 03/2015.

Al contrario, per quanto attiene al diritto penale sostanziale, anche gli Stati non partecipanti alla cooperazione rafforzata sull'EPPO⁴⁶⁵ saranno comunque obbligati a trasporre sul piano interno la Direttiva PIF. Limitatamente a questo aspetto, si può osservare come la scelta di introdurre la normativa relativa al diritto sostanziale attraverso uno strumento giuridico diverso dallo stesso regolamento ha presentato, dunque, risvolti positivi.

Ciò premesso, occorre operare una fondamentale distinzione fra Stati terzi e Stati membri non partecipanti alla cooperazione rafforzata sull'EPPO.

I primi, infatti, oltre a non vedersi applicare il Regolamento EPPO e a dover disciplinare i rapporti con esso attraverso appositi accordi internazionali, non saranno vincolati, nei rapporti con questo, ad attenersi ad alcun principio specifico.

Viceversa, i rapporti tra gli Stati EPPO e gli Stati non-EPPO dovranno ispirarsi al principio di leale cooperazione⁴⁶⁶ che, in questo caso, consiste specificamente nell'obbligo per questi, in

⁴⁶⁵ Ad eccezione, come visto, di Danimarca e Regno Unito a cui neanche la Direttiva si applica. E' opportuno notare come l'Irlanda, sebbene abbia esercitato l'*opt-in* per la Direttiva PIF, non ha tuttavia aderito al Regolamento EPPO. Nella opinione espressa in sede di procedura di *Early warning*, l'opinione della Houses of the Oireachtas riportava: «*The Joint Committee believes that more emphasis should be placed on the value of improving the effectiveness of better cooperation between Eurojust, OLAF and member states. While the Commission, in its impact assessment, argues that member States undertake inadequate action against EU-fraud, this argument lacks a solid basis, and the Commission has failed to demonstrate that member States take fraud against the financial interests of the EU any less seriously than fraud committed against anyone else*», contenuto disponibile sul sito <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/APP20130255/iesea.do>.

⁴⁶⁶ Art. 4, par. 3, T.U.E.

ossequio all'art. 327 T.F.U.E., di non ostacolare l'attuazione della cooperazione da parte degli Stati che, invece, vi partecipano.

Come già anticipato nel Capitolo precedente, pertanto, il ricorso alla cooperazione rafforzata come modalità di istituzione dell'EPPO ha portato con sé l'inevitabile conseguenza che accanto ad un modello di cooperazione verticale (Stati EPPO), continueranno necessariamente ad esistere rapporti informati alla cooperazione orizzontale (Stati non-EPPO).

Va notato, comunque, che la mancata previsione di specificazioni relativamente all'estensione dell'obbligo di leale cooperazione degli Stati non partecipanti, specie in relazione allo scambio di informazioni o alla richiesta di acquisizione di prove⁴⁶⁷, ha creato non pochi problemi interpretativi.

Il regolamento, infatti, prevede *sic et simpliciter* che EPPO potrà concludere “accordi di lavoro” con gli Stati non-EPPO; accordi che – come specificato al successivo art. 105 – «*possono riguardare, in particolare, lo scambio di informazioni strategiche e il distacco di ufficiali di collegamento presso l'EPPO*» (par. 1), o potranno includere la designazione «*di concerto con le autorità competenti interessate, di punti di contatto negli Stati membri dell'Unione europea che non partecipano alla cooperazione rafforzata sull'istituzione dell'EPPO al fine di facilitare la cooperazione in linea con le esigenze dell'EPPO*» (par. 2).

⁴⁶⁷ Sul punto, v. A. WEYEMBERGH, C. BRIERE, *Towards a European Public Prosecutor's Office (EPPO) – Study for the LIBE Committee*, Bruxelles, 2016, pp. 46 e ss. e A. CSURI, *The Proposed EPPO – from a Trojan Horse to a White Elephant*, in *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 2016, vol. 18, pp. 122-151 (v. specialmente pp. 17-18).

Se la modalità di cooperazione descritta dai primi due paragrafi non ha suscitato problemi in sede di approvazione del Regolamento, il par. 3 è stato foriero di numerosi interrogativi e di un ampio dibattito sviluppatosi nella fase della discussione del testo.

In particolare, infatti, si è posta la questione se gli Stati non aderenti alla cooperazione rafforzata sarebbero legalmente obbligati a cooperare con EPPO nel caso in cui quest'ultimo dovesse cercare una cooperazione giudiziaria con loro in un caso specifico.

In buona sostanza, la domanda che sta alla base di tale profilo critico riguarda l'esatta base giuridica su cui si baserebbe l'obbligo di cooperare per gli Stati non-EPPO e l'estensione di tale obbligo.

E il risultato della discussione su tale profilo si può ritrovare espresso nella sibillina formulazione del testo definitivo del par. 3 della norma esaminata: *«in mancanza di uno strumento giuridico relativo alla cooperazione in materia penale e di consegna tra l'EPPO e le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea che non partecipano alla cooperazione rafforzata sull'istituzione dell'EPPO, gli Stati membri notificano l'EPPO quale autorità competente ai fini dell'attuazione degli atti dell'Unione applicabili alla cooperazione giudiziaria in materia penale con riferimento a casi che rientrano nella competenza dell'EPPO nelle loro relazioni con gli Stati membri che non partecipano alla cooperazione rafforzata sull'istituzione dell'EPPO»*.

La prima parte del paragrafo sembra contenere un'ipotesi implicita che la cooperazione giudiziaria e di consegna tra EPPO

e gli Stati non-EPPO richiederanno di fatto l'adozione di uno strumento o più strumenti giuridici separati; allo stesso tempo, però, la disposizione esaminata obbliga ugualmente gli Stati membri che partecipano alla cooperazione rafforzata a notificare agli Stati non-EPPO che EPPO opererà come autorità competente nelle questioni penali che rientrano nelle sue competenze.

La questione cruciale resta, dunque, su quale sia l'esatto effetto giuridico di tale notifica unilaterale sugli Stati membri non partecipanti⁴⁶⁸⁴⁶⁹.

⁴⁶⁸ Sul punto si vedano le considerazioni di N. Franssen espresse in occasione del convegno *La cooperazione rafforzata per l'istituzione dell'Ufficio del Procuratore europeo* tenutosi a Roma, presso la Fondazione Basso, in data 24/25.05.2018, raccolte negli Atti del convegno, alle pp. 60-70. In particolare, lo stesso sostiene come il par. 3 dell'art. 105, così come formulato, debba essere interpretato sia alla luce del Regolamento EPPO, sia alla luce di alcuni principi generali derivanti dai Trattati. Si richiama dapprima il Considerando (110) Reg. EPPO, che afferma che gli Stati membri non partecipanti non sono vincolati al Regolamento stesso. Il Considerando (110) afferma, poi, che la Commissione dovrebbe, se del caso, presentare proposte al fine di assicurare un'efficace cooperazione giudiziaria in materia penale tra EPPO e gli Stati non partecipanti in ossequio al principio di leale cooperazione di cui all'art. 4, par. 3, T.U.E.. Secondo tale lettura, a prescindere dalla previsione e adozione di strumenti separati, gli Stati non-EPPO sarebbero sottoposti all'obbligo giuridico di cooperare con EPPO.

Vengono richiamate, poi, le disposizioni di cui agli artt. 20, par. 4, T.U.E., nonché 327 T.F.U.E. La prima delle due norme stabilisce che «*gli atti adottati nel quadro della cooperazione rafforzata vincolano solo gli Stati membri partecipanti*». L'art. 327 del T.F.U.E., invece, afferma come «*Le cooperazioni rafforzate rispettano le competenze, i diritti e gli obblighi degli Stati membri non partecipanti. Gli Stati membri non partecipanti non ne ostacolano l'attuazione da parte degli Stati membri che vi partecipano*» e tale disposizione sembra derivare proprio dall'obbligo di leale cooperazione di cui all'art. 4, par. 3, T.U.E.

⁴⁶⁹ Data la mancanza di chiarezza giuridica su come si possa organizzare la migliore cooperazione giudiziaria tra EPPO e Stati non-EPPO, anche il Consiglio aveva esplicitamente invitato la Commissione a riflettere nel presentare proposte adeguate al fine di assicurare un'efficace cooperazione

Gli Stati non-EPPO non dovranno certamente opporsi attivamente, dal canto loro, al funzionamento di EPPO, in ossequio al più volte citato principio di leale cooperazione, che, tuttavia non potrà risultare una base giuridica idonea per strutturare con tali Stati una cooperazione giudiziaria.

Ci si chiede, in buona sostanza, quale sia l'esatta estensione del principio di leale cooperazione in questo ambito: è davvero necessaria la previsione di uno strumento giuridico separato per dare sostanza alla cooperazione con gli Stati non-EPPO? Forse, ipotizzare che il principio di leale cooperazione possa da solo fondare tale cooperazione pare un po' azzardato.

E allora, domandandosi quale base giuridica alternativa potrebbe ipotizzarsi per la creazione di tale-i strumento-i di cooperazione, si potrebbe ipotizzare o l'art. 82, par. 1, T.F.U.E., relativo alla cooperazione giudiziaria in materia penale nell'Unione, ovvero l'art. 325, par. 4, T.F.U.E., relativamente alle misure da adottare nel settore PIF.

In realtà ipotizzare l'art. 325 come base giuridica risulta inverosimile, stante il fatto che non sarebbe opportuno un accordo di cooperazione giudiziaria – avente base giuridica nella ricordata norma – nel caso in cui il mandato di EPPO dovesse essere esteso, conformemente all'art. 86, par. 4, T.F.U.E.⁴⁷⁰, a forme di

giudiziaria in materia penale con gli Stati membri non partecipanti; cfr. sessione dell'8 giugno 2019, disponibile su <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10116-2017-ADD-1-REV-1/en/pdf> (pagg. 4-6).

⁴⁷⁰ Sul punto v. A. JUSZCZAK, E. SASON, *Fighting Terrorism through the European Public Prosecutor's Office (EPPO)? What future for the EPPO in the EU's Criminal Policy?*, in *Eucrim*, 01/2019, pp. 66-74. In effetti, in data 12.09.2018, la Commissione europea ha elaborato una Comunicazione al Parlamento europeo e al Consiglio europeo, *Un'Europa che protegge un'iniziativa per estendere le competenze della Procura europea (EPPO) ai reati di*

criminalità grave che presenta una dimensione transnazionale e che esulano dal settore PIF.

L'art. 86, par. 3, T.F.U.E. risulterebbe, invece, da escludere *ab origine*, stante l'esistenza di una cooperazione rafforzata. Dopotutto, gli strumenti basati su tale ultima norma citata non potrebbero vincolare uno Stato non-EPPO e pare ragionevole aspettarsi che tale Stato possa esprimere la propria opinione sull'adozione di uno strumento separato che risulta piuttosto vincolante per esso stesso.

Un'ulteriore questione sollevata riguarda la forma giuridica più adatta a regolare la cooperazione giudiziaria tra EPPO e Stati non-EPPO.

terrorismo transfrontaliero, COM(2018) 641 in cui, in vista del vertice di Sibiu del 9 maggio 2019, invita a portare avanti quest'iniziativa di estensione delle competenze di EPPO insieme al Parlamento europeo per quanto riguarda i reati di terrorismo che interessano più Stati membri; contenuto disponibile su <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/IT/COM-2018-641-F1-IT-MAIN-PART-1.PDF>. Tale Comunicazione risulta del tutto coerente con il discorso del Presidente Jean-Claude Juncker tenuto in data 13 settembre 2017 tenuto dinnanzi ai membri del Parlamento europeo e in cui ha affermato testualmente: «*The European Union must also be stronger in fighting terrorism. In the past three years, we have made real progress. But we still lack the means to act quickly in case of cross-border terrorist threats. [...] I also see a strong case for tasking the new European Public Prosecutor with prosecuting cross-border terrorist crimes*». Il Governo italiano ha inteso inoltre fornire piena collaborazione nell'elaborazione delle modifiche necessarie all'ipotizzato ampliamento della competenza del Procuratore europeo ai reati di terrorismo internazionale, cfr. Documentazione per le Commissioni – Esame di atti e documenti dell'UE, in *Dossier europei*, n. 35 del 22.01.2019; contenuto disponibile in http://documenti.camera.it/leg18/dossier/pdf/ES018.pdf?_1548343259499, p. 76.

Gli “*accordi di lavoro*” di cui all’art. 99, par. 3, del Regolamento non consentono, infatti, di includere disposizioni vincolanti sull’assistenza giudiziaria e l’extradizione⁴⁷¹.

Al contrario, la cooperazione tra EPPO e le autorità competenti degli Stati non aderenti, nella misura in cui riguarda la cooperazione giudiziaria e gli atti che possono riguardare terzi, dovrebbe essere basata su strumenti giuridici vincolanti e non solo su accordi amministrativi di tipo operativo. Questi ultimi, infatti, non possono stabilire obblighi giuridici, ben potendo, invece, stabilire dettagli sulle modalità di cooperazione e simili.

Non può infatti trascurarsi che, in alcuni casi, potrebbe essere necessario e fondamentale per l’ufficio di EPPO svolgere indagini transfrontaliere che richiedano l’espletamento di attività d’indagine sul territorio degli Stati non partecipanti.

E, in tali casi, a meno che non vengano conclusi specifici accordi, EPPO non avrà alcun potere di indagare al di fuori dei limiti territoriali rappresentati dai confini degli Stati partecipanti⁴⁷².

⁴⁷¹ Sul punto v. N. FRANSSEN, *The future judicial cooperation between the EPPO and non-participating Member States*, in *New Journal of European Criminal Law*, 2018, vol. 9 (3), pp. 291-299. Nel Documento 12340/16 *supra* citato *Proposal for a Regulation on the establishment of the European Public Prosecutor’s Office - Relations with Third Countries and International Organisations*, la Presidenza slovacca ha commentato: «*Practical working arrangements between the prosecuting services of [NPMS] and the EPPO so long as they are limited to administrative matters, could provide for example for the exchange of strategic information. However, for the reasons set out in the paper on relations with third Countries (Council doc. 12340/16, NF), those working arrangements may not contain provisions on mutual legal assistance and extradition*».

⁴⁷² Qui si impone una riflessione critica. A lato pratico, ad esempio, potrebbe verificarsi la seguente situazione: si pensi ad un caso di frode coinvolgenti sia Stati partecipanti che Stati non-EPPO per cui i criteri sulla scelta della

In ogni caso, come anticipato, gli Stati non-EPPO dovranno agire nel rispetto del vincolo imposto dall'art. 325 T.F.U.E. di combattere efficacemente la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'UE, se del caso anche attraverso l'adozione di misure dissuasive e tali da permettere una protezione efficace degli interessi finanziari dell'UE⁴⁷³.

Pertanto, qualora gli Stati non-EPPO non si adoperassero ulteriormente ed efficacemente, in tali Stati non si

giurisdizione, ai sensi del Regolamento EPPO, assegnerebbero la competenza giurisdizionale in capo ad uno Stato non partecipante. Ipotizzando che i competenti organi di accusa degli Stati non partecipanti decidessero di non perseguire la condotta costituente reato ai sensi della Direttiva PIF, oltre all'inefficacia dell'azione repressiva si potrebbe configurare anche una violazione del principio di uguaglianza all'interno dell'Unione europea. Infatti, condotte analoghe verrebbero perseguite da EPPO se poste in essere in Stati partecipanti o da cittadini di tali Stati, mentre potrebbero restare impunte se commesse in Stati non aderenti alla cooperazione rafforzata. Senza dubbio, in nome dell'efficacia dell'azione repressiva non potrebbe essere giustificata una violazione del principio del giudice naturale da parte della Procura europea. Continuando con l'esempio, si pensi al caso in cui il Procuratore europeo delegato di uno Stato, dopo aver condotto complesse indagini transnazionali, magari ricorrendo anche alla collaborazione di Eurojust od OLAF e di Stati non-EPPO, si renda conto che la competenza giurisdizionale spetta ad un giudice davanti al quale non ha il potere di esercitare l'azione. In una tale ipotesi sarebbe invero impensabile che gli sforzi di EPPO, in termini di raccolta di informazioni e di prove e di indagini in generale, venissero vanificati. Ne discende la necessità che queste circostanze vengano regolamentate negli accordi tra la Procura europea e gli Stati membri non partecipanti alla cooperazione rafforzata: in particolare, si dovrebbero prevedere le specifiche modalità di coordinamento tra le Procure nazionali e quella europea, le modalità di trasmissione del fascicolo in casi come quello appena esemplificato e un obbligo in capo alle prime di dare un seguito alle indagini già condotte dalla seconda.

⁴⁷³ Sul punto v., per tutti, A. WEYEMBERGH, C. BRIERE, *Towards a European Public Prosecutor's Office (EPPO) – Study for the LIBE Committee*, cit., pp. 46 e ss. ove, si afferma testualmente: «*the concerned Countries remain EUMS and are as such bound not only by the principle of sincere cooperation (art. 4 T.E.U.), but also by their obligation to combat fraud against the Union's financial interests (art. 325 T.F.E.U.)*».

riscontrerebbero miglioramenti dello *status quo*. Di conseguenza, la Commissione e ciascuno degli altri Stati membri potrebbero adire la Corte di Giustizia mediante l'avvio di una procedura di infrazione affinché quest'ultima valuti l'eventuale mancato rispetto, da parte dello Stato non partecipante in questione, degli obblighi ad esso incombenti in virtù dei Trattati⁴⁷⁴.

In ogni caso, nonostante il numero degli Stati non-EPPO sia diminuito rispetto alla fase iniziale, sembrerebbe che l'unico modo per ottenere una maggiore certezza giuridica sui profili appena citati sia attraverso l'adozione di uno o più strumenti giuridici separati, a seconda del caso, che trattino le questioni emerse prima che EPPO diventi operativo.

3. La futura cooperazione di EPPO con gli altri *partner*: una sinergia efficace?

La contemporanea presenza, entro lo spazio giudiziario europeo, di molteplici organismi ed agenzie competenti, in vario modo e ognuna con peculiari specificità, alla repressione dei reati contro gli interessi finanziari dell'UE, rende il panorama estremamente variamente composto e complesso⁴⁷⁵.

Segnatamente, l'efficacia del sistema potrebbe essere messa a rischio da possibili "malfunzionamenti" di

⁴⁷⁴ Cfr. M. FIDELBO, *La cooperazione rafforzata come modalità d'istituzione della Procura europea. Scenari futuri di un dibattito ancora in evoluzione*, cit., pp. 103-104.

⁴⁷⁵ Per un quadro complessivo, cfr. *ex plurimis*, L. PALMIERI, *La riforma di Eurojust e i nuovi scenari in materia di cooperazione giudiziaria*, Padova, 2019.

coordinamento tra i vari attori dell'UE, ovvero frustrata da una inutile e dispendiosa duplicazione di azione e risorse⁴⁷⁶.

I rapporti tra le agenzie e gli organismi operanti nel settore penale e nell'area PIF, infatti, sono proprio caratterizzati dalla mancanza di una regolamentazione chiara e coerente, nonché da una scarsa attuazione pratica della stessa.

Sul piano operativo, dunque, per scongiurare una potenziale complicazione e duplicazione dei rapporti, dovuti al coinvolgimento di un ulteriore nuovo soggetto, è indispensabile agire da un lato, favorendo la conclusione di accordi che definiscano, in modo chiaro, semplice ed efficace la cooperazione tra EPPO, Eurojust, OLAF (ed altresì Europol), evitando duplicazioni di compiti e funzioni e sfruttando al meglio le potenzialità operative peculiari di ciascun attore; dall'altro lato, operando un ripensamento generale dei rapporti tra gli organismi predetti.

3.1. I rapporti con Eurojust.

Il testo del Regolamento approvato, al Capo II, prevede che: «l'EPPO coopera con Eurojust e si avvale del suo sostegno in conformità dell'art. 100».

⁴⁷⁶ Cfr., per tutti, il Report di M. LUCHTMAN, J.A.E. VERVAELE, *Investigatory powers and procedural safeguards: improving OLAF's legislative framework through a comparison with other EU law enforcement authorities (ECN/ESMA/ECB)* (a cura di), Utrecht, 2017; A. MARLETTA, *Interinstitutional Relationship of European Bodies in the Fight against Crimes Affecting the EU's Financial Interests. Past Experience and Future Models*, in *Eucrim*, 03/2016, pp. 141-144, nonché E. MITZMAN, *I rimedi amministrativi nello Spazio di Libertà, Sicurezza e Giustizia*, in *Rivista italiana di Diritto pubblico comunitario*, 06/2016, pp. 1689 e ss.

All'art. 100, poi, il testo normativo si limita a prevedere che: «l'EPPO instaura e mantiene relazioni strette con Eurojust, basate su una cooperazione reciproca nell'ambito dei rispettivi mandati e sullo sviluppo di reciproci legami operativi, amministrativi e di gestione».

Nonostante, infatti, il testo dell'art. 86 T.F.U.E. disponga testualmente che per combattere i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, il Consiglio, possa «istituire una Procura europea a partire da Eurojust», i due soggetti sono ad oggi distinti e ognuno con singole peculiarità funzionali.

E' noto come tale formulazione sia stata oggetto di ampi dibattiti in dottrina proprio per la sua intrinseca fraintendibilità⁴⁷⁷.

⁴⁷⁷ Eurojust è stato costituito nel 2002 dalla Decisione 2002/187/GAI, con l'obiettivo di «stimolare e migliorare il coordinamento, tra le autorità nazionali competenti degli Stati membri, delle indagini e delle azioni penali tra gli stessi [...]; migliorare la cooperazione [...], in particolare agevolando la prestazione dell'assistenza giudiziaria internazionale e l'esecuzione delle richieste di estradizione; assistere altrimenti le autorità competenti degli Stati membri per migliorare l'efficacia delle loro indagini e azioni penali». Originariamente competente rispetto alle sole fattispecie di reato di frode, corruzione, criminalità informatica, ambientale, nonché in ordine alla criminalità organizzata, dal 2009 (Decisione 2009/426/GAI) si occupa di tutti i reati rientranti nella competenza di Europol. La sua peculiarità è individuata nella sua struttura: «si presenta non sotto forma di network, ramificato presso le singole autorità nazionali, ma come organismo centrale con una sede accentrata [...] presso cui sono rappresentati i 28 Stati membri dell'Unione», cfr. F. SPIEZIA, *L'attività del Desk Italiano di Eurojust per l'anno 2016. L'impegno di un anno al servizio delle autorità giudiziarie italiane. Relazione del membro nazionale*, L'Aja, 15 febbraio 2017; contenuto disponibile sul sito <https://www.csm.it/documents/46647/0/Relazione+anno+2016+del+Desk+Italiano.pdf/f34579d4-3114-c01e-64c7-ef0ed3600c51>. L'unità ha sede all'Aja ed è composta di membri nazionali (distaccati da ciascuno Stato membro in conformità al proprio ordinamento giuridico) aventi titolo di pubblico ministero, giudice o funzionario di polizia con pari prerogative. Ebbene, come anticipato, l'ambiguità della locuzione «a partire da» ha dato adito a numerose interpretazioni contrapposte: 1. vi è chi ha concepito l'uso di tale espressione come chiara

indicazione del fatto che EPPO avrebbe dovuto essere costituito all'interno di Eurojust, come una sua "unità"; 2. chi ha ipotizzato la fusione dei due soggetti e, infine, 3. chi ha sostenuto che la dicitura fosse sintomatica esclusivamente di un collegamento tra i due organismi, senza sottintendere una vera fusione tra gli stessi.

Tuttavia, la tesi decisamente più accreditata, facendo leva su una lettura sistematica delle disposizioni del Trattato ha sempre ritenuto che i due organismi avrebbero dovuto restare distinti. E' vero, infatti, che (almeno potenzialmente) potrebbe verificarsi una parziale sovrapposizione di funzioni con quelle di Eurojust, nel caso di estensione delle competenze di EPPO ai sensi dell'art. 86, par. 4, T.F.U.E. e nella misura in cui Eurojust fosse investito di poteri di avvio di indagini; d'altro canto, però, l'art. 85, ult. par., T.F.U.E. statuisce che «*nel contesto delle azioni penali di cui al par. 1, e fatto salvo l'art. 86, gli atti ufficiali di procedura giudiziaria sono eseguiti dai funzionari nazionali competenti*».

Perciò, l'opinione prevalente degli interpreti è orientata nel senso che, mentre EPPO sarebbe direttamente responsabile per l'avvio e soprattutto la conduzione delle indagini penali, viceversa, Eurojust avrebbe esclusivamente il potere di proporre l'avvio di indagini penali che sarebbero condotte dalle autorità nazionali. Assunto che il Trattato lascia ampi margini, è però necessario considerare che la scelta più appropriata fosse quella che garantisse la conformità ai principi di sussidiarietà e proporzionalità. Si è subito osservato, infatti, che l'ipotesi della costituzione di EPPO a fianco di Eurojust [...] potesse introdurre nella struttura istituzionale dell'UE un ulteriore elemento di complessità, rendendosi necessaria, pertanto, la previsione di modalità di coordinamento tra i due organi assai sofisticate.

Si dà conto, da ultimo, che nel mese di novembre 2018 si è avuta l'approvazione da parte del Parlamento europeo e del Consiglio del Regolamento 2018/1727 che abroga la decisione 2002/187/GAI a partire dal 12.12.2019 (cfr. Regolamento (UE) 2018/1727 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce l'Agenzia dell'Unione europea per la cooperazione giudiziaria penale (Eurojust) e che sostituisce e abroga la decisione 2002/187/GAI del Consiglio, conservandone il nome e la personalità giuridica (in GU L 295/138 del 21.11.2018); contenuto disponibile in [http://eurojust.europa.eu/doclibrary/Eurojust-framework/EurojustRegulation/Eurojust%20Regulation%20\(Regulation%20\(EU\)%202018-1727%20of%20the%20European%20Parliament%20and%20of%20the%20Council\)/2018-11-21_Eurojust-Regulation_2018-1727_IT.pdf](http://eurojust.europa.eu/doclibrary/Eurojust-framework/EurojustRegulation/Eurojust%20Regulation%20(Regulation%20(EU)%202018-1727%20of%20the%20European%20Parliament%20and%20of%20the%20Council)/2018-11-21_Eurojust-Regulation_2018-1727_IT.pdf)).

Per un approfondimento del tema cfr., *ex plurimis*, L. PALMIERI, *La riforma di Eurojust e i nuovi scenari in materia di cooperazione giudiziaria*, cit.; G. DE AMICIS, *Il ruolo dell'Olaf e di Eurojust negli interventi a tutela degli interessi finanziari comunitari: quale collaborazione?*, in G. GRASSO, R.

Non soffermandosi sulle difficoltà esegetiche sorte durante i negoziati per l'elaborazione del Regolamento EPPO – e di cui si è dato brevemente conto in nota – relativamente alla struttura e alle funzioni che EPPO avrebbe dovuto assumere rispetto ad Eurojust, si procederà di seguito, invece, all'analisi delle relazioni operative che si andranno instaurando tra i due soggetti anche alla luce delle recenti novità.

In definitiva, potrebbe comunque affermarsi che sia moderatamente agevole riconoscere i tratti distintivi con Eurojust.

Con l'istituzione dell'EPPO l'Unione ha perseguito un diverso progetto: non più quello di un soggetto coordinatore dei rapporti di cooperazione giudiziaria penale, bensì quello di un vero e proprio organo d'indagine destinato ad operare su un vasto territorio, quasi coincidente con l'intero spazio giuridico europeo.

In ogni caso, si potrebbe obiettare che, come già visto, per i reati di sua competenza, la responsabilità ultima delle indagini resterà nelle mani dei PED, sicché EPPO eserciterà essenzialmente compiti di supervisione e, in definitiva, di coordinamento

SICURELLA, *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale*, (a cura di), Milano, 2008, pp. 593-624; L. CAMALDO, *La metamorfosi di Eurojust in Agenzia dell'Unione europea per la cooperazione giudiziaria penale*, in *Cass. pen.*, 2019, fasc. 7, pp. 2708-2717; G. DE AMICIS, *Organismi europei di cooperazione e coordinamento investigativo*, in *Cass. pen.*, 2017, fasc. 2, pp. 804-827; K. LIGETI, M. SIMONATO, *The European Public Prosecutor's Office: Towards a Truly European Prosecution Service?*, in *New Journal of European Criminal Law*, 2013, nn- 1-2, pp. 10 e ss.; N. PARISI, *La Procura europea: un tassello per lo spazio europeo di giustizia penale*, in *I quaderni europei*, 2013, n. 48, pp. 3-17; F. SPIEZIA, *The European Public Prosecutor's Office: How to Implement the Relations with Eurojust?*, in *Eucrim*, 02/2018, pp. 130-137; J.A.E. VERVAELE, *The shaping and reshaping of Eurojust and OLAF. Investigative Judicial Powers in the European Judicial Area*, in *Eucrim*, 2008, nn. 3-4, pp. 180-186;

investigativo delle diverse unità operative operanti a livello nazionale in maniera non dissimile da Eurojust.

Come ulteriore tratto distintivo, però, va considerato che, poiché la Procura europea è stata istituita mediante una cooperazione rafforzata, il Regolamento EPPO risulta vincolante nella sua interezza ed è direttamente applicabile solo agli Stati membri che partecipano alla cooperazione rafforzata, restando Eurojust competente per gli Stati membri non-EPPO⁴⁷⁸ ovvero, in relazione agli Stati membri partecipanti alla cooperazione rafforzata, soltanto nelle ipotesi in cui la Procura decida di non esercitare la sua competenza

Ci si chiede, inoltre, se la composizione del Collegio di EPPO⁴⁷⁹, che risulta del tutto simile a quella di Eurojust⁴⁸⁰, risponda al principio di sussidiarietà, senza risultare un'inutile duplicazione.

In ogni caso, in ragione della parziale distinzione strutturale e funzionale tra i due organismi cui si affianca, però, la perdurante necessità di coordinamento e collaborazione, le interazioni operative ipotizzabili sono così tratteggiabili⁴⁸¹: 1. riunioni periodiche tra gli esponenti di vertice dei due organismi per discutere questioni di interesse comune, che, anche in ragione della distanza fisica tra i due enti dovranno essere programmate con

⁴⁷⁸ Cfr. *infra*.

⁴⁷⁹ Art. 9, Reg. 2017/1939. Cfr. anche *supra* Capitolo 3, par. 3.

⁴⁸⁰ Art. 10, Reg. 2018/1727. Ai sensi dell'art. 13, par. 3, «Eurojust invia a EPPO gli ordini del giorno delle riunioni del collegio ogniqualvolta si discutano questioni che sono rilevanti per l'esercizio delle funzioni di EPPO. Eurojust invita EPPO a partecipare a tali riunioni senza diritto di voto. Ogni qualvolta EPPO sia invitata a una riunione del collegio, Eurojust le fornisce i documenti pertinenti su cui è basato l'ordine del giorno».

⁴⁸¹ Art. 100 Regolamento 2017/1939.

anticipo e non saranno presumibilmente molto frequenti; 2. supporto prestato da Eurojust ad EPPO nei casi transfrontalieri, condividendo informazioni, compresi dati personali, riguardanti le sue indagini, in conformità alle pertinenti disposizioni del Regolamento EPPO; per la trasmissione delle decisioni dell'EPPO e delle richieste di assistenza giudiziaria e di esecuzione negli Stati non-EPPO nonché nei Paesi terzi; 3. accesso diretto, tramite un sistema di riscontro positivo o negativo ("hit/no hit") al sistema automatico di gestione dei fascicoli di Eurojust; 4. possibilità di EPPO di avvalersi del sostegno e delle risorse amministrative di Eurojust, secondo le modalità regolate da un apposito accordo stipulato fra i due soggetti.

Con l'approvazione del Regolamento 2018/1727 già menzionato si è avuta la chiarificazione di alcuni profili.

Innanzitutto, nel Considerando (5) del Regolamento citato anticipa come per gli Stati membri che non partecipano ad EPPO, Eurojust rimarrà pienamente competente «*per le forme gravi di criminalità elencate nell'allegato 1*» del Regolamento.

L'art. 3, par. 2, dunque, ha introdotto una competenza residuale di Eurojust nell'area EPPO che ne legittima, comunque, l'intervento per i reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione soltanto nei casi che vedono coinvolti Stati membri che non partecipano alla cooperazione rafforzata sull'Istituzione di EPPO, o pur essendo interessati Stati membri partecipanti, l'EPPO non sia competente a procedere (cioè nei casi di frode che esulano dall'ambito di competenza di EPPO) o decida, comunque, di non esercitare la propria competenza.

In particolare, quando la Procura europea non abbia esercitato la propria competenza, o il Procuratore europeo delegato non

abbia avviato un'indagine e la camera permanente non lo abbia incaricato di farlo, Eurojust ha la facoltà di intervenire sull'indagine dismessa agevolando le Autorità nazionali interessate.

La disciplina dei rapporti tra i due organismi deve fronteggiare, altresì, l'ipotesi di indagini di una certa complessità – ad esempio, fenomeni di criminalità organizzata transnazionale – per fattispecie di reati a carico di più persone la cui competenza è, però, ripartita tra EPPO ed Eurojust.

Sul punto, l'art. 50 del Reg. 2018/1727 ha delineato i rapporti di cooperazione reciproca, nonché le modalità di sviluppo di reciproci legami operativi, amministrativi e di gestione.

In particolare, Eurojust fornisce tempestivamente sostegno alle richieste formulate da EPPO attraverso la condivisione di informazioni e avvalendosi, se necessario, dei sistemi di coordinamento nazionale e delle relazioni ed accordi intercorsi con i Paesi terzi.

L'art. 47, par. 3, Reg. cit. prevede specificamente che Eurojust, qualora ciò risulti necessario per lo svolgimento dei suoi compiti, possa concludere “*accordi di lavoro*” con le Istituzioni, gli organi e gli organismi dell'UE.

Tali accordi, sono definiti “*di lavoro*” e non costituiscono la base per consentire lo scambio di dati personali oltre a non vincolare l'Unione o i suoi Stati membri.

Segnatamente, nei casi di frode IVA a carattere transfrontaliero, Eurojust potrà, dunque, avere una propria operatività rispetto alle fattispecie che abbiano comportato un danno inferiore a 10 milioni di Euro: spetterà ai futuri “*accordi di lavoro*” fissare i criteri che consentiranno di stabilire in modo agevole il calcolo di tale soglia, stabilendo, a titolo esemplificativo, se debba

considerarsi il danno complessivo derivante dal reato ovvero solo la percentuale dell’IVA evasa di cui avrebbe beneficiato il bilancio dell’Unione. Sarà anche utile chiarire se per la determinazione di tale danno sia lecito ricorrere a criteri presuntivi.

E’ espressamente previsto, inoltre, che Eurojust “*senza ritardo*” tratti le richieste di assistenza formulate da EPPO⁴⁸², nonché che EPPO possa avvalersi del sostegno e delle risorse amministrative di Eurojust, fornendo ad EPPO servizi di interesse comune mediante modalità stabilite da un accordo⁴⁸³.

Ancora, per favorire lo scambio di informazioni e chiarire, di volta in volta, le rispettive attribuzioni, l’art. 13 del Reg. EPPO prevede espressamente la futura, eventuale, partecipazione di EPPO – senza, tuttavia, riconoscergli diritto al voto – alle riunioni del Collegio ogniqualvolta si discutano questioni che sono rilevanti per l’esercizio delle funzioni di EPPO, fornendole tutti i documenti pertinenti alla questione da trattare.

E’ ipotizzabile altresì uno scambio inter-istituzionale attraverso i rappresentanti dei due organismi – il Presidente di Eurojust ed il Procuratore europeo – onde discutere e trattare le materie di comune interesse⁴⁸⁴.

3.2. *Il fondamentale ruolo di OLAF.*

Conformemente all’art. 86 TFUE, EPPO sarà responsabile di indagare gli autori di reati contro gli interessi finanziari dell’UE. Il suo mandato è dunque sempre apparso come destinato

⁴⁸² Art. 50, par. 2.

⁴⁸³ Art. 50, par. 5.

⁴⁸⁴ Art. 50, par. 1 seconda parte.

a sovrapporsi a quello di OLAF che, come già accennato nel corso della trattazione, conduce indagini, di natura amministrativa aventi probabili o possibili esiti di rilevanza penale, in tale ambito⁴⁸⁵.

OLAF svolge, infatti, indagini amministrative esercitando poteri amministrativi limitati rispetto alle indagini penali.

Segnatamente, OLAF svolge indagini esterne, presso i singoli Stati membri, nonché indagini interne, presso le Istituzioni europee, in materia di frode, corruzione e qualsiasi condotta illecita lesiva degli interessi finanziari, tra cui, le frodi IVA.

Quando individua possibili reati, l'Ufficio può unicamente rivolgere una raccomandazione alle autorità giudiziarie nazionali, senza tuttavia ottenere garanzie in merito all'avvio di un'indagine penale.

Il rapporto elaborato dall'Ufficio e le prove collegate sono trasferite alle autorità giudiziarie nazionali, incluse quelle penali.

La natura delle indagini di OLAF e, soprattutto, l'esperienza maturata dal suo personale, nonché l'occasione di una sua riorganizzazione che potesse conferirgli l'auspicata indipendenza, avevano lasciato intendere che l'inserimento di una base giuridica per l'istituzione del Procuratore europeo avrebbe dovuto portare alla sua soppressione, ovvero, in una prospettiva diametralmente opposta, al riconoscimento di un potere di controllo

⁴⁸⁵ Cfr. Regolamento (UE, Euratom) 883/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alle indagini svolte dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) e che abroga il Regolamento (CE) 1073/1999 del Parlamento europeo e del Consiglio e il Regolamento (Euratom) 1074/1999 del Consiglio, datato 11.09.2013, pubblicato in G.U. L 248 del 18.09.2013; contenuto disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013R0883&from=IT>.

di EPPO sul suo operato o, ancora, quanto meno, a chiare sinergie tra i due organismi.

L'art. 86 T.F.U.E. nulla dice circa i rapporti tra i due attori, favorendo l'instaurazione di una relazione privilegiata tra EPPO ed Eurojust: spetta dunque al Regolamento istitutivo della Procura dirimere la questione dei rapporti tra i due uffici.

In realtà, la natura estremamente settoriale delle indagini condotte da OLAF ha, innanzitutto, sconsigliato di prevedere un legame tra i due uffici che avrebbe vincolato anche l'ambito di competenza materiale della Procura la quale, invece, in questo modo, potrà essere ampliata anche ad altre aree della criminalità a norma dell'art. 86, par. 4, T.F.U.E⁴⁸⁶.

Quanto ai futuri rapporti tra i due organismi, già prima della presentazione della proposta della Commissione del 2013, alcuni autori avevano profilato l'"assorbimento" di buona parte dell'attività di OLAF da parte di EPPO, nonostante la diversa natura dell'attività di indagine; infatti, di fronte ad irregolarità amministrative contenenti un'"apparenza di reato" sarebbe apparso inutilmente dispendioso l'impiego di personale e risorse di OLAF e sarebbe risultata opportuna l'immediata apertura di un *dossier* da parte della Procura.

La dissoluzione dell'organismo è sembrata da escludere già sul piano teorico sin dall'inizio.

⁴⁸⁶ Sul punto cfr. A. VENEGONI, *La protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., pp. 29-53 e 102-103 e A. VENEGONI, *Protezione degli interessi finanziari dell'UE: ripartizione di ruoli tra OLAF e futuro Procuratore europeo*, in V. BAZZOCCHI, *La protezione dei diritti fondamentali e procedurali dalle esperienze investigative dell'OLAF all'istituzione del Procuratore europeo* (a cura di), Roma, 2015, pp. 103-116.

Il funzionamento di OLAF è, infatti, disciplinato dal Regolamento (UE, Euratom) 883/2013, avente base giuridica nell'art. 325 T.F.U.E., il quale riconosce che l'UE e, nello specifico, la Commissione, mantiene un ruolo fondamentale nella lotta alla frode che potrebbe venire meno solo di fronte ad una totale copertura da parte di EPPO.

In concreto, poi, non è sembrato possibile rinunciare ad OLAF, in quanto, l'istituzione di EPPO non è in grado di rendere superfluo il suo ruolo in relazione ad alcune tipologie di indagini che rimarrebbero pur sempre estranee al suo ambito di competenza.

Si ricordi, infatti che, a causa della istituzione di EPPO mediante cooperazione rafforzata, tale organo non sarà competente nei confronti degli Stati terzi né degli Stati membri non-EPPO, qualora coinvolti in meccanismi di frode transnazionale nei confronti degli interessi UE.

Ebbene, per le indagini coinvolgenti tali Stati, nel cui territorio l'EPPO non potrà compiere direttamente atti di indagine, l'azione di coordinamento e di facilitazione della stessa da parte di organismi come OLAF (ed Eurojust) rimarrà essenziale.

In ogni caso, conformemente al Regolamento OLAF, compito dell'ufficio è quello di «intensificare il contrasto alla frode, alla corruzione e ad ogni altra attività illecita lesiva degli interessi finanziari dell'Unione», nonché quello di «ricercare i fatti gravi, connessi all'esercizio di attività professionali, che possano costituire un inadempimento agli obblighi dei funzionari e agenti dell'Unione, perseguibile in sede disciplinare o penale» (art. 2). OLAF non si occupa, dunque, solo di indagini connesse alla tutela degli interessi finanziari, ma si occupa, altresì, di inchieste

interne, relative a funzionari e membri delle Istituzioni, le cui condotte illecite non sempre attentano agli interessi finanziari dell'UE. In tali casi, dunque, l'organismo dovrebbe mantenere il completo monopolio dell'inchiesta. Allo stesso modo, EPPO non potrebbe surrogarsi ad OLAF in tutte le attività di indagine nel settore della contraffazione delle merci, posto che anche in tale settore è possibile che le condotte illecite non assumano rilievo per la tutela degli interessi finanziari.

Vi è, poi, anche un dato numerico interessante e di cui si era già in parte dato conto in precedenza⁴⁸⁷: nel 2016 sono state riportate dagli Stati membri alla Commissione 19.080 istanze di irregolarità potenzialmente dannose per il bilancio dell'UE⁴⁸⁸. Di queste 19.080, 17.670 (93%) erano irregolarità puramente amministrative che, quindi, non avevano una rilevanza penale. In termini di danno, tutto questo è traducibile in un danno totale al bilancio dell'UE pari a 2,97 miliardi di Euro, di cui derivanti da irregolarità puramente amministrative 2,58 miliardi Euro. Tale dato sottolinea come l'attività di EPPO sia focalizzata sulle forme più gravi di attacco al bilancio dell'Unione – cioè quelle che assurgono alla rilevanza penale – restando la maggior parte delle condotte nelle mani di OLAF⁴⁸⁹.

⁴⁸⁷ Cfr. anche *supra* Cap. 2, par. 1.

⁴⁸⁸ Nell'anno 2017 se ne sono registrate 15.213, per un ammontare complessivo di 2,58 miliardi di Euro, in calo del 20,8% rispetto al 2016; cfr. Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, COM(2018) 553, cit., p. 14..

⁴⁸⁹ Cfr. L. DE MATTEIS, *I rapporti tra OLAF ed EPPO: nella lotta comune alle frodi contro il bilancio dell'Unione*, in Atti del convegno intitolato *La cooperazione rafforzata per l'istituzione dell'Ufficio del Procuratore europeo*, tenutosi a Roma, presso la Fondazione Basso, in data 24/25.05.2018, pp. 41 e ss.

La soluzione, sostanzialmente obbligata, della coesistenza dei due organismi è stata recepita anche dalla proposta di regolamento.

E la versione definitiva del testo del Regolamento EPPO ha il pregio di contenere una nuova disposizione appositamente dedicata alle relazioni di EPPO-OLAF (art. 101⁴⁹⁰).

Una migliore chiarificazione delle loro relazioni era infatti stata caldeggiata dal Parlamento europeo in una delle tre

⁴⁹⁰ Art. 101 rubricato *Relazioni con l'OLAF* «1. L'EPPO instaura e mantiene relazioni strette con l'OLAF, basate su una cooperazione reciproca nell'ambito dei rispettivi mandati e sullo scambio di informazioni. Le relazioni mirano, in particolare, ad assicurare l'utilizzo di tutti i mezzi disponibili per la tutela degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la complementarità e il sostegno dell'OLAF all'EPPO.

2. Fatte salve le azioni di cui al paragrafo 3, qualora l'EPPO conduca un'indagine penale in conformità del presente regolamento, l'OLAF non avvia alcuna indagine amministrativa parallela sugli stessi fatti.

3. Nel corso di un'indagine da essa condotta, l'EPPO può chiedere all'OLAF, in conformità del mandato dell'OLAF, di sostenere o integrare l'attività dell'EPPO, in particolare:

a) fornendo informazioni, analisi (comprese analisi forensi), competenze e sostegno operativo;

b) facilitando il coordinamento delle azioni specifiche delle autorità nazionali amministrative competenti e degli organi dell'Unione;

c) conducendo indagini amministrative.

4. Al fine di consentire all'OLAF di valutare l'azione amministrativa opportuna conformemente al suo mandato, l'EPPO può fornire all'OLAF informazioni pertinenti in merito a casi in cui l'EPPO ha deciso di non condurre un'indagine o che ha archiviato.

5. L'EPPO ha accesso indiretto, in base a un sistema di riscontro positivo o negativo, alle informazioni contenute nel sistema di gestione dei fascicoli dell'OLAF. Quando è riscontrata una corrispondenza tra i dati inseriti dall'EPPO nel sistema di gestione dei fascicoli e quelli detenuti dall'OLAF, ne è data notizia sia all'OLAF che all'EPPO. L'EPPO adotta misure adeguate a consentire che l'OLAF abbia accesso, in base a un sistema di riscontro positivo o negativo, alle informazioni contenute nel suo sistema di gestione dei fascicoli».

Risoluzioni del 2015 allo scopo di differenziarne i ruoli ispettivi e di indagine⁴⁹¹.

L'art. 101 Reg. EPPO si occupa, dunque, di regolare i rapporti con OLAF, stabilendo, come principio generale, l'alternatività tra indagine penale dell'EPPO e quella amministrativa di OLAF, e disegnando la collaborazione tra i due organi in termini di scambio di informazioni, senza però escludere, in situazioni che dovranno essere valutate in relazione al caso concreto, la possibilità della convivenza parallela e contemporanea dell'indagine penale e di quella amministrativa⁴⁹².

OLAF, infatti, resta cruciale per indagare, attraverso le indagini amministrative, i casi che il Regolamento EPPO non copre e per continuare a svolgere la propria attività di indagine rispetto ad irregolarità che emergano nell'ambito territoriale degli Stati non partecipanti alla cooperazione rafforzata.

Si è passati dal discutere del totale assorbimento delle sue prerogative a condurre uno specifico studio, pubblicato il 26 giugno 2017, sulla definizione delle reciproche interazioni.

In ogni caso, i Considerando (100), (103) e (105) del Regolamento EPPO esplicitano che relazioni tra EPPO ed OLAF si

⁴⁹¹ Cfr. Risoluzione del Parlamento europeo del 29.04.2015 sulla proposta di regolamento del Consiglio che istituisce la Procura europea, P8_TA(2015)0173, pubblicato in GU C 346 del 21.09.2016, pp. 27 e ss. In particolare, v. punto 29 della Risoluzione; contenuto disponibile sul sito http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2015-0173_IT.html?redirect.

⁴⁹² Cfr. A. VENEGONI, *La protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit., p. 105.

ispireranno all'esigenza di assicurare la complementarità dei rispettivi mandati e a evitare sovrapposizioni⁴⁹³.

Al lato pratico, reciproche indebite intrusioni nei rispettivi ambiti di competenza dovrebbero essere evitate in virtù dell'obbligo di OLAF di astenersi dal condurre un'indagine rispetto a fatti per cui l'EPPO abbia già aperto un proprio fascicolo e, viceversa, dal trasferimento in capo ad OLAF di quei casi rientranti nella sua sfera di competenza.

⁴⁹³ Considerando (100): «L'EPPO dovrebbe collaborare strettamente con altri istituzioni, organi, uffici e agenzie dell'Unione per facilitare l'esercizio delle sue funzioni a norma del presente regolamento e, ove necessario, istituire accordi formali sulle modalità di cooperazione e scambio di informazioni. Particolare importanza dovrebbe rivestire la cooperazione con Europol e l'OLAF, onde evitare sovrapposizioni e consentire all'EPPO di ottenere le informazioni pertinenti in loro possesso e avvalersi delle loro analisi in determinate indagini».

Considerando (103): «E' opportuno che l'EPPO e l'OLAF instaurino e mantengano una stretta cooperazione volta ad assicurare la complementarità dei rispettivi mandati e a evitare sovrapposizioni. A tale riguardo, in linea di principio l'OLAF non dovrebbe avviare sugli stessi fatti alcuna indagine amministrativa parallela a un'indagine condotta dall'EPPO. Tuttavia, ciò non dovrebbe pregiudicare il potere dell'OLAF di avviare un'indagine amministrativa di propria iniziativa, in stretta consultazione con l'EPPO»

Considerando (105): «Nei casi in cui l'EPPO non conduce un'indagine, dovrebbe poter fornire informazioni pertinenti per consentire all'OLAF di valutare l'azione opportuna conformemente al suo mandato. In particolare, l'EPPO potrebbe prendere in considerazione la possibilità di informare l'OLAF dei casi in cui non vi sono ragionevoli motivi per ritenere che sia o sia stato commesso un reato di competenza dell'EPPO ma potrebbe essere opportuna un'indagine amministrativa dell'OLAF, o dei casi in cui l'EPPO archivia un caso e un rinvio all'OLAF sarebbe auspicabile ai fini di un recupero o di un seguito amministrativo. Al momento di fornire le informazioni, l'EPPO può chiedere all'OLAF di valutare se avviare un'indagine amministrativa o adottare un'altra azione di seguito amministrativo o di monitoraggio, in particolare ai fini di misure cautelari, recupero o misure disciplinari, in conformità del Regolamento (UE, Euratom) n. 883/2013»

La finalità, al di là di una buona gestione di risorse e mezzi, consiste nel tentativo di prevenire situazioni di *bis in idem* che non sono consentite quando le sanzioni amministrative disposte siano da considerarsi penali⁴⁹⁴.

Ad ogni modo, si renderà necessario definire più chiaramente le circostanze specifiche che innescano l'obbligo di segnalare il sospetto ad EPPO.

Ad una visione d'insieme, il testo del Regolamento EPPO delinea le relazioni EPPO-OLAF in modo più preciso rispetto a quelle EPPO-Eurojust.

Eppure, per quanto meno stringate, le previsioni impongono, comunque, una migliore specificazione ricorrendo allo strumento degli accordi inter-istituzionali. Anche sul punto è quindi complessa una qualsiasi previsione sul funzionamento efficiente di tale connubio.

Si ricorda, comunque, che in data 23.05.2018 è stata presentata dalla Commissione una proposta di regolamento che modifica il Regolamento 2013/833⁴⁹⁵, specificando, comunque, che

⁴⁹⁴ Cfr. Corte EDU, sentenza dell'08.06.1976, *Engel e a. c. Paesi Bassi*. Vedi considerazioni svolte nel Capitolo 1, parr. 2.1.1. e 2.1.2.

⁴⁹⁵ Cfr. Proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica il Regolamento (UE, Euratom) 883/2013 relativo alle indagini svolte dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) per quanto riguarda la cooperazione con la Procura europea e l'efficacia delle indagini dell'OLAF, COM(2018) 338, del 23.05.2018; contenuto disponibile sul sito <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/it/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0338&from=EN>. Alla p. 2 della proposta esaminata si legge: «La proposta contiene pertanto un numero limitato di modifiche mirate, basate sulle conclusioni più chiare della valutazione. Si tratta di modifiche essenziali necessarie a breve termine per rafforzare il quadro delle indagini dell'OLAF, al fine di mantenere un Ufficio forte e pienamente operativo che integri con indagini amministrative l'impostazione della Procura europea fondata sul

«le modifiche proposte non incidono sull'equilibrio generale tra i poteri di indagine dell'OLAF e i diritti procedurali delle persone oggetto di indagine. L'iniziativa non apporta cambiamenti ai poteri dell'OLAF, pur precisandoli in diverse occasioni»⁴⁹⁶.

L'adeguamento del quadro giuridico di OLAF prima che la Procura europea diventi operativa costituisce, infatti, il principale fattore alla base della modifica del Regolamento OLAF. Al fine di garantire un'agevole transizione verso il nuovo quadro, il Regolamento modificato dovrebbe, in ogni caso, entrare in vigore prima che la Procura diventi operativa.

All'interno della proposta si ritrovano innanzitutto disposizioni relative alla disciplina delle relazioni tra OLAF ed EPPO (principi generali, comunicazione di OLAF alla Procura circa la sussistenza di una propria competenza, non sovrapposizione delle indagini, sostegno alla Procura europea e indagini complementari); vi sono, altresì, ulteriori disposizioni concernenti il miglioramento dell'efficacia della funzione d'indagine di OLAF; nonché disposizioni esplicative e semplificative⁴⁹⁷.

diritto penale, ma che non comportano una modifica del suo mandato o dei suoi poteri».

⁴⁹⁶ V. p. 8 della proposta in esame.

⁴⁹⁷ Segnatamente, tale ultimo gruppo di norme prevede: la modifica dell'art. 4, par. 2, adeguando lo svolgimento delle operazioni di informatica forense al progresso tecnologico; le modifiche dell'art. 3, par. 9, dell'art. 11, para. 3, e dell'art. 12, par. 1, che rendono più coerenti le norme che disciplinano le indagini interne ed esterne; e, infine, la modifica dell'art. 7, par. 6, che precisa che le Istituzioni, gli organi e gli organismi dell'Unione possono consultare OLAF in qualsiasi momento per prendere una decisione in merito all'adozione di misure cautelari.

In data 22.03.2019, il Parlamento europeo ha presentato le sue osservazioni e proposte di modifica che si sono poi compendiate nella Risoluzione del 16.04.2019⁴⁹⁸.

In tale Risoluzione, il PE suggerisce, fra l'altro, l'istituzione della figura interna del controllore delle garanzie procedurali⁴⁹⁹, nonché di un meccanismo di denuncia per l'Ufficio in cooperazione con il controllore delle garanzie procedurali al fine di tutelare il rispetto dei diritti e delle garanzie procedurali in tutte le attività dell'Ufficio. «*Dovrebbe trattarsi di un meccanismo amministrativo nell'ambito del quale il controllore dovrebbe essere competente per la gestione delle denunce ricevute dall'Ufficio in conformità del diritto a una buona amministrazione*»⁵⁰⁰.

Un'altra novità è rappresentata dal suggerimento legato alla istituzione di un vero e proprio codice procedurale per le indagini⁵⁰¹.

⁴⁹⁸ V. Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 16.04.2019 sulla Proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica il Regolamento (UE, Euratom) 883/2013 relativo alle indagini svolte dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) per quanto riguarda la cooperazione con la Procura europea e l'efficacia delle indagini dell'OLAF (COM(2018) 338 – C8-0214/2018 – 2018/0170(COD)); contenuto disponibile sul sito http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0383_IT.pdf. Per mera completezza, si tenga presente che, in data 08.10.2019, si sono aperti

⁴⁹⁹ Cfr. testo dell'emendamento del PE che inserisce il Considerando (26 *bis*).

⁵⁰⁰ Cfr. testo dell'emendamento del PE che inserisce il Considerando (26 *ter*).

⁵⁰¹ Cfr. testo dell'emendamento del PE che inserisce il Considerando (32 *ter*) che dispone, tra l'altro: «*Al fine di integrare le norme procedurali sulla condotta delle indagini stabilite al presente Regolamento, l'Ufficio dovrebbe definire un codice procedurale per le indagini a cui il suo personale dovrebbe attenersi. Fatta salva l'indipendenza dell'Ufficio nell'esercizio delle sue competenze, è pertanto opportuno delegare alla Commissione il potere di adottare*

La Risoluzione del PE fornisce, altresì, una definizione di “stessi fatti”, utile al fine del rispetto del divieto di *bis in idem*⁵⁰².

3.2.1. *L'accoppiata EPPO-OLAF nella lotta alle frodi IVA: un'accoppiata vincente?*

Volendo affrontare il tema dell'efficacia degli strumenti a disposizione di OLAF, in futuro coadiuvato altresì dalla Procura europea, nella lotta alle frodi IVA, specifico ambito cui si rivolge tale ricerca, devono essere premesse alcune considerazioni.

E' stata, infatti, condotta dalla Commissione una valutazione del Regolamento 2013/833⁵⁰³ che ha portato a concludere

atti, conformemente all'art. 290 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in merito all'istituzione di un tale codice procedurale. Tali atti delegati dovrebbero includere in particolare le prassi da seguire nell'applicazione del mandato e dello statuto dell'Ufficio, le regole particolareggiate che disciplinano le procedure d'indagine e le azioni investigative permesse; i legittimi diritti delle persone interessate; le garanzie procedurali; le disposizioni in materia di tutela dei dati e la politica in materia di comunicazione e di accesso ai documenti; le disposizioni in materia di controllo di legalità e i mezzi di ricorso disponibili per gli interessati; le relazioni con l'EPPO».

⁵⁰² Cfr. testo dell'emendamento del PE che inserisce l'art. 2 – punto 7 ter (nuovo): «(7 ter) "gli stessi fatti" l'identità dei fatti rilevanti, intesi come l'esistenza di un insieme di circostanze concrete che sono indissolubilmente legate tra loro e che, nella loro totalità, possono stabilire elementi di un'inchiesta concreta che è di competenza dell'Ufficio o della procura europea».

⁵⁰³ Cfr. Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio Valutazione dell'applicazione del Regolamento (UE, EURATOM) 883/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11.09.2013, relativo alle indagini svolte dall'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) e che abroga il Regolamento (CE) 1073/1999 del Parlamento europeo e del Consiglio e il Regolamento (Euratom) 1074/1999 del Consiglio, COM(2017) 589; contenuto disponibile sul sito [http://www.senato.it/web/duorc2004.nsf/4d9255edaa0d94f8c12576ab0041cf0a/e10790a94229022ac12581b4004011d5/\\$FILE/ST-12809-2017-INIT-IT.pdf](http://www.senato.it/web/duorc2004.nsf/4d9255edaa0d94f8c12576ab0041cf0a/e10790a94229022ac12581b4004011d5/$FILE/ST-12809-2017-INIT-IT.pdf). Il periodo considerato nella valutazione è compreso tra ottobre 2013 (la data di entrata in vigore del

che il Regolamento ha consentito ad OLAF di ottenere risultati concreti in termini di tutela del bilancio dell'Unione⁵⁰⁴.

Le modifiche del 2013, in particolare, hanno introdotto chiari miglioramenti per quanto riguarda lo svolgimento delle indagini, la cooperazione con i *partner* e i diritti delle persone interessate.

Sotto altri profili, invece, è auspicabile un miglioramento relativo all'efficacia ed all'efficienza delle indagini, soprattutto in tema di lotta alle frodi IVA⁵⁰⁵.

Le conclusioni si riferiscono, però, a svariati ambiti, tra i quali figurano gli strumenti di indagine di OLAF, l'esercizio dei poteri conferiti all'Ufficio, la necessità di condizioni uniformi per lo svolgimento delle indagini interne, lo svolgimento di operazioni di informatica forense, le divergenze in termini di seguito dato alle raccomandazioni dell'Ufficio, gli obblighi di cooperazione che incombono sugli Stati membri, sulle Istituzioni, sugli organi e organismi dell'Unione o la coerenza generale del quadro giuridico.

Regolamento) e dicembre 2016; si ricorda che tale studio è stato elaborato con il sostegno di uno studio condotto da una società di consulenza esterna, ossia la ICF Consulting Services Limited che ha redatto il documento disponibile sul sito https://ec.europa.eu/anti-fraud/sites/antifraud/files/evaluation_of_the_application_regulation_883_en.pdf.

⁵⁰⁴ V. p. 3 della valutazione. Si evidenzia comunque la necessità «*di prendere in considerazione alcune modifiche dei poteri d'indagine a disposizione dell'OLAF, [...] Questo potere è legato anche alla possibilità di condurre indagini in materia di IVA, ambito in cui la valutazione ha rivelato che il mandato dell'OLAF dovrebbe essere chiarito e rafforzato*».

⁵⁰⁵ Tale esigenza è ribadita altresì a p. 5 della Proposta di regolamento 2018/338 cit., ove si afferma espressamente che «*In materia di IVA, la valutazione ha rivelato che il mandato dell'OLAF andrebbe chiarito e rafforzato*».

Se nel testo della Proposta di regolamento che modifica il Regolamento 2013/833 non si ritrovano innovative disposizioni che riguardano i poteri dell'Ufficio nei confronti della lotta alle frodi IVA, nella già citata Risoluzione vi è un riferimento esplicito a riguardo⁵⁰⁶ volto a sottolineare che le frodi poste in essere nei confronti dell'IVA debbano essere considerate a tutti gli effetti violazioni attinenti alle entrate del bilancio dell'Unione europea.

⁵⁰⁶ Cfr. testo dell'emendamento del PE che inserisce art. 1 – punto 1 *ter* (nuovo): « (1 *ter*) all'art. 2, il punto 2 è sostituito dal seguente: 2) "irregolarità" un'irregolarità quale definita all'art. 1, par. 2, del Regolamento (CE, Euratom) 2988/95, comprese le violazioni che incidono sulle entrate derivanti dall'imposta sul valore aggiunto».

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Da almeno due decenni, le frodi IVA vengono indicate come uno dei fenomeni di evasione fiscale più pericolosi sulla scena europea⁵⁰⁷.

Difatti, tali condotte risultano lesive per le finanze europee, che costituiscono un settore essenziale per la stessa sopravvivenza dell'Unione, dovendosene garantire la salvaguardia per il raggiungimento degli obiettivi che la stessa persegue.

Oltre all'estensione quantitativa, tali fenomeni si caratterizzano sia per la notevole *complessità strutturale*, sia per la particolare *offensività*.

Sotto il primo aspetto, le frodi IVA si caratterizzano per essere *fattispecie poliedriche o multidisciplinari*, involgendo

⁵⁰⁷ Già il Considerando (3) del Regolamento (CEE) 218/92 del Consiglio, datato 27 gennaio 1992 e concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) individuava l'emergenza del fenomeno: «*E' necessario che il regime transitorio in materia di imposta sul valore aggiunto [...] possa venire instaurato effettivamente senza rischi di frodi che potrebbero determinare distorsioni di concorrenza*».

contemporaneamente svariati ambiti, dal diritto europeo, passando per il diritto tributario e financo a quello penale.

In ragione della estensione spesso transnazionale di tali condotte, poi, si richiede il dispiegamento del coordinamento tra le autorità investigative degli Stati membri e ciò non è sempre agevole. In più, tale *coordinamento investigativo* deve essere ricordato efficacemente con il *coordinamento svolto dagli organi amministrativi*.

Oltre a ciò, si tratta di fattispecie che, come visto, sfruttano le “asimmetrie” già presenti nei sistemi giuridici nazionali per insinuarsi e riprodursi; da ciò deriva molto spesso la *difficoltà investigativa* nei confronti di tali illeciti.

In particolare, infatti, è stato osservato come il mercato unico ha abolito i controlli alle frontiere per gli scambi intracomunitari e, da allora, gli Stati membri dipendono quasi esclusivamente dalle informazioni ricevute da altri Stati membri per poter riscuotere l’IVA nel proprio territorio.

In ordine al secondo aspetto, ossia la potenzialità lesiva delle frodi IVA, si tratta di vere e proprie *condotte plurioffensive*, in quanto, se da un lato risultano idonee ad arrecare *danno alle finanze dei singoli Stati*, dall’altro si ripercuotono *anche sul bilancio UE*, proprio in ragione del fatto che una quota della stessa imposta riscossa dagli Stati membri confluisce ogni anno proprio nel bilancio dell’Unione europea.

Non si può dimenticare, inoltre, che l’evasione dell’imposta sul valore aggiunto costituisce altresì il mezzo per il raggiungimento di un ulteriore e diverso risultato: il *turbamento della leale concorrenza sul mercato* attraverso l’imposizione di prezzi ribassati.

Da ultimo, i proventi derivanti dalle condotte frodatrici all'IVA sono molto spesso utilizzati per il mantenimento in vita e il sostentamento di *organizzazioni criminali* che svolgono le più disparate attività illegali.

In effetti, dalla consultazione dei dati esposti nel corso della presente trattazione, il problema sembra tutt'altro che in via di remissione; e, come si è cercato di dare conto, la pluriforme modalità attraverso la quale si manifestano tali condotte frodatrici, assieme all'assenza di una unificazione delle legislazioni dei singoli Stati membri finalizzata alla creazione un sistema integrato di applicazione dell'IVA, rendono il tema della lotta alle frodi, da sempre, particolarmente delicato.

Fermo quanto premesso, la prima considerazione che è stato possibile svolgere a seguito dell'analisi della fisionomia di tali condotte, del loro impatto sulle finanze dell'UE, nonché della relativa verifica, sempre in aumento, è che sarebbe necessario un intervento ben più incisivo ed efficace di quello che è stato ad oggi portato a termine con l'entrata in vigore, oltre che del Regolamento sull'istituzione dell'EPPO, anche del Regolamento di riforma di Eurojust, nonché della Direttiva PIF.

Ma ciò non stupisce del tutto, in quanto nei confronti dell'integrazione in materia penale – considerato anche che le frodi IVA portano con sé problematiche di politica fiscale – gli Stati hanno da sempre “puntato al ribasso”, tendendo alla massima salvaguardia del mantenimento delle prerogative nazionali.

Con la presente analisi, infatti, dopo aver dato conto dell'evoluzione registrata nel campo degli strumenti di tutela della c.d. “area PIF” e dopo aver offerto una ricostruzione delle principali fattispecie di frodi IVA e del punto di vista della

giurisprudenza di legittimità interna di fronte a tali condotte, s'è cercato di dare risposta ad alcuni interrogativi inerenti alla reale portata degli strumenti di unificazione (*rectius* armonizzazione) e di cooperazione neo-introdotti, rispettivamente con la Direttiva PIF ed il Regolamento EPPO.

Ebbene, in linea generale, ad un primo sguardo, i rigorosi “confini” tracciati nella Direttiva PIF (ripresi *per relationem* dal Regolamento EPPO) quanto alla competenza nei confronti delle frodi IVA⁵⁰⁸, sembrano fungere da “contrappeso” alle potenzialità dirompenti mostrate astrattamente da tali strumenti, che avrebbero potuto condurre ad un vero e proprio passaggio di competenze – sia sostanziali che procedurali – dai singoli Stati membri alle Istituzioni europee.

Le condotte frodatrici che, al contrario, non risultano ad oggi ricomprese nell'alveo della competenza delineata dalla citata Direttiva, rimanendo estranee all'applicazione di tali strumenti, resteranno perseguibili dai singoli Stati membri, con l'aiuto, tutt'al più, di Eurojust o di OLAF, a seconda dei casi; con la diretta conseguenza che per tali condotte non viene apprestata nessuna nuova soluzione, permanendo quello stato di frammentazione e disuguaglianza nell'attività di repressione del fenomeno che ci si era prefissato di superare con l'introduzione di detti strumenti.

Ciononostante, anche se ancora numerosi sono i miglioramenti auspicati nella materia della lotta alle frodi IVA in Europa

⁵⁰⁸ Si allude, qui, in particolare, alla duplice condizione che la frode IVA abbia il connotato della transnazionalità e che comporti un danno complessivo non inferiore a 10 milioni di Euro.

– e, più in generale, della tutela degli interessi finanziari nel loro complesso – non mancano prospettive e lati positivi.

Ripercorrendo i profili innovativi, così come le problematichità, che sono emersi dall’analisi dei vari strumenti giuridici analizzati, sono possibili le seguenti considerazioni.

1. Con specifico riferimento alla Direttiva PIF, essa, dalla data della sua entrata in vigore, sostituisce la Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari del 1995 e i relativi protocolli.

Se da un lato tale strumento impone agli Stati membri⁵⁰⁹ di adeguare la loro legislazione nazionale ad una nuova e più ampia nozione di “frode” e delle “altre attività illegali che nuocciono al bilancio UE”, dall’altro, però, essa finisce per *innalzare la soglia prevista per la punibilità* delle condotte di frode all’IVA rispetto a quanto prevedeva la citata Convenzione⁵¹⁰. In altre parole, l’area del “penalmente rilevante” risulta, quindi, ridotta.

Come visto, tra l’altro, tale strumento limita l’ambito di applicabilità unicamente ai casi di reati “gravi” contro il sistema comune dell’IVA, vale a dire quelli che soddisfano il duplice requisiti di transnazionalità e di importo pari o superiore a 10 milioni di Euro.

Non è poi casuale, a parere di chi scrive, che il punto di conflitto forse più acceso in sede di negoziati per la proposta di Direttiva PIF sia stato raggiunto relativamente all’inserimento o

⁵⁰⁹ Ad eccezione, come visto, della Danimarca.

⁵¹⁰ Si ricordi che la Convenzione prevedeva che la “frode grave” fosse quella riguardante l’importo minimo di 50.000 ECU.

meno delle frodi all'IVA all'interno del novero delle condotte previste dalla suddetta Direttiva.

Ebbene, all'esito di serrati negoziati, le *frodi IVA sono oggi in essa incluse*.

Oltre a ciò si è notato però come l'utilizzo della base giuridica di cui all'art. 83, par. 2, T.F.U.E. non ha avuto conseguenze solo negative.

L'approvazione di tale strumento legislativo ai sensi dell'art. 83, par. 2, T.F.U.E., infatti, a differenza della cooperazione rafforzata instaurata per l'approvazione del Regolamento EPPO, ne consente l'*applicabilità a tutti gli Stati membri*, a prescindere dalla loro partecipazione alla cooperazione rafforzata per l'EPPO.

D'altra parte, però, si è osservato che la scelta della direttiva, oltre ad avere escluso *ab origine* una più penetrante ed auspicata armonizzazione penale (che poteva, viceversa, essere raggiunta con l'utilizzo del regolamento), ha mantenuto in capo agli Stati il potere di ricorrere alla valvola del "freno di emergenza", nonché quello di consentire l'*opt-out* di alcuni Stati membri.

Nonostante ciò, alla neo-introdotta Direttiva PIF è stato riconosciuto il pregio di aver dato il primo *impulso all'armonizzazione* in materia di prescrizione, nonché di avere chiarito la portata di nozioni come quella di "interessi finanziari" o di "funzionario", solo per fare qualche esempio.

2. Spostando ora l'attenzione sul secondo strumento giuridico diffusamente analizzato – il Regolamento EPPO – non possono essere taciute alcune inevitabili perplessità che sono emerse nel corso della trattazione.

Il progetto della Procura europea, infatti, si è posto, sin dall'inizio dei primi negoziati, come strumento che potesse garantire un vero e proprio "salto di qualità" nel processo di integrazione giuridica in materia penale: all'obiettivo della completa realizzazione del principio del reciproco riconoscimento delle decisioni giudiziarie si venne ad affiancare, con il progetto sull'EPPO, quello di una progressiva unificazione della fase preliminare del processo penale nel settore degli interessi finanziari.

Si è visto tuttavia come il Regolamento 2017/1939 presenti numerose criticità.

In primo luogo, il ricorso alla *cooperazione rafforzata* come modalità istitutiva della Procura europea ha portato con sé numerose problematiche, fra cui, ad esempio, il fatto che la cooperazione orizzontale, che si era cercato di superare in favore di uno strumento fortemente "verticalizzato", rimane comunque come modalità di collaborazione fra gli Stati aderenti e gli Stati non-EPPO, con il risultato che il quadro dei rapporti fra gli Stati nella lotta alle frodi IVA, invece che semplificarsi, appare oggi forse persino più complesso.

Vero è, però, che il *coinvolgimento degli Stati membri* nella cooperazione rafforzata è stato *abbastanza elevato*: ad oggi si contano 22 Stati EPPO e, in ossequio all'art. 328 T.F.U.E., è sempre lasciata in capo agli Stati non-EPPO la futura possibilità di aderirvi in qualunque momento.

In secondo luogo, le molte *limitazioni ed esclusioni che costellano la competenza materiale* della neo-istituita Procura europea – motivate da una malintesa pretesa coerenza con i canoni della sussidiarietà (*rectius* proporzionalità) – rischiano di abbattere significativamente l'efficacia di tale strumento.

E le stesse considerazioni debbono valere per la previsione di una competenza solo “prioritaria” in capo ad EPPO e non “esclusiva”, come invece inizialmente proposto.

Inoltre, considerato che l’EPPO potrà perseguire solo condotte che abbiano ad oggetto frodi IVA di importo pari ad almeno 10 milioni di Euro, dal punto di vista investigativo sarà in concreto difficile perseguire efficacemente le condotte fraudolente di valore apparentemente inferiore: accade infatti di sovente che, soltanto a distanza di mesi (e a volte anni) si scopra la reale estensione della frode, che, perlomeno nella sua fase iniziale, *sfuggirà alla competenza del Procuratore europeo*, rimanendo ad appannaggio delle singole procure nazionali.

Ci si è chiesti allora se l’obiettivo ultimo della Direttiva PIF, che definisce *per relationem* la competenza di EPPO, non sia stato quello di arginare le future prerogative del Procuratore europeo.

Peraltro la *conformazione* assunta da tale organo nella versione definitiva del Regolamento ha aumentato le già numerose perplessità emerse: il mantenimento dell’azione di EPPO in una *dimensione prevalentemente nazionale* – ancorata, come visto, a valutazioni operate dalle autorità inquirenti nazionali – finisce inevitabilmente con il mantenere eccessivamente saldi i c.d. *national links*.

In più, se nella fase iniziale dei negoziati si era conferito al nuovo organo un assetto agile e fortemente gerarchizzato, nella versione definitivamente approvata EPPO si caratterizza per essere dotato di una *struttura decentrata su due livelli* – uno nazionale ed uno centrale –, *collegiale* e, forse, *troppo complessa e articolata*.

Oltre ai dubbi inerenti alla sovranazionalità dell'organo, permangono interrogativi anche sulla reale efficacia dell'attività investigativa dallo stesso dispiegata in ragione della eccessiva complessità dell'apparato da cui è costituito EPPO.

3. Da ultimo, si è dato conto dell'importanza rivestita da un *efficace coordinamento a livello investigativo* tra la Procura europea e i suoi *partner* (in particolare, Eurojust ed OLAF).

Come visto, il completo ed efficiente funzionamento di EPPO dipenderà comunque anche dall'*implementazione di "accordi di lavoro"* con gli altri organismi operanti nel settore della cooperazione giudiziaria nell'area PIF, che consentano tempestive segnalazioni ed un *costante e proficuo flusso d'informazioni*.

Stesso discorso dovrà valere altresì per gli *Stati non partecipanti alla cooperazione rafforzata*.

Per il resto, al fine di favorire la crescita e lo sviluppo della cooperazione giudiziaria penale già esistente, sarà necessario altresì *evitare inutili e dispendiose duplicazioni di sforzi e risorse*. L'istituzione della Procura europea ha infatti reso necessario definire linee di demarcazione tra le rispettive sfere di intervento per evitare sovrapposizioni e conflitti tra i vari *partner* della cooperazione giudiziaria.

In via generale, dalla data in cui EPPO assumerà le sue funzioni, si è stabilito che Eurojust non eserciterà più le proprie competenze per quanto riguarda le forme di criminalità riservate a EPPO. Faranno eccezione alla regola generale di riparto le ipotesi in cui siano coinvolti anche Stati non-EPPO, oppure qualora vi

sia una richiesta in tal senso degli stessi Stati membri non partecipanti o direttamente da parte di EPPO.

In ordine ai reati che ledono interessi finanziari dell'Unione, Eurojust potrà mantenere le sue competenze allorché siano coinvolti Paesi membri che aderiscano alla cooperazione rafforzata sull'istituzione di EPPO, ma solo allorché questi non sia competente o, pur essendolo, decida di non esercitare la sua competenza.

Dal canto suo, invece, OLAF resta cruciale per indagare, attraverso le indagini amministrative, i casi che il Regolamento EPPO non copre e per continuare a svolgere la propria attività di indagine rispetto ad irregolarità che emergano nell'ambito territoriale degli Stati non partecipanti alla cooperazione rafforzata.

Come principio generale rimane quello dell'alternatività tra indagine penale dell'EPPO e quella amministrativa di OLAF, nell'ambito di una collaborazione tra i due organi in termini di scambio di informazioni, senza però escludere a prescindere – in situazioni che dovranno essere valutate in relazione al caso concreto – la possibilità della convivenza parallela e contemporanea dell'indagine penale e di quella amministrativa.

In ogni caso, anche le relazioni tra EPPO ed OLAF si dovranno ispirare all'esigenza di assicurare la complementarità dei rispettivi mandati e a evitare sovrapposizioni.

La finalità, al di là di una buona gestione di risorse e mezzi, consiste nel tentativo di prevenire situazioni di *bis in idem*.

4. Infine si segnala come uno dei primi atti che il Collegio sarà tenuto ad elaborare ed approvare consiste nel regolamento

interno circa il funzionamento di EPPO, documento che potrà aiutare a risolvere le criticità sino ad ora messe in luce.

Per concludere, dunque, siamo soltanto all'inizio di un lungo percorso, con l'auspicio che gli Stati membri siano sempre più pronti a cedere parte delle loro prerogative sovraniste, accettando l'idea di una "europeizzazione" del perseguimento delle frodi IVA, nell'ottica della miglior tutela alle risorse proprie dei cittadini europei.

BIBLIOGRAFIA

- R. ADAM, *La cooperazione nel campo della giustizia e degli affari interni: da Schengen a Maastricht*, in *Riv. dir. eur.*, 1994, pp. 225 e ss
- R. ADAM, A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2017
- P. ADONNINO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, 2005, fasc. 5, pp. 1462-1489
- S. ALLEGREZZA, *Verso una Procura europea per tutelare gli interessi finanziari dell'Unione. Idee di ieri, chances di oggi, prospettive di domani*, in *Diritto penale contemporaneo*, 10/2013
- C. AMALFITANO, *La competenza penale dell'Unione europea dopo il Trattato di Lisbona*, in L. CAMALDO (a cura di),

- L'istituzione del procuratore europeo e la tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Torino, 2014
- C. AMALFITANO, *La vicenda Taricco e il (possibile) riconoscimento dell'identità nazionale quale conferma del primato del diritto dell'Unione europea*, in *Eurojus*, 05/2017
- C. AMALFITANO, *La vicenda Taricco nuovamente al vaglio della Corte di giustizia: qualche breve riflessione a caldo*, in *Eurojus*, 01/2017
- C. AMALFITANO, *Il ruolo dell'art. 325 TFUE nella sentenza Taricco e le sue ricadute sul rispetto del principio di legalità penale. Possibile una diversa interpretazione ad opera della Corte di giustizia?*, in *Quaderni costituzionali*, 10/2016
- F. AMATUCCI, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in *Dir. prat. int.*, 2015, fasc. 2
- F. AMATUCCI, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2019, fasc. 1, pp. 39-56
- F. ANTONACCHIO, N. MONFREDA, *Le società "filtro" nelle frodi all'IVA*, in *Il fisco*, 2005, fasc. 45, parte I, pp. 7062 e ss.
- E. APRILE, F. SPIEZIA, *Cooperazione giudiziaria penale nell'Unione europea prima e dopo il Trattato di Lisbona*, Milano, 2009

-
- M. ARANCI, *La direttiva (UE) 2017/1371 del 5 luglio 2017: la protezione degli interessi finanziari mediante il diritto penale*, in *Eurojus*, 10/2017
- E. BACIGALUPO, *Il Corpus juris e la tradizione della cultura giuridico-penale degli Stati membri dell'Unione europea*, in G. GRASSO (a cura di), *Prospettive di un diritto penale europeo*, Milano, 1998
- E. BACIGALUPO, *La tutela degli interessi finanziari della Comunità: progressi e lacune*, in G. GRASSO (a cura di), *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione. L'esempio dei fondi strutturali*, Milano, 2000
- E. BACIGALUPO, *Le strategie penali dell'Unione europea*, in G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale*, Milano, 2008
- A. BALSAMO, *Il coordinamento tra la Procura generale della Corte di Cassazione e la Procura Europea*, in *Sistema penale*, 12/2019
- M. BALZANELLI, M. SIRRI, *IVA non dovuta e "reverse charge": la Corte di Giustizia chiude il cerchio*, in *Corr. trib.*, 2017, fasc. 19
- E. BARANI, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, Reggio Emilia, 1972

- E. BASILE, *Brevi note sulla nuova Direttiva PIF. Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*, in *Diritto penale contemporaneo*, 12/2017
- E. BARANI, *Le frodi fiscali in materia di IVA*, in *Collana di studi sulla riforma tributaria*, Reggio Emilia, 1972
- M. C. BARUFFI, F. POCAR, *Commentario breve di Trattato della Comunità e dell'Unione europea*, Padova, 2014
- G. BARROCU, *La cooperazione investigativa in ambito europeo*, Milano, 2017, pp. 75-99
- V. BAZZOCCHI (a cura di), *EPPO and OLAF investigations: the judicial review and procedural guarantees*, Roma, 2015
- V. BAZZOCCHI (a cura di), *La protezione dei diritti fondamentali e procedurali dalle esperienze investigative dell'OLAF all'istituzione del Procuratore europeo*, Roma, 2015
- M. BEGHIN, *Le frodi IVA e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in *Corr. trib.*, 2010, fasc. 19, pp. 1511-1515
- A. BERNARDI, *Attuazione di un coerente approccio interpilastro*, in G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale*, Milano, 2008

-
- A. BERNARDI, *I principi e i criteri direttivi in tema di sanzioni nelle recenti leggi comunitarie*, in *Annali dell'Università di Ferrara – Scienze Giuridiche*, 2000, Vol. XIV
- A. BERNARDI, *L'uropeizzazione del diritto e della scienza penale*, Torino, 2004
- A. BERNARDI, *La competenza penale accessoria dell'Unione europea: problemi e prospettive*, in *Diritto penale contemporaneo*, 10/2011
- A. BERNARDI, *Verso una codificazione penale europea? Ostacoli e prospettive*, in *Annali dell'Università di Ferrara – Scienze giuridiche*, Saggi III, 1996
- R. BIN, *Taricco, una sentenza sbagliata: come venirne fuori?*, in *Quaderni costituzionali*, 2017
- P. BIAVATI, M. LUPOI, *Regole europee e giustizia civile*, Bologna, 2013
- A. BIONDI, P. EECKHAUT, S. RIPLEY, *Eu Law after Lisbon*, Oxford, 2012
- G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008
- T. BOCĂNIALĂ, *The Need of the European Public Prosecutor's Office in the Context of Strengthening the Integration*, in *Legal Sciences in the New Millennium*, 2014

- P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017
- F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, pp. 1 e ss.
- M. CAIANIELLO, *Dum Romae (et Brucsellae) Consulitur...*, in *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 2016, pp. 1 e ss.
- M. CAIANIELLO, *Processo penale e prescrizione nel quadro della giurisprudenza europea. Dialogo tra sistemi o conflitto identitario?*, in *Diritto penale contemporaneo*, 02/2017
- M. CAIANIELLO, *The Proposal for a Regulation on the Establishment of an European Public Prosecutor's Office: Everything Changes, or Nothing Changes?*, in *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 2013, vol. 21, fasc. 2, pp. 115-125
- M. CAIANIELLO, A. DI PIETRO (a cura di), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali. L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, Bari, 2016
- A. CAIOLA, *European Parliament resolutions on the proposal for the establishment of the European Public Prosecutor's office*, in V. BAZZOCCHI, *EPPO and OLAF investigations: the judicial review and procedural guarantees*, cit., pp. 22-31
- R. CALVANO, *Un caso di frode fiscale occasione per riflessioni di rilievo costituzionale...nel rapporto tra diritto UE e diritto*

interno e CEDU, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2013, fasc. 4

- L. CAMALDO (a cura di), *L'istituzione del procuratore europeo e la tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, Torino, 2014
- L. CAMALDO, *La metamorfosi di Eurojust in Agenzia dell'Unione europea per la cooperazione giudiziaria penale*, in *Cass. pen.*, 2019, fasc. 7, pp. 2708-2717
- L. CAMALDO, *La nuova fisionomia della Procura europea all'esito del semestre di presidenza italiana del consiglio europeo*, in *Cass. pen.*, 2015, fasc. 2
- E. CANNIZZARO, *Sui rapporti fra il sistema della cooperazione rafforzata e il sistema delle relazioni esterne della Comunità*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1998, fasc. 2-3, pp. 331-338
- F. CAPELLO, *La giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di IVA (1997- 2015)*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, fasc. 4
- P. CENTORE, *Cooperazione super-rinforzata per il recupero delle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2013, fasc. 43
- P. CENTORE, *L'IVA a debito e a credito: un rapporto plurimo binario oppure trino?*, in *Corr. trib.*, 2015, fasc. 43

- P. CENTORE, *La valenza delle dichiarazioni di parte nelle frodi IVA*, in *Corr. trib.*, 2017, fasc. 31
- A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pp 2-4
- V. COMI, *Interessi finanziari UE, Procura europea, difesa: nessun passo indietro sul piano delle garanzie*, in *Archivio penale*, 2013, fasc. 2
- M. CONDINANZI, *Il Tribunale di primo grado e la giurisdizione comunitaria*, Milano, 1996
- M. CONDINANZI, *L'adattamento al diritto comunitario e dell'Unione europea*, Torino, 2003
- M. CONDINANZI, *L'Unione Europea tra integrazione e differenziazione*, in *federalismi.it*, 03/2015
- M. CONDINANZI, R. MASTROIANNI, *Il contenzioso dell'Unione europea*, Torino, 2009
- M. CONDINANZI, C. AMALFITANO, *Unione europea: fonti, adattamento e rapporti tra ordinamenti*, Torino, 2015
- I. COOPER, *Is the Early Warning Mechanism a legal or a political procedure? Three questions and typology*, in A. J. CORNELL, M. GOLDONI, *National and Regional Parliaments in the EU Legislative procedure post Lisbon. The impact of the Early Warning Mechanism*, Oxford, 2017, pp. 17-49

-
- R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2016
- R. CORDEIRO GUERRA, *L'IVA quale imposta sui consumi*, in *Rass. trib.*, 2000, pp. 322 e ss.
- A. J. CORNELL, M. GOLDONI, *National and Regional Parliaments in the EU Legislative procedure post Lisbon. The impact of the Early Warning Mechanism*, Oxford, 2017
- A. CORRERA, *Prime osservazioni sul regolamento che istituisce la Procura Europea*, in *Eurojus*, 10/2017
- P. CRAIG, *EU Administrative Law*, Oxford, 2018
- P. CRAIG, G. DE BÛRCA, *EU Law. Text, Cases and Materials*, Sixth edition, Oxford, 2015
- A. CSURI, *The Proposed EPPO – from a Trojan Horse to a White Elephant*, in *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, 2016, vol. 18, pp. 122-151
- M. F. CUCCHIARA, L. ROCCATAGLIATA, *La lotta alle frodi lesive del bilancio UE il ruolo dell'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF). Intervista a Giovanni Kessler*, in *Giurisprudenza penale web*, 4/2017
- C. CUPELLI, *Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomazia, l'attesa sentenza della Corte di giustizia*, in *Diritto penale contemporaneo*, 12/2017
- F. D'ALFONSO, *Reverse charge IVA*, Bologna, 2017, pp. 19 e ss.

- A. DAMATO, *La tutela degli interessi finanziari tra competenze dell'Unione e gli obblighi degli Stati membri*, Bari, 2018
- G. DE AMICIS, *I poli del nuovo sistema di collaborazione giudiziaria: cooperazione "verticale" e mutuo riconoscimento delle decisioni penali*, in *Cass. pen.*, 2016, fasc. 12, pp. 804-827
- G. DE AMICIS, *Il ruolo dell'Olaf e di Eurojust negli interventi a tutela degli interessi finanziari comunitari: quale collaborazione?*, in G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale*, Milano, 2008, pp. 593-624
- G. DE AMICIS, *Organismi europei di cooperazione e coordinamento investigativo*, in *Cass. pen.*, 2017, fasc. 2
- G. DE AMICIS, *Riflessioni su Eurojust*, in *Cass. pen.*, 2002, fasc. 11, pp. 3606 e ss.
- P. DE HERT (a cura di), *Division of competences between national and European level with regards to Justice and Home Affairs*, in J. AAP, *Justice and Home Affairs*, Amsterdam, 2004, pp. 40-44
- L. H. ERKELENS, A. W. MEIJ E M. PAWLIK, *The European Public Prosecutor's Office. An extended arm or a two-headed dragon?*, L'Aia, 2015

-
- F. FABBRINI, K. GRANATI, *“Yellow card, but no foul”*: the role of the National Parliaments under the subsidiarity Protocol and the Commission proposal for an EU regulation on the right to strike, in *Common Market Law Review*, 2013, pp. 115-144
- P. FALCIAI, *Le frodi fiscali nell’Europa comunitaria*, in *Il fisco*, 2002, fasc. 41, parte I, pp. 6472 e ss.
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale: il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2018
- M. FANNI, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all’IVA: la rilevanza dell’elemento soggettivo nelle “sofferte” sentenze Optigen ed Axel Kittel. Brevi spunti di riflessione in ordine al profilo processuale probatorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, fasc. 10, pp. 231-247
- P. FARAGUNA, *Frodi sull’IVA e il caso Taricco: la Corte di giustizia fa marcia indietro*, in *laCostituzione.info*, 12/2017
- P. FARAGUNA, *The Italian Constitutional Court in re Taricco: “Gauweiler in the Roman Campagna”*, in *Verfassungsblog on matters constitutional*, 01/2017
- G. A. FERRO, *La prescrizione dei reati in materia di evasione dell’I.V.A. Sul possibile seguito nazionale della giurisprudenza comunitaria*, in *ambientedititto.it*, 04/18

- M. FIDELBO, *La cooperazione rafforzata come modalità d'istituzione della Procura europea*, in *Diritto penale contemporaneo*, 10/2016
- P. FIMIANI, *La tutela penale delle finanze comunitarie. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 1999
- N. FRANSSSEN, *The future judicial cooperation between the EPPO and non-participating Member States*, in *New Journal of European Criminal Law*, 2018, vol. 9 (3), pp. 291-299
- F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pp. 7 e ss.
- M. GAMBARDELLA, *Caso Taricco e garanzie costituzionali ex art. 25 Cost.*, in *Cassazione penale*, 2016, pp. 1462 e ss.
- W. GEELHOED, L. H. ERKELENS, A. MEIJ, *Shifting Perspectives on the European Public Prosecutor's Office*, L'Aia, 2018
- M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, pp. 5 e ss.
- A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013
- A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016
- A. GIOVANNINI, *La serietà delle sanzioni e la riforma mancata*, in *Corr. trib.*, 2016, pp. 687 e ss.

-
- F. GIUFFRIDA, *The European Public Prosecutor's Office: king without kingdom?*, Bruxelles, 2017
- F. GIUFFRIDA, *The limitation period of crimes: same old Italian story, new intriguing European answers – Case note on C-105/14, Taricco*, in *New journal of European Criminal Law*, 2016, pp. 100 e ss.
- F. M. GIULIANI, *La simulazione dal diritto civile all'imposizione sui redditi*, Padova, 2009.
- G. GRASSO, *Comunità europee e diritto penale. I rapporti tra l'ordinamento comunitario e i sistemi penali degli Stati membri*, Milano, 1989
- G. GRASSO, *La "competenza penale" dell'Unione europea nel quadro del Trattato di Lisbona*, pubblicazioni del Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, Milano, 2011
- G. GRASSO (a cura di), *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione. L'esempio dei fondi strutturali*, Milano, 2000
- G. GRASSO (a cura di), *Prospettive di un diritto penale europeo*, Milano, 1998
- G. GRASSO, *Recenti sviluppi in tema di sanzioni amministrative comunitarie*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1993
- G. GRASSO, *Verso un diritto penale comunitario: i progetti di trattato concernenti l'adozione di una regolamentazione*

comune in materia di repressione delle infrazioni alla normativa comunitaria ed in materia di responsabilità e di tutela penale dei funzionari e degli altri agenti della Comunità, in Riv. it. dir. proc. pen., 1982

- G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Il Corpus Juris 2000. Un modello di tutela penale dei beni giuridici comunitari*, Milano, 2003
- G. GRASSO, R. SICURELLA (a cura di), *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale*, Milano, 2008
- G. GRASSO, R. SICURELLA, F. BIANCO, V. SCALIA (a cura di), *Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea. Stato dell'arte e prospettive alla luce della creazione della Procura europea*, Pisa, 2018
- M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, fasc. 1
- M. GREGGI, *Il principio di neutralità dell'IVA e il suo bilanciamento con il contrasto alle frodi fiscali*, in AA.VV., *Fisco e reato. Atti delle giornate di studio Brescia, 24 aprile 2015, Catania, 19 giugno 2015 e Bologna, 16 ottobre 2015*, pp. 61-83
- F. IPPOLITO, *Fondamento, attuazione e controllo del principio di sussidiarietà nel diritto della Comunità e dell'Unione europea*, Milano, 2007

-
- E. HERLIN-KARNELL, *EU competence in criminal law after Lisbon*, in A. BIONDI, P. EECKHAUT, S. RIPLEY, *Eu Law after Lisbon*, cit., pp. 331 e ss.
- E. HERLIN-KARNELL, *The Establishment of a European Public Prosecutor's Office: between "better regulation" and subsidiarity concerns* in W. GEELHOED, L. H. ERKELENS, A. MEIJ, *Shifting Perspectives on the European Public Prosecutor's Office*, cit., pp. 41-57
- A. JOUR SCHROEDER, *Le future relazioni dell'EPPO con OLAF ed Eurojust con gli Stati non partecipanti e gli Stati terzi*, in Atti del convegno intitolato *La cooperazione rafforzata per l'istituzione dell'Ufficio del Procuratore europeo*, tenutosi a Roma, presso la Fondazione Basso, in data 24/25.05.2018, pp. 38 e ss.
- A. JUSZCZAK, E. SASON, *The Directive on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law (PFI Directive): laying down the foundation for a better protection of the Union's financial interests?*, in *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, 2017, pp. 80 e ss.
- P. INSOLERA, *Affaire Taricco: La Corte costituzionale offre una seconda chance ai Giudici di Lussemburgo*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2017, fasc. 4
- G. KESSLER, *The EPPO's Contribution to the Protection of the EU Financial Interests*, in C. NOWAK (a cura di), *The*

- European Public Prosecutor's Office and National Authorities*, Milano, 2016, pp. 1-9
- A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014
- A. LANZI, G. INSOLERA, *Codice penale d'impresa*, Roma, 2015
- G. LASAGNI, *Cooperazione amministrativa e circolazione probatoria nelle frodi doganali e fiscali*; in *Diritto penale contemporaneo*, 2015
- G. LASAGNI, *Processo penale, diritto amministrativo punitivo e cooperazione nell'Unione europea*; in *Diritto penale contemporaneo*, 2016, fasc. 2
- G. LIBERATORE, *Lotta alle frodi IVA intracomunitarie insufficiente: cause e rimedi*, in *L'IVA*, 2016, fasc. 5
- K. LIGETI, *Criminal liability of heads of business. A necessary pillar in the enforcement of the protection of the financial interests of the EU*, in *Eucrim*, 2015, fasc. 4
- K. LIGETI, *Il difficile equilibrio tra i diversi attori coinvolti e il controllo strategico dell'indagine a livello nazionale*, in Atti del convegno intitolato *La cooperazione rafforzata per l'istituzione dell'Ufficio del Procuratore europeo*, tenutosi a Roma, presso la Fondazione Basso, in data 24/25.05.2018, pp. 101 e ss.

- K. LIGETI, *The European Public Prosecutor's Office*, in V. MITSILEGAS, M. BERGSTRÖM E T. KONSTADINIDES, *Research handbook on EU criminal Law*, Cheltenham, 2016, pp. 480 e ss.
- K. LIGETI, *The European Public Prosecutor's Office: how should the rules applicable to its procedure be determined?*; in *European Criminal Law Review*, Vol. 1, n. 2, pp. 123-148
- K. LIGETI, *The protection of the procedural rights of persons concerned by OLAF administrative investigations and the admissibility of OLAF final reports as criminal evidence*; London, 2017, contenuto disponibile sul sito: [http://www.europarl.europa.eu/Reg-Data/etudes/IDAN/2017/603790/IPOL_IDA\(2017\)603790_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/Reg-Data/etudes/IDAN/2017/603790/IPOL_IDA(2017)603790_EN.pdf)
- K. LIGETI, *Toward a Prosecutor for the European Union. Vol.1*; London, 2012
- K. LIGETI, V. FRANSSEN, *Challenges in the field of economic and financial crime in Europe and the US*; London, 2017
- K. LIGETI, A. MARLETTA, *The European Public Prosecutor's Office: what role for OLAF in the future?*, in Z. DURDEVIĆ, E. IVIČEVIĆ KARAS, *European Criminal Procedure Law in Service of the Protection of the European Union Financial Interests: State of Play and Challenges*, Zagreb, 2016, pp. 53 e ss.

- K. LIGETI, G. ROBINSON, *Transversale report on judicial protection*, in M. LUCHTMAN, J. VERVAELE, *Investigatory powers and procedural safeguards: improving OLAF's legislative framework through a comparison with other EU law enforcement authorities (ECN/ESMA/ECB)*, Utrecht, 2017, pp. 219 e ss.
- K. LIGETI, M. SIMONATO, *The European Public Prosecutor's Office: Towards a Truly European Prosecution Service?*, in *New Journal of European Criminal Law*, 2013, nn- 1-2, pp. 10 e ss.
- K. LIGETI, A. WEYEMBERGH, *The European Public Prosecutor's Office: certain constitutional issues*, in L. H. ERKELENS, A. W. MEIJ E M. PAWLIK, *The European Public Prosecutor's Office. An extended arm or a two-headed dragon?*, L'Aia, 2015, pp. 53-78 e ss.
- K. LIGETI, M. J. ANTUNES, F. GIUFFRIDA (a cura di), *The European public prosecutor's office at launch. Adapting national systems, transforming EU criminal law*, Milano, 2020
- M. LUCHTMAN, *Forum choice and judicial review under the EPPO's legislative framework*, in W. GEELHOED, L. H. ERKELENS, A. MEIJ, *Shifting Perspectives on the European Public Prosecutor's Office*, cit., pp. 155-170
- M. LUCHTMAN, J. VERVAELE, *Investigatory powers and procedural safeguards: improving OLAF's legislative*

framework through a comparison with other EU law enforcement authorities (ECN/ESMA/ECB), Utrecht, 2017

- R. LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc giur. Treccani*, Roma, 1988, vol. XIV, pp. 1 e ss.
- L. MAGNANINI, *Anche la Cassazione sollecita la Corte costituzionale ad azionare i “controlimiti” avverso la primauté del diritto eurounitario*, in *Rivista di diritto finanziario e Scienza delle finanze*, 2016, fasc. 4
- S. MANACORDA, *Il P.M. europeo e le questioni aperte in diritto penale sostanziale*, in *Dir. Pen. proc.*, 2017, pp. 660 e ss.
- S. MANACORDA, *La clausola di sussidiarietà nel rapporto tra diritto penale europeo e sistemi penali nazionali*, in L. CAMMALDO, *L’istituzione del procuratore europeo e la tutela penale degli interessi finanziari dell’Unione europea*, cit.
- A. MANCAZZO, L. STRIDI, *Frodi “carosello” e utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti*, in *Il fisco*, 2010, fasc. 9, parte I, pp. 1333 e ss.
- M. MANCINI, *La “materia penale” negli orientamenti della Corte EDU e della Corte costituzionale, con particolare riguardo alle misure limitative dell’elettorato passivo*, in *federalismi.it*, 01/2018
- I. MANZONI, *L’imposta sul valore aggiunto - Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Torino, 1973, pp. 1 e ss.

- V. MARCENÒ, *La sentenza Taricco bis. Conseguenze di una sovranità non decisa*, in www.forumcostituzionale.it, 01/2018, p. 3
- E. MARELLO, *Frodi IVA e buona fede nel soggetto passivo*, in *Giurisprudenza italiana*, 2011, fasc. 5, pp. 1214-1221
- E. MARELLO, *Oggettività dell'operazione IVA e buona fede del soggetto passivo: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. finanz.*, 2008, fasc. 1, parte II, pp. 24-41
- A. MARLETTA, *Interinstitutional Relationship of European Bodies in the fight against crimes affecting the EU's financial interests. Past experience and future models*, in *Eucrim*, 2016, fasc. 3, pp. 141-145
- A. M. MAUGERI, *Il Regolamento 2988/95: un modello di disciplina del potere preventivo comunitario*, in G. GRASSO, *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione*, cit.
- G. MELIS, R. MICELI, *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sulla "imposta sui conferimenti" e sull'IVA*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003
- A MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA*, Milano, 2011

-
- E. MEZZETTI, *La tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea. Sviluppi e discrasie nella legislazione penale degli Stati membri*, Padova, 1994
- G. A. MICHELI, *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, parte II, pp. 427 e ss.
- G. A. MICHELI, *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato (considerazioni di un giurista)*, in *Riv. dir. fin. sc. Fin.*, 1973, fasc. I, pp. 431 e ss.
- V. MITSILEGAS, *Article 49*, in S. PEERS, T. HARVEY, J. KENNER, A. WARD, *The EU Charter of fundamental rights. A commentary*, Oxford and Portland, 2016
- V. MITSILEGAS, *EU Criminal Law after Lisbon. Rights, Trust and the Transformation of Justice in Europe*, Oxford, 2016
- V. MITSILEGAS, F. GIUFFRIDA, *Judicial Review of EPPO acts and decisions*, in K. LIGETI, M. J. ANTUNES, F. GIUFFRIDA (a cura di), *The European public prosecutor's office at launch. Adapting national systems, transforming EU criminal law*, cit., pp. 91-100
- V. MITSILEGAS, *La struttura e i poteri dell'EPPO: un esercizio di complessità?*, in Atti del convegno intitolato *La cooperazione rafforzata per l'istituzione dell'Ufficio del Procuratore europeo*, tenutosi a Roma, presso la Fondazione Basso, in data 24/25.05.2018, pp. 22 e ss.

- V. MITSILEGAS, *Raising the bar? Thoughts on the establishment of the European Public Prosecutor's Office*, in CEPS, 2017
- V. MITSILEGAS, M. BERGSTRÖM E T. KONSTADINIDES, *Research handbook on EU criminal Law*, Cheltenham, 2016
- A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa Ospedaletto, 2012
- A. MONDINI, *Falso materiale e ideologico nelle frodi IVA e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rassegna tributaria*, 2008, fasc. 6, pp. 1788-1832
- A. MONDINI, *La tutela degli interessi dell'Unione contro le frodi IVA "a catena": confronto tra i modelli di responsabilità tributaria e sanzionatoria nell'esperienza italiana* in M. CAIANIELLO, A. DI PIETRO (a cura di), *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali. L'impatto dell'European Investigation Order sulla cooperazione transnazionale*, Bari, 2016, pp. 267-302
- P. MORI, *La Corte costituzionale chiede alla Corte di Giustizia di rivedere la sentenza Taricco: difesa dei controlimiti o rifiuto delle limitazioni di sovranità in materia penale?*, in *Rivista di diritto internazionale*, 2017, fasc. 2, pp. 407 e ss.
- B. NASCIMBENE, *Riflessioni sullo spazio di libertà, sicurezza e giustizia*, in *Studi sull'integrazione europea*, 2017, pp. 515 e ss.

-
- C. NOWAK (a cura di), *The European Public Prosecutor's Office and National Authorities*, Milano, 2016
- L. PALMIERI, *La riforma di Eurojust e i nuovi scenari in materia di cooperazione giudiziaria*, Padova, 2019
- N. PARISI, *Chiari e scuri nella direttiva relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2017, n. 9
- N. PARISI, *La Procura europea: un tassello per lo spazio europeo di giustizia penale*, in *I quaderni europei*, 2013, n. 48, pp. 3-17
- N. PARISI, D. RINOLDI (a cura di), *Giustizia e affari interni nell'Unione europea*, Torino, 1996, p. 133
- N. PARISI, D. RINOLDI, *The Court of Justice of the EU and Criminal Policy*, in *Eu crim*, 2015, n. 3, p. 111 e ss.
- M. PEIROLO, *Effetti extraterritoriali delle frodi IVA*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2015, fasc. 5
- M. PELISSERO, *Competenza della Procura europea e scelte di incriminazione: oltre la tutela degli interessi finanziari*, in G. GRASSO, G. ILLUMINATI, R. SICURELLA, S. ALLEGREZZA (a cura di), *Le sfide dell'attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni*, Milano, 2013

- A. M. PERRINO, *In tema di reato di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti e relativa prescrizione del reato*, in *Il Foro it.*, 2016, fasc. 2
- R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977
- L. PICOTTI, *Il Corpus Juris 2000. Nuova formulazione e prospettive d'attuazione*, (a cura di), Padova, 2004
- L. PICOTTI, *L'attuazione in Italia degli strumenti dell'Unione europea per la protezione penale degli interessi finanziari comunitari*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2006, pp. 615 e ss.
- L. PICOTTI, *Le basi giuridiche per l'introduzione di norme penali comuni relative ai reati oggetto della competenza della Procura europea*, in *Diritto penale contemporaneo*, 11/2013
- L. PICOTTI, *Limiti garantistici delle incriminazioni penali e nuove competenze europee alla luce del Trattato di Lisbona*, in *L'evoluzione del diritto penale nei settori di interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, pubblicazioni del centro di Diritto Penale Europeo di Catania, Milano, 2011, pp. 212 e ss.
- L. PICOTTI, *Superamento della c.d. tecnica del "doppio testo" e tutela penale degli interessi europei*, in G. GRASSO, R. SICURELLA, *Per un rilancio del progetto europeo. Esigenze di tutela degli interessi comunitari e nuove strategie di integrazione penale*, cit.

-
- A. PISANESCHI, *Le sanzioni amministrative comunitarie*, Padova, 1998
- A. PISAPIA, *La Risoluzione del Parlamento europeo sulla Procura europea ed Eurojust. Quando il Parlamento europeo non è colegislatore*, in *Cass. pen.*, 2017, fasc. 2
- E. PISTOIA, *Cooperazione penale nei rapporti fra diritto dell'Unione europea e diritto statale*, Napoli, 2008
- E. PISTOIA, *Il ruolo della cooperazione rafforzata nell'Unione Europea: meccanismo di propulsione dell'integrazione o elemento di divario tra gli Stati membri?*, in *DPCE 2002*, pp. 1885 e ss.
- E. PISTOIA, *Tecniche di normazione nelle decisioni-quadro sul ravvicinamento delle legislazioni penali sostanziali*, in G. G. FLORIDIA, R. ORRÙ (a cura di), *Meccanismi e tecniche di normazione fra livello comunitario e livello nazionale e sub nazionale*, Torino, 2007, pp. 204 e ss.
- P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2018
- F. QUARTA, *Risarcimento e sanzione nell'illecito civile*, Napoli, 2013
- N. RAGGI, *Effetto domino sui "rimborsi" IVA. Per la Corte di giustizia l'erario nazionale è obbligato a restituire l'imposta all'operatore che è stato costretto a rifonderla al proprio cliente*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, fasc. 6, pp. 1088-1125

- N. RAGGI, *Fine delle operazioni inesistenti nell'IVA?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, fasc. 2, pp. 275 e ss.
- D. RINOLDI, *Lo spazio di libertà, sicurezza e giustizia nel diritto dell'integrazione europea*, Napoli, 2012
- R. RIZZARDI, *IVA non dovuta: le criticità relative alla detrazione e al rimborso*, in *Corr. trib.*, 2018, fasc. 20, pp. 1551-1557
- F. 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*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, fasc. 1
- L. S. ROSSI, *Come risolvere la "questione Taricco" ... senza far leva sull'art. 4, par. 2, TUE*, in *SIDI Blog*, 05/2017
- L. S. ROSSI, *From EU Pillar to Area: The Impact of the Lisbon Treaty on the External Dimension of Freedom, Security and Justice*, in *Dir. Un. Eur.*, 2011, fasc. 4
- L. S. ROSSI, *How Could the ECJ Escape from the Taricco Quagmire?*, *VerfBlog*, 04/2017
- S. RUGGERI, *Indagini e azione penale nei procedimenti di competenza della nuova Procura europea*, in *Processo penale e giustizia*, 2018, fasc. 3
- L. SALAZAR, *Cooperazione giudiziaria e lotta antifrode*, in G. GRASSO, *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione. L'esempio dei fondi strutturali*, cit.

-
- L. SALAZAR, *Diritto penale e diritto comunitario: la strana coppia*, in *Cass. pen.*, 1992, fasc. 6, pp. 1658-1668
- L. SALAZAR, *Habemus EPPO! La lunga marcia della procura europea*, in *Arch. Pen.*, 2017, fasc. 3
- L. SALAZAR, *Il negoziato sulla Procura europea nell'agenda della presidenza italiana dell'Unione europea 2014*, in G. GRASSO, G. ILLUMINATI, R. SICURELLA, S. ALLEGREZZA (a cura di), *Le sfide dell'attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni*, cit.
- L. SALAZAR, *La cooperazione giudiziaria in materia penale*, in N. PARISI, D. RINOLDI (a cura di), *Giustizia e affari interni nell'Unione europea*, Torino, 1996, p. 133
- L. SALAZAR, *La costruzione di uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia dopo il Consiglio di Tampere*, in *Cass. pen.*, 2000, fasc. 4, pp. 1114-1131
- L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, pp. 3 e ss.
- B. SANTACROCE, *Pro e contro del "regime definitivo" IVA in funzione "antifrode carosello"*, in *Dialoghi trib.*, 2010, vol. 3, fasc. 4, pp. 422-426
- S. SCALIA, *L'applicazione delle sanzioni in materia di frodi comunitarie da parte delle Autorità nazionali*, in G. GRASSO

- (a cura di), *La lotta contro la frode agli interessi finanziari della Comunità europea tra prevenzione e repressione. L'esempio dei fondi strutturali*, cit.
- V. SCIARABBA, *L'istituzione della Procura europea e la cooperazione rafforzata: nuove prospettive?*, in *European-rights.eu*, pp. 17 e ss.
- R. SICURELLA, *Il diritto penale applicabile alla Procura europea: diritto penale sovranazionale o diritto nazionale "armonizzato"? Le questioni in gioco*; in *Diritto penale contemporaneo*, 12/2013
- R. SICURELLA, *Le conseguenze dell'istituzione della Procura europea negli Stati membri dell'Unione. Profili di diritto penale sostanziale*, in V. BAZZOCCHI (a cura di), *La protezione dei diritti fondamentali e procedurali dalle esperienze investigative dell'OLAF all'istituzione del Procuratore europeo*, Roma, 2015, pp. 143 e ss.
- R. SICURELLA, *Prove tecniche per una metodologia dell'esercizio delle nuove competenze concorrenti dell'Unione europea in materia penale*, pubblicazioni del Centro di Diritto Penale Europeo di Catania, Milano, 2011
- R. SICURELLA, *Spazio europeo e giustizia penale: l'istituzione della nuova Procura europea*, in *Diritto penale e processo*, 2018, fasc. 7, p. 846
- R. SICURELLA, *The Material Scope of the EPPO. A Critical Overview of Treaty Provisions and Draft Proposals*, in C.

NOWAK (a cura di), *The European Public Prosecutor's Office and National Authorities*, Milano, 2016, pp. 109-125

- E. SIMONCINI, *Il "cyberlaundering"; la "nuova frontiera" del riciclaggio*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2015, fasc. 4
- C. SOTIS, *Il Trattato di Lisbona e le competenze penali dell'Unione europea*, in *Cass. pen.*, 2010, fasc. 3
- J. R. SPENCER, *A monster or a Eunuch? The sad story of the European Public Prosecutor*, in *The Criminal Law Review*, London, 2016, n. 11, pp. 823 e ss.
- F. SPIEZIA, *Gli scenari per l'istituzione del procuratore europeo alla luce del Trattato di Lisbona e i rapporti con Eurojust*, in L. CAMALDO, *L'istituzione del procuratore europeo e la tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea*, cit.
- F. SPIEZIA, *I cambiamenti in corso nello spazio europeo di libertà sicurezza e giustizia: quale futuro per Eurojust?*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2015
- F. SPIEZIA, *Il coordinamento nell'Unione europea: il rafforzamento dei poteri di Eurojust*, in *Diritto dell'Unione europea*, 2010, fasc. 3
- F. SPIEZIA, *Il coordinamento giudiziario sovranazionale: problemi e prospettive alla luce della nuova decisione 2009/426/GAI che rafforza i poteri di Eurojust*, in *Cass. pen.*, 2010, fasc. 5

- F. SPIEZIA, *Il Pubblico ministero europeo e i rapporti con Eurojust*, in Atti del convegno intitolato *La cooperazione rafforzata per l'istituzione dell'Ufficio del Procuratore europeo*, tenutosi a Roma, presso la Fondazione Basso, in data 24/25.05.2018, pp. 47 e ss.
- F. SPIEZIA, *L'attività del Desk Italiano di Eurojust per l'anno 2016. L'impegno di un anno al servizio delle autorità giudiziarie italiane. Relazione del membro nazionale*, L'Aja, 15 febbraio 2017
- F. SPIEZIA, *L'istituzione del procuratore europeo nella proposta di regolamento della Commissione europea del 17 luglio 2013; quali nuovi assetti per lo Spazio europeo di Libertà, Sicurezza e Giustizia?*, in *Cass. pen.*, 2014, fasc. 5
- F. SPIEZIA, *La proposta di regolamento del 17 luglio 2013 per la creazione dell'Agenzia dell'Unione europea per la cooperazione giudiziaria penale. Lo stato dei negoziati e le prospettive per il futuro di Eurojust*, in *Cass. pen.*, 2015, fasc. 4
- F. SPIEZIA, *The European Public Prosecutor's Office: How to Implement the Relations with Eurojust?*, in *Eucrim*, 02/2018, pp. 130-137
- A. TERRASI, *Note a margine dell'ordinanza della Corte costituzionale sul caso "Taricco": l'effetto delle norme dei Trattati istitutivi dell'UE sulla legge penale sostanziale*

italiana, in *Diritti umani e diritto internazionale*, 2017, fasc. 1

F. TESAURO, *Appunti sulle frodi carousel*, in *Giurisprudenza italiana*, 2011, fasc. 5, pp. 1213-1214.

F. TESAURO (a cura di), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001

G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012

K. TIEDEMANN, *La tutela penale degli interessi finanziari della Comunità Europea*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1991

G. D. TOMA, *La frode carousel nell'IVA. Parte seconda. Risvolti tributari*, in *Dir. prat. Trib.*, 2010, fasc. 3, parte II, pp. 716 e ss.

L. TOSI, F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000

E. TRAVERSA, *I tre principali aspetti istituzionali dell'attività della Procura europea (EPPO): legge applicabile, rimedi giurisdizionali e conflitti di competenza*, in *Archivio penale*, 2019, fasc. 3

A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN, G. J. VAN NORDEN, *Fundamentals of EU VAT Law*, 2016

V. VASTA, *Il Regolamento (UE) 2017/1939 istitutivo della Procura europea*, in *Processo penale e giustizia*, 2018, fasc. 1

- A. VENEGONI, *Il difficile cammino della proposta di direttiva per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea attraverso la legge penale (c.d. Direttiva PIF): il problema della base legale*, in *Cass. pen.*, 2015, fasc. 6, pp. 2442 e ss.
- A. VENEGONI, *Indagini penali e diritto UE nelle frodi comunitarie*, in *Questione giustizia*, 07/2015
- A. VENEGONI, *La Convenzione sulla protezione degli interessi finanziari della Unione europea*, in L. DE MATTEIS, C. FERRARA, F. LICATA, N. PIACENTE, A. VENEGONI (a cura di), *Diritto penale sostanziale e processuale dell'Unione europea*, www.exeoedizioni.it, 2011, Vol. I, pp. 40-69; Vol. II, pp. 10-56
- A. VENEGONI, *La definizione del reato di frode nella legislazione dell'Unione dalla Convenzione PIF alla proposta di direttiva PIF*, in *Diritto penale contemporaneo*, 10/2016
- A. VENEGONI, *La Direttiva PIF: un ulteriore passo nel processo di sviluppo del diritto penale europeo o un'occasione persa?*, in www.ilpenalista.it, 27.07.2017
- A. VENEGONI, *OLAF*, in A. MARANDOLA (a cura di), *Cooperazione giudiziaria penale*, Milano, 2018, pp. 1103 e ss.
- A. VENEGONI, *Prime brevi note sulla proposta di direttiva della Commissione europea per la protezione degli interessi finanziari dell'Unione attraverso la legge penale – COM (2012) 363 (c.d. Direttiva PIF)*, in *Diritto penale contemporaneo*, 09/2012

- A. VENEGONI, M. MINÌ, *I nodi irrisolti della nuova Procura europea*, in *Giurisprudenza penale*, 12/2017
- A. VERGÉS BAUSILI, *Rethinking methods of dividing and exercising powers in the EU: reforming subsidiary and National Parliaments*, Jean Monnet working paper 9/02, New York, 2002
- G. VERNA, *Un tranciante intervento della Corte di Giustizia sulla ripartizione degli oneri probatori nelle c.d. frodi carosello*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2016, fasc. 3
- J.A.E. VERVAELE, *European Criminal Justice in the post-Lisbon Area of Freedom, Security and Justice*, Trento, 2014
- J.A.E. VERVAELE, *La relazione tra OLAF, il futuro EPPO, gli altri organi europei e le autorità giudiziarie nazionali*, in V. BAZZOCCHI (a cura di), *La protezione dei diritti fondamentali e procedurali dalle esperienze investigative dell'OLAF all'istituzione del Procuratore europeo*, Roma, 2015, pp. 117 e ss.
- J.A.E. VERVAELE, *The shaping and reshaping of Eurojust and OLAF. Investigative Judicial Powers in the European Judicial Area*, in *Eucrim*, 2008, n. 3-4, pp. 180-186
- P. VIAPIANA, *Il principio di sussidiarietà verticale. Attuazioni e prospettive*, Milano, 2002, pp. 23 e ss.
- F. VIGANÒ, *Verso una parte generale europea?*, in G. GRASSO, G. ILLUMINATI, R. SICURELLA, S. ALLEGREZZA (a

cura di), *Le sfide dell'attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni*, cit.

- I. WIECZOREK, *The EPPO Draft Regulation Passes the First Subsidiarity Test: analysis and interpretation of the European Commission's hasty approach to National Parliaments' subsidiarity arguments*, in *German Law Journal*, 2015, vol. 16 n. 5, pp. 1248 e ss.
- E. ZANETTI, *Nasce l'Agenzia dell'Unione europea per la cooperazione giudiziaria penale*, in *Processo penale e giustizia*, 2019, fasc. 2, pp. 302-308.