

N° R.G.N.R. 0849/2015  
N° R.G.GIP 1488/2015  
N° R.G.ORD. 588/2015



## TRIBUNALE DI VARESE

UFFICIO DEL GIUDICE PER LE INDAGINI PRELIMINARI

### **ORDINANZA DI RINVIO PREGIUDIZIALE ALLA CORTE DI GIUSTIZIA**

**-art. 267 TFUE-**

Il Giudice per le Indagini Preliminari, dott. Stefano Sala,  
sulla richiesta di decreto penale di condanna avanzata dal Pubblico Ministero nel sopra emarginato procedimento incardinato nei confronti di [REDACTED] nato a [REDACTED],  
il [REDACTED] residente in [REDACTED], via [REDACTED],  
difeso di ufficio dall'avv. [REDACTED] del foro di Varese, con studio in [REDACTED],  
[REDACTED],  
ha emesso la seguente

#### ORDINANZA

di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia.

#### 1. IL PROCEDIMENTO PRINCIPALE

##### *1.1 Esposizione succinta del procedimento*

Nel sopra emarginato procedimento il Pubblico Ministero ha esercitato l'azione penale nei confronti di [REDACTED] contestando al predetto il seguente addebito formale:

“delitto previsto e punito dall'art. 10 ter del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, perché, nella sua qualità di amministratore unico della “[REDACTED]”, con sede legale in [REDACTED], non versava l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, per complessivi euro 175.272,00, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27 dicembre 2013). Accertato in Gavirate, in data 22 maggio 2014.”

##### *1.2 Breve illustrazione dei fatti di causa*

Il Pubblico Ministero fonda l'esercizio dell'azione penale sull'attività di accertamento compiuta dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate, i quali depositavano presso la Procura della Repubblica di Varese una comunicazione di notizia di reato mediante cui si segnalava che la società [REDACTED], sedente in [REDACTED], non aveva provveduto a versare l'IVA dovuta in

base alla relativa dichiarazione concernente l'anno 2012, per un importo complessivo pari ad euro 175.272,00.

Più precisamente, i funzionari affermavano di aver riscontrato in primo luogo che la suddetta società a responsabilità limitata aveva provveduto a presentare la dichiarazione IVA entro il termine prescritto. Dalla disamina della dichiarazione suddetta e dalle verifiche compiute era emerso che l'impresa era gravata di un debito tributario nei confronti dell'erario per complessivi euro 175.272,00, come risultava dall'autoliquidazione compiuta dal soggetto passivo. I controlli successivamente operati dai funzionari dell'amministrazione fiscale avevano consentito di accertare che la società [REDACTED] S.r.l. non aveva provveduto a versare entro il termine prescritto, ossia il 27 dicembre 2013, l'imposta dovuta in materia di IVA ed autoliquidata.

Pare utile rammentare sin d'ora che, ai fini della normativa penale, il termine ultimo per adempiere al versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale corrisponde all'ultimo giorno previsto per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, come esplicitato dall'art. 10ter del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74. Nel caso di specie, poiché la dichiarazione IVA debitamente comunicata all'Agenzia delle Entrate (ente cui è demandata dallo Stato la raccolta dei tributi) ineriva il periodo di imposta relativo all'anno 2012, il termine ultimo di pagamento deve essere individuato nel giorno 27 dicembre 2013, ossia in coincidenza con il termine stabilito per il versamento dell'acconto relativo all'anno di imposta successivo, il 2013.

Contestualmente l'amministrazione finanziaria segnalava che, dopo l'accertamento e la contestazione dell'illecito, la società [REDACTED] S.r.l. aveva optato per il pagamento rateizzato dell'imposta entro il termine di trenta giorni dall'apposita comunicazione predisposta dall'Agenzia delle Entrate, determinazione che avrebbe consentito la decurtazione nella misura di due terzi delle sanzioni amministrative previste.

Costatato dai registri delle imprese conservati dalla Camera di commercio che [REDACTED] era l'amministratore unico della società [REDACTED] S.r.l., impresa sedente nel circondario di questo Tribunale, e appurato che costui nella sua veste di rappresentante legale dell'ente non aveva provveduto all'obbligo di legge, ossia al versamento dell'IVA entro il termine ultimo sopra individuato, il Pubblico Ministero perveniva al convincimento che sussistessero tutti i presupposti oggettivi e soggettivi per contestare al predetto individuo la fattispecie penale disciplinata dall'art. 10ter del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, in relazione alla quale chiedeva pertanto l'emissione di un decreto penale di condanna alla pena della multa di euro 22.500,00.

La richiesta di condanna veniva avanzata dal Pubblico Ministero il 29 maggio 2015.

Il giorno 7 ottobre 2015 veniva pubblicato sulla Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 233 il decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158, che, per quanto di interesse, modificava gli artt. 10bis e 10ter del d.lgs. 74/2000 e introduceva una nuova e precedentemente sconosciuta causa di non punibilità inserendola nel nuovo art. 13 del d.lgs. 74/2000 (vd. *infra*).

### ***1.3 Il rito prescelto dal Pubblico Ministero per richiedere la condanna dell'imputato e la sua natura giurisdizionale***

Come già si è avuto modo di precisare, il Pubblico Ministero in esito alla ricostruzione dei fatti ora prospettata e sulla base della documentazione acquisita al fascicolo esercitava l'azione penale richiedendo l'emissione di un decreto penale di condanna.

È bene, tuttavia, segnalare che il rito speciale prescelto dal Pubblico Ministero si instaura con un atto propulsivo di parte e relega il contraddittorio ad una fase successiva alla determinazione del giudice. Alla richiesta della Pubblica Accusa il Giudice può, infatti, rispondere con tre differenti pronunce: 1) in primo luogo può condividere l'istanza, ritenere congrua la pena proposta dall'Accusa ed emettere il decreto penale di condanna; 2) oppure può pervenire al convincimento che gli elementi su cui si fonda l'azione sono malfermi e rigettare semplicemente la richiesta, così consentendo al Pubblico Ministero di esercitare in forma diversa l'azione penale; 3) può adottare, in ultimo, una sentenza di immediato proscioglimento ex art. 129 c.p.p. quando ritiene che il fatto di reato non sussista, l'imputato non lo abbia commesso, che il fatto contestato non costituisca reato, non sia previsto dalla legge come reato, non sia procedibile, non sia punibile<sup>1</sup>, sia prescritto o estinto per'altra causa ovvero il reo non sia imputabile.

Una volta emesso il decreto penale di condanna, l'imputato e il suo difensore hanno la facoltà di opporsi al provvedimento giudiziale e di chiedere che sia celebrato il processo nelle forme del dibattimento ovvero secondo il diverso rito speciale prescelto (applicazione concordata della pena, giudizio abbreviato, messa alla prova). Se costoro decidono di non opporsi, il decreto diviene irrevocabile e si procede alla sua esecuzione (art. 648 c.p.p.).

Quanto al contenuto del decreto penale di condanna, è utile segnalare che tramite di esso è possibile condannare l'imputato alla pena della multa, dell'ammenda (si tratta di due pene pecuniarie) ovvero, nei casi prescritti dalla legge e con il consenso del condannato, alla sanzione

<sup>1</sup> Sulla possibilità di pronunciare, immediatamente, ex art. 129 c.p.p., una sentenza di proscioglimento nel caso in cui si accerti l'integrazione dei presupposti di una causa di non punibilità il diritto vivente si è definitivamente consolidato in senso positivo, come attestato dalle numerose sentenze pronunciate sul punto dalla Corte di Cassazione, del tutto uniformi in argomento (cfr. Cass. 48765/2012; Cass. 25155/2005; Cass. 15955/2001). Si riporta per esteso la massima estrapolata da quest'ultima pronuncia a titolo di esempio: "Fra le cause di non punibilità previste dall'art. 129, comma 2, cod. proc. pen., rientra anche il fatto non punibile per l'esistenza di una scriminante, atteso che la formula "perché il fatto non costituisce reato" comprende tutte le ipotesi - generali e speciali - di esclusione della punibilità (In applicazione di tale principio la Corte ha annullato senza rinvio la sentenza della Corte d'appello che aveva dichiarato estinto per prescrizione il reato di cui all'art. 343 cod. pen., commesso da un avvocato in udienza nei confronti di un magistrato del pubblico ministero, sebbene lo stesso giudice avesse mostrato di non dubitare che nel fatto fosse ravvisabile la scriminante di cui all'art. 598 cod. pen., non presa in considerazione solo perché tale genere di cause di non punibilità non sarebbero espressamente previste nell'ambito dell'art. 129, comma 2, cod. proc. pen.)".

del lavoro di pubblica utilità (cfr. per esempio, l'art. 186, comma 9bis, D.lgs. 285/1992 in materia di guida in stato di ebbrezza). In caso di insolvenza del condannato la pena pecuniaria viene ad essere convertita in una sanzione restrittiva della libertà personale; l'art. 102 del decreto legislativo n. 689/1981 stabilisce, infatti, che le pene della multa e dell'ammenda non eseguite per insolvibilità del condannato si convertono nella libertà controllata per un periodo massimo, rispettivamente, di un anno e di sei mesi ovvero, a richiesta del condannato, in lavoro sostitutivo.

Dalla disamina della normativa di riferimento si evince, pertanto, che il legislatore interno ha configurato il decreto penale di condanna come un procedimento che consente l'assunzione di provvedimenti sanzionatori di tenore indubbiamente penale nei confronti degli imputati, prevedendo un contraddittorio posticipato che deve essere attivato dall'imputato ovvero dal suo difensore, sia esso nominato d'ufficio o di fiducia, qualora ne ravvisino un concreto interesse.

Tale rito si celebra innanzi ad una autorità giudiziaria che dispone di tutti i requisiti individuati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (CG, sentenza 30 giugno 1966, causa 61/65, *Vaassen-Gobbels c. Beambtenfonds voor het Mijnbedrijf*, in Racc. pag. 408).

La posticipazione del contraddittorio imposta dal rito prescelto dal Pubblico Ministero non costituisce ostacolo all'attivazione dell'istituto del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, come la giurisprudenza di tale organo ha già avuto modo di statuire in circostanze non dissimili (CG, sentenza 21 febbraio 1974, causa 162/73, *Birra Dreher Spa contro Amministrazione delle finanze dello Stato*, in Racc. pag. 201; CG, sentenza 14 dicembre 1971, causa 43/71, *Politi contro Ministero delle Finanze*). D'altronde, si deve rilevare che secondo l'assunto della Corte di Giustizia "l'esistenza di un previo contraddittorio non figura tra i presupposti prescritti per l'instaurazione del procedimento previsto dall'art. 177 del Trattato" (ora 267 TFUE) e "spetta al solo giudice nazionale valutare la necessità di sentire il convenuto prima di emettere un'ordinanza di rinvio" (vd. CG, sentenza 28 giugno 1978, C-70/77, *Simmenthal*, Racc. pag. 1453; in medesimi termini CG, sentenza 20 ottobre 1993, C-10/1992).

## 2. L'ASSETTO NORMATIVO NAZIONALE DI RIFERIMENTO

L'art. 10 bis del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, contenente la disciplina dei reati in materia di imposte indirette ed IVA (di seguito d.lgs. 74/2000), introdotto dall'art. 1, comma 414, legge 30 dicembre 2004, n. 311 (legge finanziaria per l'anno 2005) dal titolo "omesso versamento di ritenute certificate", al momento della commissione del fatto e fino al 21 ottobre 2015 incluso così disponeva: "è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta

ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta".

Il successivo art. 10-ter intitolato "omesso versamento di IVA" è stato introdotto dall'art. 35, comma 7, del decreto legge 4 luglio 2006, poi convertito con legge 4 agosto 2006 n. 248, prevedeva quanto di seguito riportato al momento della commissione del fatto e fino al 21 ottobre 2015 incluso: "la disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo".

Le norme summenzionate, rimaste invariate per molto tempo, sono state oggetto di recente manipolazione legislativa a seguito della promulgazione del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158 (di seguito d.lgs. 158/2015), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015. L'art. 10 bis del d.lgs. 74/2000 in forza delle modifiche introdotte dall'art.7 del d.lgs. 158/2015 ha assunto la seguente formulazione: "omesso versamento di ritenute dovute o certificate. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta."

L'art. 10 ter del d.lgs. 74/2000 ha assunto, parimenti, per effetto dell'art. 8 del d.lgs. 158/2015 la seguente nuova formulazione sempre con decorrenza dal 22 ottobre 2015: "omesso versamento di IVA. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta."

Per meglio comprendere il quadro normativo di riferimento è ancora doveroso constatare che il successivo art. 11 del d.lgs. 158/2015 ha introdotto un'altra fondamentale novità che consiste nel disciplinare una causa di non punibilità avente per oggetto l'integrale pagamento dell'imposta dovuta e delle sanzioni, anche ridotte a seguito di procedimento conciliativo, da compiersi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento. Così recita il comma primo dell'art. 13 del d.lgs. 74/2000 nella formulazione successiva alla novella citata: "art. 13. Causa di non punibilità. Pagamento del debito. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali

procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.”

Nella versione antecedente, vigente al momento di commissione del fatto, si prevedeva soltanto in caso di versamento tardivo degli importi dovuti all'erario a titolo di imposta una attenuazione del trattamento sanzionatorio attraverso la configurazione di una circostanza attenuante: “art. 13 d.lgs. 74/2000. Circostanza attenuante. Pagamento del debito tributario. 1. Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. 2. A tale fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma.”

### **3. L'ASSETTO NORMATIVO DI RIFERIMENTO DELL'UNIONE EUROPEA**

Il diritto dell'Unione europea di interesse per la risoluzione della questione devoluta alla presente sede è costituito in primo luogo dall'art. 4, par. 3, TUE e dall'art. 325 TFUE, nonché dalla Convenzione PIF e dal regolamento (CE, Euratom) n. 2988/95 del Consiglio.

L'art. 4, paragrafo terzo, TUE recita così: “in virtù del principio di leale cooperazione, l'Unione e gli Stati membri si rispettano e si assistono reciprocamente nell'adempimento dei compiti derivanti dai trattati.

Gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai trattati o conseguenti agli atti delle istituzioni dell'Unione.

Gli Stati membri facilitano all'Unione l'adempimento dei suoi compiti e si astengono da qualsiasi misura che rischi di mettere in pericolo la realizzazione degli obiettivi dell'Unione.”

L'articolo 325 TFUE prevede quanto segue: “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 dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari”.

Il regolamento (CE, Euratom) n. 2988/95 del Consiglio elabora una normativa generale concernente controlli omogenei e misure e sanzioni amministrative per irregolarità relative al

diritto dell'Unione (ex diritto comunitario) e all'art. 1, paragrafo 2, definisce la nozione di irregolarità come segue: "Costituisce irregolarità qualsiasi violazione di una disposizione del diritto comunitario derivante da un'azione o un'omissione di un operatore economico che 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."

Ulteriori disposizioni comuni sulla tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione figurano parimenti nella Convenzione PIF, sottoscritta il 26 luglio 1995 a Lussemburgo, la quale è stata conclusa dagli allora 15 Stati membri dell'Unione sul fondamento dell'articolo K.3, paragrafo 2, lettera c), TUE ed è entrata in vigore il 17 ottobre 2002. Sotto il titolo «Disposizioni generali», l'articolo 1 della Convenzione PIF definisce la frode e impone agli Stati membri di configurare come illeciti penali le condotte da esso contemplate: "Ai fini della presente convenzione costituisce frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee: [...] 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;
- alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto.

2. Fatto salvo l'articolo 2, paragrafo 2, 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.

3. Fatto salvo l'articolo 2, paragrafo 2, ciascuno Stato membro prende altresì le misure necessarie affinché la redazione o il rilascio intenzionale di dichiarazioni o di documenti falsi, inesatti o incompleti cui conseguano gli effetti di cui al paragrafo 1 costituiscano illeciti penali qualora non siano già punibili come illecito principale ovvero a titolo di complicità, d'istigazione o di tentativo di frode quale definita al paragrafo 1[...].

L'articolo 2 della Convenzione PIF contiene il seguente obbligo a carico degli Stati membri inteso all'introduzione di sanzioni: "1. 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'estradizione, 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. Tuttavia, uno Stato membro può prevedere per i casi di frode di lieve entità riguardante un importo totale inferiore a 4.000 ECU, che non presentino aspetti di particolare gravità secondo la propria legislazione, sanzioni di natura diversa da quelle previste al paragrafo 1".

#### 4. RILEVANZA DELLA QUESTIONE DI DIRITTO OGGETTO DEL RINVIO PREGIUDIZIALE

Emerge plasticamente dalla suesposta narrazione che le questioni interpretative oggetto di rinvio pregiudiziale dispongono di notevole rilevanza per la decisione del procedimento penale incardinato innanzi allo scrivente, potendo dalla soluzione delle stesse derivare persino la condanna ovvero il proscioglimento dell'imputato.

In *primis* va evidenziato che il legislatore interno ha apportato con la promulgazione del d.lgs. 158/2015 una sostanziale modifica alle previsioni che sanzionavano l'omesso versamento dell'IVA innalzando la soglia minima di rilevanza penale di cui all'art. 10 ter d.lgs. 74/2000 dall'originario importo di euro 50.000,00 fino a raggiungere il considerevole importo di 250.000,00 euro.

Così facendo il legislatore della riforma ha disarticolato ogni precedente legame con la previsione dell'art. 10 bis del d.lgs. 74/2000, di fatto apprestando una maggiore tutela all'erario nazionale in caso di omesso versamento delle imposte dirette, la cui protezione viene attestata per valori ben inferiori e pari soltanto a 150.000,00 euro.

Infine, il d.lgs. 158/2015 ha introdotto una causa di non punibilità in precedenza sconosciuta all'ordinamento, che sottrae alla sanzione penale la persona fisica responsabile dell'illecito tributario nell'ipotesi in cui il soggetto passivo dell'imposta provveda prima dell'apertura del dibattimento al pagamento del tributo dovuto e delle sanzioni connesse, anche in forma ridotta a seguito del perfezionamento di procedimenti conciliativi.

Ciò premesso, va dunque considerato che nel caso di specie l'imputato è stato accusato di non aver versato l'IVA dichiarata per un valore corrispondente all'importo di 175.272,00 euro; ne consegue che le modifiche introdotte con il d.lgs. 158/2015 hanno l'effetto immediato di sottrarre alla sfera della responsabilità penale la condotta, essendo l'imposta sul valore aggiunto non versata pari ad un importo inferiore alla nuova soglia minima di euro 250.000,00. Trattandosi di norma più favorevole per il reo, troverebbe, infatti, applicazione quella più recente che riconduce il suo comportamento nell'area dell'irrilevanza penale.

È proprio nella compatibilità di tale innovazione normativa con l'ordinamento europeo e nella sua legittimità che si pone il dubbio interpretativo in grado di assumere rilevanza dirimente per la definizione del giudizio incardinato innanzi allo scrivente.



Qualora la Corte di Giustizia dovesse affermare che gli artt. 4 TUE e 325 TFUE non sono compatibili con una normativa nazionale che assicura un trattamento deteriore in caso di omesso versamento dell'IVA rispetto alle tutele apprestate in ambito penale per assicurare il versamento dell'imposta sui redditi, il decreto legislativo 158/2015 non troverebbe applicazione e la condotta dell'imputato manterrebbe intatta l'originaria rilevanza sotto il profilo penale. Dunque, l'imputato non andrebbe prosciolto immediatamente ex art. 129 c.p. perché il fatto continuerebbe a integrare un illecito penale (vd. *infra*).

Quanto alla nuova previsione che introduce una causa di non punibilità precedentemente ignota, è imprescindibile sin d'ora apprezzare se l'istituto di nuova formazione sia compatibile con il quadro regolatorio sovranazionale, atteso che ad assetto normativo invariato l'imputato potrebbe avvantaggiarsi della nuova previsione fino a beneficiare persino degli effetti di una sentenza di proscioglimento (dalla documentazione in atti versata si evince, infatti, che la società ██████████ S.r.l. ha concordato un piano di rientro dell'esposizione nell'anno 2014 diluendo il pagamento in plurime rate). Tale circostanza imporrebbe al decidente di rigettare il decreto di condanna e di trasmettere gli atti al Pubblico Ministero per verificare se, nel frattempo, è intervenuto l'integrale pagamento del dovuto.

Se la Corte di Giustizia si determinasse nel senso che l'obbligo di derivazione europea che impone agli Stati membri di provvedere alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione mediante l'articolazione di sanzioni (anche penali) dissuasive ed efficaci non è compatibile con l'introduzione di una causa di non punibilità del tenore esposto, il Giudice non sarebbe più tenuto a rimettere gli atti al Pubblico Ministero ben potendo pronunciarsi sul merito della vicenda.

Occorre, infatti, rammentare che il rito prescelto dalla Pubblica Accusa non consente al decidente, come si è visto al paragrafo 1.3 che precede, di disporre alcuna integrazione probatoria, né di instaurare alcuna proficua interlocuzione con le parti, essendo il contraddittorio deferito ad una fase successiva. Di fronte, pertanto, all'impossibilità oggettiva di verificare l'avvenuto integrale pagamento delle imposte dovute e delle sanzioni amministrative comminate (in atti non vi sono elementi sufficienti per decidere sul punto), il Giudice non potrebbe fare altro che rigettare la richiesta di decreto penale, facendo regredire il procedimento alla fase delle indagini preliminari. L'eventuale estinzione dell'esposizione tributaria non costituisce, d'altronde, una mera eventualità nel caso di specie, in quanto l'Agenzia delle Entrate ha segnalato nella relazione depositata agli atti che la società ██████████ S.r.l. ha perfezionato un accordo di rateizzazione del debito. Il che rende assolutamente credibile che nell'intervallo cronologico trascorso l'impresa abbia saldato il dovuto ovvero intenda saldarlo nei termini di seguito esposti; circostanza che, se appurata, comporterebbe una immediata declaratoria di non

1000

1000

punibilità ex art. 129 c.p.p. da pronunciarsi mediante sentenza e la cui valutazione non può dunque essere semplicemente pretermessa ai fini della decisione.

Peraltro, vale la pena di rammentare che l'ultimo comma dell'art. 13 d.lgs. 74/2000, come modificato dall'art. 11 d.lgs. 158/2015, sancisce che "qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, [...] il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione e' dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione e' sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione".

Quanto agli ulteriori quesiti proposti, deve osservarsi che essi assumono rilevanza dirimente per valutare la gravità della condotta posta in essere dall'imputato e ponderare adeguatamente la pena nelle circostanze del caso concreto. Se, infatti, il diritto europeo dovesse essere interpretato nel senso di seguito prospettato, gli Stati membri sarebbero giuridicamente tenuti a sanzionare l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, per importi non corrisposti pari ad almeno euro 50.000,00, con pene privative della libertà personale. Il che, da un lato, imporrebbe di considerare come particolarmente grave una violazione come quella di specie, che comporta la sottrazione all'erario di un importo superiore al triplo rispetto alla menzionata soglia di punibilità, con tutte le conseguenze che ne derivano immancabilmente anche in termini di commisurazione del trattamento sanzionatorio; dall'altro, comporterebbe il possibile rigetto della richiesta di decreto penale, in quanto la sanzione proposta dal Pubblico Ministero, cui il Giudice è tenuto ad attenersi in caso di accoglimento dell'istanza in questa fase del giudizio (vd. *supra*), riduce considerevolmente lo spettro di efficacia repressiva di una eventuale condanna escludendo radicalmente l'applicazione di pene maggiormente afflittive, quali la reclusione ovvero l'arresto, circostanza che esigerebbe una compiuta valutazione del decidente in merito all'esistenza di elementi in grado di giustificare nel caso concreto l'adozione di un simile trattamento meno rigoroso rispetto a quello in astratto richiesto dalla Convenzione PIF. Ciò premesso, vale ancora la pena di evidenziare che non si rinvencono nella vicenda in esame ragioni ostative alla disapplicazione della normativa nazionale di nuova introduzione per i profili già accennati, in quanto una tale soluzione non sarebbe ostacolata dal principio di legalità (*nullum crimen et nulla poena sine lege*), né tanto meno dalla previsione dell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che garantisce l'applicazione della norma sanzionatoria successiva più favorevole, in coerenza con quanto prescritto dallo stesso art. 2 del codice penale italiano.

Nel caso in esame tutta la vicenda si è, infatti, esaurita nella vigenza della precedente norma sanzionatoria e, dunque, l'imputato era ben edotto delle conseguenze che sarebbero scaturite

dalla sua condotta in ragione delle puntuali e meticolose prescrizioni che erano applicabili all'epoca. Tale circostanza assicura il pieno rispetto del principio di legalità, che non pare minimamente scalfito.

Quanto alle norme di nuova emanazione, esse, se ritenute non compatibili con il diritto dell'Unione, non avrebbero mai fatto lecito ingresso nell'ordinamento nazionale e, conseguentemente, i loro effetti non si sarebbero mai prodotti: dunque l'imputato non potrebbe vantare una legittima aspettativa in relazione ad una loro eventuale applicazione.

Giova, infatti, rammentare che le pronunce pregiudiziali della Corte di Giustizia hanno efficacia *ex tunc* definendo compiutamente la portata e il significato della fattispecie oggetto di interpretazione. La disposizione come interpretata deve quindi essere applicata anche ai rapporti giuridici sorti prima della sentenza interpretativa, purché non esauriti. Considerato che le norme europee di riferimento sono tutte antecedenti alla novella introdotta con il d.lgs. 158/2015, una eventuale incompatibilità delle disposizioni interne rispetto alle prescrizioni sovranazionali si tradurrebbe inevitabilmente in una radicale incapacità delle prime di dispiegare qualsivoglia effetto, in quanto le innovazioni normative interne in ultimo promulgate non sarebbero mai state legittimamente inserite nell'ordinamento nazionale (con riferimento alla tutela dei beni comunitari di rilievo) e sarebbero soggette a doverosa disapplicazione sin dalla loro entrata in vigore (CG, sentenza del 15 luglio 1964, *Costa c. Enel*, C-6-64, Racc. 1964, p. 1127; CG, sentenza del 9 marzo 1978, *Amministrazione delle Finanze c. Simmenthal*, C-106/77, Racc. 1978, p. 629). In altre parole, le norme interne di nuova formulazione non sarebbero in grado di produrre alcun effetto proprio perché assunte in spregio al principio di supremazia che presidia la disciplina europea individuata (in primo luogo i trattati sovranazionali), non intaccando validamente (per quanto concerne i beni giuridici di provenienza europea di rilievo) l'assetto regolatorio nazionale pregresso. D'altronde, l'art. 117 della Costituzione italiana sancisce che "la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali". Sulla base di tale principio, la Corte costituzionale italiana ha statuito l'illegittimità *ex tunc* di norme interne adottate in violazione del diritto europeo (si veda, in argomento Corte cost., sentenza n. 102/2008<sup>2</sup>), così affermando il principio

<sup>2</sup> Nella sentenza n. 102/2008 la Corte costituzionale italiana ha, infatti, spiegato che "le norme" europee, "se hanno efficacia diretta, impongono al giudice di disapplicare le leggi nazionali (comprese quelle regionali) ove le ritenga non compatibili. Nel secondo caso," ossia se sono prive di efficacia diretta, "le medesime norme fungono da norme interposte atte ad integrare il parametro per la valutazione di conformità regionale all'art. 117, primo comma, Cost." e "rendono concretamente operativo il parametro costituito dall'art. 117, primo comma, Costituzione (come chiarito dalla sentenza n. 348/2007), con conseguente declaratoria di illegittimità costituzionale" *ex tunc* "delle norme" anche "regionali che siano giudicate incompatibili con il diritto comunitario" (cfr. anche Corte cost. 406/2005; Corte cost. 129/2006; Corte cost. 368/2008; Corte cost. 103/2008).

secondo cui l'ordinamento nazionale non può essere innovato in spregio al dettato normativo di provenienza sovranazionale.

## 5. LE QUESTIONI OGGETTO DI RINVIO E LE POSSIBILI VALUTAZIONI NEL MERITO

In primo luogo pare opportuno fare proprie le argomentazioni espresse da ultimo dalla Grande Sezione della Corte di Giustizia l'8 settembre 2015 con sentenza pronunciata nella causa n. 105/2014.

In tale sede la Corte "ha ricordato che, in base al combinato disposto della direttiva 2006/112 e dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, 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 (v., in tal senso, sentenza *Akerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 25 e giurisprudenza ivi citata). Inoltre, l'articolo 325 TFUE obbliga gli Stati membri a lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive e, in particolare, li obbliga ad 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 (v. sentenza *Akerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 26 e giurisprudenza ivi citata)." La Corte ha poi sottolineato "che, poiché le risorse proprie dell'Unione comprendono in particolare, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della decisione 2007/436, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo le 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 (v. sentenza *Akerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 26)".

"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'articolo 325 TFUE (v., in tal senso, sentenza *Akerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 34 e giurisprudenza ivi citata), possono tuttavia essere indispensabili sanzioni penali per combattere in modo effettivo e dissuasivo determinate ipotesi di gravi frodi in materia di IVA".

Nel settore dell'IVA, un regime sanzionatorio funzionante per reprimere le violazioni del diritto dell'Unione europea riveste particolare importanza, dal momento che esso non solo è

funzionale alla parità di trattamento di tutte le imprese operanti sul mercato interno, bensì è inteso a tutelare gli interessi finanziari dell'Unione, delle cui risorse proprie fa parte una quota dell'IVA riscossa dagli Stati membri (cfr. CG, sentenza *Commissione c. Italia*, C-132/06, EU:C:2008:412, punto 39); CG, sentenza *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, punto 22); CG, sentenza *Commissione/Germania*, C-539/09, EU:C:2011:733, punti 71 e 72, come citate dalle conclusioni presentate dall'Avvocato Generale Juliane Kokott nella causa C-105/2014).

Sulla base di quanto argomentato dalla Corte può dunque affermarsi che costituisce un principio generale del diritto dell'Unione, derivante dall'obbligo di leale cooperazione (articolo 4, paragrafo 3, TUE), il fatto che gli Stati membri debbano prevedere sanzioni per violazioni del diritto dell'Unione da parte dei singoli, le quali abbiano un carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo (cfr. CG, sentenza *Commissione/Grecia*, C-68/88, EU:C:1989:339, punto 24; CG, sentenza *Berlusconi e a.*, C-387/02, C-391/02 e C-403/02, EU:C:2005:270, punto 65; CG, sentenza *Adeneler e a.*, C-212/04, EU:C:2006:443, punto 94, CG, sentenza *Fiamingo e a.*, C-362/13, C-363/13 e C-407/13, EU:C:2014:2044, punti 62 e 64), nonché punire, sotto il profilo sostanziale e procedurale, le violazioni del diritto dell'Unione – perlomeno – in forme analoghe a quelle previste per le violazioni del diritto interno simili per natura e importanza (cfr. CG, sentenza *Commissione/Grecia*, C-68/88; CG, *Berlusconi e a.*, C-387/02, C-391/02 e C-403/02, EU:C:2005:270, punti 64 e 65; nello stesso senso la sentenza CG, *SGS Belgium e a.*, C-367/09, EU:C:2010:648, punto 41).

### 5.1 Prima questione interpretativa

Quanto al principio di assimilazione (anche detto di equivalenza) cui si deve conformare l'ordinamento italiano, è sufficiente osservare che le fattispecie descritte agli artt. 10 bis e 10 ter d.lgs. 74/2000, nelle diverse formulazioni succedutesi nel tempo, delineano due ipotesi di illecito penale assolutamente speculari. Entrambe le norme incriminatrici sono state, infatti, ideate per fare fronte alla necessità di contenere i pericoli derivanti da una struttura di imposta che demanda la riscossione a soggetti privati non chiamati a subire in ultimo l'onere del relativo carico fiscale. Nel primo caso, si tratta -tipicamente, ma non solo- del datore di lavoro, che, in qualità di sostituto, trattiene dagli stipendi e dagli emolumenti erogati al proprio personale le imposte dirette da questi ultimi dovute allo Stato e le riversa in favore dell'erario. Nel secondo caso, la norma concerne ancora una volta l'attività economica del produttore di beni e servizi che è chiamato, per quanto riguarda l'IVA (cfr. art. 9 dir. 112/2006/CE), a rendersi parte attiva nel processo di raccolta del tributo per conto dello Stato, in funzione comparabile a quella di un sostituto d'imposta. È notorio, infatti, che in ragione del complesso meccanismo articolato per la riscossione dell'IVA l'imprenditore, il professionista ovvero l'importatore sono

formalmente individuati dalla normativa di riferimento quali i titolari del rapporto tributario instaurato nei confronti dell'erario pubblico, ma attraverso il "grimaldello" delle detrazioni e soprattutto della rivalsa obbligatoria è proprio il legislatore europeo e nazionale ad assicurare ed imporre che sia solo il consumatore finale a subire l'onere economico derivante dal tributo, essendo costui tenuto a corrispondere alla propria controparte commerciale un prezzo superiore a quello che sarebbe derivato dalle sole dinamiche di mercato e comprensivo del valore dell'imposta. Per rendere effettivo questo meccanismo i soggetti che professionalmente immettono beni e servizi nel mercato di consumo, pagando una imposta non propria, sono tenuti obbligatoriamente a rivalersi sui singoli consumatori, così dimostrando di essere invero dei meri "collettori di imposta per conto dello Stato membro" (si legga in merito quanto argomentato sul punto da: CG, sentenza 20 ottobre 1993, C-10/1992).

Alla stregua di quanto osservato appare, pertanto, logico concludere che ci troviamo di fronte a due istituti del tutto assimilabili ai nostri fini, malgrado le loro peculiarità tecniche, presupponendo entrambe le disposizioni la collaborazione di un privato qualificato nell'attività di raccolta delle imposte dovute da altri soggetti, in un caso i lavoratori dipendenti (ma non solo), e nell'altro, i consumatori finali.

A parere di chi scrive non sembra che la natura dell'imposta diretta ovvero indiretta possa delineare un elemento di discriminazione talmente pregnante da elidere tale evidente parallelismo, in guisa tale da legittimamente persino un trattamento divaricato sotto il profilo sanzionatorio da parte del legislatore interno.

In realtà ciò che distingue le due fattispecie è solo il metodo di determinazione della base imponibile e, dunque, da ultimo di rilevamento della capacità contributiva del soggetto effettivamente chiamato al sacrificio patrimoniale (il percettore di reddito da lavoro dipendente, per esempio, ovvero il consumatore finale), mentre è assolutamente speculare in entrambe i casi lo strumento impiegato dalla pubblica amministrazione per assicurare la riscossione del tributo.

A tale sostanziale corrispondenza del procedimento di riscossione, che coinvolge i privati nella raccolta delle imposte, consegue, pertanto, la medesima necessità di garantire che i professionisti e gli imprenditori non dirottino la liquidità così ricevuta a finalità distoniche rispetto a quelle prescritte, disponendo di fatto dei fondi così ottenuti come se si trattasse di cosa propria e non di patrimonio della collettività. Ha osservato, infatti, la stessa Corte di Giustizia nella sentenza 20 ottobre 1993 sopra citata che nel settore dell'IVA è interesse precipuo del legislatore comunitario evitare che si possano accumulare "nelle mani" dei privati somme rilevanti di denaro pubblico (per questo l'art. 206 della dir. 112/2006/CE consente agli Stati di riscuotere degli acconti prima che scada il termine per la presentazione della

dichiarazione IVA), non diversamente da quanto accade nel settore delle imposte dirette, in relazione al quale è precipuo interesse del legislatore assicurarsi che il sostituto di imposta non destini le somme trattenute dagli stipendi erogati ovvero dai corrispettivi elargiti a impieghi dissonanti rispetto a quelli stabiliti dall'erario.

Con riferimento ad entrambe le disposizioni penali (artt. 10bis e 10ter d.lgs. 74/2000) può, dunque, dirsi con coerenza che oggetto di tutela della fattispecie è propriamente l'interesse dell'Erario alla puntuale percezione dei tributi e all'integrità del gettito fiscale.

Non è, infatti, azzardato affermare, considerate le periodiche rivelazioni compiute in materia, che il principale ostacolo all'efficienza di un siffatto sistema di riscossione basato sulla collaborazione di soggetti terzi rispetto all'effettivo debitore di imposta è costituito dalle rilevanti ricchezze che si accumulano nei patrimoni di questi "intermediari", i quali a fronte di crisi finanziarie, in presenza di altre situazioni di difficoltà economica ovvero in carenza di alternativi e convenienti canali di accesso al credito ben potrebbero lasciarsi attrarre dalla prospettiva di impiegare tale liquidità in forme incompatibili con le prescrizioni di legge. Di ciò, d'altronde, è ben consapevole non solo il legislatore europeo, ma anche il corrispondente interno, che di conseguenza ha optato per l'inserimento nell'ordinamento penale di specifiche fattispecie sanzionatorie al fine di garantire la puntualità e regolarità della riscossione, nonché l'integrità del gettito tributario a fronte di simili e ingenti trasferimenti di ricchezza.

Non è, infatti, necessario scomodare le periodiche rilevazioni compiute dagli organi europei in materia di raccolta dell'imposta sul valore aggiunto, che descrivono come proprio in Italia l'evasione del gettito IVA abbia raggiunto livelli incomparabili rispetto alla maggioranza degli altri paesi membri, per comprendere come l'esigenza di un certo rigore repressivo trovi ragione anche in relazione a determinate contingenze oggettive compiutamente riscontrate nei singoli contesti operativi e ciò tanto più con riferimento ad un sistema di riscossione come quello in esame che prima di tutto si regge sulla fiducia riposta nel privato collettore del tributo (cfr. il rapporto della Commissione europea sull'evasione IVA nel 2015: TAUD/2013/DE/321).

A fronte dell'identità del bene giuridico tutelato il legislatore italiano aveva originariamente optato per la previsione di un coerente apparato sanzionatorio che ancorava la tutela dell'IVA ai presupposti e alle prescrizioni vigenti nel settore delle imposte dirette. In epoca coeva alla commissione del fatto di reato oggetto del procedimento deferito innanzi a questo Tribunale l'art. 10ter d.lgs. 74/2000 stabiliva, infatti, che l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto nei termini precisati sopra era punito con la medesima pena e alle medesime condizioni delineate dall'art. 10bis del medesimo decreto, relativo all'omesso versamento delle imposte dirette. Solo con le riforme introdotte dal d.lgs. 158/2015 le due fattispecie sono state divaricate fino ad assumere profili di tutela differenti. L'art. 10bis d.lgs. 74/2000 oggi sanziona



penalmente l'imposta sui redditi non versata dal sostituto di imposta e dichiarata all'erario per somme superiori agli euro 150.000,00, mentre l'art. 10 ter d.lgs. 74/2000 reprime con le medesime pene l'omesso versamento dell'IVA annualmente dichiarata per i soli importi superiori ad euro 250.000,00, configurando un trattamento difforme per un bene giuridico del tutto coincidente.

È, dunque, doveroso domandarsi se sia compatibile con il diritto europeo, e in particolar modo con l'obbligo di assimilazione statuito dal combinato disposto degli artt. 4, paragrafo 3, TUE, 325 TFUE e dalla direttiva 112/2006/CE, una norma nazionale che preveda che la sanzione penale relativa all'omesso versamento di una imposta diretta di rilevanza nazionale da parte del sostituto di imposta scatti al verificarsi di una soglia pecuniaria inferiore rispetto a quella stabilita quale limite minimo per l'operatività della sanzione penale relativa all'omesso versamento di una imposta di rilevanza comunitaria quale è l'IVA.

#### 5.2 Seconda questione interpretativa

Ciò premesso, deve ancora rilevarsi che la riforma introdotta dal d.lgs. 158/2015 ha inserito all'art. 13 del d.lgs. 74/2000 una nuova causa di non punibilità prima assolutamente sconosciuta all'ordinamento nazionale. Secondo tale norma l'imputato non è punibile in relazione al delitto di cui all'art. 10ter d.lgs. 74/2000 se interviene l'integrale pagamento del debito tributario, ivi comprese le sanzioni amministrative, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalla disciplina fiscale.

All'analisi di questa innovativa previsione è bene premettere alcune argomentazioni di più ampio respiro inerenti sia il diritto europeo che quello interno.

Alla stregua del primo profilo deve, innanzitutto, rammentarsi che anche le sanzioni applicabili in materia di imposta sul valore aggiunto devono avere carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo. Tale requisito, che consegue al principio di effettività, è stato messo in evidenza in più occasioni e anche in tempi recenti dalla Corte di Giustizia, persino con specifico riferimento al settore dell'IVA. Esso trova fondamento, come si è già accennato, oltre che su diverse disposizioni della direttiva 2006/112, sull'obbligo di lealtà imposto agli Stati membri ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE e sulle specifiche previsioni dell'art. 325 TFUE (CG, sentenza Åkerberg Fransson, C-617/10, punti 25 e 36; CG, Grande Sezione, sentenza 8 settembre 2015, C-105/14, punti 36 e ss.).

Segnatamente, occorre ancora evidenziare che proprio l'art. 325 TFUE impone agli Stati membri di lottare contro le pratiche illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione con misure dissuasive ed effettive, con la conseguenza che viene ad essere demandata in primo luogo alla stessa Corte di Giustizia il vaglio della compatibilità delle sanzioni imposte a livello nazionale rispetto ai parametri comuni appena individuati.

Sotto il profilo interno si rammenta ancora che il diritto penale tributario costituisce l'unico presidio apprestato dall'ordinamento italiano a tutela dei beni giuridici inerenti la riscossione delle imposte dirette e dell'IVA che trova compiuta applicazione con riferimento agli amministratori e ai rappresentanti legali delle società di capitali e degli enti dotati di personalità giuridica ovvero ai soggetti da questi delegati per la funzione di interesse, nonché concorrenti nell'illecito. Ciò consegue, infatti, alla previsione dell'art. 7, primo comma, del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n. 326, che in tema di sanzioni amministrative ed in rapporto alla violazione delle norme tributarie stabilisce che le predette sanzioni (quelle amministrative), se relative al rapporto fiscale proprio di una società o di un ente dotato di personalità giuridica, sono poste esclusivamente a carico di questi ultimi soggetti, ossia degli enti, senza alcun vincolo di solidarietà tributaria nei confronti delle persone fisiche che li rappresentano e che agiscono in nome e per conto loro (cfr. in argomento anche Cass. sentenze n. 26507 del 12 dicembre 2011, n. 24925 del 2011).

Il sistema repressivo in vigore all'epoca del fatto storico di interesse e tuttora vigente in ambito esclusivamente tributario "esonera", pertanto, l'amministratore e il rappresentante legale dell'ente da ogni responsabilità amministrativa derivante dalle violazioni eventualmente commesse in materia fiscale, se costoro agiscono in nome e per conto di un organismo dotato di personalità giuridica, come propriamente è avvenuto nella vicenda deferita allo scrivente giudice, che concerne proprio una società di capitali connotata da perfetta personalità giuridica conferita *ex lege* (vd. *supra*).

Palese è, pertanto, il rischio -in difetto di una specifica norma repressiva- che rimanga indenne da ogni sanzione proprio il soggetto che si è materialmente determinato all'illecito tributario e che i benefici economici di tale scelta possano essere pacificamente goduti dai soci dell'ente, di fatto tenuti a rispondere del debito maturato nei confronti dell'erario soltanto nei termini di quella responsabilità limitata che contraddistingue le persone giuridiche.

Per scongiurare un effetto così paradossale, il legislatore nazionale ha, dunque, affiancato al sistema sanzionatorio amministrativo un parallelo sistema punitivo di ordine penale incardinato sulle persone fisiche cercando in tal modo di rendere meno conveniente ai titolari delle società e ai loro rappresentanti legali il mancato rispetto della disciplina fiscale.

Come, infatti, si è già avuto modo di accennare prendendo a prestito le argomentazioni impiegate in una precedente sentenza della Corte di Giustizia, il metodo di riscossione prescelto per l'IVA comporta un accumulo di ricchezza in capo ai produttori di beni e servizi, i quali si trovano concretamente nella condizione di disporre di notevole liquidità, che, solo successivamente ed entro termini prestabiliti, dovranno trasferire all'erario. Non è infrequente, pertanto, che proprio tale iato temporale intercorrente tra la rivalsa operata nei confronti del

consumatore e il pagamento dell'imposta all'erario venga sfruttato dai produttori di beni e servizi per impiegare ad altri fini la liquidità in tale forma raccolta rimandando a momenti economicamente più favorevoli l'adempimento fiscale, pratica non insolita che si ritorce gravemente in danno dello Stato, non potendo più fare affidamento l'amministrazione pubblica su di un flusso costante e ben calibrato di risorse pecuniarie provenienti dalla riscossione dell'imposta.

D'altronde, sotto uno stretto profilo analitico, non può sottovalutarsi come in determinate situazioni l'amministratore di un ente possa essere persino indotto a prediligere una tale soluzione, in quanto può divenire economicamente più conveniente destinare i fondi così raccolti al finanziamento delle proprie attività economiche piuttosto che ricorrere al mercato del credito, dove la remunerazione del denaro è costosa e, spesso, difficilmente accessibile in determinati fasi di squilibrio finanziario dell'impresa ovvero di crisi generalizzata.

Vale poi la pena di segnalare che il procedimento di riscossione dell'imposta, con riferimento particolare ai meccanismi di rivalsa obbligatoria e di compensazione, viene copiosamente sfruttato dal crimine organizzato per la perpetrazione di complessi disegni criminali, che conducono persino alla creazione artificiosa di società di capitali destinate soltanto a collocarsi quali intermediari apparenti nella catena di distribuzione del prodotto così da allocare il debito tributario verso lo Stato in vere e proprie "bare fiscali" prive di patrimonio utilmente aggredibile e votate alla loro liquidazione in un breve intervallo temporale.

Tralasciando questo secondo aspetto, alla cui specifica repressione sono rivolte altre norme penali diverse da quella oggetto di interesse in questa sede, appare, di contro, doveroso soffermarsi a considerare che la fattispecie dell'omesso versamento d'IVA è stata precipuamente elaborata al fine di assicurare che il versamento del tributo da parte dei produttori di beni e servizi avvenga entro termini utili, ben sapendo che il trascorrere del tempo rende sempre più precaria l'ambizione dell'amministrazione pubblica di entrare in possesso del dovuto.

In altre parole, come si è già avuto modo di segnalare, l'art. 10 ter d.lgs. 74/2000 presidia l'interesse dell'erario alla corretta e puntuale percezione del tributo, altrimenti affidata al gioco delle mere convenienze economiche: è più proficuo posticipare il versamento oltre il termine prescritto ovvero finanziare l'attività di impresa e professionale ricorrendo al mercato del credito?

In tale contesto, pertanto, si colloca la nuova causa di non punibilità, che semplicemente garantisce all'amministratore della persona giuridica o al suo delegato per la funzione e concorrente nell'illecito l'esenzione dalla sanzione, se solo in ultimo l'ente debitore del tributo riesce a versare all'erario le imposte e le sanzioni amministrative dovute, anche in esito a

procedure conciliative, prima che sia pronunciata la dichiarazione di apertura del dibattimento penale.

Ciò significa che non è neppure richiesto al rappresentante della persona giuridica di ravvedersi entro un congruo termine o almeno prima del controllo fiscale, potendo costui beneficiare della previsione di favore in ragione di qualsiasi versamento compiuto in epoca successiva e fintanto che il Pubblico Ministero non ha esercitato l'azione penale, il Giudice dell'udienza preliminare ha disposto il rinvio a giudizio, il Giudice dibattimentale ha verificato la corretta instaurazione del contraddittorio fra le parti e dichiarato l'apertura del dibattimento.

L'introduzione di una così estesa causa di non punibilità sembra, pertanto, scardinare l'originario apparato sanzionatorio inserendo una effettiva minaccia all'integrità del bene giuridico tutelato dall'art. 10 ter del d.lgs. 74/2000, sguarnendo di fatto di ogni presidio efficiente la scansione temporale sottesa alla procedura di riscossione con pericoli deleteri in termini di gettito complessivo, come vedremo in seguito. Ed, infatti, l'ipotesi di esclusione della pena disciplinata all'art. 11 del d.lgs. 158/2015 viene ad essere ancorata nel nuovo sistema penale ad una determinazione, quella relativa al pagamento delle imposte e delle sanzioni, cui la persona giuridica non può più sottrarsi deliberatamente, in quanto l'esercizio dell'azione penale a carico del soggetto preposto all'amministrazione dell'ente presuppone logicamente che l'illecito sia stato precedentemente scoperto ed accertato dall'amministrazione finanziaria, con la conseguenza che l'erario è già posto nelle condizioni di procedere alla riscossione del debito tributario almeno in forma coattiva.

Eppure a fronte di un vantaggio assai contenuto per l'amministrazione pubblica, che semplicemente viene liberata dall'onere di procedere all'esecuzione forzata e tale di certo da non comportare più l'integrale ricostituzione del bene giuridico originariamente tutelato dalla norma penale considerata, essendo definitivamente venuta meno la tempestività della riscossione, la riforma reputa utile riconoscere un beneficio così esteso all'amministratore, tanto che è doveroso chiedersi se la previsione punitiva dell'art. 10 ter d.lgs. 74/2000 mantenga ancora una residua capacità dissuasiva.

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

La nuova esimente introdotta dalla summenzionata riforma rende di fatto ininfluenza per l'amministratore di una società di capitali il versamento tempestivo del tributo e del tutto irrilevante il rispetto delle scadenze prescritte dalla normativa di riferimento al fine di sorreggere

la struttura e l'efficienza dell'imposta, in quanto l'eventuale sanzione amministrativa per il ritardato pagamento in ultimo viene a qualificarsi quale mero costo di bilancio da scaricarsi sul patrimonio della persona giuridica, unico bene aggredibile dallo Stato in virtù della segregazione perfetta che contraddistingue tali enti. Evidente è, dunque, il pericolo di introdurre una radicale frattura nell'ordinario e puntuale processo di riscossione, che si riverbera sulla regolarità della stessa esazione, di fatto privando di ogni residua efficacia l'art. 10ter del d.lgs. 74/2000, la cui applicazione dipende invero oramai dall'andamento successivo degli affari e dalle strategie di impresa e non più da un semplice adeguamento alle prescrizioni di natura fiscale, con effetti deleteri per la concorrenza in sede europea minacciata da un distorto accesso alla liquidità.

In tale contesto si può ritenere non solo che la norma sanzionatoria di carattere penale, l'unica applicabile ai responsabili legali delle persone giuridiche, abbia smarrito buona parte della sua attitudine dissuasiva, riconducendo di fatto il rapporto tributario ad una dinamica fondata sulle forze economiche in gioco, ma costituisca, invero, un potenziale incentivo a devolvere ad altri scopi più profittevoli le somme riscosse dalla clientela a titolo di rivalsa con il rischio che al termine ultimo di rilevanza penale per il versamento dell'imposta la società versi in tale stato di decozione da non poter più fare fronte al debito ovvero in condizioni finanziarie così squilibrate da dover ricorrere al finanziamento di terzi, il tutto senza nessun beneficio concreto per lo Stato, che invero contestualmente viene esposto ad un accresciuto rischio di perdere il gettito fiscale legittimamente atteso a fronte di estranee ed inconcludenti dinamiche aziendali, così minacciando l'integrità stessa dell'esazione.

Per quanto corrisponda a verità che il diritto europeo primario (articolo 4, paragrafo 3, TUE e articolo 325 TFUE) e il diritto secondario rilevante (regolamento n. 2988/95 e direttiva 2006/112) non prevedono degli obblighi puntuali -salvo quanto argomentato al paragrafo successivo 5.3- che impongano agli Stati membri di sanzionare necessariamente con disposizioni penali le irregolarità compiute dai privati nel settore dell'IVA, è altrettanto vero che anche all'interno di un sistema misto contraddistinto da una combinazione di sanzioni amministrative e penali gli Stati Membri non si possono semplicemente limitare a riscuotere l'imposta, comunque dovuta, magari esigendo il pagamento di interessi di mora e penali significativamente ridotte a carico delle sole società di capitali. E tale difetto di incisività repressiva appare ancor più evidente in un sistema che sottrae ad ogni misura punitiva proprio il soggetto individualmente responsabile della violazione fiscale, ossia l'amministratore dell'ente, gravando di effetti negativi soltanto il patrimonio delle persone giuridiche coinvolte, le cui risorse non sono di certo riconducibili agli individui che ricoprono le cariche di vertice.

È, dunque, logico dubitare che un apparato sanzionatorio così congegnato, che vede colpita soltanto la persona giuridica ed in casi rari e meramente eventuali il materiale estensore della

violazione, possa essere valutato come soddisfacente dei principi di effettività, proporzionalità e dissuasività previsti dal diritto europeo, di fatto operando in maniera contraria ai precetti dell'Unione, atteso che un tale sistema non appare in grado di assumere alcun effetto deterrente proprio nei confronti delle persone fisiche chiamate ad espletare funzioni di rilievo in ambito tributario negli enti dotati di personalità giuridica.

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

### 5.3 Terza questione interpretativa

Per comprendere la terza istanza interpretativa bisogna prendere in considerazione il testo della Convenzione PIF e le prescrizioni che conseguono alla sua entrata in vigore. In particolare, è necessario rammentare che in forza del disposto dell'articolo 2, paragrafo 1, della summenzionata convenzione gli Stati membri sono tenuti ad assumere le misure necessarie affinché le condotte che integrano una frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione siano passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, almeno nei casi di frode grave, pene privative della libertà.

La nozione di frode trova definizione nell'articolo 1 laddove si precisa che in essa deve essere sussunta "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 [dell'Unione] o dei bilanci gestiti [dall'Unione] o per conto di ess[a]". Secondo la già richiamata giurisprudenza della Corte di Giustizia tale concetto include, inevitabilmente, le stesse entrate che provengono dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione. "Questa conclusione non può essere infirmata dal fatto che l'IVA non

sarebbe riscossa direttamente per conto dell'Unione, poiché l'articolo 1 della Convenzione PIF non prevede affatto un presupposto del genere", che, d'altronde, sarebbe incompatibile con l'obiettivo perseguito dalla convenzione di combattere con la massima determinazione le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione (CG, sentenza 8 settembre 2015, C-105/2014).

Il successivo art. 2 prevede, inoltre, dei precisi obblighi di penalizzazione in capo ai singoli Stati, prescrivendo che in relazione alle condotte più gravi siano comminate dal legislatore sanzioni di carattere detentivo che consentano l'estradizione: "1. 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'estradizione, 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 50.000,00" Euro.

Ciò premesso, è innanzitutto opportuno domandarsi se nella nozione di omessa comunicazione sopra riportata possa trovare anche spazio l'atto con cui il contribuente adempie all'obbligo di versamento dell'imposta impartendo ad un proprio intermediario l'ordine di provvedere al relativo pagamento. Anche in tale documento potrebbe, infatti, ravvisarsi un'intrinseca funzione comunicativa considerato che mediante la compilazione e l'invio dell'apposito modello predisposto dall'amministrazione finanziaria l'erario viene informato dell'adempimento intervenuto così da poter disporre i necessari controlli volti a verificare il perfezionamento del versamento nelle misura prevista.

È, dunque, evidente che, se anche l'omesso versamento dovesse essere attratto alle previsioni della Convenzione PIF summenzionata, due sarebbero gli obblighi che ne conseguirebbero inevitabilmente in capo allo Stato membro:

- 1) il diritto nazionale dovrebbe prevedere quale soglia minima di rilevanza penale per la fattispecie dell'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto l'importo di euro 50.000,00;
- 2) l'omesso versamento dell'imposta per valori superiori alla soglia predetta dovrebbe essere sanzionato con una pena detentiva (privativa della libertà) legittimante almeno l'estradizione.

Ciò comporterebbe, pertanto, l'incompatibilità della soglia di rilevanza penale introdotta con la riforma in ultimo intervenuta e, di contro, la coerenza con il precetto stabilito dalla fonte sovranazionale del precedente assetto normativo interno, che sanzionava con una pena da mesi sei ad anni due di reclusione l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 50.000,00 euro con riferimento a ciascun periodo di imposta.

Ciò detto, vale la pena ancora di considerare che ai fini del decidere il testo della Convenzione PIF non risulta neppure privo di rilievo nell'ipotesi in cui la Corte di giustizia ritenesse non applicabile la nozione di frode alla vicenda deferita alla presente sede.

Sussiste, infatti, in capo agli Stati membri, in ragione delle norme europee già tutte considerate e in particolare con riferimento all'art. 325 TFUE, l'obbligo di presidiare adeguatamente l'integrità degli interessi finanziari dell'Unione europea attraverso la previsione di norme sanzionatorie, anche penali, dissuasive, proporzionate ed efficaci (vd. *supra*). All'interno di questo quadro normativo, l'art. 2 della Convenzione PIF si pone proprio l'obiettivo, per le frodi, di ancorare l'obbligo di criminalizzazione ad un contenuto più puntuale e immediatamente verificabile, affermando il principio secondo cui la sottrazione al patrimonio pubblico di importi almeno pari a 50.000,00 euro costituisce una violazione grave tale da esigere un trattamento repressivo di peculiare intensità, che deve comprendere persino la privazione della libertà personale. Ne consegue che un simile parametro potrebbe essere preso a riferimento più in generale per conferire maggiore specificità alla previsione dell'art. 325 TFUE, indicando pur sempre una soglia oltre la quale il pregiudizio economico non può considerarsi così modesto da andare esente da ogni tipo di sanzione penale. Malgrado sia evidente come il prospettato paradigma non sia in grado di rendere direttamente applicabile nella vicenda in esame il dettato dell'art. 2 Convenzione PIF, non è illogico stimare che la previsione possa per lo meno mantenere una sua rilevanza assiologica segnalando un parametro quantitativo oltre il quale il difetto di ogni intervento repressivo di carattere penale potrebbe solo giustificarsi al dispiegarsi di specifiche condizioni e circostanze da valorizzarsi appositamente. La soglia di 50.000 euro assume, infatti, in tale quadro interpretativo il valore indicativo di una pregiudizio non indifferente per il patrimonio europeo, tale dunque da meritare specifica considerazione sotto il profilo delle dissuasività ed efficacia della sanzione prescelta e comminata dal legislatore nazionale, tale da non rendere in sé apprezzabile la semplice inazione. Tanto di più in una ipotesi come quella di specie, in cui il valore minimo di rilevanza penale della condotta, inizialmente stabilito proprio al livello di 50.000,00 euro, è stato elevato fino a cinque volte tanto con il d.lgs. 158/2015 e in cui nessuna sanzione viene comminata agli amministratori delle società di capitali con riferimento all'omesso versamento per importi inferiori ovvero per il ritardato pagamento del tributo (vd. *supra*).

Per evitare fraintendimenti è bene precisare che, in tale caso, non si intende invocare il parametro numerico di cui all'art. 2 della Convenzione PIF in via analogica (ciò, infatti, non sarebbe possibile in ambito penale per i ben noti principi che regolamentano la materia), ma semplicemente utilizzarlo quale indice di una complessiva *voluntas legis* che intravede nella soglia dei 50.000,00 euro un pregiudizio ragguardevole. In tale contesto, il parametro quantitativo



individuato dalla normativa di settore si impone quale strumento di apprezzamento della lesione inferta all'erario tale da costituire un indice di offensività rafforzata e da segnalare la necessità di una valutazione più pregnante dei principi di dissuasività ed efficacia della sanzione comminata. D'altronde non vi è chi non veda come al crescere dell'imposta sottratta il discrimine in termini di lesività astrattamente riconoscibile tra una condotta fraudolenta e una condotta di deliberata apprensione di risorse spettanti all'erario (si rammenta che l'omesso versamento d'IVA è solo punibile a titolo di dolo) viene immancabilmente a stemperarsi in considerazione del danno materialmente arrecato alle casse pubbliche.

Alla stregua di quanto osservato non appare coerente con gli obblighi succitati preservare gli amministratori delle persone giuridiche da ogni responsabilità in presenza di omessi versamenti per un importo superiore alla soglia sopra individuata, in quanto in tale modo il legislatore interno ha eliso ogni presidio precedentemente eretto a tutela del bene giuridico comunitario in una ipotesi di illecito certamente connotata da maggiore offensività, come si evince dalla complessiva lettura dell'apparato normativo sovranazionale, non assicurando adeguata (efficiente e dissuasiva) protezione al gettito tributario e alla sua tempestiva riscossione in sfregio a quanto imposto dalla direttiva 112/2006/CE. In argomento, va, infatti, ribadito quanto già esposto sugli interessi divergenti degli amministratori e dei titolari/soci delle persone giuridiche, che in tali condizioni ben potrebbero prediligere il rischio di destinare ogni anno almeno 250.000,00 euro ad altri scopi diversi dal versamento dell'imposta, ben sapendo di doverne al massimo rispondere nei limiti del patrimonio aziendale in ragione della tutela offerta dai principi della segregazione.

Pare superfluo in questo caso scomodare gli studi criminologici sui colletti bianchi per apprezzare l'impatto dirompente che una tale assetto normativo potrebbe avere sulla *compliance fiscale*, ridotta a mero gioco di convenienze, in spregio dunque ai parametri di dissuasività e di efficacia, che consentono di sottrarre alla sanzione solo quei comportamenti connotati da contratta e limitata offensività e che, di contro, impongono l'impiego dello strumento penale e la previsione anche di sanzioni privative della libertà proprio nelle ipotesi in cui il danno per l'erario si rende più corposo e consistente.

Alla luce di quanto argomentato, si intende domandare alla Corte di Giustizia se la nozione di illecito fraudolento disciplinata all'art. 1 della Convenzione PIF vada interpretata nel senso di ritenere incluso nel concetto anche l'ipotesi di omesso, parziale, tardivo versamento dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, se l'art. 2 della convenzione summenzionata imponga allo Stato Membro di sanzionare con pene detentive l'omesso, parziale, tardivo versamento dell'IVA per importi superiori a 50.000,00 euro. In caso di risposta negativa, occorre chiedersi se la prescrizione dell'art. 325 TFUE, che obbliga gli Stati membri a

comminare sanzioni, anche penali, dissuasive, proporzionate ed efficaci, vada interpretata nel senso che osti ad un assetto normativo nazionale che esenta da responsabilità penale e amministrativa gli amministratori e i rappresentanti legali delle persone giuridiche, ovvero i loro delegati per la funzione e i concorrenti nell'illecito, per l'omesso, parziale, ritardato versamento di IVA in relazione ad importi corrispondenti a 3 o 5 volte le soglie minime stabilite in caso di frode, pari a 50.000,00 euro.

P.Q.M.

Visto l'art. 267 TFUE, il Giudice, rimette alla Corte di Giustizia le questioni relative all'interpretazione delle norme e dei principi di diritto europeo sopracitati, chiedendo di chiarire:

- se il diritto europeo, e in particolar modo il combinato disposto degli artt. 4, paragrafo 3, TUE, 325 TFUE e dalla direttiva 2006/112 che prevedono l'obbligo di assimilazione in capo agli Stati membri per quanto riguarda le politiche sanzionatorie, possa essere interpretato nel senso che osti alla promulgazione di una norma nazionale che preveda che la rilevanza penale dell'omesso versamento dell'IVA consegua al superamento di una soglia pecuniaria più elevata rispetto a quella stabilita in relazione all'omesso versamento dell'imposta diretta sui redditi;
- se il diritto europeo, e in particolar modo il combinato disposto degli artt. 4, paragrafo 3, TUE, 325 TFUE e dalla direttiva 2006/112 che impongono l'obbligo a carico degli Stati membri di prevedere sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate a tutela degli interessi finanziari della UE, possa essere interpretato nel senso che osti alla promulgazione di una norma nazionale che escluda la punibilità dell'imputato (sia esso amministratore, rappresentante legale, delegato a svolgere funzioni di rilevanza tributaria ovvero concorrente nell'illecito), qualora l'ente dotato di personalità giuridica ad esso riconducibile abbia provveduto al pagamento tardivo dell'imposta e delle sanzioni amministrative dovute a titolo di IVA, nonostante l'accertamento fiscale sia già intervenuto e si sia provveduto all'esercizio dell'azione penale, al rinvio a giudizio, all'accertamento della rituale instaurazione del contraddittorio in sede di processo e fin tanto che non si è proceduto alla dichiarazione di apertura del dibattimento, in un sistema che non commina a carico del predetto amministratore, rappresentante legale ovvero al loro delegato e concorrente nell'illecito alcuna altra sanzione, neppure a titolo amministrativo;
- se la nozione di illecito fraudolento disciplinata all'art. 1 della Convenzione PIF vada interpretata nel senso di ritenere incluso nel concetto anche l'ipotesi di omesso, parziale, tardivo versamento dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, se l'art. 2 della convenzione summenzionata imponga allo Stato Membro di sanzionare con pene detentive l'omesso, parziale, tardivo versamento dell'IVA per importi superiori a 50.000,00 euro. In

caso di risposta negativa, occorre chiedersi se la prescrizione dell'art. 325 TFUE, che obbliga gli Stati membri a comminare sanzioni, anche penali, dissuasive, proporzionate ed efficaci, vada interpretata nel senso che osti ad un assetto normativo nazionale che esenta da responsabilità penale e amministrativa gli amministratori e i rappresentanti legali delle persone giuridiche, ovvero i loro delegati per la funzione e i concorrenti nell'illecito, per l'omesso, parziale, ritardato versamento di IVA in relazione ad importi corrispondenti a 3 o 5 volte le soglie minime stabilite in caso di frode, pari a 50.000,00 euro.

Visto l'art. 276 TFUE, l'art. 23 Statuto CGUE e l'art. 29 raccomandazioni CGUE (2012/C 338/01), l'art. 3 della legge 204/1958,

**dispone**

la sospensione del procedimento fino alla pronuncia della Corte di giustizia.

Visto l'art 159, comma primo, n. 2), c.p.,

**dispone**

la sospensione dei termini di prescrizione del reato.

Manda alla Cancelleria per la notifica alla Corte di Giustizia del presente provvedimento e per la trasmissione degli atti (copia integrale del fascicolo) alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 TFUE (mediante plico raccomandato indirizzato alla Cancelleria della Corte di giustizia - Rue du Fort Niedergrünwald, L-2925 Lussemburgo), nonché per gli ulteriori adempimenti di competenza e le comunicazioni alle parti.

Varese, il 30 ottobre 2015

Depositato in Cancelleria

Il ..... 31/10/2015 .....  
IL CANCELLIERE B:  
Rossi Lucia



Il Giudice per le indagini preliminari

Stefano Sala

Allegato: normativa nazionale di riferimento