

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CONDIRETTORI

PROF. FABRIZIO AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

PROF. PASQUALE PISTONE
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

www.edicolaprofessionale.com/DPTI



Wolters Kluwer

CEDAM

SOMMARIO 4/2018

Dottrina

ALFANO R., La vicenda Taricco: controlimiti, principio di legalità ed effettività del sistema sanzionatorio tributario interno	945
AMATUCCI F., il coordinamento sovranazionale delle norme procedimentali e sanzionatorie tributarie	967
COPPA D., Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno ed interpretazioni sovranazionali	990
DE FLORA M.G., Algunas consideraciones sobre el derecho al contradictorio en el procedimiento tributario italiano y en el intercambio de información	1021
DEGANI G.E., Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria	1054
ROSSI R., Il regime fiscale per i “neo residenti” e la convenzione in materia di imposte sulle successioni e donazioni tra Italia e Francia	1082
SEPE E.A., Il principio del <i>ne bis in idem</i> nella evoluzione della giurisprudenza delle corti europee e della Corte costituzionale	1103

Rubriche

CORASANITI G., Convenzioni internazionali	1121
MANDELLI D., Internet	1130
ROCCATAGLIATA F., VALENTE M.G., Fiscalità comunitaria	1137

Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia)

Sentenza del 20 settembre 2018, causa C-510/16 <i>Carefour Hypermarchés SAS e altri vs Ministero delle finanze e dei Conti pubblici, Francia</i>	1156
Sentenza del 20 settembre 2018, causa C-685/16 <i>EV vs Ufficio delle imposte di Lipstadt, Germania</i>	1157
Sentenza del 12 settembre 2018, causa C-69/17 <i>Siemens Gemesa Renewable Energy Romania SRL vs Agenzia nazionale dell'amministrazione tributaria, Romania</i>	1157
Sentenza del 7 agosto 2018, causa C-16/17, <i>TGE Gas Engineering GmbH Sucursalem Portugal vs Autorità tributaria doganale e Portogallo</i>	1158
Sentenza del 7 agosto 2018, causa C-475/18 <i>Viking Motors e altri vs Amministrazione fiscale e doganale e Città di Tallin, Estonia</i>	1158

Sentenza del 25 luglio 2018, causa C-128/16 P, <i>Commissione vs Regno di Spagna e altri</i>	1159
Sentenza del 25 luglio 2018, causa C-553/16, «TTL» <i>EOOD vs Direttore della Direzione "Ricorsi e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale" di Sofia, Bulgaria</i>	1159
Sentenza del 25 luglio 2018, causa C-5/17 <i>Amministrazione tributaria e doganale, Regno Unito vs DPAS Limited</i>	1160
Sentenza del 25 luglio 2018, causa C-140/17, <i>Dirigente dell'Amministrazione fiscale nazionale, Polonia vs Germania Ryjewo</i>	1160
Sentenza del 11 luglio 2018, causa C-154/17, <i>SIA "ELATS" vs Amministrazione tributaria, Lettonia</i>	1161
Sentenza del 5 luglio 2018, causa C-320/17 <i>Marle Participations SARL vs Ministero dell'Economia e delle finanze, Repubblica di Francia</i>	1162
Sentenza del 5 luglio 2018, causa C-544/16 <i>Mercandi Ltsd vs Amministrazione tributaria e doganale, Regno Unito</i>	1163
Sentenza del 4 luglio 2018, causa C-28/17 <i>NN A/S vs Ministero delle imposte, Danimarca</i>	1164

Note a sentenza e alla prassi

SABBI L., <i>La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi, ispezioni e verifiche per incompatibilità con i principi della CEDU e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea</i>	1165
--	------

Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna

CANNAS F., <i>Brevissime riflessioni in tema di soggettività tributaria della stabile organizzazione ai fini iva e conseguenze pratiche ad essa connesse</i>	1198
RONCO S.M., <i>Aperture della CGUE in sede di aiuti di Stato di matrice fiscale: un'agevolazione fiscale può essere giustificata qualora miri a contrastare la doppia imposizione oppure a prevenire abusi</i>	1216
TOSI A., <i>Lavoratori autonomi: tassazione di plusvalenze latenti e limitazioni alla libertà di stabilimento</i>	1245

I contributi pubblicati nella sezione dottrina e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.

DOTTRINA

LA VICENDA TARICCO: CONTROLIMITI, PRINCIPIO DI LEGALITÀ ED EFFETTIVITÀ DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO INTERNO

Abstract: *The Taricco case, which only recently has come to end, has been strongly debated by judges and researchers, both in Italy and abroad, in the last few years. The main themes of debate were the disapplication of the Italian laws on the prescription, because of their incompatibility with art. 325 par. 1 and 2 TFEU, the interpretation of this decision within the national legal system and the compatibility of this decision with the fundamental principles of the Italian legal system. Moreover, this article approaches the debate on the theory of the so called "counter-limits". It also highlights the difficulties that the multilevel protection of rights has shown in the relationships between national and supranational Courts. The peculiarity of the Taricco case relies on the fact that more than one legal discipline is involved, ranging from tax law, criminal and procedural criminal law to constitutional law. The problems are tightly connected to the possible provisions that could be applied by the legislator, for the application (by the 6th of July, 2019) of the EU Directive 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July, 2017 (the so called "PIF Directive") on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law, in the light of the notion of serious offences against VAT.*

Abstract: Il caso Taricco, su cui solo recentemente è calato il sipario, è stato motivo di un acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale non solo entro i confini nazionali. Molteplici e trasversali i punti nevralgici: prescrizione dei reati, disapplicazione delle leggi penali per contrasto con l'art. 325, par. 1 e 2, TFUE, dialogo fra le corti, attivazione dei c.d. controlimiti. Dal punto di vista tributario, rilevano alcune criticità proprie del sistema sanzionatorio interno, nella sua doppia anima amministrativa e penale, riferite alle frodi iva. Tali criticità si legano a doppio filo ai possibili sviluppi che ragionevolmente saranno posti in essere dal legislatore, complice anche la necessaria applicazione – entro il 6 luglio 2019 – della direttiva 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 in materia di tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, la c.d. direttiva PIF, proprio alla luce della nozione di frodi gravi iva.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. La prima sentenza Taricco: contrasto con l'art. 325 TFUE, disapplicazione della normativa in tema di prescrizione delle sanzioni penali tributarie ed attivazione dei controlimiti – 3. La seconda sentenza Taricco: la mediazione della Corte di Giustizia, il principio di legalità, l'applicazione dei controlimiti alle sanzioni penali – tributarie – 4. Tutela degli interessi finanziari UE e limiti propri del doppio binario sanzionatorio tributario nazionale – 5. Conclusioni.

1. - Introduzione

Tradizionalmente, la sovranità degli Stati trova la sua massima espressione giuridica nel diritto penale e nel diritto tributario, settori, per motiva-

zioni diverse seppur complementari, strenuamente difesi dalla possibile ingerenza sovranazionale⁽¹⁾. In entrambi i rami del diritto gli Stati necessitano di mantenere la propria autonomia, nei diversi contesti e periodi storici. In campo penale, in ragione delle diverse esigenze di tutela che spingono a criminalizzare/decriminalizzare le singole condotte secondo un proprio autonomo apprezzamento⁽²⁾; in campo tributario in ragione delle specifiche sollecitazioni politico-economiche che si evidenziano nei diversi sistemi. Naturalmente, i valori sovranazionali – europei ed internazionali – in entrambi i rami del diritto hanno assunto una rilevanza ed un ruolo marcato, in particolare attraverso l'attività di integrazione negativa posta in essere dalle corti europee ed internazionali, in particolare dalla Corte di Giustizia, la cui azione, di fatto, si è prevalentemente sostanziata in vincoli e divieti ai diversi regimi nazionali, piuttosto che nella previsione di modelli⁽³⁾.

Se quanto detto rileva singolarmente in campo penale e tributario, è evidente quanto possa assurgere a cassa di risonanza l'ipotesi in cui la fattispecie concreta possa riferirsi ad entrambi i rami del diritto. Si intende dunque ricostruire una particolare vicenda in campo sanzionatorio tributario penale degli ultimi anni, conosciuta con il nome di uno dei suoi protagonisti, il sig. Ivo Taricco, che mai avrebbe immaginato che il concorso in una frode carosello legata alla vendita di bottiglie di champagne, potesse farlo assurgere agli onori della cronaca, per una vicenda che avrebbe portato da allora in avanti il suo nome.

Si tratta di una fattispecie molto particolare, che ha portato a declinare in modo più compiuto il paradigma dei rapporti fra Stato ed Europa, arrivando a definire, insieme ad un'altra vicenda italiana più o meno contestuale affrontata parimenti dalla Corte di Giustizia in campo penal-tributario – la vicenda Scialdone⁽⁴⁾– il principio secondo il quale le san-

(1) F. Pitrone, *Forma e sostanza della sovranità tributaria. Gli effetti del progetto BEPS e del coordinamento fiscale nell'UE*, in AA.VV., *L'evasione e l'elusione fiscale internazionale*, a cura di F. Amatucci, R. Cordeiro Guerra, Roma, 2017, 329.

(2) F. Montanari, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzionalità* in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, 6, 471.

(3) R. Alfano, *Le fonti comunitarie del diritto fiscale*, in AA.VV. (a cura di L. Di Renzo, R. Perrone Capano) *Diritto della Finanza Pubblica Europea*, Napoli, 2008, 1-57. P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018, 80.

(4) La riduzione dell'area penalmente rilevante a seguito dell'emanazione del d.lgs. n. 158/2015 ha, tra l'altro, innalzato le soglie di punibilità dei reati di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* del d.lgs. n. 74/2000. I giudici, posta la necessità di applicazione della legge più favorevole, hanno investito la Corte di Giustizia della valutazione circa la compatibilità tra la normativa penale tributaria e il diritto UE. La Corte, ha affermato la compatibilità tra disciplina comunitaria e norme sanzionatorie, così salvaguardando il principio di legalità e della maggior certezza del diritto in materia penale. Corte di Giustizia, Grande Sezione,

zioni, entro i limiti fissati dalla giurisprudenza della Corte quali ragionevolezza, proporzionalità e del *ne bis in idem* ⁽⁵⁾, sono nella disponibilità dei legislatori degli Stati membri.

L'intera vicenda offre più di uno spunto di riflessione su temi quali il dialogo tra Corti, l'armonizzazione tra ordinamenti nazionali e superiori, la tutela multilivello dei diritti fondamentali, che rivestono profili di indubbio fascino sul piano teorico e che si riferiscono trasversalmente a molteplici rami del diritto. In particolare, viene in evidenza il tema dei controlimiti, sia dal punto di vista interno – sollevando il dubbio se l'eventuale violazione del principio di determinatezza rientri tra i compiti del giudice comune o se, viceversa, non debba essere una competenza propria della Corte costituzionale – sia dal punto di vista di una loro possibile europeizzazione, rivendicata in misura direttamente proporzionale alla perdita di rilevanza che, apparentemente, i controlimiti hanno subito nei singoli ordinamenti in un passato relativamente recente ⁽⁶⁾.

sent. 2 maggio 2018, causa C-574/15, *Scialdone*, con nota di F. Fontana, *omesso versamento IVA e compatibilità con la normativa comunitaria – Il commento in Corr. Trib.*, 2018, 31, 243.

⁽⁵⁾ Corte di Giustizia, Grande Sezione, 20 marzo 2018, causa C-524/15, *Menci*, Con nota di P. Corso, *Ammesso dalla corte UE il cumulo sanzionatorio a determinate condizioni – cumulo di sanzioni: il bis in idem non è automatico, né contrario alla normativa comunitaria in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2018, 4, 297.

⁽⁶⁾ Ampia la letteratura sui controlimiti. *Ex multiis*, M. Cartabia, *Principi inviolabili ed integrazione europea*, Milano, 1995, 130 ss.; A. Ruggeri, *Trattato costituzionale, europeizzazione dei “controlimiti” e tecniche di risoluzione delle antinomie tra diritto comunitario e diritto interno (profili problematici)*, in *www.forumcostituzionale.it*; F. Sorrentino, *Il diritto europeo nella giurisprudenza della Corte costituzionale: problemi e prospettive*, in *www.cortecostituzionale.it*; A. Celotto, T. Groppi, *Diritto UE e diritti nazionali: Primauté vs. controlimiti*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2004, 1309; F. Donati, *Corte costituzionale, “controlimiti” e rinvio pregiudiziale ex art. 234 trattato CE*, in *Diritto comunitario e diritto interno*, atti del seminario, Roma, Palazzo della Consulta, 20 aprile 2007, Milano, 2008, 250; A. Tizzano, *Ancora sui rapporti tra Corti europee: principi comunitari e c.d. controlimiti costituzionali*, *ibidem*, 479; U. Villani, *I “controlimiti” nei rapporti tra diritto comunitario e diritto italiano*, *ibidem*, 493. Dal punto di vista strettamente tributario si vedano in particolare C. Sacchetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, Milano, 2001, 20; F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006, 407, e, più diffusamente, *Id.*, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Napoli, 2006, 21 ss.; G. Bizzioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Milano, 2008, 46; F. Gallo, *Le ragioni del Fisco. Etica e Giustizia della tassazione*, II ed., Bologna, 2011, 134 ss. Successivamente alla vicenda Taricco, si vedano L. Bin, *Taricco bis: significati, espressi e impliciti, dei «promessi contro – limiti»* e R. Mastroianni, *La Corte costituzionale si rivolge alla Corte di Giustizia in tema di «controlimiti» costituzionali: è un vero dialogo? entrambi contenuti in A. Bernardi, C. Cupelli (a cura di), Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*, Napoli, 2017, 47 e 281. Più specificamente in campo tributario, F. Farri, *Quando i principi supremi dell'ordinamento italiano prevalgono sul diritto europeo: dalla Corte Costituzionale italiana una pronuncia storica sulla effettività*

La saga Taricco – dalle origini alla sentenza della Corte cost. 31 maggio scorso, n. 115, ribadita recentemente dall'ordinanza del 21 novembre 2018, n. 243 – dal punto di vista più strettamente tributario, mette in evidenza un nodo particolarmente stringente del sistema penale tributario interno: in una questione delicata come quella delle frodi carosello rilevano, infatti, alcune criticità proprie del nostro sistema sanzionatorio, nella sua doppia anima amministrativa e penale. È infatti possibile che, un imputato di frode grave iva, benefici di una pronuncia di estinzione del reato per intervenuta prescrizione *ex artt.* 160 e 161 c.p., senza che questo incida in sede tributaria, posto che i due procedimenti seguono autonomamente un doppio binario e che il giudice tributario deve soltanto tenere in debito conto le risultanze probatorie eventualmente emerse dinanzi al giudice penale. Tali criticità si legano a doppio filo ai possibili sviluppi che ragionevolmente saranno posti in essere dal legislatore, complice anche la necessaria applicazione – entro il 6 luglio 2019 – della Direttiva 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 in materia di tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea, la c.d. direttiva PIF, proprio alla luce della nozione di “frodi gravi iva” per l'applicazione dei principi europei dell'effettività e della dissuasività della sanzione⁽⁷⁾.

Occorre dunque, sinteticamente e cronologicamente ripercorrere i passaggi della saga, cercando di riflettere su alcuni dei tanti spunti che dalla vicenda Taricco promanano.

2. - *La prima sentenza Taricco: contrasto con l'art. 325 TFUE, disapplicazione della normativa in tema di prescrizione delle sanzioni penali tributarie ed attivazione dei controlimiti*

La vicenda fu avviata dal G.u.p. presso il Tribunale di Cuneo, che, come precedentemente accennato, si trovò a giudicare alcuni imputati, accusati di vari reati fiscali, in particolare per frode carosello e associazione per delinquere⁽⁸⁾.

dei 'controlimiti', in *Riv. dir. trib.*, 2017, supplemento on line; P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, cit., 2018, 27, 47, 85.

(7) E. Basile, *Brevi note sulla nuova Direttiva PIF – Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2017, 12, 5; P. Corso, *Direttiva PIF: quando rileva il delitto tributario?* in *IPSOA quotidiano*, 31 ottobre 2017; A. Della Carità, R. Biancolli, *Frodi IVA “gravi” nella direttiva PIF: tutela degli interessi finanziari UE o depotenziamento della “Taricco”?* in *Corr. Trib.*, 2018, 28, 2179.

(8) GUP Tribunale di Cuneo, ordinanza 17 gennaio 2014. Di fronte alla consapevolezza probabilisticamente molto elevata che il processo non si concludesse prima del decorso dei termini di prescrizione, il G.u.p. sospese il giudizio e avviò il rinvio pregiudiziale alla

La Corte di giustizia, Grande sezione⁽⁹⁾ seguendo un'impostazione totalmente diversa rispetto a quanto prospettato in sede di rinvio pregiudiziale dall'Avvocato generale⁽¹⁰⁾, alla fine di un articolato ragionamento, assunse quale parametro di riferimento l'art. 325 del TFUE. Tale valutazione portò la Corte a dichiarare che una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dal combinato disposto degli artt. 160 e 161 del codice penale italiano, modificato dalla l. 5 dicembre 2005, n. 251⁽¹¹⁾ pregiudica gli obblighi imposti agli Stati membri ex art. 325, parr. 1 e 2, TFUE; ciò nell'ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea. Come inevitabile conseguenza la Corte rilevò che, nell'ipotesi in cui la prescrizione sia applicabile a reati commessi in materia di imposta sul valore aggiunto e di altri tributi armonizzati, il giudice deve disapplicare la norma interna.

Tale pronuncia ebbe un impatto deflagrante sulla dottrina e la giurisprudenza interna, che, di fronte a tale dispositivo, reagirono con modalità affatto diverse e a volte contraddittorie. Il dichiarato contrasto tra la normativa italiana in materia di prescrizione dei reati e le norme dei trattati dotate di effetto diretto e poste a tutela degli interessi finanziari dell'Unione poneva gli operatori di fronte ad uno difficile bivio. Accordare primazia al diritto dell'UE, significava disapplicare le norme in materia di prescrizione, con un elevato rischio di condanna di imputati che, diversamente, avrebbero visto dichiarare l'estinzione del reato.

Corte di giustizia. La domanda del G.u.p. si sostanziava nella necessità di accertare se la disciplina della prescrizione del reato propria del sistema penale italiano, con i suoi termini, fosse – o meno – conforme con l'119 del T.F.U.E., in merito al dovere degli Stati di assicurare la solidità della finanza pubblica.

⁽⁹⁾ Corte di Giustizia, Grande Sezione, 8 settembre 2014, causa C-105/14.

⁽¹⁰⁾ L'Avvocato generale, infatti, pose in particolare l'accento, ex art. 325 del T.F.U.E., sul dovere degli Stati di lottare contro la frode e tutte le attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione.

⁽¹¹⁾ 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 imposta sul valore aggiunto comportasse il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale. A. Albano, *Il termine assoluto di prescrizione dei reati tributari alla luce della sentenza Taricco. Profili sistematici*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016, 2, 46; O. Mazza, *Il sasso nello stagno. La sentenza europea sulla prescrizione e il crepuscolo della legalità penale in Rass. trib.*, 2015, 1552; F. Cerioni, *Interessi finanziari nella UE e favor rei*, in *Corr. trib.*, 2015, 4226; F. Grisostolo, L. Scarcella, *Trouble Always Comes in Threes: The Taricco Case Saga and the Italian Limitation Period in VAT Fraud in Intertax*, 45, 2017, 11, 701.

Il tribunale di legittimità, all'indomani della sentenza, scelse tale interpretazione disapplicativa⁽¹²⁾; si è però trattato di una decisione isolata, a seguito della pluralità di dubbi immediatamente profilatisi in dottrina e giurisprudenza. Da un lato, si evidenziavano le difficoltà di quantificare e qualificare la *gravità della frode*, l'esistenza di un *numero considerevole* di casi in cui l'interesse finanziario dell'UE possa essere messo in discussione; dall'altro, la possibile applicazione della sentenza anche per reati antecedenti alla pronuncia europea faceva ventilare il concreto rischio di violazione del divieto di applicazione retroattiva delle norme penali di sfavore per l'accusato. Fra le molteplici sollecitazioni, dunque, l'attenzione è stata focalizzata, da un lato, sul principio di legalità della materia penale e, dall'altro, sui rapporti tra diritto interno e diritto UE, in merito alla frizione creatasi tra la pronuncia della Corte di Giustizia e i «principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale», ponendo nuovamente, con prepotenza, attenzione al delicato tema dei controlimiti nel dialogo fra le Corti e gli Ordinamenti⁽¹³⁾. La sezione tributaria della Cassazione, nel 2012, aveva affermato che i controlimiti, non avevano, nei fatti, più una reale portata applicativa e che andavano considerati come meri «casi di scuola»⁽¹⁴⁾.

Mai affermazione è risultata meno fondata. I fatti hanno infatti dato ragione della vitalità dei controlimiti. A partire dal 2014, si è assistito, durante i difficili anni del lentissimo recupero dalla crisi economica, a

⁽¹²⁾ Cass., Sez. III pen., sent. 15 settembre 2015 (dep. 20 gennaio 2016), n. 2210.

⁽¹³⁾ A. Lazari, *El diálogo judicial en la resolución de las controversias internacionales in European Right*, 2016, reperibile in <http://www.europeanrights.eu/>; S. Romboli, *la nuova stagione dei controlimiti. il caso Taricco al vaglio della corte costituzionale in Consulta on line*, 2016, 3, 456.

⁽¹⁴⁾ Cass., Sez. V, 1° giugno 2012, n. 8817. Con riferimento ai condoni la suprema Corte ne stabilì la mancata applicazione nel caso la Commissione europea abbia stabilito che le esenzioni fiscali per i tributi non versati costituiscano un aiuto di Stato. Fu accolto il ricorso dell'Agenzia delle entrate contro una pronuncia della Commissione tributaria regionale di Trieste che sosteneva di non dover recuperare da una società i tributi non versati in ragione del condono e della cessata materia del contendere: la V sezione dichiarò che la normativa nazionale sulla prescrizione e sulla decadenza «deve essere disapplicata per contrasto con il principio di effettività proprio del diritto comunitario, qualora tale normativa impedisca il recupero di un aiuto di Stato dichiarato incompatibile con decisione della Commissione divenuta definitiva», posto il mancato potere discrezionale delle autorità nazionali, il cui «compito (...) consiste solo nel dare esecuzione alle decisioni della Commissione». La Corte rilevò in tema di controlimiti che tale teoria «sembra oggi in aperta contraddizione con il concetto stesso di integrazione quale risulta attualmente anche in ragione dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Giustizia – che ha fornito prove sufficienti di tutela dei diritti fondamentali – e del richiamo alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, avente valore vincolante anche nei confronti delle istituzioni Europee, al punto che il conflitto tra diritto comunitario e diritto statale non sembra oggi più concepibile in uno spazio giuridico Europeo veramente integrato».

più di una sentenza dei Giudici delle leggi nazionali di rivendicazione del proprio ruolo di garanti dei controlimiti e di contenimento rispetto alla loro possibile europeizzazione⁽¹⁵⁾.

La Corte di appello di Milano, prima e la Corte di cassazione, poi, hanno ritenuto che la prima Taricco potesse ledere «principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale»; conseguentemente, entrambi i giudici⁽¹⁶⁾– hanno sospeso i giudizi, promuovendo un incidente teso alla declaratoria di illegittimità costituzionale in merito alla legge di ratifica del Trattato di Lisbona.

Investita del caso Taricco, la Corte costituzionale, con una mossa esemplare, sospende il giudizio e promuove a sua volta un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia. La Consulta infatti non mette in discussione né la decisione della Corte di giustizia nella parte in cui dichiara l'effetto diretto dell'art. 325 TFUE, né il giudizio di possibile ineffettività dell'apparato sanzionatorio predisposto nel nostro Paese. I giudici delle Leggi si adeguano al dettato della Corte di Giustizia, che, nella sentenza Taricco, sembrava escludere che la disapplicazione della disciplina della prescrizione potesse comportare problemi di frizione con il principio di legalità in materia penale – comprensivo del suo corollario in tema di retroattività – e con quello di prevedibilità delle decisioni dei giudici penali. La Corte costituzionale, tuttavia – posto che in alcuni passaggi della motivazione i giudici di Lussemburgo demandavano comunque al giudice nazionale il compito di «assicurarsi che i diritti fondamentali degli interessati siano rispettati» – prospetta alla Corte di giustizia l'eventualità di potere azionare i controlimiti⁽¹⁷⁾.

⁽¹⁵⁾ Per l'Italia, ad esempio, basti ricordare due casi eclatanti: la Sentenza della CC 22 ottobre 2014, n. 238 che attivò i contro limiti, dichiarando incostituzionale l'obbligo imposto dalla corte internazionale di giustizia dell'Aja che con sentenza del febbraio 2012 invitava l'Italia ad interrompere le richieste di indennizzo contro la Germania ad opera delle vittime del nazismo. La Corte evidenziò che non può prevalere l'immunità degli Stati a fronte della violazione di diritti fondamentali. Altro caso, ancor più noto, è il c.d. "caso Varvara", trattato dalla Corte Costituzionale con sentenza 26 marzo 2015, n. 49, con riferimento alla delicata materia della confisca obbligatoria senza condanna, in cui, nell'analizzare i rapporti tra Costituzione e CEDU – e, conseguentemente, delle Corti che ne sono garanti – si è escluso assiomaticamente che dalla seconda possa promanare una tutela per i diritti maggiori di quella offerta dalla prima; la sentenza ha dato vita ad un "batti e ribatti" serrato fra la Consulta e la CEDU, culminata con la pronuncia della Grande Camera del 26 giugno del 2018, di maggior dialogo ed apertura della CEDU.

⁽¹⁶⁾ Corte d'Appello di Milano, Sez. II, ord. 18 settembre 2015; Cass., Sez. III, ord. 30 marzo 2016 (dep. 8 luglio 2016), n. 28346.

⁽¹⁷⁾ *Se l'applicazione dell'art. 325 del TFUE comportasse l'ingresso nell'ordinamento giuridico di una regola contraria al principio di legalità in materia penale, come ipotizzano i rimettenti, questa Corte avrebbe il dovere di impedirlo*

La Corte costituzionale, utilizzando un linguaggio culturalmente “più vicino”⁽¹⁸⁾ al pragmatismo della Corte di giustizia, delinea il cuore delle questioni in relazione alle quali ipotizza la possibilità di azionare i controlli, tratteggiando le forme ed i contenuti del principio di legalità in materia penale cui è soggetto anche il regime della prescrizione, istituto di diritto penale sostanziale. La Consulta si centra sulla prevedibilità delle conseguenze penali, evidenziando il problema della determinatezza della fattispecie penale e del tempo necessario per la prescrizione di un reato, cui si aggiunge la complessità di definire in via interpretativa il requisito del numero considerevole dei casi, cui è subordinato l'effetto della pronuncia. La Consulta, dunque, con un pregevole rinvio, non si è pronunciata sulle singole questioni pregiudiziali, ma ha operato un rinvio pregiudiziale su una questione di interpretazione del diritto europeo. La ventilata attivazione dei controlli non è in alcun modo finalizzata ad incentivare possibili conflitti fra le Corti, ma è posta in essere con il mero intento di procedere ad una legittima *actio finium regundorum*⁽¹⁹⁾.

3. - *La seconda sentenza Taricco: la mediazione della Corte di Giustizia, il principio di legalità, l'applicazione dei controlli alle sanzioni penal-tributarie*

La questione sollevata dalla Consulta era giunta in Lussemburgo e trattata con procedura d'urgenza; l'Avvocato generale era apparso scarsamente sollecitato dalla richiesta di dialogo della Corte Italiana e aveva proposto alla Corte di giustizia di dare incondizionata applicazione alla decisione Taricco⁽²⁰⁾. Sembrava dunque preannunciarsi, una netta chiusura alla richiesta di dialogo promossa dalla Consulta, con un altrettanto

⁽¹⁸⁾ Così, A. Natale, *Le tappe della cd. saga Taricco e alcune riflessioni in ordine sparso*, in *Questione Giustizia*, 2017, in <http://questionegiustizia.it/>.

⁽¹⁹⁾ S. Romboli, *Los contra-límites en serio y el caso Taricco: el largo recorrido de la teoría hasta la respuesta contundente pero abierta al diálogo de la Corte Constitucional italiana in ReDCE* Junio-Diciembre de 2017, 28.

⁽²⁰⁾ In particolare, l'Avvocato generale aveva escluso la questione d'indeterminatezza della fattispecie o di imprevedibilità delle conseguenze penali dei propri comportamenti, ma, soprattutto, l'Avvocato generale – muovendo dal presupposto che l'istituto della prescrizione dei reati è una «nozione autonoma del diritto dell'UE» – aveva escluso che un paese membro possa paralizzare la primazia del diritto dell'UE rivendicando una propria (soccombente) identità costituzionale. P. Corso, *Le conclusioni dell'Avvocato Generale della Corte UE sulla vicenda Taricco: un contributo non risolutivo* in *Corr. Trib.*, 2017, 37, 2871; Id., *Taricco versus Montesquieu. La Consulta si schiera e l'Avvocato Generale UE non convince*, in *Riv. Dir. Pubbl. comparato ed Europeo*, 2017, 3, 487.

netta affermazione della necessità di “comunitarizzare i contro-limiti” da più parti – e in più fattispecie – invocata⁽²¹⁾.

Nonostante i presagi di chiusura, la Corte di giustizia apre al dialogo, con una sentenza profondamente diversa rispetto alle Conclusioni, sensibile alle istanze politiche oltre che giuridiche sottese, che riporta, per le dinamiche sue proprie, alla mente un altro *leading case* in materia tributaria tutto italiano, il caso IRAP. La Corte di Giustizia, con la sentenza 5 dicembre 2017, nella causa C-42/17, ribadisce il contenuto della sentenza Taricco e, in primo luogo, osserva, che, sino all’adozione della Direttiva (UE) 2017/1371 – il regime della prescrizione applicabile ai reati in materia di iva non era oggetto di armonizzazione da parte del legislatore UE con la conseguenza che la Repubblica italiana era libera, «a tale data», di assoggettare il regime della prescrizione «al principio di legalità dei reati e delle pene». La Corte di giustizia passa all’esame dei temi di cui all’Ordinanza della Consulta 24/2017 ed evidenzia come «il principio di legalità dei reati e delle pene, nei suoi requisiti di prevedibilità, determinatezza e irretroattività della legge penale applicabile» trovi base legale nell’art. 49 della Carta dei Diritti Fondamentali dell’UE che riflette le «tradizioni comuni agli Stati membri».

Poste tali premesse, la Corte di Giustizia dimostra di aver ben compreso il rilievo costituzionale dei temi sollevati dalla Consulta, legittimando la rilevanza in materia penale e penale tributaria del principio di legalità dei reati e delle pene. Ciò permette, da un lato, di offrire maggiori garanzie ai contribuenti in presenza di sanzioni repressive delle gravi frodi fiscali, anche alla luce degli art. 49 e art. 7 par 1 CEDU; dall’altro rinforza il compito di verifica del giudice nazionale dell’effettività e della portata dissuasiva delle sanzioni penali, che, oltre a garantire l’interesse finanziario dell’Unione, conforma le sanzioni al rispetto della determinatezza, prevedibilità ed irre-

(21) Corte di giustizia, grande sezione, 26 febbraio 2013, C-399/11, Melloni; in quel procedimento – in cui l’Avvocato generale era sempre lo stesso della seconda Taricco, Yves Bot – Stefano Melloni, cittadino italiano, si rifugiò in Spagna durante il processo che lo portò alla condanna in Italia per contumacia. All’atto dell’extradizione Melloni sollevò ricorso alla CGUE, per violazione del diritto alla difesa per la condanna in contumacia. Melloni chiedeva nei suoi confronti l’applicazione della consolidata giurisprudenza spagnola che negava l’extradizione in tali circostanze. La Corte costituzionale spagnola sollevò questione alla Corte di Giustizia, per risolvere il dubbio sul potenziale conflitto fra l’ordine di arresto UE e il principio fondamentale interno del diritto alla difesa. La CGUE negò però la possibilità che i singoli Stati introducessero condizioni aggiuntive alla disciplina del mandato di arresto europeo bloccando, nei fatti, il mandato di arresto UE, nato per facilitare la cooperazione giudiziale. La Corte spagnola deliberatamente non attivò i controlimiti, modificando nei fatti, l’interpretazione dell’art. 24 della Carta spagnola: Corte Costituzionale, sentenza 13 febbraio 2014, n. 13.

troattività della pena invocato dalla Consulta in sede di rinvio pregiudiziale. Il limitato trasferimento da parte degli Stati membri della sovranità in campo penale all'ordinamento UE, comporta che le disposizioni nazionali tendono in ogni caso ad assicurare anche l'effettività della sanzione posta a garanzia dell'interesse finanziario europeo, in quanto – attraverso tali interessi – si assicura il primato e l'effettività del diritto UE. Ciò nel rispetto del principio di proporzionalità, che deve trovare applicazione, in campo sanzionatorio, anche nei confronti della misura non penale, così come la Corte di Giustizia ha, in più fattispecie, evidenziato⁽²²⁾.

Appare, dunque, chiara la mancata esistenza di un obbligo in sede giurisdizionale di disapplicazione di norme interne. *A ben vedere sono teoriche le premesse che consentirebbero la sopravvivenza di un obbligo giudiziario di disapplicazione. Infatti non sono le “disposizioni interne sulla prescrizione” ad impedire la “inflizione di sanzioni penali effettive e dissuasive” perché la normativa italiana vigente all'epoca della sentenza Taricco e, a maggior ragione, vigente all'epoca della decisione della CGUE in esame, prevede un termine ampiamente superiore alla media europea riscontrabile in materia e, pertanto, non è ontologicamente foriera di impunità per i “reati in materia di imposta sul valore aggiunto”, cioè per quei reati tributari astrattamente lesivi degli interessi finanziari della UE*⁽²³⁾.

Tale importante chiarimento da parte dei giudici sovranazionali si fonda sul rispetto della separazione dei poteri⁽²⁴⁾. La Corte UE, nella

⁽²²⁾ La richiesta di rispetto della proporzionalità della misura non penale di contrasto adottata, formulata dalla Corte Europea nella seconda sentenza Taricco attraverso l'esame dell'effettività della portata dissuasiva della misura nazionale era già stata precedentemente rivolta al giudice nazionale dalla stessa Corte di Giustizia proprio in presenza di illeciti fiscali in materia di iva. La verifica della proporzionalità è volta ad impedire che l'applicazione delle sanzioni possa limitare il rispetto delle libertà fondamentali: le sanzioni non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta, l'adempimento degli obblighi formali e di evitare preventivamente l'evasione d'imposta. La proporzionalità è il parametro attraverso cui porre in essere misure graduali ed appropriate, senza eccedere quanto necessario, nel rispetto – nel caso dell'iva – della sua neutralità. In tal senso, si veda F. Amatucci, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2018, 3, in corso di pubblicazione, consultato per gentile concessione dell'autore. Per un'attenta analisi della giurisprudenza europea “a tutto tondo” in tema di sanzioni amministrative tributarie, in funzione della tipologia stessa di sanzioni e della loro legittimità (o illegittimità) comunitaria si veda E. Traversa, E. Traversa, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea* in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2016, 4, 1365 ss.

⁽²³⁾ Così P. Corso, *La quiete dopo la tempesta: la prescrizione dei reati tributari va applicata anche secondo la CGUE* in *Corr. trib.*, 2018, 2, 114.

⁽²⁴⁾ G. Flora, *La “saga Taricco” alle battute finali: verso la rivincita della legalità Made in Italy* in *Rass. Trib.*, 2018, 1, 187.

nuova pronuncia, riconoscendo chiaramente la distinzione dei ruoli e delle competenze del giudice e del legislatore, ha rafforzato il principio di legalità e della certezza del diritto, ponendo indirettamente un ulteriore fondamentale limite alla disapplicazione di norme interne che non assicurano l'effettività dell'interesse finanziario UE. Appare evidente che la funzione giurisdizionale, sia pur nel dialogo tra Corti, non può divenire la sede di risoluzione dei problemi di coordinamento tra legislazioni; ciò in particolare, come nel caso di specie, quando emergano vere e proprie scelte di politica del diritto, soprattutto quando vengono posti in discussione capisaldi del diritto dell'Unione, quale certamente è, nel sistema iva, quello della neutralità dell'imposta⁽²⁵⁾.

La verifica giurisdizionale interna, che consente al legislatore di effettuare le modifiche necessarie della disciplina nazionale, in presenza di sanzioni tributarie penali in cui assume rilevanza l'interesse finanziario europeo, deve essere effettuata alla luce dei principi fondamentali e dei diritti inalienabili previsti dalla Costituzione coincidenti con quelli sanciti dal diritto europeo e dunque basarsi su contro limiti considerati comuni dalla Corte di Giustizia a livello nazionale ed europeo.

La seconda sentenza Taricco ha senza dubbio il merito di aver ridimensionato la portata della precedente e gli effetti che da essa potevano scaturire nel nostro ordinamento. Nella prima pronuncia la Corte di Giustizia aveva considerato la proroga dei termini di prescrizione e la sua immediata applicazione quando i fatti non sono ancora prescritti, non lesiva dei diritti garantiti dall'art. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia di diritti umani e delle libertà fondamentali. Con la seconda pronuncia i giudici sovranazionali, rivedendo tale precedente orientamento ed evidenziando le radici costituzionali comuni degli Stati membri, assicurano – alla luce del principio di legalità dei reati – maggiori garanzie ai contribuenti in presenza di sanzioni repressive delle gravi frodi fiscali, basandosi su un dettagliato esame di conformità dei principi costituzionali invocati in sede di rinvio pregiudiziale, con quelli elaborati dalla giurisprudenza delle Corti europee concernenti l'art 49 e l'art. 7 par 1 CEDU. Il mutato orientamento permette di sancire la rilevanza – tanto nell'ordinamento UE, quanto in quelli tributari-penali nazionali – del principio di legalità dei reati e delle pene nei suoi requisiti della prevedibilità, determinatezza ed irretroattività della legge penale applicabile. Tale riconoscimento trova le sue radici nell'orientamento

(25) Così R. Succio, *Vicenda "Taricco": tutelare gli interessi finanziari UE per coordinare i sistemi, non per supplenza giudiziaria* in *Corr. trib.*, 2018, 42, 3241.

proprio della Corte di Giustizia secondo il quale i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi generali UE.

Altro indiscutibile merito della Corte UE nella seconda sentenza Taricco si fonda nel ridimensionamento del ruolo del giudice nazionale nella verifica di effettività e della portata dissuasiva delle sanzioni penali che, oltre a garantire un interesse fondamentale come quello finanziario dell'Unione, rendono le stesse conformi al principio della determinatezza prevedibilità ed irretroattività della pena invocato proprio dalla consulta in sede di rinvio pregiudiziale. Tale ruolo tuttavia, come precisato dalla Corte UE, non determina l'obbligo in sede giurisdizionale di disapplicazione di norme interne del codice penale anche qualora tali norme possano reputarsi potenzialmente in contrasto con principi europei; ciò neanche qualora la disapplicazione fosse ritenuta necessaria per rimediare ad una situazione di incompatibilità interna con il diritto dell'Unione. Spetta, infatti, in tali casi, al legislatore nazionale adottare le misure necessarie. Tale importante chiarimento da parte dei giudici sovranazionali si fonda sul rispetto della separazione dei poteri. La Corte UE, nella nuova pronuncia, riconoscendo chiaramente la distinzione dei ruoli e delle competenze del giudice e del legislatore, ha contribuito a rafforzare i principi di legalità e di certezza del diritto, definendo con maggiore chiarezza il tema della disapplicazione di norme interne che non assicurano l'effettività dell'interesse finanziario UE.

A breve distanza dal deposito della seconda sentenza Taricco la Corte costituzionale si è infine pronunciata nei giudizi di costituzionalità e ha ritenuto non fondate le questioni di legittimità che erano state sollevate dai giudici europei e dalla "regola Taricco". La Consulta con la sent. n. 115/2018 prima e con l'ord. n. 243/2018, poi, ha definitivamente sancito che, sulla base dell'interpretazione fornita dalla seconda europronuncia l'obbligo di disapplicazione della normativa interna in materia di prescrizione non trova applicazione in caso di contrasto con il principio di legalità dei reati e delle pene, a causa dell'insufficiente determinatezza della legge applicabile o dell'applicazione retroattiva di una normativa che prevede un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato.

Oggetto della prima pronuncia erano fatti avvenuti antecedentemente all'8 settembre 2015; la prescrizione dei reati oggetto dei procedimenti *a quibus* era dunque già riconosciuta dalla stessa seconda sentenza Taricco, che aveva escluso gli effetti della "regola Taricco" rispetto ai reati commessi prima di quella data. Ma la Consulta si spinge oltre ed esplicita che, indipendentemente dalla collocazione temporale dei fatti prima o dopo l'8 settembre 2015, i giudici rimettenti non avrebbero, in ogni caso, potuto

applicare tale regola, posto l'oggettivo contrasto con il principio di determinatezza in materia penale, consacrato dall'art. 25, 2° comma, Cost. e dunque nell'alveo del principio di legalità penale sostanziale.

Indiscutibile, dunque, il deficit di determinatezza che caratterizza sia l'art. 325, parr. 1 e 2, T.F.U.E. sia la "regola Taricco" in sé, ritenuta irrimediabilmente indeterminata in ragione della definizione del *numero considerevole di casi*, che, per la prima sentenza, non inibiva l'applicazione della regola stessa. Il giudice penale non dispone di alcun criterio interpretativo per trarre da tale enunciato una regola sufficientemente definita; qualora l'obbligo di disapplicazione delle disposizioni del codice penale contrasti con il principio di legalità dei reati e delle pene, il giudice nazionale non è dunque tenuto a procedere in tal senso, posto che è il legislatore a dover adottare le dovute misure⁽²⁶⁾. La determinazione in via generale e astratta della durata del termine di prescrizione non trova un'intrinseca difficoltà in sede di diritto positivo, posto che l'ordinamento interno prevede termini anche superiori rispetto ad altri ordinamenti; i problemi si riferiscono alla predisposizione di misure necessarie a concludere i processi entro lo spirare di tale termine. E questo non può che essere un compito del legislatore.

La decisione della Corte di giustizia e quella della Corte costituzionale convergono dunque in merito alle responsabilità del legislatore. I limiti del sistema in sede di repressione dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'UE non è certamente risolvibile con la regola Taricco, ma solo con mirati interventi normativi, come chiaramente esplicitato dalla Consulta: *Resterebbe in ogni caso ferma la responsabilità della Repubblica italiana per avere omesso di approntare un efficace rimedio contro le gravi frodi fiscali in danno degli interessi finanziari dell'Unione per avere compresso temporalmente l'effetto degli atti interruttivi della prescrizione*⁽²⁷⁾.

(26) È interessante rilevare che la Corte costituzionale rivendica a sé in via esclusiva la gestione dei c.d. controlimiti, posta la consolidata giurisprudenza costituzionale sul punto. La Corte di giustizia aveva fatto riferimento, genericamente, al «giudice nazionale», lasciando intendere un possibile potere in tal senso anche per il giudice comune. Tale generica affermazione della Corte trova fondamento nel fatto che la Corte di giustizia non è tenuta ad occuparsi in modo puntuale delle ricadute che le sue decisioni hanno negli ordinamenti interni. La Consulta, correttamente, chiarisce dunque limiti e competenze interni, ribadendo che l'opposizione di un controlimito alla penetrazione del diritto UE nell'ordinamento nazionale è una propria esclusiva prerogativa.

(27) Corte cost., 23 novembre 2016 – 26 gennaio 2017, n. 24. Secondo A. Natale, *Le tappe della cd. saga Taricco e alcune riflessioni in ordine sparso*, in *Questione Giustizia*, cit., potrebbe, in linea teorica, ventilarsi l'eventualità che l'Italia possa essere sottoposta a pro-

Con la sent. n. 115/2018, la Consulta mette dunque fine alla *querelle* sui poteri del giudice nazionale, nell'ipotesi in cui la prescrizione non permetta la repressione penale di illeciti tributari lesivi degli interessi finanziari, non solo interni. *Si chiude così la stagione che ha visto qualche giudice dissentire dal legislatore, evocare la copertura della Corte UE, cambiare le regole nel corso del processo penale e si apre un periodo di transizione dedicato al porre rimedio ai momenti di ebbrezza legislativa dell'estensore nazionale di qualche sentenza* (28).

La Consulta sancisce la non applicabilità della regola Taricco, posto il suo contrasto con il principio di legalità proprio della materia penale nell'ordinamento nazionale e in particolare con il criterio di tassatività. Una sua applicazione si sostanzierebbe, nei fatti, in una prescrizione peggiorativa, realizzata retroattivamente ed in via giudiziale, incompatibile con la natura sostanziale e non procedurale della normativa penale in tema di prescrizione. Il principio di legalità ed i suoi corollari fungono da controlimite all'applicazione generalizzata della regola Taricco. La Consulta, dunque, chiarisce la propria posizione nella dialettica presente sul principio di legalità esistente fra i diversi ordinamenti interni dei sistemi di *civil law*, ispirati da una maggiore rigidità giuspositiva, e l'ordinamento europeo, certamente più flessibile nella definizione del perimetro di detto principio (29), diversità sostanziale che, è ragionevole credere, sarà ancora oggetto di dibattito futuro.

Il principio di legalità si sostanzia, dunque, nel fatto che l'imputato di un reato, al momento della commissione dell'illecito penale, avesse chiaro il giudice competente, la possibile sanzione e i tempi di prescrizione che gli avrebbero assicurato la non punibilità penale. "Questo affidamento non può essere sovvertito *ex post*, sia pure invocando le esigenze di tutela degli interessi finanziari nazionali o della UE. Non è certo motivo di soddisfazione assistere all'impunità di un colpevole, ma la riaffermazione della

cedura di infrazione. In tale ipotesi, sarebbe ancor più urgente un intervento del legislatore per assicurare l'efficacia dei giudizi sulle frodi.

(28) P. Corso, *Incostituzionale la regola Taricco sulla prescrizione delle frodi IVA – l'adesione alla UE non legittima la confisca dei diritti dei cittadini* in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2018, 8-9, 649.

(29) M. Di Siena, *l'ultimo atto della saga Taricco fra ravvedimento operoso della CGE e sovranismo giuridico della consulta* in *Corr. trib.*, 2018, 34, 2600, secondo cui la vicenda tutta, oltre ad aver escluso che il giudice singolo possa assurgere al ruolo di *lawmaker*, ha rivelato in modo chiaro tale contrapposizione, potenziata dalle difficoltà attuali del progetto eurounitario e del conseguente affievolimento della portata pervasiva dell'ordinamento Ue nei confronti dei singoli Stati membri.

legalità nel caso concreto non può passare attraverso la demolizione del “giusto processo” e del primato della legge⁽³⁰⁾”.

Ciò posto, non può non rilevarsi che, dal punto di vista tributario, emergono differenze notevoli tra il sistema sanzionatorio penale e quello procedimentale tributario, pur parimenti volto a contrastare medesimi illeciti tributari, come le frodi iva carosello; ciò comporta per il contribuente il rischio fondato di non trovarsi tutelato dalle medesime garanzie.

Appare opportuna, dunque, una riflessione specificamente sulla materia penal-tributaria, nella quale paiono evidenziarsi ancora diversi punti critici, che derivano dalla mancata valutazione del sistema sanzionatorio nella sua intrinseca interezza, amministrativo e penale, in particolare in tema di frodi iva. A seguito della grave crisi attraversata dalle imprese non solo italiane si sono succedute rilevanti pronunce, interne ed europee, riferite a vario titolo al mancato versamento dell'iva o delle ritenute alla fonte. Tali pronunce, non sempre seguendo un impianto argomentativo lineare⁽³¹⁾, escludono che i Trattati e le norme di fonte eurounitaria impediscano alla normativa nazionale di prevedere soglie diverse di rilevanza penale per i reati di omesso versamento dell'iva e di omesso versamento delle ritenute alla fonte. La giurisprudenza ha altresì chiarito che la normativa UE non impone al legislatore nazionale un obbligo di punire l'omesso versamento dell'iva con sanzioni penali⁽³²⁾. La valutazione complessiva su tali pronunce, di cui le Taricco rappresentano forse l'aspetto più peculiare con riferimento alle frodi, portano ad una necessaria riflessione in merito al concetto stesso di frode iva, alle diverse fattispecie sanzionatorie presenti nel sistema tributario e alle garanzie sottese.

⁽³⁰⁾ Così P. Corso, *incostituzionale la regola Taricco sulla prescrizione delle frodi IVA – l'adesione alla UE non legittima la confisca dei diritti dei cittadini (a proposito della prescrizione dei reati tributari)* in *GT – Riv. Giur. Trib.* 2018, 8-9, 649.

⁽³¹⁾ A. Giovannini *Prescrizione del reato di frode nell'IVA* in *GT – Riv. Giur. Trib.* 2016, 6, 490, analizzando alcune pronunce dei giudici di legittimità – in particolare le sentenze 2210/2016 e 7914/2016 – evidenzia la diversità delle posizioni pur motivate entrambe dall'applicazione dei principi recepiti dalla giurisprudenza europea; ciò ha comportato che, in presenza di analoghe fattispecie, nel primo caso la Corte abbia disposto la disapplicazione del termine prescrizione massimo e nel secondo abbia invece reputato prescritto il delitto di frode.

⁽³²⁾ A. Del Sole, *Non costituisce frode l'omesso versamento dell'IVA dichiarata – sanzione penale per l'omesso versamento dell'IVA? L'Europa non ce lo chiede...in* *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2018, 10, 749.

4. - *Tutela degli interessi finanziari UE e limiti propri del doppio binario sanzionatorio tributario nazionale*

Occorre solo preliminarmente ribadire che, ai fini dell'effettività degli interessi finanziari UE e del contrasto alle attività fraudolente in materia di iva, i reati tributari non rimangono impuniti, neppure nell'ipotesi di prescrizione: restano, infatti, applicabili le sanzioni tributarie amministrative, parimenti dal carattere dissuasivo ed efficace. Anche recentemente la Corte di Giustizia ha puntualizzato che la duplicazione di sanzioni nei confronti della stessa persona e per il medesimo illecito non è ontologicamente in contrasto con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali della UE. Il legislatore nazionale può dunque diversificare la risposta sanzionatoria all'illecito tributario commesso, sanzionando il contribuente infedele sia in sede tributaria che penal-tributaria⁽³³⁾. Evidente la differenza tra le due diverse misure sanzionatorie penali ed amministrative in campo tributario, pur nell'identità delle finalità dissuasive. Tuttavia, per le sole misure penali è possibile l'applicazione delle garanzie riconosciute ai contribuenti dalla seconda sentenza Taricco e dall'interpretazione della Consulta, a dispetto della prevalenza, quanto meno dal punto di vista quantitativo, delle sanzioni tributarie amministrative.

Occorre procedere preliminarmente ad un sintetico distinguo, che porti ad individuare quali fattispecie possano inquadrarsi fra le frodi gravi iva. Le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'UE sono state inizialmente previste dall'art. 2, par. 1, della Convenzione per la tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee firmata il 26 luglio 1995 (Convenzione TIF). La Direttiva PIF 2017/1371, dal lungo e travagliato iter legislativo ha sostituito la precedente Convenzione TIF, prevedendo, tra l'altro, al combinato disposto degli artt. 3, co. 2, lett. d) e 2, co. 2, la fattispecie di frode grave iva, che ha subito l'influenza del dibattito generato dalla saga Taricco e che riduce lo spettro di casi in cui ricorre un reato di frode iva grave, lesivo degli interessi finanziari dell'Unione⁽³⁴⁾.

⁽³³⁾ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, Menci. P. Corso, *ammesso dalla corte UE il cumulo sanzionatorio a determinate condizioni – cumulo di sanzioni: il bis in idem non è automatico, né contrario alla normativa comunitaria* in *GT – Riv. Giurisprudenza Tributaria*, 2018, 4, 297.

⁽³⁴⁾ Per una ricostruzione dell'iter legislativo che è sfociato in un testo affatto diverso dalla originaria proposta presentata dalla Commissione, anche in ragione delle indicazioni fornite dalla giurisprudenza europea in tema di frodi iva e un'analisi del testo della Direttiva, cfr. A Della Carità, R. Biancolli, *frodi iva "gravi" nella direttiva PIF: tutela degli interessi finanziari UE o depotenziamento della "Taricco"?* in *Corr. Trib.* 2018, 28, 2179.

La Direttiva PIF costituisce certamente un primo passo verso l'armonizzazione del diritto penale in Europa in tema di fattispecie criminose commesse ai danni del bilancio dell'UE: sono stabilite misure minime di contrasto alla frode e alle altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari UE: solo per queste fattispecie, gli Stati membri devono prevedere sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive che comprendano, nei casi di frode grave, pene privative della libertà che possono comportare l'estradizione. I requisiti endemici della frode grave previsti dalla Direttiva – la presenza di elementi di transnazionalità della condotta ed una elevata soglia di punibilità, pari ad euro 10.000.000,00 – lasciano grandi margini di manovra agli Stati membri in sede di recepimento; circostanza questa che consentirà ad ogni ordinamento di definire i confini del reato in base alle singole sensibilità⁽³⁵⁾.

Ciò premesso, occorre rilevare che la seconda sentenza Taricco pone in essere un distinguo ai fini dell'effettività degli interessi finanziari UE ed al contrasto alle attività fraudolente in materia di iva, tra le misure sanzionatorie penali e gli altri strumenti di diritto tributario: soltanto per le prime è infatti possibile invocare le garanzie riconosciute dalla sentenza ai contribuenti dal punto di vista costituzionale, in particolare per salvaguardare la certezza del diritto e la tutela dell'affidamento⁽³⁶⁾. La giurisprudenza Taricco attribuisce al giudice nazionale l'onere della verifica, limitata però alle sole sanzioni penali.

L'analisi di conformità alle regole di diritto UE si deve realizzare sulla base dei principi elaborati dalla stessa giurisprudenza della Corte di giustizia, che, per chiara indicazione della Corte stessa, regolano l'intera materia sanzionatoria, nel rispetto di quanto disposto dall'art. 325 TFUE, per cui gli Stati possono stabilire sanzioni non esclusivamente penali dissuasi-

⁽³⁵⁾ S.M. Rongo, *Frodi 'gravi' IVA e tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea: quali ricadute dell'Unione Europea: quali ricadute dell'Unione Europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017?* in www.archiviopenale.it/. L'autore evidenzia come la Direttiva preveda un obbligo di criminalizzazione esteso nei confronti delle persone giuridiche con riferimento a tutte le ipotesi di reato che rientrano nel campo di applicazione della Direttiva. L'Italia dovrà, in sede di recepimento della Direttiva, introdurre una specifica ipotesi di sanzione di tipo penale nei confronti delle persone giuridiche in tutti quei casi in cui il reato di frode grave dell'iva sia stato commesso "a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica, e che detenga una posizione preminente in seno alla persona giuridica basata: a) sul potere di rappresentanza della persona giuridica; b) sul potere di adottare decisioni per conto della persona giuridica; oppure c) sull'autorità di esercitare un controllo in seno alla persona giuridica".

⁽³⁶⁾ Così F. Amatucci, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, cit.

ve, proporzionate ed effettive⁽³⁷⁾. Il tutto tenendo ben presente che il doppio binario rappresenta l'emblema del nostro ordinamento sanzionatorio tributario. Appare, dunque, in concreto trascurata un'analisi a tutto tondo del sistema sanzionatorio nazionale. L'analisi dei giudici nazionali auspicata dalla Corte di Giustizia non può infatti prescindere dalla verifica delle sanzioni amministrative aventi analoga finalità e previste contestualmente per contrastare un'analoga fattispecie. Sanzioni che, nel sistema interno, risultano particolarmente onerose. Come ricordato anche dalla più recente giurisprudenza della Corte la direttiva iva non armonizza le sanzioni applicabili; la competenza e la discrezionalità della scelta spetta agli Stati, anche se l'effettività richiede la finalità dissuasiva delle stesse per contrastare le violazioni di norme armonizzate. Tutto ciò aggravato dall'onere, in particolare proprio per le frodi carosello, di dover bilanciare le contrapposte tutele del principio di neutralità dell'iva e degli interessi erariali dell'Unione Europea.

I recenti orientamenti giurisprudenziali in materia sanzionatoria pur nella consapevolezza del doppio binario, impongono cautela circa la duplice sanzionabilità di stessi illeciti in materia tributaria attraverso disposizioni aventi analoga natura afflittiva. Il richiamo dunque alle sole sanzioni penali, senza un richiamo al sistema sanzionatorio nel suo complesso potrebbe condizionare eccessivamente le scelte interne, con il rischio che, in caso di incompatibilità con l'art. 325 TFUE, il legislatore possa intervenire, attraverso un inasprimento delle sanzioni penali. L'analisi esclusiva di compatibilità con gli interessi finanziari e con l'art. 325 TFUE delle sole sanzioni penali potrebbe infatti alterare il già fragile equilibrio del sistema sanzionatorio complessivo per contrastare fenomeni fraudolenti in materia di iva; la riforma del sistema sanzionatorio tributario del 2015 è infatti fondata su una particolare afflittività ed onerosità delle sanzioni amministrative, probabilmente anche per compensare la ridotta punibilità ai fini penali derivante dalla prescrizione breve e dalle endemiche lentezze del sistema giudiziario interno, con il fine di pienamente interiorizzare il principio del *ne bis in idem* elaborato dalla stessa giurisprudenza della Corte UE.

⁽³⁷⁾ Ancora, Corte di Giustizia, Grande Sezione, sentenza 02 maggio 2018, n. 574, cit., con nota, sul punto, R. Succio, *vicenda "Taricco": tutelare gli interessi finanziari UE per coordinare i sistemi, non per supplenza giudiziaria* in *Corr. trib.*, 2018, 42, 3241. La CGE ha escluso che dalla normativa europea discenda per il legislatore nazionale l'obbligo di punire l'omesso versamento dell'iva con sanzioni penali, posto che il mancato adempimento dell'obbligo di pagamento dell'imposta è già sanzionato dal d.lgs. n. 471/1997 con l'irrogazione di pene pecuniarie, ritenute sufficientemente effettive e dissuasive.

5. - Conclusioni

Sull'*affaire* Taricco, che ha infiammato il dibattito dottrinale e giurisprudenziale non solo interno al nostro ordinamento degli ultimi anni, è recentemente calato definitivamente il sipario ad opera della Corte Costituzionale. Dopo una prima affermazione dell'obbligo per il giudice penale nazionale di disapplicare gli artt. 160 e 161 c.p. allorché vi fosse ragione di ritenere che tale normativa, impedisse allo Stato italiano di adempiere agli obblighi di tutela effettiva degli interessi finanziari dell'Unione imposti dall'art. 325 T.F.U.E., la regola Taricco è stata respinta dalla Consulta, per la sua incompatibilità con l'ordinamento interno. La conclusione è formulata dalla Consulta in maniera netta, posto il carattere di potenziale controlimite interno del principio di legalità e dei suoi corollari.

Il parziale *revirement* della Corte di Giustizia, reso necessario in una dialettica sempre più vivace fra ordinamenti, lascia però più di una perplessità alla luce del sistema sanzionatorio tributario italiano e al suo doppio binario. La giurisprudenza Taricco infatti, ha previsto il rispetto del principio di legalità, con le conseguenti garanzie per il contribuente, solo con riferimento, alle sanzioni tributarie penali. Tale esclusività risulta di difficile comprensione: il sistema sanzionatorio tributario deve essere considerato nel nostro ordinamento nel suo complesso secondo i dettami provenienti dalla stessa giurisprudenza europea, che, anche recentemente, ha confermato che le sanzioni tributarie amministrative sono non di rado dissuasive ed afflittive al pari di quelle penali previste per gli stessi illeciti, avendone analoga natura. Per alcune fattispecie, *prima inter pares* la frode carousel iva, sono infatti previste sanzioni tributarie amministrative con medesime finalità e caratteri per contrastare l'analoga fattispecie, che giustificano la non indispensabilità delle sanzioni penali.

Il ruolo, i caratteri e le peculiarità di tale tipologia di sanzioni andrebbero meglio definiti: l'occasione potrebbe essere rappresentata dai prossimi interventi del legislatore interno, necessitati dall'entrata in vigore della Direttiva PIF. L'emanazione della Direttiva è certamente il punto di inizio di un processo di razionalizzazione comune a tutti gli Stati membri al fine di sanzionare, in maniera dissuasiva ed effettiva, le frodi iva che vulnerano gli interessi finanziari dell'Unione. La vicenda Taricco ha reso ancora più cogente tale necessità, in virtù delle incertezze ed ambiguità legate alla compatibilità del regime prescrizione italiano. Le indicazioni fornite dalla Direttiva in ordine alla gravità delle frodi iva lesive degli interessi finanziari dell'Unione ed al relativo regime prescrizione conforme al diritto dell'Unione impongono una revisione interna: la Direttiva, all'art. 12, impone infatti agli Stati membri di adottare «le misure necessarie a prevedere un

termine di prescrizione che consenta di condurre le indagini, esercitare l'azione penale, svolgere il processo e prendere la decisione giudiziaria entro un congruo lasso di tempo successivamente alla commissione di tali reati, al fine di contrastare tali reati efficacemente».

Il nostro ordinamento, dal punto di vista della determinazione in via generale e astratta della durata del termine di prescrizione, prevede termini certamente superiori a quelli propri di altri ordinamenti. I problemi endemici del nostro sistema risiedono però nella efficace predisposizione delle misure necessarie a concludere i processi entro lo spirare di detti termini. Un auspicabile riordino ad opera del legislatore nazionale potrebbe ridare centralità al principio della durata ragionevole del processo, principio tutelato sia in sede costituzionale, ex art. 111 Cost., che sovranazionale, "espressione dell'esigenza garantistica volta ad impedire che l'imputato possa essere sottoposto a processo per una durata 'a geometria variabile' e tendenzialmente indefinita⁽³⁸⁾".

La giurisprudenza Taricco ha, in qualche misura, legittimato e nutrito il vischioso mutamento degli equilibri fra ordinamento interno e diritto unionale; una parte dei giudici nazionali si è infatti sentita investita dello sbilanciato compito di calmierare e trovare un punto di incontro tra diritti fondamentali ed interessi finanziari, in un ambito – il diritto punitivo – dove, al contrario, proprio il principio di legalità impone di evitare ogni velleità creativa degli organi giurisdizionali⁽³⁹⁾. Un futuro intervento del legislatore nazionale, alla luce della prossima entrata in vigore della Direttiva, dovrebbe accogliere le sollecitazioni della giurisprudenza UE in tema di prescrizione dei reati tributari, al fine di evitare che si inibisca metodicamente o in un *numero considerevole* di casi di frode grave, l'effettività e la portata dissuasiva della sanzione penali operanti in materia di frodi iva. Il tentativo di meglio regolamentare la ragionevole durata del processo dovrebbe dunque tener conto dell'ambivalente anima del sistema sanzionatorio tributario interno, estendendo le garanzie proprie delle sanzioni penali anche alle sanzioni tributarie amministrative, come già evidenziato dalla giurisprudenza della Corte, che, ancora recentemente, ha ribadito la libertà degli Stati di scegliere le sanzioni applicabili, siano esse penali o amministrative; qualora si reputino indispensabili sanzioni penali gli Stati

(38) Così S.M. Rongo, *Frodi 'gravi' IVA e tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea: quali ricadute dell'Unione Europea: quali ricadute dell'Unione Europea: quali ricadute nell'ordinamento interno alla luce della Direttiva 2017/1371 del 5 luglio 2017*, cit.

(39) L. Eusebi, *Nemmeno la Corte di Giustizia dell'Unione Europea può erigere il giudice a legislatore. Note in merito alla sentenza Taricco*, in *Riv. trim. Dir. pen. cont.*, 2015, 40.

sono tenuti ad adottarle, ma senza dimenticare i molteplici esempi di sanzioni amministrative sufficientemente effettive e dissuasive⁽⁴⁰⁾.

Conclusivamente, pare opportuna un'ultima riflessione a margine della questione principale. La vicenda Taricco è nata – oltre che dalla endemica lentezza propria del nostro sistema giudiziario – da un difetto di “comunicazione giudiziaria”, all’atto del rinvio pregiudiziale. La Corte di Giustizia, nella seconda pronuncia, ha infatti chiaramente evidenziato la scarsa chiarezza del primo rinvio pregiudiziale, che non ha correttamente individuato il contesto in cui si sarebbe innestata la decisione; diversamente – si intende dalla seconda pronuncia – anche la prima sentenza del 2015 sarebbe stata caratterizzata da una diversa linea interpretativa. Fino a non molti anni addietro, anche e soprattutto in campo tributario, i giudici interni venivano costantemente invitati, dalle diverse voci degli operatori del diritto, ad atti di maggior coraggio rispetto alla possibile disapplicazione di una norma interna in contrasto con principi comunitari; tale invito veniva sollecitato per ridurre il ricorso stesso al rinvio pregiudiziale, evitandone inutili appesantimenti⁽⁴¹⁾. All’attualità, dopo circa un decennio, l’invito risulta specularmente ribaltato, lanciando altresì un monito ai giudici di rinvio, ad agire con particolare attenzione alle modalità di presentazione di questioni pregiudiziali interpretative; tale esigenza ha spinto la Corte stessa a predisporre una sorta di *vademecum* in tal senso⁽⁴²⁾.

⁽⁴⁰⁾ Fra queste, le sanzioni amministrative per omesso versamento iva di cui all’art. 13, d.lgs. n. 471/1997. Deve evidenziarsi che il d.lgs. n. 158/2015 ha, tra l’altro, innalzato le soglie di punibilità di molti reati del d.lgs. n. 74/2000, riducendo l’area penalmente rilevante rispetto alla disciplina previgente. La Corte UE ha dunque avuto modo di chiarire che non sono da intendersi quali reati, posta la mancata sussistenza di un obbligo di fonte europea di imporre tale tipologia di sanzioni penali.

⁽⁴¹⁾ La possibile disapplicazione era da più parti incoraggiata non solo previa sollecitazione delle parti, ma anche in quanto dovere del giudice di agire d’ufficio, in virtù dell’applicazione del principio *iura novit curia*. Cass., 15 marzo 2002 n. 3841 in Arch. Civ., 2003, 74: *Il giudice nazionale deve disapplicare la norma dell’ordinamento interno, per incompatibilità con il diritto comunitario, sia nel caso in cui il conflitto insorga con una disciplina prodotta dagli organi CE mediante regolamento, sia nel caso in cui il contrasto sia determinato da regole generali dell’ordinamento comunitario, ricavate in sede di interpretazione dell’ordinamento stesso da parte della Corte di Giustizia*. F. Gallo, *L’applicazione d’ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*, Cassazione (Atti del Convegno “L’applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione”), in *Rass. Trib.*, 2003, 1 bis, 313, secondo cui: *attraverso la dialettica instauratasi tramite esso tra i giudici nazionali e la Corte di Giustizia si è potuto elaborare una giurisprudenza fondamentale per la definizione delle caratteristiche del sistema giuridico comunitari*. Si veda, sul medesimo numero di *Rass. Trib.*, 2003, 1-bis, 305, anche l’intervento di G. De Bellis, *L’applicazione del diritto comunitario nella giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione*. R. Alfano, *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario* in *Rass. Trib.*, 2007, 3, 850.

⁽⁴²⁾ Corte di Giustizia, *Raccomandazioni all’attenzione dei giudici nazionali, relative alla*

Anche in tale ribaltamento di prospettive, è possibile scorgere il complesso dibattito politico che vede tra loro contrapposti europeisti e sovranisti. È dunque evidente come i nodi che il caso *Taricco* porta al pettine vanno certamente al di là del problema della repressione delle frodi europee e della salvaguardia degli interessi finanziari dell'UE. La vicenda *Taricco* restituisce i complessi interrogativi propri della creazione di un sistema multilivello di fonti e dal suo difficile equilibrio basato sul dialogo fra le Corti. La sede giurisdizionale evidenzia i propri limiti intrinseci quale *sedes materiae* per la risoluzione di problemi di coordinamento tra le legislazioni, ove le stesse presuppongano vere e proprie scelte di politica del diritto. *Ciò a maggior ragione nei casi in cui la reazione per via giurisprudenziale si confronta con i principi cardine del diritto dell'Unione, quale certamente è, nel sistema IVA, quello della neutralità dell'imposta e del conseguente diritto alla sua detrazione* (43).

La vicenda *Taricco*, in conclusione, nel confermare il ruolo cardine del diritto UE per la tutela degli interessi finanziari, evidenzia la necessità che tale tutela sia realizzata in armonia con i sistemi propri degli Stati membri.

Con riferimento specificamente alla complessa dimensione penal-tributaria emerge chiaramente la necessità di limitare l'applicazione delle sanzioni penali, a favore delle sanzioni tributarie amministrative, la cui definizione transita attraverso operatori giuridici, economici e sociali dalla formazione culturale più rispondente rispetto agli operatori del diritto penale ad applicare il diritto tributario sanzionatorio.

Appare auspicabile, dunque, che la definizione stessa della vicenda superi i particolarismi propri della fattispecie concreta e possa fungere da volano nella ricerca di reciproche aperture, in campo sanzionatorio tributario e non solo. "Del resto, se le controversie sono il sale della vita, una delle prioritarie missioni del diritto dovrebbe essere quella di farsi carico di ogni genere di conflitto – sociale, politico, ideologico, filosofico – proponendo rispetto ad esso ragionevoli soluzioni di compromesso" (44).

ROBERTA ALFANO

presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale (2016/C 439/01), in *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* C 439/3, 25 novembre 2016.

(43) Ancora R. Succio, *Vicenda "Taricco": tutelare gli interessi finanziari UE per coordinare i sistemi, non per supplenza giudiziaria*, cit., 3241

(44) F. Palazzo, *Poche parole sparse per giustificare una lettura europeista dell'ordinanza della Corte Costituzionale 24/2017* in A. Bernardi, C. Cupelli (a cura di), *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti. L'ordinanza 24/2017 della Corte Costituzionale*, cit., 20.