

Prescrizione e frodi Iva: la posizione della Cassazione n. 2210/2016

di Luigi Ferrajoli - Avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

In materia di reati afferenti le ipotesi di gravi frodi Iva, il giudice nazionale deve disapplicare la normativa sulla prescrizione nella parte in cui si prevede che "in nessun caso i termini previsti nell'articolo 157 possono essere prolungati oltre il termine di cui all'articolo 161, comma 2, fatta eccezione per i reati di cui all'articolo 51, commi 3-bis e 3-quater, c.p.p.". In tali casi, pertanto, il termine ordinario di prescrizione ricomincerà a decorrere da capo dopo ogni atto interruttivo.

La prescrizione

La prescrizione è una causa estintiva del reato. L'ordinamento giuridico fa cioè discendere dal decorso di un certo lasso temporale, stabilito dalla legge, l'estinzione del reato qualora non sia intervenuta una sentenza di condanna passata in giudicato (ossia se la sentenza non è ancora divenuta irrevocabile).

Trattasi di istituto disciplinato nel nostro codice penale dall'articolo 157 all'articolo 161.

L'articolo 157, c.p. indica che la prescrizione - che può essere sempre oggetto di rinuncia da parte dell'imputato - estingue il reato decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque non inferiore a 6 anni se si tratta di delitto e a 4 anni se si tratta di contravvenzione, ancorché puniti con la sola pena pecuniaria. Questo, si badi bene, senza tenere conto della diminuzione per le circostanze attenuanti e dell'aumento per quelle aggravanti, a meno che queste ultime non comportino una pena di specie diversa da quella ordinaria e quelle a effetto speciale.

Dunque, il termine viene individuato in base alla gravità delle fattispecie di volta in volta interessate, anche in ragione del fatto che, con il passare del tempo, vengono meno le ragioni di prevenzione correlate all'irrogazione della pena; per tale motivo il comma 8 della norma in commento prevede che la prescrizione non si applica ai reati per i quali è prevista la pena più grave, ossia l'ergastolo.

Quando per il reato la legge stabilisce congiuntamente o alternativamente la pena detentiva e la pena pecuniaria, per determinare il tempo necessario a prescrivere si ha riguardo soltanto alla pena detentiva, mentre, quando sono previste pene diverse da quella detentiva e da quella pecuniaria, si applica il termine di 3 anni.

Per il computo del termine prescrizione, il *dies a*

quo viene individuato dal giorno della consumazione (per il reato consumato), dal giorno in cui è cessata l'attività del colpevole (per il reato tentato), dal giorno in cui è cessata la permanenza (per il reato permanente).

Il termine prescrizione può essere sospeso o interrotto: proprio tale ultimo caso è quello che ci interessa direttamente ai fini del presente intervento.

L'interruzione della prescrizione

L'articolo 160, c.p. prevede che, oltre alla sentenza o al decreto di condanna, altri atti siano idonei a interrompere la prescrizione, fornendone una elencazione tassativa:

- a) ordinanza che applica le misure cautelari personali e quella di convalida del fermo o dell'arresto;
- b) interrogatorio reso davanti al pubblico ministero o al giudice;
- c) invito a presentarsi al P.M. per rendere l'interrogatorio;
- d) provvedimento del giudice di fissazione dell'udienza in camera di consiglio per la decisione sulla richiesta di archiviazione;
- e) richiesta di rinvio a giudizio;
- f) decreto di fissazione dell'udienza preliminare;
- g) ordinanza che dispone il giudizio abbreviato;
- h) decreto di fissazione dell'udienza per la decisione sull'applicazione della pena;
- i) presentazione o citazione per il giudizio direttissimo;
- j) decreto che dispone il giudizio immediato;
- k) decreto che dispone il giudizio;
- l) decreto di citazione a giudizio.

Per i reati tributari, occorre prestare attenzione a quanto stabilito dall'articolo 17, comma 1, D.Lgs. 74/2000, in vigore dal 17 settembre 2011, per cui il corso della prescrizione viene interrotto, oltre che

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

dagli atti indicati nell'appena citato articolo 160, c.p., dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni. Inoltre, i termini di prescrizione per i reati dagli articoli 2 a 10 del decreto sono elevati di 1/3.

Cosa accade a seguito di atto interruttivo?

La risposta viene data dal comma 3 del citato articolo 160 c.p. ove si afferma espressamente che:

“la prescrizione interrotta comincia nuovamente a decorrere dal giorno della interruzione. Se più sono gli atti interruttivi, la prescrizione decorre dall'ultimo di essi; ma in nessun caso i termini stabiliti nell'articolo 157 possono essere prolungati oltre i termini di cui all'articolo 161, comma 2, fatta eccezione per i reati di cui all'articolo 51, commi 3-bis e 3-quater, c.p.p.”.

I richiamati termini di cui all'articolo 161, c.p. sono tali per cui, come previsto dal comma 2, in nessun caso l'interruzione della prescrizione può comportare l'aumento di più di 1/4 del tempo necessario a prescrivere, della metà nei casi di cui all'articolo 99, comma 2, c.p.¹, di 2/3 nel caso di cui all'articolo 99, comma 4, c.p.² e del doppio nei casi di cui agli articoli 102, 103 e 105 c.p.³.

Orbene, proprio tale ultima previsione è stata fortemente messa in discussione da quanto affermato nella sentenza n. 2210/2016 emessa dalla Suprema Corte.

La sentenza n. 2210 depositata il 20 gennaio 2016 e il principio in essa stabilito

La Corte di Cassazione, nel provvedimento in esame, ha statuito un principio di natura assolutamente dirimente nel nostro sistema penale, con particolare riferimento alla disciplina relativa alla prescrizione.

La questione di merito sottesa alla pronuncia attiene a una ipotesi di dichiarazione fraudolenta concernente l'Iva, reato previsto e punito dall'articolo 2, D.Lgs. 74/2000.

Nel caso di specie, la Corte d'Appello aveva parzialmente riformato la sentenza del Tribunale di prime cure, confermando la penale responsabilità dell'imputato in ordine al delitto *de quo*, per essersi avvalso di fatture per operazioni inesistenti, dichiarando tuttavia di non doversi procedere in ordine ai fatti

¹ Ossia in caso di recidiva aggravata (specifica o infraquinquennale o se il nuovo delitto è stato realizzato durante o dopo l'esecuzione della pena o nel tempo in cui il condannato si sottrae volontariamente all'esecuzione della pena stessa).

² Ossia in caso di recidiva reiterata.

³ Ossia in caso di soggetti dichiarati delinquenti abituali o professionali.

relativi al periodo di imposta 2004, perché estinti per prescrizione.

Avverso la sentenza della Corte l'imputato ha proposto ricorso per Cassazione lamentando il mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche e l'insussistenza del fatto, quanto meno ai sensi del comma 2, articolo 530, c.p.p..

Ebbene, nel corpo della propria motivazione, la Suprema Corte ha preso specifica posizione sui reati in materia di frode Iva, ritenendo di disapplicare la specifica norma di cui all'articolo 160, comma 3, c.p. e dell'articolo 161, comma 2, c.p., in osservanza a quanto pronunciato dalla sentenza della Corte di Giustizia UE dell'8 settembre 2015 (Grande Sezione), "Taricco", causa C-105/14. In altre parole, la Suprema Corte non ha tenuto in considerazione il dettato normativo contenuto negli articoli in precedenza esaminati in quanto ha fatto prevalere la contraria statuizione della Corte di Giustizia.

Nel fare ciò, la Cassazione ha svolto un articolato iter argomentativo a sostegno della propria decisione, esaminando ovviamente il caso sottoposto all'attenzione della Corte Europea e la relativa pronuncia.

La Grande Camera della Corte di Lussemburgo, secondo la ricostruzione fornita dal nostro giudice di legittimità, ha denunciato l'insostenibilità della previsione di un termine massimo prescrizione in presenza di atti interruttivi, nel caso in cui tale disposizione possa ledere gli interessi finanziari non solo dell'Erario italiano, ma anche quelli dell'Unione europea, consentendo di fatto la sistematica impunità delle gravi frodi in materia di Iva.

Secondo la Suprema Corte:

“tale disciplina è stata giudicata incompatibile con gli obblighi europei di tutela penale: il cui contenuto notoriamente non si esaurisce soltanto nella previsione astratta di norme incriminatrici, ma si estende altresì all'applicazione nel caso concreto delle pene da esse previste nel caso di violazione”.

Pertanto, in virtù del primato del diritto dell'Unione Europea rispetto a quello nazionale, incluso il diritto penale, la Corte di Giustizia ha affermato l'obbligo, per il giudice italiano, di disapplicare le norme di cui al combinato disposto degli articoli 160 e 161, c.p. qualora il giudice stesso ritenga che la normativa in esame impedisca allo Stato italiano di adempiere agli obblighi di tutela effettiva degli interessi finanziari dell'Unione Europea stabiliti dall'articolo 325 del TFUE.

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

Gli effetti pratici

Cosa comporta sotto il profilo pratico il principio richiamato nella sentenza n. 2210/2016? La Cassazione è chiara:

“Il giudice di merito, ricorrendo i presupposti indicati dalla citata sentenza europea, ha l’obbligo – discendente direttamente dal diritto dell’Unione – di condannare l’imputato ritenuto colpevole dei reati ascrittigli, senza tenere conto dell’eventuale decorso del termine prescrizione calcolato sulla base delle suddette norme degli articoli 160 e 161, c.p.”.

Bisogna tuttavia esplicitare gli opportuni distinguo. La Suprema Corte ha subito evidenziato che la decisione della Corte di Giustizia non comporta una disapplicazione *tout court* dei termini di cui all’articolo 157, c.p., ritenuti compatibili con gli obblighi imposti dall’Unione Europea, così come non si pretende la disapplicazione assoluta degli atti interruttivi e dei loro effetti, disciplinati dall’articolo 160, c.p., in particolare per quanto concerne la previsione che, dopo l’atto interruttivo, la prescrizione comincia nuovamente a decorrere dal giorno dell’interruzione.

A formare oggetto di disapplicazione, pertanto, deve essere la parte dell’articolo 160, comma 3, c.p., per cui:

“in nessun caso i termini stabiliti nell’articolo 157 possono essere prolungati oltre il termine di cui all’articolo 161, comma 2”.

Evidentemente ciò significa che, a seguito di ogni atto interruttivo, il termine di prescrizione deve ricominciare da capo a decorrere senza essere vincolato dai limiti massimi individuati dall’articolo 161, c.p..

La Corte di Cassazione, dopo avere specificato tale aspetto, ha altresì posto l’accento sul fatto che il principio derivante dalla statuizione della Corte di Giustizia sembra possa trovare applicazione non solo ai reati che siano caratterizzati da “frodi” in materia di Iva, ma che possa parimenti essere riferito anche a qualsiasi reato tributario che comporti, concretamente, l’evasione grave di tributi Iva, come le fattispecie relative all’omessa dichiarazione, di cui all’articolo 5, D.Lgs. 74/2000, oppure all’omesso versamento Iva, di cui all’articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000. Ciò in forza di quanto previsto dall’articolo 325, p. 1, TFUE, che impegna gli Stati membri a combattere non solo la frode, ma altresì tutte le attività illegali che ledano gli interessi finanziari dell’Unione Europea. Non essendo tuttavia questione demandata alla Corte, la Cassazione ha deciso di non affrontare per il momento questo ulteriore profilo della questione,

che tuttavia potrebbe ben rappresentare un problema futuro di interpretazione.

La frode, ovvero nell’eventualità il reato in materia di Iva, deve essere inoltre connotata dalla gravità, tuttavia la Corte di Giustizia non ha fornito alcuna indicazione da cui poter concretamente trarre gli indici relativi, lasciando di fatto al giudice nazionale il compito di delimitare l’ambito di applicazione della norma europea.

Così come al giudice nazionale è demandato il compito di risolvere le antinomie tra legge interna e norme di diritto europeo che abbiano effetto diretto, come quella di cui al richiamato articolo 325, TFUE.

Il caso concreto

Dopo avere esaminato il principio e gli effetti introdotti dalla sentenza della Corte di Giustizia, nel caso di specie portato alla propria attenzione la Suprema Corte ha considerato come la questione fosse sostanzialmente analoga a quella decisa dal giudice europeo.

Più in particolare, il capo di imputazione aveva per oggetto la frode Iva integrata dall’utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti per i periodi di imposta compresi tra il 2003 e il 2007, con ingente evasione dell’Iva per ogni singola annualità.

La Cassazione, pur non entrando specificamente nel tema, ha premesso che il giudice comune dovrà risolvere, di volta in volta, la questione se la gravità debba essere valutata con riferimento ai singoli reati oppure alla totalità di essi posti in continuazione, tenuto conto peraltro di quelli dichiarati estinti per prescrizione. Ciò detto, il giudice di legittimità ha concluso che nel caso in esame tale aspetto non fosse dirimente in quanto ogni singolo periodo di imposta presentava un’elevata somma evasa.

Tale gravità, come detto, impone la disapplicazione del combinato disposto di cui agli articoli 160 e 161, c.p..

Questioni di rilevanza costituzionale

La Suprema Corte si è naturalmente resa conto che la disapplicazione di norme del diritto interno dovuta a contrasto con norme europee potrebbe ben porre questioni di rilevanza costituzionale, in quanto di fatto con effetti certamente sfavorevoli per l’imputato. Nel caso di specie, la Cassazione ha tuttavia ritenuto che non vi fossero ragioni sufficienti per sollevare la questione, *“dal momento che è evidente la mancanza di contro limiti e di dubbi ragionevoli sulla compatibilità degli effetti della imposta disapplicazione con le norme costituzionali italiane”.*

Secondo quanto sottolineato dal giudice di legittimi-

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

tà, la stessa Corte di Giustizia ha affrontato il tema con preciso riferimento al principio di legalità in materia penale, secondo cui nessuna responsabilità penale può sussistere se non in forza della legge, risolvendo in senso negativo il problema, ossia che non vi fosse alcun *vulnus* per detto principio.

A tale conclusione la Corte di Giustizia è pervenuta in applicazione dell'articolo 49 della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e della giurisprudenza a esso relativa.

Più dettagliatamente, secondo le pronunce della Corte E.D.U., richiamate dalla Corte di Giustizia:

“la materia della prescrizione del reato attiene in realtà alle condizioni di procedibilità del reato, e non è pertanto coperta dalla garanzia del nullum crimen, tanto che persino l'applicazione a fatti già commessi ma non ancora giudicati in via definitiva del termine di prescrizione a opera del Legislatore deve ritenersi compatibile con l'articolo 7 (CEDU), che si limita a garantire che il soggetto non sia punito per un fatto e con una pena previsti dalla legge come reato al momento della sua commissione”.

In altre parole, la soluzione imposta ai giudici italiani è stata ritenuta compatibile con quanto stabilito per il rispetto dei diritti fondamentali riconosciuti a livello europeo dalla carta, quindi nessuna questione di legittimità poteva essere sollevata, secondo la Corte di Giustizia. Ne consegue che, alla luce di questa interpretazione, le norme di cui all'articolo 160, comma 3, c.p. e all'articolo 161, comma 2, c.p., non godono della copertura prevista costituzionalmente dall'articolo 25 della carta.

La Corte Costituzionale, peraltro, nella sentenza n. 236/2011, ha chiarito che:

“dalla stessa giurisprudenza della Corte Europea emerge che l'istituto della prescrizione, indipendentemente dalla natura sostanziale o processuale che gli attribuiscono i diversi orientamenti nazionali, non forma oggetto della tutela apprestata dall'articolo 7 della Convenzione, come si desume dalla sentenza 22 giugno 2000 (Coeme e altri contro Belgio) con cui la Corte di Strasburgo ha ritenuto che non fosse in contrasto con la citata norma convenzionale una legge belga che prolungava, con efficacia retroattiva, i termini di prescrizione dei reati”.

In ogni caso, sottolinea il giudice di legittimità, seppure in presenza di un principio non *pro reo* ma *contra reum*, occorre ancora una volta tenere in considerazione il fatto che la disapplicazione imposta attiene non già “l'intero assetto normativo della prescrizione”, bensì la previsione di una durata massima in presenza di atti interruttivi.

Secondo la Cassazione, la disapplicazione delle norme citate, relativamente ai giudizi in corso, non si poneva pertanto contrasto con l'articolo 25 Cost..

Conclusioni

A conclusione del proprio complesso *iter* argomentativo, la Suprema Corte ha dunque fornito risposta alle domande che naturalmente sorgeranno tra gli operatori del diritto.

Innanzitutto, viene affermato che la disapplicazione *de qua* non può determinare la revoca della già intervenuta dichiarazione di estinzione del reato, in quanto il provvedimento ha generato un diritto soggettivo per l'imputato che prevale sulle istanze punitive dello Stato.

Per quanto inerisce invece i reati per i quali non sia ancora intervenuta estinzione per prescrizione, la Cassazione indica due possibilità:

“se la eventuale futura dichiarazione di prescrizione dipende dal mancato rispetto dei termini di cui all'articolo 157, c.p., nulla quaestio, non essendo stato questo punto toccato dalla pronuncia della C.G.U.E.; b) se la eventuale futura dichiarazione di estinzione dipende invece dal meccanismo del combinato disposto dell'articolo 160, c.p. e articolo 161, c.p., comma 2, queste norme devono essere disapplicate”.

La Cassazione ha precisato, per completezza, che in questo ultimo caso l'imputato non ha alcun diritto soggettivo che possa legittimamente prevalere sulla pretesa punitiva dello Stato, per cui l'aspettativa dell'imputato stesso al vedere maturare la prescrizione non ha alcun rilievo giuridico. Da ciò consegue necessariamente che non può neppure ravvisarsi una lesione del diritto di difesa.

Pertanto, per riassumere il tema, si può ben trarre la seguente conclusione: il contrasto con la norma europea viene in essere solamente con riferimento alla previsione di durata massima del termine che ricomincia a decorrere a seguito di un atto introduttivo. Tale disposizione, di natura strettamente processuale, non riceve la copertura costituzionale prevista dall'articolo 25 della carta, per cui deve ritenersi “subvalente” rispetto agli obblighi europei nascenti dagli articoli 4, TUE e 325, TFUE.

La portata della pronuncia della Corte di Cassazione è di tutta evidenza, poiché interessa un ingente numero di processi relativi a reati tributari ancora pendenti. Sarà anche interessante verificare quali saranno gli indici di volta in volta seguiti dai giudici del merito per determinare la gravità della frode Iva.