

Giuliana Ziccardi Capaldo*

LOTTA GLOBALE ALL'IMPUNITÀ E CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA:
UN NUOVO APPROCCIO ALLA FRODE GRAVE COME CRIMINE CONTRO I DIRITTI
UMANI**

Amico e Collega fin dalle prime frequentazioni nell'Università di Napoli, entrambi allievi del Prof. Rolando Quadri, Antonio Tizzano ha presto rivestito un ruolo significativo nella Comunità scientifica, come attestano i meritati riconoscimenti sul piano interno ed internazionale. La scelta del tema di questo mio studio intende testimoniare della Sua rilevante presenza in un settore, quello dei rapporti tra corti in materia di diritti fondamentali, nel quale i Suoi contributi,¹ sia come studioso che come giudice internazionale, sono stati determinanti per la impareggiabile Sua competenza e capacità di fondere teoria e pratica del diritto.

I. Introduzione. La cultura della lotta all'impunità e sua evoluzione

Il diritto globale vigente è portatore di interessi generali: indica i fini essenziali che si propone di perseguire in principi costituzionali, garantiti da forme di controllo sull'attività degli Stati. La società internazionale del secondo dopoguerra ha espresso regole ed ha creato meccanismi obiettivi per la tutela di interessi e valori dell'intera umanità. Sono stati istituiti organi giurisdizionali ed istituzionalizzate forme di controllo sull'attività degli Stati; al tempo stesso si è affermato il principio della responsabilità internazionale dell'individuo "in quanto tale" e di gruppi di individui e movimenti per i più gravi crimini internazionali e sono stati costituiti tribunali e corti internazionali che garantiscono il rispetto delle norme poste (generali e pattizie), assicurando la effettiva punizione dei trasgressori.

L'obbligo di "punizione effettiva" è posto a tutela dei valori globali fondamentali ed è volto ad impedire l'impunità dei responsabili di gravi crimini internazionali. Il principio globale di non-impunità fin dalle prime applicazioni ha riguardato le gravi violazioni dei diritti umani (*gross violations*) ed è alla base dello Statuto della Corte penale internazionale (Statuto di Roma) nel quale si afferma "che i delitti più gravi che riguardano l'insieme della comunità internazionale non possono rimanere impuniti e che la loro repressione deve essere efficacemente garantita" (Preambolo). Esso comporta l'obbligo per gli Stati di adottare, sul piano interno, misure "effettive" per combattere l'impunità e pertanto di giudicare e punire gli autori di gravi crimini internazionali con pene adeguate; corollario a tale obbligo è il divieto di concedere amnistie o applicare disposizioni, quali la prescrizione, che sottraggano alla pena i responsabili.²

È noto il progresso che il diritto internazionale ha segnato nell'epoca attuale nel settore dei diritti umani. Se ne coglie tutta la portata se si considerano i cambiamenti verificatisi con la globalizzazione. Invertendo la tendenza che aveva caratterizzato l'epoca westfaliana, il nuovo diritto internazionale, il diritto globale,³ ha posto l'individuo al centro della sua attenzione;

* Professore emerito di Diritto internazionale, Università degli Studi di Salerno.

** Il presente contributo è destinato al *Liber Amicorum* in onore del Prof. A. Tizzano, di prossima pubblicazione.

¹ Vedi, tra i più recenti, A. Tizzano, *The Protection of Fundamental Rights: The European Court of Justice (ECJ) Key Contribution to European Union (EU) Constitutional Developments*, in GLOBAL TRENDS: LAW, POLICY & JUSTICE ESSAYS IN HONOUR OF PROFESSOR GIULIANA ZICCARDI CAPALDO, Oxford University Press (a cura di M.Ch. Bassiouni et al.), 2013; ID., *Diritti fondamentali e corti supreme europee. Qualche considerazione dal versante lussemburghese*, in DIALOGHI CON UGO VILLANI, a cura di E. Triggiani et al., Vol. II, 2017, Cacucci, p. 1037 ss.

² In tal senso e per un esame della copiosa giurisprudenza internazionale, vedi *infra*, la nota 8. In generale, cfr. Anja Matwijiwi, *The No Impunity Policy in International Criminal Law: Justice versus Revenge*, 9 INT'L. CRIM. L. REV. 1 (2009).

³ G. ZICCARDI CAPALDO, *THE PILLARS OF GLOBAL LAW*, Ashgate, 2008. Vedine il commento di P. A. FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, *From Totus Orbis to Global Law*, in *Global Community. Yearbook of International Law and Jurisprudence 2015* (G. Ziccardi Capaldo, general ed.) (in seguito *Global Community YILJ*), 2016, p. 113 ss.

superando talvolta anche le costituzioni statali, che in passato lo avevano indirizzato ad esprimere valori generali e tutele di diritti fondamentali, esso ha avviato un processo di costituzionalizzazione che ha posto le basi per la tutela dei diritti essenziali dell'uomo non solo come singolo (diritti individuali), ma anche come componente di una comunità (diritti sociali,⁵ diritti di ordine economico e culturale), ampliandone progressivamente l'ambito a protezione dell'umanità intera e delle future generazioni. Si tratta di un processo in fieri che, interpretando gli interessi prevalenti nella comunità globale, si modella su di essi traducendo in nuove norme il sentimento generale. È così che anche il principio di non-impunità ha assunto gradualmente una diversa dimensione, ampliando l'ambito dei comportamenti, ritenuti fortemente lesivi della comunità nel suo complesso, da assoggettare allo stesso regime sanzionatorio di quelli tradizionalmente considerati crimini internazionali (gravi offese alla persona umana, quali la tortura, i trattamenti disumani etc.).

Sicché il problema emerso recentemente con riguardo ad alcuni crimini, tra cui quelli finanziari, riguarda l'ampiezza del divieto di impunità, vale a dire l'individuazione delle fattispecie in esso rientranti, che si va ad aggiungere agli altri due già noti, quello della portata degli obblighi per gli Stati e le istituzioni e quello riguardante l'adozione e la concreta attuazione delle misure sanzionatorie per i trasgressori (i.e. obbligo di punizione effettiva). Gli Stati sono restii ad adeguare il loro ordinamento e a prevedere per i crimini internazionali pene adeguate alla loro gravità; essi spesso non regolano con norme ad hoc le varie fattispecie, sicché, in difetto di norme specifiche, consentono limiti che estinguono o riducono le pene, lasciando spazio ad applicazioni improprie del principio *nullum crimen/nulla poena*. Le corti internazionali deputate al controllo, soprattutto quelle regionali per i diritti umani (*human rights courts*), hanno poteri sanzionatori diretti e l'autorità per imporre sanzioni agli Stati e per rimuovere gli ostacoli alla effettiva punizione dei colpevoli, ma le misure finora adottate non sempre hanno impedito l'impunità dei colpevoli. Occorre potenziare la efficacia degli interventi sanzionatori delle corti internazionali di fronte alla omessa o erronea tutela interna dei diritti umani, derivante dalla mancata applicazione del principio di imprescrittibilità dei gravi crimini umanitari.

L'obiettivo di questo scritto è quello di indagare sulla portata attuale del principio di non-impunità, e del correlato obbligo di punizione effettiva,⁶ seguendone l'applicazione nel tempo da parte delle istituzioni e dei tribunali internazionali (Par. I, II), soprattutto in Europa, dove la visione della Corte di giustizia dell'Unione europea (Corte di giustizia/ECJ) nell'interpretazione e applicazione del principio nella recente sentenza *Taricco*,⁷ su una questione pregiudiziale relativa alla prescrizione in materia di gravi frodi fiscali, evidenzia un atteggiamento più innovativo (Par. III, IV) rispetto a quello più prudente della Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU/ECtHR) nel precedente caso *Cestaro*, nel quale i responsabili di atti di tortura sono rimasti impuniti per l'operare della prescrizione.⁸ L'auspicio è che la Corte di giustizia precisi e consolidi tale orientamento, in linea con la tendenza globale ed in cooperazione con le corti interne (Par. V).

II. Le gravi frodi fiscali come crimini contro l'umanità nella prassi delle istituzioni internazionali e dell'Unione europea

⁴ G. Ziccardi Capaldo, *Global Law as a Constitutional Phenomenon*, Editorial, *Global Community YILJ* 2016, 2017, p. 3 ss.

⁵ Per la tutela di tali diritti nella Costituzione italiana, vedi Giorgio La Pira e la sua Relazione negli Atti dell'Assemblea Costituente, *infra*, la nota 54 e la parte del testo che ad essa fa capo.

⁶ Sul ruolo fondamentale del principio e dell'obbligo correlato in ambito globale, vedi in generale G. ZICCARDI CAPALDO, *DIRITTO GLOBALE. IL NUOVO DIRITTO INTERNAZIONALE*, Giuffrè, 2010, pp.1-733, pp. 92, 154.

⁷ Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (Grande sezione), dell'8 settembre 2015, causa C-105/14, *Ivo Taricco e altri* (in seguito, "*Taricco*").

⁸ Sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, del 7 aprile 2015, ricorso n. 6884/11, *Affaire Cestaro c. Italie*. Per un commento critico alla citata sentenza ed un'analisi della giurisprudenza internazionale sulla imprescrittibilità dei crimini in materia di diritti umani, vedi G. Ziccardi Capaldo, *Novelty in ECtHR Case Law on Torture, But It Is Not Enough—Reopening Domestic Proceedings to End Impunity*, Editorial, in *Global Community YILJ* 2016, 2017, p. 3 ss.

L'evoluzione della cultura della non-impunità, cui in tempi recenti assistiamo, si è manifestata in due direzioni. Da un lato, atti e corti internazionali, (la Corte penale internazionale (ICC) e soprattutto quelle regionali dei diritti umani (Corte EDU e Corte interamericana (IACtHR)), hanno precisato il contenuto dell'obbligo per gli Stati di perseguire e punire i responsabili di crimini internazionali, insistendo sull'affermazione che le norme nazionali che concedono prescrizioni, amnistie, etc., devono essere considerate incompatibili con il diritto penale internazionale (e pertanto sono inapplicabili);⁹ dall'altro lato, si è venuta profilando una nuova classe di crimini per effetto dell'ampliamento dei concetti di "global struggle for human rights and dignity" e di "international human rights obligations".

La indicata tendenza è andata di pari passo con l'affermarsi di nuovi valori ritenuti fondamentali per la comunità globale "nel suo complesso", le cui "gravi" violazioni, considerate "abusi" dei diritti umani, sono equiparate o ricomprese nelle *gross violations* dei diritti umani. Tanto si è verificato man mano che la categoria dei diritti umani ha compreso non solo i tradizionali diritti individuali della persona, ma anche i diritti sociali, i diritti dei popoli, delle generazioni presenti e future globalmente considerate, assurti a valori fondamentali della comunità internazionale nel suo complesso. In tal modo, ampliando la sfera dei diritti inviolabili dell'uomo, si sono venute a configurare nuove fattispecie di crimini internazionali, rispetto a quelle inserite espressamente nello Statuto di Roma, con la conseguenza di assoggettare le prime allo stesso regime di responsabilità delle seconde come violazioni che non tollerano l'impunità e che impongono agli Stati ed alle istituzioni l'obbligo di adottare misure "effettive" per assicurare alla giustizia e punire i colpevoli. Per tale via si è affermato che la evasione fiscale "is an abuse of human rights" e che pertanto "could constitute a violation of [states'] international human rights obligations".¹⁰

Un dato importante è che la stessa ICC, la istituzione il cui ruolo principale è quello di porre fine all'impunità dei colpevoli dei più gravi atti criminali, ha annunciato il 15 settembre 2016, mediante un rapporto dell'Ufficio del suo procuratore ("Policy Paper"),¹¹ di voler estendere il divieto di impunità anche a casi non compresi nello Statuto di Roma. Dopo aver premesso che la finalità dello Statuto è quella di combattere l'impunità, il rapporto elenca altri comportamenti che costituiscono "gravi" crimini, quali "the illegal exploitation of natural resources, arms trafficking, human trafficking, terrorism and financial crimes, land grabbing or the destruction of the environment" per i quali la Corte intende cooperare e dare assistenza agli Stati, dietro loro richiesta.¹² Il rapporto citato fa espresso riferimento alla cooperazione prevista dall'art. 93, par. 10, dello Statuto di Roma, in tal modo fornendo una base normativa all'estensione a tali fattispecie del relativo regime sanzionatorio (segnatamente la imprescrittibilità sancita dall'art. 29 dello Statuto) dettato per le ipotesi espressamente regolate. E' importante notare che nel rapporto la "gravity" della violazione è fattore predominante sia del grado di responsabilità dei presunti colpevoli sia delle relative conseguenze, comportando l'obbligo per gli Stati di "effettiva punizione" delle violazioni e di porre fine all'impunità.¹³

L'annuncio riveste grande importanza poiché conferisce fondamento giuridico alla emergente tendenza per cui i casi di evasione fiscale "grave" possano essere perseguiti come crimini davanti alla Corte penale internazionale in aderenza alle finalità dichiarate dallo Statuto. Sia pure con cautela, la stessa Corte ha fugato i dubbi di quanti invece evidenziavano che tale tendenza, volta a combattere l'impunità dei crimini finanziari, pur apprezzabile, "contravenes the

⁹ *Updated Set of principles for the protection and promotion of human rights through action to combat impunity* (E/CN.4/2005/102/Add.1), 2005. Vedi in particolare: Principle 23. Restrictions on Prescription, p. 14

¹⁰ *Tax Abuses, Poverty and Human Rights - IBAHRI Task Force report*, 23 April 2015 (in seguito, IBA, report).

¹¹ *Office of the Prosecutor Policy Paper on Case Selection and Prioritisation*, 15 September 2016 (internal document of the Office).

¹² *Id.*, paragrafo 7.

¹³ *Id.*, paragrafo 6.

principle of legality, as interpreted by international tribunals, and cannot be supported by the current ICC Statute".¹⁴

Il diritto penale internazionale si trova in un momento cruciale di svolta. Sicché la sua principale entità istituzionale, la ICC, non poteva più a lungo rinviare di pronunciarsi su un'alternativa fondamentale già posta con insistenza da associazioni ed istituzioni globali. Un rapporto pubblicato dall'International Bar Association (IBA), intitolato "Tax Abuses, Poverty and Human Rights",¹⁵ richiamandosi all'attività dell'ONU, ha affrontato nel 2015 le frodi fiscali dalla nuova prospettiva giuridica e politica dei diritti umani. Sostiene il rapporto che la evasione fiscale ha "onsiderable negative impacts on the enjoyment of human rights". In sintesi, gli abusi fiscali privano i governi delle risorse necessarie per attuare i programmi che realizzano diritti economici, sociali e culturali e per creare e rafforzare le istituzioni che sostengono diritti civili e politici. Le entrate fiscali rappresentano un'opportunità per i governi di investire in infrastrutture e programmi sociali e garantire che tutti i diritti umani siano rispettati, protetti e soddisfatti. Le attività di Stati che incoraggiano o facilitano abusi fiscali, o che deliberatamente frenano gli sforzi di altri Stati per contrastare gli abusi fiscali, potrebbero costituire una violazione dei loro obblighi internazionali in materia di diritti umani, in particolare per quanto riguarda i diritti economici, sociali e culturali.

Il rapporto IBA offre una rappresentazione ampia e approfondita della visione promossa e già sviluppata dalle istituzioni dell'ONU (che hanno titolo per farlo su base autoritativa) degli abusi fiscali da una prospettiva dei diritti umani. Nel 2011, il Consiglio delle Nazioni Unite per i diritti umani all'unanimità approvò un set di principi per gli Stati (UN Guiding Principles on Business and Human Rights (UNGPs)) e istituì un organismo per la loro applicazione (UN Working Group on Business and Human Rights),¹⁶ ad esito di un processo, iniziato negli anni '70 e conclusosi con il rapporto Ruggie, Speciale Rappresentante dell'ONU per business e diritti umani, che disegnò i fondamenti teorico-concettuali del legame tra business e diritti umani sintetizzati nella formula "Protect, Respect and Remedy".¹⁷

Il problema dell'evasione fiscale rimane cruciale anche per l'Unione europea, per gli Stati membri e per i cittadini europei. La Commissione EU sostiene che "[t]ax fraud and tax evasion represents a huge problem and affects each and every European citizen".¹⁸ In adesione alla filosofia dell'ONU sui legami tra abusi fiscali e diritti umani la Commissione lavora attivamente affinché gli Stati membri diano attuazione ed incorporino i principi ONU (UNGPs) nella propria legislazione; su questa premessa essa ha intrapreso un piano d'azione per la lotta contro la frode e la evasione fiscale coinvolgendo anche le altre istituzioni europee.¹⁹ Nelle affermazioni della Commissione la frode e l'evasione fiscale privano illegalmente il budget pubblico di moneta limitando la capacità dei paesi membri di realizzare le loro politiche economiche e sociali, vale a dire nuove scuole, nuovi ospedali e nuove linee ferroviarie. Collocandosi in una prospettiva globale, la Commissione ha affermato che gli Stati membri debbono lavorare insieme, all'interno dell'UE e globalmente poiché le misure anti-evasione fiscale debbono operare in un ambiente mondiale trasparente per essere effettive.²⁰

¹⁴ Nikolas Doukellis, *Fighting Grand Corruption: A Criticism of the 'Crime Against Humanity' Approach & A Feasible Solution* (December 18, 2015). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2779609>

¹⁵ IBA, report, *ante*, nota 10.

¹⁶ U.N. Human Rights Council, resolution: A/HRC/RES/17/4, 6/07/2011. Vedi anche A/HRC/RES/35/7, 35th, 14/07/2017.

¹⁷ *Report of the Special Representative of the Secretary-General on the issue of human rights and transnational corporations and other business enterprises*, A/HRC/17/31, 17th session, 21 March 2011.

¹⁸ https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion_en

¹⁹ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato Delle Regioni. *Strategia Rinnovata dell'UE per il Periodo 2011-14 in materia di responsabilità sociale delle imprese*, Bruxelles, 25.10.2011 Com(2011) 0681.

²⁰ Per un'ampia documentazione vedi http://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/further-reading_en.

III. Profili innovativi dell'approccio "umanitario" della Corte di giustizia dell'Unione europea ai crimini finanziari.

Nella sentenza *Taricco*²¹ la Corte di giustizia si è pronunciata su una questione pregiudiziale, sottoposta dal Tribunale di Cuneo²² che esprimeva dubbi sulla compatibilità con il diritto dell'Unione delle norme italiane sulla prescrizione nelle frodi in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA). Il giudice del rinvio chiedeva se gli artt. 160, ultimo comma, e 161, secondo comma, del codice penale, nel prevedere che gli atti interruttivi della prescrizione comportano l'aumento di un quarto del tempo necessario a prescrivere, e quindi di norma "un'impunità di fatto", fossero lesivi degli interessi finanziari dell'Unione a causa della mancata riscossione dell'IVA sul territorio nazionale.²³

Nel caso in parola la Corte di giustizia ha mostrato di accogliere la più avanzata interpretazione dottrinale e giurisprudenziale che considera le frodi fiscali da una prospettiva umanitaria, come crimini contro i diritti umani, nel senso di ricondurre alle "gravi" frodi fiscali le conseguenze previste per le "gravi" violazioni dei diritti umani (divieto di impunità/imprescrittibilità). Nell'interpretare l'art. 325 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), che al paragrafo 1 obbliga l'Unione e gli Stati membri a combattere contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione "mediante misure [...] che siano *dissuasive* e tali da permettere una *protezione efficace* negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione",²⁴ la Corte ha affermato l'obbligo degli Stati membri di combattere contro la frode in materia di IVA;²⁵ ha ricordato che l'IVA rientra tra le risorse dell'Unione ai sensi dell'art. 2, paragrafo 1, lettera b), della decisione 2007/436;²⁶ ha sottolineato il "nesso diretto" tra la riscossione del gettito dell'IVA (le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme agli imponibili IVA armonizzati determinati secondo regole dell'Unione) e le risorse del bilancio dell'Unione, nel senso che "qualsiasi lacuna nella riscossione del primo determina potenzialmente una riduzione delle seconde";²⁷ ha avvertito altresì che tale obbligo è imposto dal diritto primario dell'Unione, ossia dall'art. 325 TFUE,²⁸ oltre che dall'art. 2, paragrafo 1, della Convenzione PIF,²⁹ nonché dalla direttiva 2006/112,³⁰ in combinato disposto con l'art. 4, paragrafo 3, TUE³¹.

Nel precisare il contenuto dell'obbligo di combattere contro la frode, incombente agli Stati membri dell'Unione, la Corte di giustizia, al pari di quanto dispongono altre corti internazionali per i crimini previsti nello Statuto di Roma, ha assunto la "gravità" della violazione a criterio predominante per desumere il tipo di responsabilità dei colpevoli e per affermare la conseguente non-impunità dei reati di frode grave ed i relativi obblighi gravanti sugli Stati (e le altre istituzioni),

²¹ *Taricco*, ante, nota 7.

²² Tribunale di Cuneo, 17 gennaio 2014 (ord.). Dinanzi a detto Tribunale, a carico degli imputati era stato promosso un procedimento penale con l'imputazione di aver costituito e organizzato, nel corso degli esercizi fiscali dal 2005 al 2009, un'associazione per delinquere allo scopo di commettere vari delitti in materia di IVA.

²³ Si tratta dei reati fiscali puniti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205) e aventi a oggetto l'IVA.

²⁴ Il corsivo è mio. L'art. 325 TFUE obbliga altresì gli Stati membri ad adottare, per combattere la frode in danno degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari (comma 2).

²⁵ *Taricco*, ante, nota 7, punto 37.

²⁶ Decisione del Consiglio 2007/436/CE, Euratom, del 7 giugno 2007, GU L 163, p. 17, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee.

²⁷ *Taricco*, ante, nota 7, punto 38; la Corte cita la sentenza *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, punto 26.

²⁸ *Id.*, punto 50.

²⁹ Convenzione elaborata in base all'art. K.3 del Trattato sull'Unione europea relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, firmata a Lussemburgo il 26 luglio 1995 (GU C 316, pp. 48-57) (in seguito, "Convenzione PIF").

³⁰ Direttiva del Consiglio 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, GU L 347, p. 1, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

³¹ *Taricco*, ante, nota 7, punto 36.

vale a dire l'obbligo di adottare sanzioni penali "effettive" e l'obbligo corollario di inapplicabilità di disposizioni interne (quali la prescrizione) che consentano agli imputati di beneficiare di una impunità di fatto.

In sintonia con detti principi generali maturati nella giurisprudenza internazionale, e richiamando l'art. 2, par. 1, della Convenzione PIF, la Corte di giustizia ha affermato l'obbligo per gli Stati di infliggere, nei casi di "frode grave", sanzioni "penali" dotate di carattere "effettivo e dissuasivo";³² ha desunto pertanto che tale obbligo non si possa considerare adempiuto qualora dall'applicazione delle disposizioni nazionali in materia di interruzione della prescrizione (e nel caso specifico di quelle italiane previste dagli artt.160 e 161 c.p.) consegua "in un numero considerevole di casi"³³ l'impunità penale degli autori di fatti costituenti frode grave. Misure nazionali siffatte non offrirebbero una "protezione efficace" degli interessi finanziari dell'Unione, sicché, mancando delle caratteristiche richieste, sarebbero in contrasto con gli obblighi imposti dal diritto dell'Unione.

La Corte ha concluso che una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato come quella stabilita dal combinato disposto degli articoli 160, ultimo comma, e 161 c.p. è "idonea" a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE. Spetta pertanto al giudice nazionale (e dunque a quello italiano), previa adeguata verifica in ciascun caso concreto della sussistenza delle circostanze enunciate nella sentenza, disapplicare, in loro assenza, le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi imposti dall'articolo in parola.

La conseguenza è dunque la "disapplicazione" delle norme interne sulla prescrizione che ostano alla punizione "effettiva" (i.e. implicanti l'impunità penale³⁴) a fronte di fatti costitutivi di una frode "grave" in danno degli interessi finanziari dell'Unione); una conseguenza che la Corte fonda sul principio del primato del diritto dell'Unione rispetto al diritto nazionale, laddove precisa che l'art. 325 TFUE ha l'effetto "di rendere ipso iure inapplicabile [...] qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale esistente."³⁵

La Corte di giustizia ha affrontato poi l'obiezione del possibile conflitto con il principio di legalità/*nullum crimen*, solitamente mossa alla disapplicazione di norme relative alla prescrizione da parte di paesi che, come l'Italia (come pure la Spagna), accolgono una concezione sostanziale dell'istituto *de quo* che, di conseguenza, è soggetto al principio di legalità (art. 25, co.2, Cost.) e ai suoi corollari - riserva di legge, tassatività e irretroattività; ha precisato altresì che, nel disapplicare le norme interne, i giudici devono verificare il rispetto dei diritti fondamentali (e qui la Corte sembra riferirsi a quelli garantiti dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU/ECHR), risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e incorporati nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (Carta di Nizza, la "Carta") che, come specifica l'art. 6 (3) TUE, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali).

Sul punto, richiamando la giurisprudenza della Corte EDU, la Corte di Lussemburgo ha escluso che il principio di legalità di cui all'art. 49 della Carta (che sancisce diritti corrispondenti a quelli garantiti dall'art. 7 CEDU) possa essere di ostacolo, nel caso specifico, alla punizione dei colpevoli (con ciò escludendo il carattere sostanziale e propendendo per il carattere processuale della prescrizione, al pari dell'Avvocato generale);³⁶ essa ha affermato che "[u]na disapplicazione del diritto nazionale siffatta non violerebbe i diritti degli imputati, quali garantiti dall'art. 49 della Carta".³⁷ Pertanto il giudice interno ordinario, nonostante l'intervenuto decorso del termine di prescrizione, ha l'obbligo di disapplicare le norme interne (sulla prescrizione nelle frodi in materia

³² *Id.*, punto 43; vedi anche i punti 39, 40.

³³ *Id.*, punto 47, 58.

³⁴ *Id.*, punto 47.

³⁵ *Id.* punto 52.

³⁶ *Id.*, punti 54-57. Vedi anche le conclusioni dell'Avvocato generale, Juliane Kokott, EU:C:2015:293 presentate il 30 aprile 2015, punti 115, 118 e citazioni *ivi*.

³⁷ *Id.*, punto 55.

di IVA) contrastanti con gli obblighi imposti agli Stati membri dal diritto dell'Unione³⁸ e di condannare l'imputato.

Tanto è in conformità alla giurisprudenza internazionale che, pur con varia terminologia, ha affermato in un gran numero di casi la inapplicabilità/invalidità/nullità delle norme nazionali che stabiliscono limiti alla punibilità dei colpevoli di gravi crimini umanitari, senza che ciò comporti un vulnus al principio di legalità penale.³⁹

IV. Le obiezioni della Corte costituzionale italiana: la salvaguardia della identità costituzionale e il principio *nullum crimen*

Il ragionamento che precede non è condiviso da quanti in Italia, in dottrina (la maggioranza) e in giurisprudenza,⁴⁰ sostengono che la materia della prescrizione attiene al diritto penale sostanziale e quindi rientra nell'ambito applicativo del principio di legalità in materia penale di cui all'art. 25, co. 2, Cost. Alcune corti italiane hanno investito della questione la Corte costituzionale evidenziando il rischio di un vulnus ai principi cardine del sistema costituzionale e sollecitando il ricorso alla teoria dei "controlimiti".⁴¹ La questione sottoposta al sindacato costituzionale concerne l'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130, nella parte in cui autorizza alla ratifica e rende esecutivo l'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, come interpretato dalla Corte di giustizia nella sentenza *Taricco*.

Nella ordinanza del 26 gennaio 2017,⁴² la Corte costituzionale italiana ha rilevato che la regola stabilita dall'art. 325 TFUE (secondo la interpretazione resa dalla Corte di giustizia) potrebbe contrastare con i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale italiano a motivo della "carente determinatezza" della norma europea, non conciliabile con le esigenze di "certezza", di conoscibilità della regola di diritto e di ragionevole prevedibilità della sua applicazione dall'autore di un fatto fin da quando esso è commesso;⁴³ nonché per il contrasto della stessa con il principio di separazione dei poteri in materia penale, conferendo la norma europea un ampio potere discrezionale al giudice ordinario, cui si rimettono la valutazione in ordine al requisito del "numero considerevole dei casi" e scelte di politica criminale che spettano soltanto al legislatore.⁴⁴

La Consulta ha insistito soprattutto sulla incompatibilità della regola enunciata dalla sentenza in causa *Taricco* con il principio di legalità/*nullum crimen* poichè, imponendo la disapplicazione degli artt. 160 e 161 c.p., inciderebbe sulla normativa nazionale in materia di prescrizione che nell'ordinamento italiano è parte del diritto penale sostanziale e soggetta al principio di legalità (art. 25, co. 2, Cost.).⁴⁵ Tale qualificazione dell'istituto della prescrizione, nel caso di specie, attribuirebbe un livello di protezione più elevato di quello concesso agli imputati dall'art. 49 della Carta di Nizza e dall'art. 7 della CEDU, da doversi perciò ritenere "salvaguardato" dallo stesso diritto dell'Unione (art. 53 Carta).⁴⁶

La Corte costituzionale sostiene, tuttavia, che non intende mettere in discussione la regola desunta dall'art. 325 del TFUE, né il primato del diritto dell'Unione; mette in discussione l'*applicazione diretta* di detta regola da parte del giudice comune quando sia in dubbio, come nel caso di specie, l'esistenza di un impedimento di ordine costituzionale.⁴⁷ In tal caso, nell'affermare la sua esclusiva competenza, la Consulta ha dichiarato il convincimento, del quale ha chiesto conferma alla Corte di giustizia, che la *regola* enunciata sia applicabile solo se compatibile con la "identità costituzionale" dello Stato membro, e che spetta alle competenti autorità di quello Stato

³⁸ *Id.*, punto 58. Vedi anche il punto 49.

³⁹ Sul punto e per i riferimenti giurisprudenziali, *ante*, nota 8, sections III e IV.

⁴⁰ Corte cost. sentenza del 30 luglio 2008, n. 324/2008, punto 7.

⁴¹ Corte app. Milano, II sez. pen., ord. 18 settembre 2015; Cass. pen., sez. III, ord. 30 marzo 2016 (dep. 8 luglio 2016), n. 28346 e ord. 31 marzo 2016 n. 33538.

⁴² Corte cost., ordinanza del 26 gennaio 2017, n. 24.

⁴³ *Id.*, punti 5, 9.

⁴⁴ *Id.*

⁴⁵ *Id.*, punti 4, 8.

⁴⁶ *Id.*, punto 8.

⁴⁷ *Id.*

farsi carico di siffatta valutazione (che per lo Stato italiano non spetta né ai giudici ordinari e neppure alla Corte di Lussemburgo).⁴⁸

È palesemente difficile raggiungere un compromesso sull'interpretazione proposta dalla Consulta. Qui si contrappongono due opposte posizioni: quella della Corte di giustizia che, invocando il primato, peraltro indiscusso, intende assicurare la stretta e uniforme applicazione della norma europea, senza deroghe; e quella della Corte costituzionale che lascerebbe ampie sacche di incertezza e di eccezioni all'applicazione dell'art. 325, TFUE. Nell'ordinanza la Consulta non esclude del tutto l'operatività della prescrizione per le ipotesi in esame (e dunque l'impunità per i colpevoli), trincerandosi dietro il principio del *nullum crimen*. Tanto del resto è già accaduto recentemente nel caso *Cestaro*, nel quale i colpevoli di atti di tortura, complice la interpretazione restrittiva del principio di legalità ex art. 25, co. 2, Cost. adottata dalla Cassazione italiana,⁴⁹ sono rimasti impuniti essendosi prescritti i crimini ad essi imputati. Un rischio che è tuttora presente, poiché la Corte costituzionale nella citata ordinanza mette in dubbio l'interpretazione del principio di legalità, sancito dall'art. 49 della Carta, da parte della Corte di Lussemburgo (così come dell'analogo art. 7 CEDU da parte della Corte di Strasburgo nei casi di competenza),⁵⁰ interpretazione rivolta ad impedire l'operare delle disposizioni nazionali sulla prescrizione per "consentire un effettivo perseguimento dei fatti incriminati".⁵¹ Un dubbio che è da considerarsi escluso dal secondo paragrafo dell'art. 49 della Carta (come pure dall'analoga formulazione dell'art. 7, par. 2, CEDU) che dispone in maniera incontrovertibile la inoperatività della garanzia del *nullum crimen*, e non lascia spazio ad eccezioni, in presenza di comportamenti in violazione di principi generali di diritto internazionale (quale è nel caso di specie quello che riconosce e garantisce i diritti fondamentali economici, sociali e culturali, sul quale si fonda l'articolo 325 TFUE e al quale l'Italia è vincolata in virtù dell'art. 10 Cost.). Infatti il dettato contenuto nel citato paragrafo dell'art. 49 Carta: "Il presente articolo non osta al giudizio e alla condanna di una persona colpevole di un'azione o di un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, *costituiva un crimine secondo i principi generali riconosciuti da tutte le nazioni*", rende inapplicabile qualsiasi norma interna favorevole all'impunità del responsabile.

V. Una chiave di lettura della sentenza *Taricco*: la *primauté* alla luce dell'ampliamento della categoria dei crimini che "non debbono restare impuniti"

Il taglio che la Corte di giustizia ha dato all'interpretazione dell'art. 325 TFUE, nel solco tracciato dalla giurisprudenza internazionale per i gravi crimini internazionali contro i diritti umani (cui i casi di frode "grave" vengono assimilati) comportanti il divieto di impunità, l'imprescrittibilità del crimine, la disapplicazione delle norme nazionali che, come la prescrizione, lasciano impuniti i colpevoli, rende difficile, se non impossibile, la ricerca di soluzioni di compromesso sulla linea proposta dalla Corte costituzionale. Al tempo stesso, proprio l'approccio umanitario alla interpretazione dell'art. 325 TFUE potrebbe offrire un punto di incontro tra le corti ed aprire la strada ad "interpretazioni [dell'articolo in parola] anche in parte differenti, tali da escludere ogni conflitto con il principio di legalità in materia penale formulato dall'art. 25, secondo comma, della Costituzione italiana" cui ha fatto riferimento la Consulta nella ordinanza sul caso.⁵²

L'interpretazione dell'art. 325 TFUE nell'ottica dei diritti umani certamente non consente deroghe al divieto di impunità dei colpevoli di frode grave, per la ricaduta negativa che ciò avrebbe sul rispetto dei diritti essenziali della persona tutelati da norme primarie dell'Unione, come la Carta

⁴⁸ *Id.*, punti 6, 7.

⁴⁹ Cass., No. 38085, sentenza del 5 luglio 2012. Per una critica all'approccio della Suprema corte sul punto, vedi G. Ziccardi Capaldo, *Giudice interno, reato di tortura e maltrattamenti: un nuovo approccio allo jus cogens human rights per contrastare l'impunità*, in DIALOGHI CON UGO VILLANI, *ante* nota 1, p. 399 ss., soprattutto il paragrafo 4, pp. 402 ss.

⁵⁰ Corte cost., ordinanza, *ante*, nota 42, punti 7, 9.

⁵¹ *Taricco*, *ante*, nota 7, punto 55.

⁵² Corte cost., ordinanza, *ante*, nota 42, punto 3.

dei diritti fondamentali che ai sensi dell'art. 6, paragrafo 1, TUE “ha lo stesso valore giuridico dei trattati”. Tra l'altro, la Carta in dettaglio riconosce ad ogni persona che risieda o si sposti legalmente all'interno dell'Unione i c.d. diritti sociali: il diritto ai benefici sociali, all'assistenza sociale, all'assistenza abitativa ed alla protezione della salute (artt. 34-36 Carta); diritti inviolabili della persona garantiti sul piano internazionale dal divieto assoluto di impunità per i responsabili di violazioni gravi, cui sono assoggettate non solo le organizzazioni internazionali ma gli stessi Stati, come membri dell'UE e come appartenenti alla comunità globale.

Sicché proprio queste considerazioni escludono che si possa continuare ad invocare la riserva di legge, nell'interpretazione (restrittiva) prevalente in Italia, e finora proposta, per sostenere la prescrittibilità di reati gravemente lesivi di diritti umani fondamentali che, implicando la “...rinuncia totale dello Stato [italiano] alla potestà punitiva”⁵³ (e conseguentemente l'impunità degli autori), si porrebbe in contrasto non solo con principi ispiratori del diritto dell'Unione e del diritto internazionale generale (norme cogenti), ma anche con il sistema costituzionale italiano che tali valori recepisce -per il tramite degli artt. 10, 11 e 117 della Costituzione- e tutela. Giacché, e questo mi sembra decisivo, l'art. 2 Cost. italiana, come ebbe a sottolineare Giorgio La Pira, integra il sistema dei diritti fondamentali della persona “introducendo in esso quel gruppo di diritti sociali che ormai appaiono, anche se diversamente configurati, in tutte le Costituzioni recenti”.⁵⁴ Detto articolo notoriamente dispone: “La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e *richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.*” Tali doveri “inderogabili” includono l'adempimento degli oneri fiscali in materia di IVA poiché, come la Corte di giustizia ha sottolineato, citando l'art. 1 della Convenzione PIF, da qualsiasi lacuna nella riscossione deriva la “diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale [dell'Unione] o dei bilanci gestiti [dall'Unione] o per conto di ess[a]”⁵⁵ che sottrae ai cittadini europei benefici sociali ed economici.

Ritengo perciò che, qualora si voglia continuare a far rientrare la prescrizione nell'ambito applicativo della riserva di legge (avendo escluso la Consulta di accogliere sia la natura processuale della prescrizione sia il principio di legalità, di cui agli artt. 49, par. 1, Carta e 7, par. 1, CEDU, nell'interpretazione estensiva riconosciutagli dalla giurisprudenza internazionale implicante che il termine “legge”, di cui al secondo comma dell'art. 25 Cost., sia riferito anche alle norme internazionali), sia possibile rinvenire una soluzione al conflitto emerso dalla sentenza *Taricco* nel bilanciamento degli interessi confliggenti sottesi alle norme in gioco (art. 325 TFUE e art. 25 Cost.), ora meglio precisati dalla disamina che precede. Occorrerebbe pertanto tenere conto, da una parte, dell'*inderogabilità* dei doveri posti a tutela dei diritti sociali della persona dall'art. 2 Cost. (come supporto alla regola dell'art. 325) e, dall'altra, degli interessi individuali tutelati dall'art. 25, co. 2, Cost., in modo da stabilire un ordine di priorità. Cade opportuno perciò segnalare che la Corte costituzionale, sia pure in un contesto normativo e fattuale diverso, ha riconosciuto l'eventualità che un principio “supremo” dell'ordinamento costituzionale possa subire un limite per effetto dell'applicazione del diritto internazionale, sempre che sia “giustificato da un interesse pubblico, riconoscibile come potenzialmente preminente” e qualora la norma che stabilisce il limite garantisca “una rigorosa valutazione di tale interesse alla stregua delle esigenze del caso concreto”⁵⁶.

Non c'è dubbio che sia possibile ravvisare nell'obiettivo di contrastare l'impunità nei casi di frode grave, perseguito dalla Corte di giustizia nell'interpretazione dell'art. 325 del TFUE, un “interesse pubblico” garantito anche dall'art. 2 Cost. italiana che, nel riconoscere i diritti essenziali

⁵³ Corte cost., sentenza del 23 ottobre 2006, n. 393, punto 4. Vedi anche Cass., Sez. I, sentenza dell'8 maggio 1998, n. 7442.

⁵⁴ LA NASCITA DELLA COSTITUZIONE, Relazioni e proposte presentate nella Commissione per la Costituzione, I Sottocommissione, *Relazione del deputato La Pira Giorgio*, Sez. I, par. 2, http://www.nascitacostituzione.it/05appendici/01general/00/01/03-la_pira.htm.

⁵⁵ *Taricco*, ante, nota 7, punto 41. La Corte si richiama all'art. 1 della Convenzione PIF.

⁵⁶ Vedi su tale orientamento, *mutatis mutandis*, Corte cost., sentenza del 2 luglio 1992, n. 329, punto 5, ribadito al punto 3 (4) della sentenza del 22 ottobre 2014, n. 238.

individuali, impone altresì doveri *inderogabili* a tutela dei diritti economici e sociali, preminenti questi ultimi sull'interesse della persona "come singolo" (quello dell'imputato di "frode grave" alla prescrizione, tutelato in specifiche ipotesi dall'art. 25, co. 2, Cost.), sì da giustificare "il limite".

In realtà l'interpretazione dell'art. 325 TFUE, basata su un esame dell'evasione fiscale dall'angolo di visuale dei diritti umani, impone una riconsiderazione dell'impostazione secondo cui l'ipotizzato conflitto tra l'art. 325 TFUE e l'art. 25 Cost. possa trovare composizione esclusivamente sul piano sistematico delle fonti nella *primauté* del diritto dell'Unione; soluzione formalmente corretta che, tuttavia, essendo priva di una completa individuazione e ponderazione di tutti gli interessi in gioco, decretando la prevalenza della regola enunciata dalla Corte di giustizia, ha alimentato dubbi, in parte condivisibili, attinenti oltre che alla "carente determinatezza" della stessa, anche alla sua compatibilità "con i diritti inalienabili della persona".⁵⁷ Questa impostazione, pur non contestata nella parte che attiene al principio di *primauté*, ha determinato una sorta di ostilità aprioristica verso la "regola" che ha indotto la Consulta ad insistere sul proprio ruolo di verifica "ultima" circa "l'osservanza dei principi supremi dell'ordinamento nazionale" ed a tutela dell'identità costituzionale della Repubblica italiana.⁵⁸

La interpretazione "umanitaria", facendo entrare in gioco gli interessi tutelati dall'art. 2 Cost., consente una lettura della sentenza *Taricco* che, nonostante le imperfezioni di questa,⁵⁹ rende possibile trovare una composizione delle divergenti posizioni su basi giuridiche e concettuali più articolate, offrendo in un diverso bilanciamento degli interessi in gioco il fondamento per superare il conflitto emerso tra le corti.

Nell'ottica indicata va evidenziato che, fermo restando il carattere primario, indiscusso, del diritto dell'Unione, la regola enunciata dalla Corte di giustizia non si basa sul solo valore normativo, la *primauté* del diritto dell'Unione stabilita una volta per tutte, poiché il giudice deve valutare in concreto se i comportamenti denunciati rivestano carattere di "gravità", nel senso che siano in grado di depauperare il patrimonio pubblico e causare una diminuzione sensibile e sistematica (i.e. "in un numero di casi") delle risorse destinate ai cittadini dell'Unione in violazione di diritti essenziali della persona e trasgrediscano ai doveri "inderogabili" economici, sociali e culturali, imposti dall'art. 2 Cost.; comportamenti in tal caso punibili penalmente, ai sensi dell'art. 325 TFUE, e senza che possa operare la prescrizione. Sicché, facendo entrare in gioco l'art. 2 Cost., si introduce un'attività di coordinamento tra norme che impone di stabilire una gerarchia dei valori costituzionali coinvolti (artt. 2 e 25 Cost.) e di tener conto in via prevalente dell'adempimento dei doveri *inderogabili* di solidarietà politica, economica e sociale.

Si richiederebbe comunque che la Corte di giustizia ponga rimedio alle criticità della sentenza, soprattutto quanto alla vaghezza intrinseca del concetto di "gravità", evidente allorché si tratti di stabilire la ipotesi di "frode grave" e di affrontare il problema dell'impunità penale degli autori "in un numero considerevole di casi" perché tali fatti risulteranno generalmente prescritti. Tali interventi correttivi sono necessari per delimitare la discrezionalità dei giudici nazionali nel condurre le valutazioni propedeutiche a disapplicare la disciplina della prescrizione prevista dagli artt. 160, ult. co., e 161, co. 2, c.p., come enunciato nella sentenza *Taricco*, e nonostante l'art. 25 Cost. La "cedevolezza" di quest'ultima norma si giustifica alla luce di un'interpretazione e applicazione della regola tratta dall'art. 325 TFUE conforme ai principi sanciti dall'art. 2 Cost. che consente un limite all'art. 25, co. 2, Cost. Tale limitazione sarebbe idonea a salvaguardare, insieme con gli interessi finanziari dell'Unione, anche i diritti fondamentali economici, sociali, culturali dei cittadini europei.

VI. Conclusioni

⁵⁷ Corte cost., ordinanza, *ante*, nota 42, punti 1, 2, 9.

⁵⁸ *Id.*, punti 6, 7.

⁵⁹ Sul punto, vedi *infra*, la parte del testo che fa capo alle note 63-67.

Per intendere appieno la portata del *decisum* in esame è essenziale collocare la disciplina della frode fiscale in una prospettiva globale.

La Corte di giustizia non poteva rimanere estranea alla tendenza all'ampliamento della categoria dei crimini che "non debbono restare impuniti", secondo l'indirizzo recente della ICC, e quindi a considerare i "serious" crimini finanziari alla stregua dei crimini contro i diritti umani, riguardo ai quali l'obiettivo primario è quello di assicurare "jointly with the relevant national jurisdictions, that the most serious crimes committed in each situation do not go unpunished"⁶⁰ mediante l'attuazione di misure effettive; tra queste l'imprescrittibilità sancita dall'art. 29 dello Statuto di Roma costituisce un irrinunciabile strumento.

Conseguentemente, in linea con la giurisprudenza internazionale e con le altre istituzioni internazionali,⁶¹ nell'interpretare l'art. 325 del TFUE, la Corte di giustizia ha applicato i principi di non-impunità e di effettiva punizione alle frodi "gravi" sancendo l'obbligo dei giudici nazionali di disapplicare le norme interne che non assicurino la punizione dei colpevoli, come la normativa italiana stabilita dal combinato disposto degli articoli 160, ult. co., e 161, co. 2 c.p., senza che ciò comporti violazione del principio di legalità previsto dall'art. 49 della Carta; in tal modo ha realizzato in sede applicativa un'imprescrittibilità sostanziale.

La qualificazione della frode fiscale come violazione dei diritti umani appartiene al nuovo diritto globale, e all'evoluzione della tutela dei diritti umani, ed è rivolta ad impedire che, soprattutto nei Paesi emergenti, regimi dittatoriali e grandi holdings internazionali sfuggano alla punizione con grave danno per l'economia del popolo al cui progresso sarebbero sottratte risorse talvolta ingenti. Tale finalità, pur prevalente, non è l'unica poiché, come si precisa in atti ONU, si cerca di sconfiggere il fenomeno anche nei paesi sviluppati dove esso non è meno dannoso per le esigenze sociali della popolazione e per le finalità precipue di ogni buon governo. Sicché anche le organizzazioni internazionali dei paesi sviluppati, tra queste l'UE, si sono impegnate nella lotta all'evasione fiscale ed hanno dato impulso ad iniziative di sensibilizzazione e specifica normativa nei loro statuti. Si comprende come la Corte abbia voluto affermare la determinazione dell'UE a porre fine all'impunità dei crimini finanziari più gravi e segnare una svolta in direzione di un rigoroso ed effettivo rispetto della relativa normativa UE da parte di individui/imprese e di una più efficace regolamentazione interna degli Stati, dando concreta attuazione al principio di effettiva punizione, equiparando questo tipo di reati, qualora assistito dal requisito della "gravità", ai *crimina human rights* per i quali atti internazionali prevedono l'imprescrittibilità. La cooperazione con le corti interne è una via concreta per dare attuazione a questo obiettivo, che si affianca e rafforza il sistema della giurisdizione della ICC⁶² basato sulla lotta all'impunità dei crimini più gravi che affliggono la intera comunità internazionale. Tanto evidenzia l'importanza della decisione della Corte di giustizia che, così facendo, gioca un ruolo significativo sul piano globale sostenendo la ICC "in advancing the rule of law, thereby reducing impunity".⁶³

Si rilevano, tuttavia, vari profili di criticità della sentenza in analisi che, al difficile problema di come bilanciare i diritti costituzionali dei responsabili di frodi fiscali con il rispetto del diritto internazionale consuetudinario e dell'Unione, offre soluzioni che oscillano fra vaghezza (lasciando ampio margine all'interpretazione del singolo giudicante) e rigidità (poiché l'affermato principio della *primauté* del diritto dell'Unione, ancorché indiscusso, non è esente da censure sul piano costituzionale e non solo per l'ipotizzato conflitto dell'art. 325 TFUE con l'art. 25 Cost.). Manca nella sentenza qualsiasi accenno ad altri elementi caratterizzanti, segnatamente il fine umanitario della tutela accordata dall'art. 325 TFUE ai diritti economici e sociali della persona, insieme alla finalità di concorrere all'affermazione dei valori di giustizia e dello stato di diritto che sottendono la

⁶⁰ Vedi, *The Policy Paper*, ante, nota 11, paragrafo 1 (8).

⁶¹ Vedi soprattutto UNGPs, ante, nota 16.

⁶² Vedi in generale A. ORIOLO, LA RESPONSABILITÀ PENALE INTERNAZIONALE DEGLI INDIVIDUI: TRA SOVRANITÀ STATALE E GIURISDIZIONE UNIVERSALE, ESI, 2008.

⁶³ Preambolo dello Statuto di Roma.

lotta all'impunità in materia fiscale, valori che trovano accoglimento in tanti ordinamenti, compresa la Costituzione italiana.

Il riferito *decisum*, per essere condiviso, richiede pertanto talune puntualizzazioni. Lo schema che proponiamo parte dalla necessità di una chiara qualificazione del reato di frode fiscale a termini dell'art. 325 TFUE come crimine contro i diritti economici e sociali della persona, una esigenza di equità nei confronti dei cittadini dell'UE, per passare poi alla definizione, in termini sufficientemente certi (semmai, in termini quantitativi, come utilmente ipotizzato nelle conclusioni dell'Avvocato generale⁶⁴ sulla base del considerando 14 della proposta di direttiva PIF⁶⁵), della soglia di gravità necessaria a fondare una qualificazione del reato di frode come "crimine contro l'umanità" cui ricondurre le conseguenze del principio di non-impunità che è alla base dello Statuto della ICC.

Partendo dalla natura di crimine umanitario, nella configurazione assunta sul piano globale dalla frode fiscale grave, la imprescrittibilità costituisce l'ineludibile corollario logico-giuridico, connaturato al divieto di impunità⁶⁶ ed essenziale nella fase attuativa di misure "dissuasive, tali da permettere una protezione efficace", sulle quali si fonda il sistema sanzionatorio UE della lotta contro la frode fiscale. Pertanto, diversamente dall'approccio dell'Avvocato generale,⁶⁷ ma anche dalla proposta di direttiva PIF che introduce disposizioni in materia di interruzioni e sospensioni della prescrizione (art. 12),⁶⁸ ritengo che nella direzione della imprescrittibilità, sostanzialmente stabilita nella sentenza *Taricco*, dovrebbero muoversi gli organi dell'Unione impegnati a rafforzare il livello di tutela attualmente garantito dalla Convenzione PIF. Ciò allo scopo di pervenire ad un regime, uniforme ed "efficace", ai sensi dell'art. 325, par. 4, TFUE, atto ad impedire l'impunità dei reati di frode grave,⁶⁹ al fine di realizzare, in maniera coerente con la natura del reato e con i principi di riferimento maturati nella comunità globale, sia la equiparazione normativa con il sistema elaborato nello Statuto di Roma, sia l'obiettivo della costruzione in ambito UE di uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia, come previsto dal Trattato di Lisbona.

Si tratta di una sentenza sbagliata, eversiva o innovativa? Sul punto si interroga la dottrina.⁷⁰ Sta di fatto che la Corte di Lussemburgo, in adesione ai grandi movimenti di pensiero volti a tutelare "the rule of law at the national and international levels", come ha esortato l'AG,⁷¹ ha voluto reprimere il reato di frode grave con una misura efficace (la disapplicazione di norme nazionali ostative) che, insieme ai colpevoli, sanzionasse gli Stati inadempienti e irrispettosi del diritto dell'Unione e dei principi fondanti dell'ordine giuridico mondiale. Per questo la sentenza in parola è senza ombra di dubbio innovativa e si colloca in una tendenza globale in fieri –destinata a rafforzare il paradigma non impunità-imprescrittibilità della nuova giurisdizione penale incentrata sulla ICC– fondando, dal punto di vista normativo, sullo Statuto di Roma che riconosce che i gravi crimini internazionali "threaten the peace, security and well-being of the world".

Nella lotta all'impunità i tribunali internazionali contemporanei continuano a dedicare i loro sforzi e ad incrementare il processo di *jurisprudential cross fertilization*. Nel caso in esame la Corte di Lussemburgo si è utilmente richiamata alla Corte di Strasburgo, rispetto alla quale ha assunto un

⁶⁴ Conclusioni dell'Avvocato generale, Yves Bot, presentate il 18 Luglio 2017, Causa C-42/17 EU:C:2017:564, punto 117.

⁶⁵ *Proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*, COM(2012) 363 final - 11.07.2012.

⁶⁶ Sul punto vedi il mio scritto, cit. *ante*, nota 49, paragrafo 3, p. 401

⁶⁷ Conclusioni dell'Avvocato generale *ante*, nota 64, punti 94-109.

⁶⁸ COM(2017) 246 final-16.05.2017 , punto 3.

⁶⁹ *Id.*, Relazione, punto 2. L'art. 325, par. 4, TFUE detta: "Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, previa consultazione della Corte dei conti, adottano le misure necessarie nei settori della prevenzione e lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, al fine di pervenire a una protezione efficace ed equivalente in tutti gli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione".

⁷⁰ Per un'analisi dell'ampio dibattito dottrinale sulla sentenza in esame cfr. la copiosa letteratura ed i riferimenti bibliografici ivi, in <http://www.giurcost.org/decisioni/2017/0024o-17.html>.

⁷¹ A/RES/67/2012.

atteggiamento anche più coraggioso e concreto, come ho segnalato in un recente scritto,⁷² chiedendo ai giudici nazionali di disapplicare le norme interne che favorissero l'impunità dei colpevoli. Alla luce delle considerazioni che precedono, ritengo ed auspico che la Corte di giustizia, nel rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Corte costituzionale italiana, precisi la interpretazione dell'art. 325 e insista, sul piano non solo fattuale, ma anche normativo, nel definire i casi di frode grave come reati "umanitari" imprescrittibili.

La sentenza è dunque un contributo alla realizzazione di un progetto globale e si colloca in un percorso non solo europeo, ma internazionale. L'*approccio interpretativo integrato* (di corti interne ed internazionali) *e sistemico* (focalizzato sulle interrelazioni tra gli ordinamenti di un sistema complesso, quale è quello globale)⁷³ delinea una strategia di *governance* delle dinamiche evolutive del Diritto, e delle modalità di interazione con la Comunità universale, con l'obiettivo di pervenire alla costruzione di un ordine mondiale basato su principi di democrazia, stato di diritto, difesa dei diritti umani fondamentali, equità sociale a scala globale e locale. Questo approccio va condiviso e sostenuto dagli Stati e dall'Italia.

⁷² Vedi *ante*, la nota 8, sections V-VI.

⁷³ Cfr. sul punto, G. Ziccardi Capaldo, *Global Constitutionalism and Global Governance: Towards a Un-Driven Global Constitutional Governance Model*, in *Globalization and Its Impact on the Future of Human Rights and International Criminal Justice*, (a cura di M. Ch. Bassiouni) 2015, Intersentia, p. 629 ss.