

Lo prevede il recepimento della direttiva Pif: per la punibilità basta anche il solo tentativo

# Non versare l'Iva costa caro

## Responsabilità 231 per le imprese per le grandi frodi

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**R**esponsabilità 231 per le imprese per le grandi frodi Iva e punibilità dell'illecito anche se solo tentativo: è quanto consegue dal recepimento della direttiva Pif, avvenuto a seguito del conferimento, con legge n. 117/2019, di delega al governo, nonché della pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* n. 177 del 15 luglio 2020 del relativo decreto legislativo, il n. 75/2020, a esito dell'approvazione definitiva da parte del Consiglio dei ministri lo scorso 6 luglio.

**La direttiva Pif.** Ma cosa prevede la suddetta Pif a cui si è data attuazione? Si tratta della direttiva 2017/1371, che nell'ambito de «la lotta contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale» prevede norme minime per la definizione di reati e sanzioni, non solo con riferimento alle persone fisiche, ma anche alle persone giuridiche, qualora gli illeciti siano stati commessi da parte dei soggetti apicali, ovvero a seguito dell'omissione di controlli da parte dei vertici sui subordinati. Inoltre, la direttiva ne prevede la punibilità anche a titolo di tentativo.

In questo contesto, primaria attenzione è dedicata alle frodi «in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'Iva», ovvero alle ipotesi di sottrazione di risorse finanziarie che l'Ue dovrebbe percepire attraverso la corresponsione dell'Iva.

In relazione alle suddette, la direttiva obbliga a irrogare una sanzione penale (che deve ammontare nel massimo a non meno di quattro anni di reclusione) alle frodi Iva «gravi», requisito che il legislatore europeo ritiene integrato quando le suddette azioni o omissioni, oltre a essere intenzionali, abbiano carattere transfrontaliero (e dunque siano connesse al territorio di due o più Stati Ue), nonché comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 milioni di euro.

**L'ordinamento interno pre-recepimento.** Provando a calare le coordinate della Pif all'interno del diritto penale italiano, si può notare che essa impone la criminalizzazione di condotte che, quantomeno con riferimento alle persone fisiche, sono già da tempo severamente punite nel nostro ordinamento. Infatti, specificamente, obbliga gli Stati membri a sanzionare quei comportamenti che, al fine di ottenere un risparmio fiscale o indebiti rimborsi, comportano: 1) l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegue la

La repressione delle frodi dall'Europa all'Italia		
<b>Quadro europeo dettato dalla Pif</b>	La direttiva (Ue) 1371/2017, c.d. Pif, impone che per le frodi Iva, quantomeno per quelle gravi (ovvero che «siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 euro»), sia prevista: oltre a una pena massima di almeno quattro anni di reclusione per le persone fisiche, la responsabilità delle persone giuridiche. La punibilità anche a anche a titolo di tentativo	
<b>Quadro interno pre recepimento Pif</b>	L'Art. 6 dlgs 74/2000 prevedeva soltanto che: «I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a Titolo di tentativo»	L'Art. 25-quinquiesdecies dlgs 231/2001 prevedeva la responsabilità amministrativa da reato delle società solo per i seguenti reati tributari di cui al dlgs 74/2000: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 2 - Dichiarazione fraudolenta mediante fatture per operazioni inesistenti</li> <li>• Art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici</li> <li>• Art. 8 - Emissione di fatture per operazioni inesistenti</li> <li>• Art. 10 - Occultamento o distruzione documenti contabili</li> <li>• Art. 11 - Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte</li> </ul>
<b>Quadro interno post recepimento Pif</b>	All'Art. 6, dlgs 74/2000 è stato aggiunto il seguente comma: «Salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'Imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a 10 milioni di euro»	L'Art. 25-quinquiesdecies, dlgs 231/2001 ora contempla anche: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Art. 4 - Dichiarazione infedele</li> <li>• Art. 5 - Omessa dichiarazione e</li> <li>• Art. 10-quater - Indebita compensazione</li> </ul> Qualora, congiuntamente, siano stati commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea allo scopo di evadere l'Iva, l'ammontare dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro

diminuzione illegittima delle risorse del bilancio dell'Unione o dei bilanci gestiti da quest'ultima o per suo conto; 2) la mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, cui consegue lo stesso effetto; 3) la presentazione di dichiarazioni esatte relative all'Iva per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'Iva.

Ma si tratta proprio delle condotte sussumibili nelle fattispecie prevista dal dlgs 74/2000: come osserva la Relazione illustrativa, le vigenti norme penali in materia di Iva, di cui al suddetto decreto, già coprono sostanzialmente l'area che la direttiva intende tutelare: dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), dichiarazione infedele (art. 4), omessa dichiarazione (art. 5), emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), indebita compensazione (art. 10-quater) e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11).

**La punibilità del tenta-**

**tivo.** La direttiva, tuttavia, prevede, all'art. 5, che i reati in materia di Iva siano punibili anche a titolo di tentativo.

Come noto, invece, l'art. 6, dlgs 74/2000 stabilisce che i delitti di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) e dichiarazione infedele (art. 4), «non sono comunque punibili a titolo di tentativo». Al fine di adeguare la legislazione interna alla direttiva, il dlgs 75/2020 pubblicato in *G.U.* n. 177, aggiunge all'art. 6, dlgs 74/2000, il comma 1-bis, per prevedere la punibilità, anche a titolo di tentativo, dei reati sopra indicati. Specificamente si introduce la rilevanza penale della forma tentata nei delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4, dlgs 74/2000, cioè la falsa fatturazione, la frode fiscale mediante altri artifici e l'infedele dichiarazione, quando gli atti diretti a commettere tali delitti sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione Europea al fine di evadere l'Iva per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

**La responsabilità 231.** Ciò detto, attenzione, perché nella direttiva c'è ancora di più: per i suddetti reati, come anticipato,

essa stabilisce l'obbligo di introdurre la responsabilità delle persone giuridiche, derivandone il dovere, per il legislatore italiano, di introdurre nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato delle società, ex dlgs 231/2001, i delitti tributari pocanzi menzionati, almeno con riferimento alle ipotesi che presentino i connotati di gravità individuati dalla direttiva.

In parte, il nostro ordinamento ha già dato prova nei mesi scorsi di conformarsi all'indirizzo europeo. Tra le novità introdotte lo scorso dicembre dalla legge 157/2019 (conv. dl 124/2019) vi è stato proprio l'estensione della responsabilità 231 all'ambito penal-tributario: peraltro, la previsione originaria del dl, che prevedeva sanzioni amministrative solo a fronte della commissione del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2, dlgs 74/2000), è stata integrata nel corso dell'esame in sede referente, prevedendo, come risulta dalla legge di conversione, a carico dell'ente le seguenti sanzioni amministrative: per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3), fino a 500 quote; per l'emissione di fatture

o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 fino a 500 quote; per l'occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10), fino a 400 quote; per la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11), fino a 400 quote.

Ora, il dlgs 75/2020 che ha ricevuto pochi fa l'ok definitivo completa l'opera ampliando il dettato di cui all'art. 25-quinquiesdecies dlgs 231/2001, ovvero la norma che contempla appunto i suddetti reati tributari quale presupposto della responsabilità amministrativa degli enti. Precisamente, si stabilisce che i delitti di dichiarazione infedele (art. 4, dlgs 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5) e indebita compensazione (art. 10-quater) commessi anche in parte nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea allo scopo di evadere l'Iva, comportano la responsabilità amministrativa della società se l'ammontare dell'evasione non è inferiore a 10 milioni di euro. In tali casi, la norma prevede le seguenti sanzioni pecuniarie: per la dichiarazione infedele, sanzione fino a 300 quote; omessa dichiarazione, sanzione fino a 400 quote; indebita compensazione, sanzione fino a 400 quote.