

In vigore dal 6 novembre il dlgs 156/22 che modifica l'art. 6 dlgs 74/2000 sui reati tributari

Frodi Iva, tentativo nel mirino

Punibilità con cautela. Rilevano i sistemi transfrontalieri

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Frodi Iva: manette per il tentativo sì, ma con i paletti: è quanto emerge dal dlgs 4 ottobre 2022, n. 156, pubblicato in *Gu* n. 248 del 22 ottobre scorso e in vigore dal prossimo 6 novembre, che interviene nell'art. 6 dlgs 74/2000 in tema di punibilità a titolo di tentativo dei reati tributari, applicando correzioni e integrazioni alle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 75/2020, il quale a propria volta ha recepito la direttiva europea 2017/1371, nota come "Pif" (protezione interessi finanziari), dedicata alla lotta contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale.

Il decreto ha in particolare riformulato la norma circoscrivendone l'applicazione, così che risulta ampliato il novero dei requisiti da accertare perché l'illecito sia qualificabile come frode meritevole di essere punita anche nella forma tentata e in particolare: deve trattarsi di atti diretti e idonei in modo inequivoco a evadere l'imposta sul valore aggiunto; l'evasione deve essere almeno pari a 10 milioni euro; i fatti devono essere posti in essere nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, e connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea; nonché il potenziale utilizzatore di documenti o fatture per operazioni inesistenti già non deve rispondere di concorso con l'emittente.

Le ragioni dell'intervento normativo. Come illustrato nella relazione tecnica, il dlgs n. 156/2022, in vigore dal prossimo 6 novembre, interviene sul dlgs 75/2020, con il quale sono state adottate le misure necessarie per adeguare le disposizioni dell'ordinamento nazionale e conformare la normativa interna ai criteri e principi previsti dalla direttiva (UE) n. 2017/1371 (direttiva Pif) del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, in materia di tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea.

Lo scopo finale è il medesimo già previsto con il decreto attuativo sopra richiamato, vale a dire quello di allineare per tutti gli Stati membri dell'Unione la materia penalistica concernente la repressione di tali tipologie di condotte fraudolente, in particolare delle condotte ritenute più gravi, così da conseguire la tutela degli interessi unionali, anche ai sensi del diritto civile e del diritto amministrativo, evitando eventuali incon-

| Reati tributari e tentativo - Art. 6 dlgs 74/2000 | | |
|--|--|---|
| Pre dlgs 75/20 | Post dlgs 75/2020 ma pre dlgs 156/2022 | Post dlgs 156/2022 |
| 1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono punibili a titolo di tentativo | 1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo. 1-bis. 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 dieci milioni di euro | 1. I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono punibili a titolo di tentativo, salvo quanto previsto al comma 1-bis. 1-bis. Quando la condotta è posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, dai quali consegue o possa conseguire un danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000, il delitto previsto dall'articolo 4 è punibile a titolo di tentativo. Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8, i delitti previsti dagli articoli 2 e 3 sono punibili a titolo di tentativo, quando ricorrono le medesime condizioni di cui al primo periodo |
| Le frodi fiscali (artt. 2 e 3 dlgs 74/2000) e le infedeli dichiarazioni (art. 4) sono punibili a titolo di tentativo quando: | | |
| 1. sono posti in essere atti diretti e idonei in modo non equivoco a commettere il delitto | | |
| 2. la condotta ha a oggetto l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto | | |
| 3. l'evasione è ≥ 10 milioni euro | | |
| 4. i fatti sono realizzati nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea | | |
| 5. il potenziale utilizzatore di documenti o fatture per operazioni inesistenti già non concorre con l'emittente | | |

gruenze nei vari settori del diritto.

Sebbene, infatti, l'adeguamento operato con il dlgs 75/2020 abbia tenuto conto del quadro normativo nazionale in gran parte già allineato a quello che richiede la direttiva, tuttavia si è reso necessario emanare disposizioni integrative e correttive del medesimo in relazione alle deleghe legislative conferite con la legge di delegazione europea 117/2019, intervenendo con precisazioni in seno a fattispecie e casistiche in gran parte già esistenti nel panorama normativo nazionale.

Il contenuto del decreto. Il provvedimento si compone di sei articoli, i quali compiono dunque un ulteriore adeguamento delle disposizioni nazionali dissonanti con la normativa europea, intervenendo in particolare nel codice penale all'art. 322-bis (art. 1); nel Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale di cui al dpr 43/1973 (art. 2); nella legge 898/1986 avente a oggetto le sanzioni amministrative e penali in materia di aiuti comunitari al settore agricolo (art. 3); nel dlgs 74/2000 che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto (art. 4); nonché nel dlgs 231/2001 in materia di responsabilità amministrativa da reato degli enti (art. 5). L'art. 6 reca infine la clausola di invarianza finanziaria.

L'art. 6 dlgs 74/2000 come finora in vigore. Con riferimento all'art. 4, esso, come detto, interviene sull'art. 6 dlgs

74/2000, in materia di punibilità a titolo di tentativo dei reati tributari. La direttiva Pif prevede, all'art. 5, che i reati in materia di Iva siano punibili anche a titolo di tentativo; al contrario, l'originaria formulazione dell'art. 6 dlgs 74/2000 stabiliva 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". Pertanto il dlgs 75/2020, nel recepire la direttiva e adeguarne la legislazione interna, ha aggiunto all'art. 6 il comma 1-bis, prevedendo la punibilità, anche a titolo di tentativo, dei reati sopra indicati. Specificamente, ha disposto che "salvo che il fatto integri il reato previsto dall'art. 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 dieci milioni di euro".

La riformulazione della disposizione. E se è questa è la norma fino a oggi in vigore, tuttavia, come si legge nella relazione illustrativa al nuovo dlgs 156/2022 che a far data dal prossimo 6 novembre modifica la disposizione, si è resa necessaria una riformulazione, per rispondere essenzialmente alla

duplice esigenza di rendere il testo normativo più chiaro e lineare e, soprattutto, maggiormente aderente alla direttiva con specifico riferimento alla corretta individuazione del profilo di "transnazionalità unionale" rilevante ai fini in questione.

A tale ultimo riguardo, l'originario riferimento alla sola circostanza che l'attività delittuosa fosse realizzata "anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea" è stato sostituito con il riferimento alla necessità che detta attività risulti "post(a) in essere nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea", formula che, oltre al requisito richiesto dalla direttiva ai fini della «gravità» dei reati in materia di Iva, già presente nella precedente formulazione, riproduce altresì l'ulteriore condizione indicata dalla medesima direttiva ai fini della definizione di "frode", e in particolare, come detto, la circostanza che "l'azione od omissione (sia) commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri". A questi ultimi risulta, ora, altresì causalmente riferito il "danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000", da quantificarsi, in conformità al considerando 4 della direttiva, tenendo conto sia degli interessi finanziari degli Stati membri interessati che dell'Unione.

Ulteriori modifiche ai dlgs 74/2000 e 231/2001. In secondo luogo, è stata modificata la formula originariamente uti-

lizzata nel comma 1-bis per descrivere le caratteristiche della fattispecie tentata, essendosi da più parti osservato come l'utilizzo dell'espressione "atti diretti" potesse essere interpretata nel senso dell'inapplicabilità degli ulteriori presupposti previsti dall'art. 56 c.p. ovvero l'idoneità degli atti e la non equivocità della loro direzione. La riscrittura della disposizione, richiamando ora direttamente la punibilità "a titolo di tentativo", è stata ritenuta funzionale a fugare qualsiasi dubbio in proposito. Si è infine provveduto a rendere più esplicita la portata della clausola di salvezza di cui al comma 1-bis, chiarendosi che, per i delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, la punibilità a titolo di tentativo operi unicamente "fuori dei casi di concorso" in detto reato, ovvero allorché il (solo) potenziale utilizzatore di documenti o fatture per operazioni inesistenti già non concorra con l'emittente secondo le regole generali di cui agli artt. 110 ss. c.p. Infine, con l'art. 5 si modifica l'art. 25-quinquiesdecies dlgs 231/2001, al circoscritto fine di adeguare anche il comma 1-bis della disposizione in oggetto, concernente la responsabilità amministrativa dipendente da reati tributari delle società, alle previsioni della direttiva relative all'elemento transfrontaliero della condotta, così da correttamente individuare quelle condotte illecite da perseguire perché connesse al territorio di altri Stati.