

PENALE TRIBUTARIO

Il tentativo nelle frodi Iva transfrontaliere

di Luigi Ferrajoli



La recentissima novella di cui al **D.Lgs. 156/2022** ha apportato un'importante modifica all'[articolo 6 D.Lgs. 74/2000](#).

Nella precedente formulazione, la norma escludeva la **punibilità**, a titolo di **tentativo**, degli illeciti penali di cui agli [articoli 2, 3 e 4](#) del medesimo decreto (*"I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo"*).

In sostanza, per i reati di **dichiarazione fraudolenta** e di **dichiarazione infedele** era preclusa l'applicazione della disciplina disposta, in via generale, dall'[articolo 56 c.p.](#) in ordine al tentativo, secondo cui chi compie atti idonei, diretti in modo non equivoco a commettere un delitto, **risponde di delitto tentato** se l'azione non si compie o l'evento non si verifica.

Ora, l'[articolo 4, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 156/2022](#) ha eliminato il termine "**comunque**" e ha aggiunto la locuzione "*salvo quanto previsto al **comma 1-bis***" per cui, nella struttura attuale della norma, "*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*".

L'**originario comma 1 bis** della fattispecie penale in esame, introdotto dall'[articolo 2, comma 1, D.Lgs. 75/2020](#), prevedeva invece che "*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*".

In pratica, il “vecchio” articolo 6 riconosceva la punibilità della condotta a titolo di tentativo nel caso in cui i reati di cui agli [articoli 2, 3 e 4](#) fossero compiuti in uno Stato membro UE, in presenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico di evadere le imposte e con una soglia di rilevanza penale non inferiore a dieci milioni di euro.

Nell'attuale previsione, il Legislatore ha voluto ampliare e precisare la portata della norma, facendo specifico riferimento alla fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'articolo 4 e introducendo espressamente la locuzione “**sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea**”, nonché il concetto di “danno” complessivo, mantenendo la soglia di rilevanza penale nell'ambito dei dieci milioni di euro precedentemente adottata.

La punibilità del comportamento a titolo di tentativo è stata prevista anche in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta, di cui agli [articoli 2, 3](#), fuori dei casi di concorso con l'articolo 8 e ricorrendo le medesime condizioni indicate dal primo periodo della fattispecie *de qua*.

In pratica, alla semplice previsione a che il comportamento fosse realizzato “anche nel territorio di altro Stato membro della UE”, oggi si assiste ad un espresso riferimento a **sistemi di frode** che coinvolgano **almeno un altro Stato dell'Unione europea**.

Ciò rappresenta, evidentemente, una scelta legislativa volta ad allargare la struttura della fattispecie nell'ottica di **meglio tutelare gli interessi dell'Unione Europea**, in presenza di una sempre più diffusa problematica di emersione di fenomeni criminosi collegata all'abolizione delle frontiere doganali avvenuta nel 1993 e alla sempre più frequente mancata riscossione dell'Iva a seguito di condotte di marcata matrice fraudolenta.

In particolare, la **Direttiva (UE) del Parlamento Europeo e del Consiglio n. 1371/2017** relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (c.d. “**Direttiva PIF**”), all'**articolo 3, comma 2, lett. d)**, ha specificato che, in relazione all'Iva, per “**frode**” si intende **l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri con utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti**, cui consegua una diminuzione delle risorse del bilancio dell'Unione, **mancata comunicazione** di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, con presentazione di **dichiarazioni inesatte** per dissimulare, in maniera fraudolenta, **il mancato pagamento o la costituzione illecita** di diritti a rimborsi di tale imposta.