

Frodi IVA transfrontaliere e perseguibilità del tentativo per gli illeciti dichiarativi.

Angela Maria La Rosa

Estratto: Con efficacia dal 30 luglio 2020, il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 6 d.lgs. n. 74/2000 stabilisce che i delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 del medesimo decreto sono punibili a titolo di "tentativo", qualora 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 disposizione, che appare di dubbia sistematicità se calata nel contesto dei reati tributari di cui al d.lgs. n. 74/2000, solleva non pochi interrogativi sul piano applicativo e (sebbene al ricorrere di stringenti presupposti) potrebbe comportare un significativo inasprimento punitivo, pur in assenza di condotte concretamente lesive degli interessi erariali

Abstract: From July 30th, 2020, article 6 paragraph 1-*bis* of Legislative Decree no. 74/2000 provides that an attempt to commit any of the criminal offence referred to in articles 2, 3 and 4 of the same Decree is punishable as a criminal offence, whenever it is carried out also under the jurisdiction of another European Union member State, with the aim of evade higher than ten million euros of VAT. The provision raises a number of systematic and practical questions and (albeit in a very few cases) could lead to a significant increasing of criminal punishment, even in the absence of a real tax damage

SOMMARIO: 1. Il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 6 d.lgs. n. 74/2000 - 2. La lotta alle frodi IVA "gravi" nel contesto della direttiva UE 2017/1371 (c.d. direttiva PIF) - 3. Il difficile innesto del "tentativo" nella sistematica dei reati dichiarativi di cui al d.lgs. n. 74/2000 - 4. I confini applicativi dell'art. 6, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 74/2000 - 5. Il rapporto tra il comma 1-*bis* dell'art. 6 e la disciplina in tema di concorso incrociato nell'emissione e utilizzo di f.o.i. - 6. Il compimento di atti diretti a commettere i delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 e la configurabilità di un tentativo punibile - 7. Tentativo e reati dichiarativi: l'utilità dell'inutile?

1. Il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 6 d.lgs. n. 74/2000 - Tra le modifiche normative nell'ambito del diritto penale tributario che nel corso dell'ultimo biennio hanno destato un certo "clamore", quanto meno sul piano della coerenza complessiva del sistema, solleva non pochi interrogativi la nuova

disciplina introdotta dall'art. 2 del d.lgs. n. 75/2020¹ e relativa alla perseguibilità del tentativo per gli illeciti dichiarativi di cui agli artt. 2, 3 e 4 d.lgs. n. 74/2000, in caso di gravi frodi IVA di natura transfrontaliera.

Con efficacia decorrente dal 30 luglio 2020, il nuovo comma 1-bis dell'art. 6 d.lgs. n. 74/2000 stabilisce, in particolare, che *“salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8”, la disposizione di cui al comma 1 del medesimo articolo (secondo cui “i delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo”) “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 norma di recente emanazione, nella parte in cui introduce una vistosa deroga al principio per cui i delitti di dichiarazione fraudolenta o infedele non sono punibili nella forma tentata, entra “a gamba tesa” sulla sistematica dei reati tributari, minacciando di scardinare quel tassello fondamentale della riforma del 2000 che è l'abbandono del modello di illecito prodromico, a favore di un diritto penale “minimo” incentrato sulla repressione dei soli “fatti di evasione”.

Se, dunque, sino alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 75/2020, violazioni (formali o sostanziali) della normativa tributaria non accompagnate dalla presentazione di una dichiarazione mendace sarebbero state certamente prive di rilevanza penale (quanto meno sotto il profilo della configurabilità di un illecito dichiarativo e a prescindere dalle ragioni del mancato perfezionamento del proposito delittuoso), per le condotte poste in essere a partire dal 30 luglio 2020 diventerà un po' più difficoltoso per l'interprete – almeno sulla carta – tracciare una sicura linea di confine tra l'area del penalmente lecito e la casistica integrante tentativo di reato perseguibile.

Le criticità si acuiscono se si considera che dalla modifica dell'art. 6 scaturisce un inevitabile e connesso ampliamento della disciplina in tema di responsabilità da reato degli enti ex d.lgs. n. 231/2001: responsabilità che, pur nel silenzio della legge e come si ricava dal generale disposto dell'art.

¹ D.lgs. 14 luglio 2020, n. 75, “Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale”, in G.U., serie generale, n. 177 del 15 luglio 2020.

26 del decreto 231, risulta oggi configurabile anche nel caso in cui i reati di cui agli artt. 2, 3 e 4 siano realizzati nella forma tentata².

Considerati gli stringenti presupposti applicativi dell'art. 6, comma 1-bis, d.lgs. n. 74/2000, v'è da chiedersi peraltro se – e in che misura – la nuova disciplina sia destinata ad avere impatti sul complessivo impianto normativo e sulla struttura degli illeciti sanzionati dal d.lgs. n. 74/2000.

2. La lotta alle frodi IVA “gravi” nel contesto della direttiva UE 2017/1371 (c.d. direttiva PIF) - Per comprendere la genesi e la *ratio* della novella legislativa può essere utile ripercorrere brevemente le linee evolutive della legislazione unionale in tema di contrasto e repressione dei fenomeni criminosi che arrechino un rilevante pregiudizio agli interessi finanziari dell'Unione Europea.

L'introduzione del comma 1-bis dell'art. 6 d.lgs. n. 74/2000 è, infatti, frutto del recepimento³ in ambito domestico della disciplina prevista dalla direttiva UE 2017/1371 del 5 luglio 2017, relativa alla “lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale” (c.d. direttiva PIF). Con tale provvedimento⁴, come noto, il legislatore unionale

² L'art. 25-*quiquiesdecies* d.lgs. n. 231/2001, che introduce la responsabilità degli enti da reato tributario, fa in effetti riferimento ai soli artt. 2, 3 e 4, senza richiamare il disposto dell'art. 6, comma 1-bis. La generica previsione contenuta all'interno dell'art. 26 del medesimo decreto (in tema di riduzione ad un terzo delle sanzioni *ex* d.lgs. n. 231 per i reati tentati) conferma tuttavia che la responsabilità dell'ente è configurabile anche con riferimento agli illeciti tributari commessi nella forma tentata (cfr. C. SANTORIELLO, *Alcune riflessioni sui profili più problematici della riforma dei reati tributari*, in *Rivista231*, rivista online, luglio 2020; I. BLASI, *Reati tributari e direttiva PIF: criticità di effettiva applicazione*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, n. 1/2021, p. 90). Sul rapporto tra tentativo e responsabilità 231 degli enti, si v. G. DE FALCO, *Delitto tentato e profili di responsabilità dell'ente*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2013, p. 77 e ss..

³ Si v. l'art. 3 della legge 4 ottobre 2019, n. 117 (Legge di delegazione europea 2018), contenente i “*principi e criteri direttivi per l'attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale*”.

⁴ Senza pretesa di esaustività, per un'analisi delle principali linee direttrici della direttiva PIF, si v., tra gli altri, E. BASILE, *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *Dir. pen. cont.* n. 12/2017, p. 63; S. M. RONCO, *Reati tributari e interesse finanziario dell'Unione Europea*, in *Digesto pen.*, 2018; M. LANOTTE, *L'impunità degli autori delle frodi carosello e le contromisure per la tutela degli interessi finanziari europei: la direttiva PIF e il regolamento EPPO*, in *Dir. pen. cont.* n. 6/2019, p. 189.

ha inteso dare nuovo slancio al processo di integrazione e armonizzazione della normativa penale degli Stati membri, nel quadro di una politica comune di contrasto e prevenzione delle attività illecite che comportino una distrazione o la messa a repentaglio di risorse proprie del bilancio dell'Unione.

Tra i fenomeni criminosi oggetto di specifica attenzione, la direttiva PIF si preoccupa, in particolare, di assicurare che la normativa penale di ciascuno Stato membro sia in grado di contrastare *efficacemente* e tramite strumenti *dissuasivi* e *proporzionati* alcune tipologie di frodi IVA⁵ particolarmente insidiose⁶ e di natura "transfrontaliera", idonee a cagionare danni complessivi pari o superiori a € 10.000.000,00. Rientrano in tale ambito, più nel dettaglio, ai sensi dell'art. 3, § 2, lett. d), della direttiva, le condotte attive o omissive commesse attraverso "*sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; ovvero iii) alla 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*".

La casistica⁷ menzionata dalla direttiva è, a ben vedere, particolarmente ampia e tale da abbracciare – accanto ai più ricorrenti meccanismi frodatori

⁵ Ai sensi dell'art. 2, § 2, la direttiva PIF "*si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA*", ossia ai reati che consistano in "*azioni od omissioni di carattere intenzionale ... connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10.000.000 EUR*".

⁶ Secondo le stime più aggiornate (cfr., *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, settembre 2020; Corte dei Conti, Relazione annuale 2020, *I rapporti finanziari con l'Unione europea e l'utilizzazione dei Fondi europei*), nel 2018, il gap IVA a livello unionale sarebbe stato pari, addirittura, a circa 140 miliardi di euro. Date le proporzioni del fenomeno, non stupisce che, negli ultimi anni, il legislatore unionale abbia cercato di intensificare su più fronti l'azione di contrasto alle frodi IVA (per una panoramica sulle misure di più recente emanazione, cfr. M. MAZZA, *La crisi del sistema IVA e le conseguenti prospettive future dettate dall'Action Plan della Commissione europea*, in *Riv. telematica Dir. Trib.*, 26 marzo 2021), anche attraverso l'inasprimento del quadro sanzionatorio vigente all'interno degli ordinamenti domestici.

⁷ Il quarto considerando della direttiva PIF chiarisce che "*La nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto («IVA») istituito dalla direttiva*

conosciuti in ambito IVA (frodi carosello; false lettere d'intento; ecc.) – qualsiasi “costruzione” transfrontaliera che possa mettere a repentaglio la corretta riscossione del tributo.

Considerata la potenziale e grave attitudine lesiva di tali condotte, la direttiva PIF si propone di superare ogni possibile disallineamento normativo e la sopravvivenza di “zone franche” all'interno dell'Unione, tramite l'introduzione di una serie di *standard* minimi di tutela (di carattere oggettivo, soggettivo e temporale) che devono essere recepiti all'interno degli ordinamenti nazionali. E ciò, al fine di assicurare una risposta adeguata e tempestiva, nella consapevolezza che proprio il fattore temporale e un'intensa attività di collaborazione/cooperazione da parte degli Stati membri giocano un ruolo decisivo nella repressione dei fenomeni criminosi di natura transfrontaliera oggetto della normativa PIF.

In questa logica si spiegano, dunque, accanto al generale inasprimento sanzionatorio o all'obbligo di introduzione di un regime di responsabilità penale nei confronti della persona giuridica nel cui interesse o vantaggio sia stata posta in essere la condotta illecita, le disposizioni che prevedono, in presenza di gravi frodi IVA, l'ampliamento dei termini di prescrizione⁸ e

2006/112/CE del Consiglio (1) («sistema comune dell'IVA») fa riferimento alle forme più gravi di frode dell'IVA, in particolare la frode carosello, la frode dell'IVA dell'operatore inadempiente e la frode dell'IVA commessa nell'ambito di un'organizzazione criminale, che creano serie minacce per il sistema comune dell'IVA e, di conseguenza, per il bilancio dell'Unione. I reati contro il sistema comune dell'IVA dovrebbero essere considerati gravi qualora siano connessi al territorio di due o più Stati membri, derivino da un sistema fraudolento per cui tali reati sono commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA e il danno complessivo causato dai reati sia almeno pari a 10.000.000 EUR. La nozione di danno complessivo si riferisce al danno stimato che derivi dall'intero sistema fraudolento, sia per gli interessi finanziari degli Stati membri interessati sia per l'Unione, escludendo interessi e sanzioni. La presente direttiva mira a contribuire agli sforzi per combattere tali fenomeni criminali”.

⁸ Sull'incidenza dei termini di prescrizione ai fini della repressione delle gravi frodi IVA, è impossibile non richiamare la nota saga “Taricco” (Corte giust., 8 settembre 2015, causa C-105/14, *Taricco e a.*; Corte giust., 5 dicembre 2017, causa C-42/17, *M.A.S. e M.B.*; Corte cost., ordinanza 26 gennaio 2017, n. 24; Corte cost., sentenza 14 dicembre 2017, n. 269), che ha dato luogo ad un “serrato” dialogo tra la Corte Costituzionale e la Corte di Giustizia sui termini e limiti di recepimento in ambito domestico della normativa unionale. Sul tema, tra gli altri, cfr. G. DI FEDERICO, *La “saga Taricco”: il funzionalismo alla prova dei controlimiti (e viceversa)*, in *Federalismi* n. 11/2018; F. BONCOMPAGNI-P. SORBELLO, *La tutela degli interessi finanziari dell'UE: la vicenda “Taricco” ed il nodo della prescrizione tra primazia e controlimiti*, in *Riv. guardia di finanza*, 2017, p. 1415; A. VENEGONI, *La sentenza Taricco: una ulteriore lettura sotto il*

l'obbligo di criminalizzazione di condotte come l'istigazione, il favoreggiamento, il concorso e – per quanto qui di specifico interesse – il tentativo.

Sul punto, il § 2 dell'art. 5 della direttiva stabilisce, invero, che gli Stati membri debbano adottare *“le misure necessarie affinché sia punibile come reato il tentativo di commettere uno dei reati di cui all'articolo 3”*. Questa previsione, che risulta particolarmente significativa sul piano della strategia di intervento adottata dal legislatore PIF, mira ad assicurare un'estensione massima dell'orizzonte oggettivo, spaziale e temporale di tutela degli interessi finanziari dell'Unione, attraverso la criminalizzazione di condotte preparatorie o strumentali rispetto al meccanismo fraudolento transfrontaliero. Ciò, al duplice scopo di: (i) assicurare una *“tutela equivalente”* degli interessi finanziari dell'Unione all'interno degli Stati membri⁹; (ii) ampliare il campo d'azione della nuova Procura Europea (*“European Public Prosecutor's Office”* – *“EPPO”*), istituita ad opera del

profilo dei riflessi sulla potestà legislativa dell'Unione in diritto penale nell'area del- la lotta alle frodi, in *Dir. pen. cont.*, 29 ottobre 2015; F. ROSSI, *L'obbligo di disapplicazione in malam partem della normativa penale interna tra integrazione europea e controlimiti. La problematica sentenza Taricco della Corte di Giustizia*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, p. 376; L. PICOTTI, *Riflessioni sul caso Taricco. Dalla virtuosa indignazione al rilancio del diritto penale europeo*, in *Dir. pen. cont.*, 24 ottobre 2016.

⁹ Obiettivo che – nella visione del legislatore PIF – risulterebbe evidentemente pregiudicato in presenza di ordinamenti nazionali più favorevoli o permissivi. Alla luce della formulazione adottata, d'altro canto, potrebbe sorgere più di un dubbio sull'effettiva cogenza del precetto contenuto all'interno dell'art. 5, § 2 della direttiva PIF e configurato più come clausola di chiusura del sistema che come vero e proprio obbligo di criminalizzazione del tentativo di frode transfrontaliera. Questa lettura sembrerebbe, in qualche modo, avvalorata dalla stessa natura dello strumento adottato dal legislatore PIF (*i.e.*, direttiva *ex art.* 83 TFUE, recante *“norme minime”* di armonizzazione della legislazione penale degli Stati membri in materia di protezione degli interessi finanziari dell'UE) e dal quindicesimo considerando della direttiva, che testualmente prevede: *“per garantire una tutela equivalente degli interessi finanziari dell'Unione in tutta l'Unione mediante misure che siano dissuasive, è opportuno che gli Stati membri prevedano alcuni tipi e livelli di sanzioni applicabili qualora siano commessi i reati definiti nella presente direttiva. I livelli delle sanzioni non dovrebbero andare oltre quanto è proporzionato ai reati”*. Letto in quest'ottica, il disposto dell'art. 5, § 2 della direttiva sembrerebbe lasciare ampi spazi di discrezionalità agli Stati membri e contenere un obbligo di conformazione solo sul piano dei risultati complessivi del sistema punitivo implementato a livello domestico (e tale da non lasciare *“spazi di impunità”* in presenza di condotte potenzialmente lesive del bilancio dell'UE).

Regolamento UE/1939/2017 e competente ad indagare e a perseguire dinanzi alle giurisdizioni nazionali degli Stati membri i reati "PIF"¹⁰.

3. Il difficile innesto del "tentativo" nella sistematica dei reati dichiarativi di cui al d.lgs. n. 74/2000 - Se tali sono le logiche della disciplina improntata a livello unionale, è stato da più parti rilevato¹¹ come il concreto innesto all'interno del d.lgs. n. 74/2000 delle previsioni¹² in tema di perseguibilità,

¹⁰ Per un'analisi del ruolo e delle funzioni dell'EPPO, nel sistema di protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea, cfr., tra gli altri, M. PELISSERO, *I reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea di competenza del pubblico ministero europeo*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, p. 1120 ss.; E. TRAVERSA, *I tre principali aspetti istituzionali dell'attività della Procura europea (EPPO): legge applicabile, rimedi giurisdizionali e conflitti di competenza*, in *Arch. pen.*, 2019/3, p. 23 ss.; R. SICURELLA, *Spazio europeo e giustizia penale: l'istituzione della Procura europea*, in *Dir. Pen. e Proc.* n. 7/2018, p. 845. Al fine di assicurare il necessario adeguamento della disciplina ordinamentale e processuale interna al Regolamento UE/1939/2017, e in attuazione della legge delega n. 117/2019 (Legge di delegazione europea 2018), con d.lgs. n. 9/2021 il Governo è recentemente intervenuto a dettare la normativa di dettaglio per il funzionamento, in ambito domestico, dell'EPPO. Su tale disciplina, si v., M.R. MARCHETTI, *Procura europea: la normativa interna di collegamento*, in *Dir. Pen. e Proc.* n. 7/2021, p. 859; R. BELFIORE, *L'adeguamento della normativa nazionale al regolamento sulla Procura Europea: il punto della situazione*, in *Sist. Pen.*, n. 7/2020.

¹¹ Tra i primi commenti alla nuova disciplina, si v. G. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della direttiva PIF nel settore dei reati tributari e della responsabilità degli enti*, in *disCrimen*, 12 novembre 2019; C. SANTORIELLO, *Alcune riflessioni sui profili più problematici della riforma dei reati tributari*, op. cit.; P. VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cassazione penale*, n. 9/2020, p. 3086 e ss.; C. ELAMPINI, *A volte ritornano. Prime riflessioni sulla problematica reintroduzione del tentativo nei reati fiscali a seguito dell'attuazione della Direttiva PIF*, in *Sist. pen.*, 8 ottobre 2020; per una più diffusa trattazione dell'istituto del tentativo nel sistema dei reati tributari, v. S. MARTINA, *Tentativo nel diritto penale tributario*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, 2021, p. 304-319.

¹² Nel dettare i criteri di recepimento della direttiva PIF, l'art. 3, comma 1, lett. c), della legge 4 ottobre 2019, n. 117, prevedeva l'espressa abrogazione delle norme interne incompatibili con la direttiva PIF e "in particolare quelle che stabiliscono che i delitti che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea di cui agli articoli 3 e 4 della medesima direttiva non sono punibili a titolo di concorso o di tentativo". La delega è rimasta in parte inattuata, non essendosi ritenuto necessario intervenire sulla disciplina dell'art. 9 d.lgs. n. 74/2000 in tema di "concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti". A fondamento di tale scelta, si legge nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 75/2020: "l'esclusione del concorso di persone nel reato è stata introdotta dal legislatore nazionale al fine di evitare che un medesimo soggetto sia chiamato a rispondere due volte per il

nel contesto di gravi frodi IVA, dell'illecito dichiarativo tentato sia avvenuto in maniera un po' "maldestra" e tramite una disposizione fortemente distonica rispetto all'attuale impianto normativo; impianto normativo che – sulla base di una scelta di politica criminale che il legislatore domestico non sembrerebbe tutt'oggi disposto a rinnegare – è incentrato su una precisa linea di demarcazione tra la fase preparatoria e strumentale (priva di rilevanza penale) e la successiva presentazione di una dichiarazione fraudolenta o infedele, idonea ad integrare un illecito perseguibile ai sensi del d.lgs. n. 74/2000.

Questa filosofia di fondo traspare apertamente dal disposto dell'art. 6, la cui portata sistematica è tale da escludere la rilevanza penale di condotte che – seppur dotate di astratta valenza decettiva o poste in essere in violazione di particolari obblighi previsti dalla disciplina tributaria – non siano concretamente idonee ad arrecare un reale pregiudizio agli interessi erariali¹³. Per effetto dell'art. 6, dunque, l'utilizzo di fatture o altri

medesimo fatto: una volta per aver emesso le fatture relative ad operazioni inesistenti ed un'altra volta per aver concorso, con l'emissione medesima, nel reato commesso con la dichiarazione fiscale dall'utilizzatore delle fatture medesime. Poiché la direttiva riguarda esclusivamente i delitti di dichiarazione, va osservato che la limitazione all'operatività della regola generale del concorso di persone riguarda esclusivamente colui che è punito, peraltro con le medesime sanzioni penali, ad un differente titolo: ne consegue che non ne deriva alcun vuoto di tutela per gli interessi finanziari dell'Unione, proprio in quanto l'ordinamento italiano punisce già l'emissione delle fatture per operazioni inesistenti quale autonomo titolo di reato". La conclusione appare senz'altro corretta ed equilibrata, se si considera che (G. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della direttiva PIF nel settore dei reati tributari e della responsabilità degli enti*, op. cit.) l'abrogazione dell'art. 9 avrebbe comportato una palese violazione dello stesso divieto di *bis in idem* sostanziale di matrice unionale.

¹³ Come chiarito nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 74/2000, la disciplina contenuta all'interno dell'art. 6 è funzionale ad "evitare che il trasparente intento del legislatore delegante, di bandire il modello del "reato prodromico", risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'articolo 56 del codice penale ..." e mira a favorire "nell'interesse dell'Erario, la resipiscenza del contribuente: di fronte ad un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta, egli sarà portato – piuttosto che a contestare, anche pretestuosamente, l'accertamento – a presentare una dichiarazione conforme alle sue risultanze e veridica, in quanto ciò gli consente di sottrarsi alla responsabilità penale". La valenza sistematica di tale previsione è stata enfatizzata in molteplici occasioni dalla giurisprudenza di vertice (v., in particolare, la nota sentenza 27 febbraio 2002, n. 49, della Corte Costituzionale), la quale ha avuto modo di osservare come, attraverso il disposto dell'art. 6, il legislatore abbia operato un'opportuna selezione tra le condotte passibili di sanzione sul fronte penale, limitando l'intervento repressivo alle sole fattispecie

documenti per operazioni inesistenti, anche mediante annotazione in contabilità, o il compimento di negozi simulati, non seguito dalla presentazione della dichiarazione mendace, è destinato a rimanere privo di conseguenze sul versante penale¹⁴; ciò, anche nel caso in cui la mancata consumazione di un reato dichiarativo sia frutto di circostanze del tutto estranee alla volontà del contribuente¹⁵.

concretamente lesive degli interessi erariali; ciò, in piena armonia con i principi di offensività e sussidiarietà vigenti nel nostro ordinamento. Su questa scia, la giurisprudenza di legittimità è più volte intervenuta a salvaguardare il principio racchiuso all'interno dell'art. 6 da possibili letture "riduttive", che comportassero un aggiramento degli equilibri del sistema. Basti qui il riferimento al rapporto di specialità esistente tra reati tributari e delitto di truffa ai danni dello Stato di cui all'art. 640, comma 2, n. 1, c.p.; questione risolta dalla SC proprio facendo leva sul dettato dell'art. 6 e sulla necessaria irrilevanza penale di qualsiasi condotta (benché simulatoria o decettiva) prodromica rispetto alla presentazione di una dichiarazione mendace (per tutte, cfr. Cass. pen., Sez. II, Sent. 5 aprile 2013, n. 16445, secondo cui: *"la negazione di un rapporto di specialità tra la fattispecie penale tributaria e quella comune di truffa aggravata ai danni dello Stato si porrebbe in palese contrasto con la linea di politica criminale e con la stessa ratio che ha ispirato il legislatore nel dettare le linee portanti della riforma introdotta con il D.Lgs. n. 74 del 2000. Ciò in quanto, se il legislatore individua nella presentazione della dichiarazione annuale la condotta tipica e il momento di rilevanza penale della fattispecie di evasione, espressamente escludendo che la soglia di punibilità possa essere "anticipata", ai sensi dell'art. 56 c.p., anche nel caso di accertamento di irregolarità fiscali compiute nel corso del periodo d'imposta, non può recuperarsi l'illiceità penale della condotta preparatoria utilizzando un'ipotesi delittuosa comune contro il patrimonio, quale la truffa aggravata ai danni dello Stato ... A ragionare diversamente, si finirebbe con lo stravolgere il sistema di repressione penale dell'evasione fiscale, consapevolmente disegnato dalla riforma del 2000 su basi radicalmente diverse"*).

¹⁴ L'irrilevanza penale del tentativo per gli illeciti dichiarativi ha, inoltre, inevitabili ricadute sulla responsabilità penale degli amministratori di società o enti: nel caso in cui, a seguito di condotte prodromiche al compimento di un illecito dichiarativo e prima della presentazione della dichiarazione fraudolenta o infedele, l'amministratore sia cessato dalla carica, la condotta prevista, a seconda dei casi, dagli artt. 2, 3 o 4, non potrà ritenersi completa di tutti i suoi elementi costitutivi e, conseguentemente, l'amministratore cessato non potrà essere penalmente perseguito (ciò, salvo il caso in cui abbia tratto in inganno il successore; in tal caso, la responsabilità penale dell'amministratore cessato potrà essere configurata secondo lo schema dell'autore mediato ed alla luce del disposto dell'art. 48 c.p. – cfr., in proposito, Cass. pen., Sez. III, 27 aprile 2012-13 giugno 2012, n. 23229; Cass. pen., Sez. III, 11 dicembre 2014-28 gennaio 2015, n. 3931; Cass. pen., Sez. III, 20 maggio 2014-19 dicembre 2014, n. 52752).

¹⁵ Tipico è, ad esempio, il caso in cui sopraggiunga un accertamento fiscale in data antecedente rispetto alla presentazione della dichiarazione.

In questo quadro, una norma come quella introdotta dal d.lgs. n. 75/2020 all'interno del d.lgs. n. 74/2000, che, in presenza di gravi frodi IVA, arretra la soglia di intervento penale ad attività di natura propedeutica che non comportino alcuna evasione d'imposta, balza immediatamente agli occhi per la sua a-sistematicità. E l'imbarazzo cresce "esponenzialmente" se si considera che, in base allo stesso *corpus* normativo¹⁶, i reati di cui agli artt. 2, 3 e 4 non risultano punibili se, a seguito della presentazione della dichiarazione mendace e in data antecedente rispetto alla formale conoscenza di accertamenti tributari o indagini penali, il contribuente provveda spontaneamente al pagamento del debito tributario.

Si delinea, per tale via, uno scenario profondamente contraddittorio, che riserva allo stesso bene giuridico una differente e ben più severa tutela a seconda che la fattispecie delittuosa giunga a consumazione o si arresti allo stadio del tentativo: se, nel primo caso, in forza del vigente disposto dell'art. 13, comma 2, la riparazione postuma dell'offesa vale ad escludere la sussistenza di un illecito dichiarativo penalmente perseguibile, nel secondo, il mancato completamento del proposito criminoso costituisce titolo di responsabilità penale per l'agente che – volontariamente o meno e per un ironica "beffa del destino" – si sia astenuto dal presentare una dichiarazione mendace. Il tutto, benché in entrambi i casi non sussista (a monte o per circostanze sopravvenute) alcuna lesione dell'interesse protetto dalle norme incriminatrici.

Se tali sono gli effetti della novella normativa, è allora inevitabile nutrire qualche riserva sulla compatibilità tra la previsione dell'art. 6, comma 1-bis, e i canoni di ragionevolezza, proporzionalità e offensività¹⁷.

¹⁶ Cfr. art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74/2000: *"I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"*.

¹⁷ Si v. al riguardo le considerazioni di G. FLORA, *Prime riflessioni ...* op. cit.; P. VENEZIANI, *Problemi attuali ...*, op. cit., secondo cui il disposto dell'art. 6, comma 1-bis, potrebbe essere "mitigato" facendo leva su una nozione ampia di desistenza *"con particolare riferimento alla volontarietà della stessa, in modo da (continuare a) incentivare il più possibile la presentazione di una dichiarazione corretta"*; C. ELAMPINI, A

4. *I confini applicativi dell'art. 6, comma 1-bis, d.lgs. n. 74/2000* – A fronte della distorsione introdotta a livello di sistema, è opportuno provare a fare un po' di chiarezza sul (contorto) campo di applicazione dell'art. 6, comma 1-bis, per valutarne le effettive ricadute sulla struttura dei reati tributari.

Sotto un primo versante, si può subito constatare come la disposizione in esame ponga, sul piano definitorio, problematiche identiche a quelle emerse in relazione all'ambigua – e a tratti, fumosa – nozione di *frode IVA transfrontaliera* contenuta all'interno della direttiva PIF e recepita dal legislatore domestico nell'art. 25-*quinquiesdecies* d.lgs. n. 231/2001, in tema di responsabilità da reato degli enti.

L'art. 6, comma 1-bis, prevede, infatti, che la punibilità a titolo di tentativo per i delitti di dichiarazione fraudolenta o infedele trovi applicazione solo in presenza di *“atti ... 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”*. Tale definizione coincide in pieno con quella originariamente adottata dall'art. 5 del medesimo d.lgs. n.

volte ritornano..., op. cit., secondo cui la norma contenuta all'interno dell'art. 6, comma 1-bis, comporterebbe una inevitabile violazione del principio di offensività, che giustificerebbe addirittura l'attivazione dei “controlimiti” costituzionali che precludono il recepimento, in ambito domestico, di norme UE in contrasto con i principi supremi del nostro ordinamento. Sotto questo profilo, alla luce dei margini di discrezionalità lasciati dalla direttiva (v. *retro*, nt. 9), ci si potrebbe chiedere se il recepimento della disciplina PIF richiedesse il necessario stravolgimento del sistema delineato all'interno dell'art. 6 o se, al contrario, fosse possibile, per il legislatore domestico, percorrere una diversa strada (al pari di quanto avvenuto, ad esempio, con riferimento alla disciplina in tema di concorso incrociato – cfr. precedente nt. 12). D'altra parte, una volta esclusa la sussistenza di “controlimiti” di ordine costituzionale al recepimento *in parte qua* della direttiva PIF (*i.e.*, un contrasto tra tale disciplina e il “nocciolo duro” della nostra Carta Costituzionale), si vede bene come il ragionamento sin qui condotto possa essere radicalmente invertito e ci si possa chiedere se, alla luce del mutato quadro normativo, talune delle previsioni contenute all'interno del d.lgs. n. 74/2000 (e, tra queste, proprio l'art. 13, che introduce una scriminante, legata al pagamento del debito tributario, di generale portata applicativa e operante anche in presenza di frodi IVA “gravi” e di natura transnazionale) debbano ritenersi incompatibili con le previsioni di fonte unionale. Con specifico riferimento alla disciplina dell'art. 13, si potrebbe d'altro canto ritenere che la scelta del legislatore domestico sia sostanzialmente in linea con l'obiettivo di fondo perseguito a livello unionale (*i.e.*, l'effettivo incasso del gettito IVA da parte degli Stati membri) e, come tale, non sindacabile.

75/2020 con riguardo all'introduzione, nel catalogo dei reati "231", dei delitti di cui agli artt. 4 (dichiarazione infedele), 5 (omessa dichiarazione) e 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000 (indebita compensazione); definizione modificata *in itinere* alla luce delle osservazioni formulate nei pareri della XIV Commissione della Camera e della XIV Commissione del Senato e sostituita dal – più pertinente, ad avviso del legislatore – riferimento alle condotte compiute "*nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri*"¹⁸.

Tenuto conto della genesi unitaria delle modifiche apportate alla disciplina sul tentativo e sulla responsabilità amministrativa degli enti, non è chiara la ragione per cui il legislatore abbia ritenuto di lasciare invariata la formulazione dell'art. 2 d.lgs. n. 75/2020, con riferimento alla punibilità degli "*atti ... compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea*" e diretti a commettere un illecito dichiarativo. Il disallineamento tra le due nozioni potrebbe ritenersi, d'altro canto, solo apparente: la relazione illustrativa al d.lgs. n. 75/2020, soffermandosi sulla nozione di "*sistemi fraudolenti transfrontalieri*", si riferisce, infatti, ai reati commessi "*anche in parte nel territorio di altro Stato membro dell'Unione Europea*"; con ciò chiarendo che, quanto meno sotto il profilo "territoriale", le condotte astrattamente riconducibili nell'ambito delle due previsioni in esame presentino, di fatto, caratteristiche del tutto sovrapponibili. Più arduo è invece stabilire se – al pari di quanto previsto dall'art. 25-*quinqüesdecies* d.lgs. n. 231/2001 con riferimento alla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche – anche la nuova disciplina sul tentativo sottenda

¹⁸ Nella versione originariamente proposta, l'art. 25-*quinqüesdecies* d.lgs. n. 231/2001 conteneva un generico riferimento ai delitti di cui agli artt. 4, 5 e 10-*quater* d.lgs. n. 74/2000, ove "*commessi anche in parte nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*". La disposizione avrebbe, quindi, comportato l'indiscriminata inclusione nel catalogo "231" dei reati di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione. Ad avviso delle Commissioni di Camera e Senato, considerata la diversa formulazione dell'art. 3, par. 2, lett. d), della direttiva (applicabile alle condotte delittuose commesse "*in sistemi fraudolenti transfrontalieri*"), sarebbe stato, invece, opportuno restringere il campo di applicazione della nuova disciplina alle sole fattispecie di natura fraudolenta. In accoglimento di tali osservazioni (cfr. Relazione illustrativa al d.lgs. n. 75/2020), la disposizione è stata dunque modificata e specificamente ricondotta ai delitti commessi "*nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri*".

necessariamente fattispecie artificiose o ingannatorie, incasellabili nel concetto di “*sistema fraudolento transfrontaliero*”¹⁹.

Privilegiando il dato letterale, sembrerebbe che la casistica di riferimento ai fini dell'applicazione dell'art. 6, comma 1-*bis*, sia attualmente contraddistinta dal solo profilo (territoriale) legato al carattere transnazionale della condotta illecita; questo requisito, come sembra emergere dai chiarimenti contenuti nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 75/2020 con riferimento alle contestuali modifiche apportate alla disciplina “231”, dovrebbe essere ricavato tenendo conto del più generale quadro ordinamentale e della previsione dell'art. 6, comma 1, c.p., che riconduce nell'ambito della giurisdizione penale domestica le fattispecie illecite realizzate tramite condotte (attive o omissive) quivi poste in essere “*in tutto o in parte*”²⁰. Da tale precetto e assumendo come utile criterio interpretativo la nozione di reato transnazionale contenuta all'interno della l. n.

¹⁹ La questione non è di pura “*lana caprina*”, se si considera che, aderendo a questa lettura, il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 6 risulterebbe, nei fatti, inapplicabile in presenza di atti diretti a commettere un mendacio dichiarativo semplice *ex art.* 4 d.lgs. n. 74/2000 e, come tali, privi per definizione di una specifica attitudine decettiva (v. *infra* par. 6). D'altra parte, occorre considerare che, da un lato, al di là dell'interpretazione datane in sede di recepimento e per ciò che attiene la responsabilità amministrativa degli enti, la nozione di “*frode*” menzionata dalla direttiva PIF non sembrerebbe collimare del tutto con quella usualmente accolta in ambito domestico, potendo il “*sistema fraudolento transfrontaliero*” consistere, ai sensi dell'art. 3, par. 2, lett. d), della direttiva PIF, nell'utilizzo o nella presentazione di dichiarazioni o documenti non necessariamente “*falsi*”, ma anche “*inesatti o incompleti*”; dall'altro, è indubbio che, fermo il rispetto degli *standard* minimi di tutela all'uopo introdotti, la direttiva non escluda in alcun modo la possibilità, per gli Stati membri, di introdurre misure più rigorose per la repressione delle fattispecie delittuose di rilevanza transnazionale (siano esse riconducibili o meno nel campo di protezione PIF). In questi termini, lo scollamento tra la disciplina sul tentativo e l'ambito di applicazione della direttiva PIF non sembrerebbe sollevare particolari perplessità, se non quelle legate alla sostanziale assenza di un organico disegno riformatore cui ricondurre le innovazioni introdotte dal d.lgs. n. 75/2020.

²⁰ Secondo l'impostazione assolutamente prevalente in dottrina e in giurisprudenza (v., *ex plurimis*, Cass. pen., Sez. V, 15 ottobre 2018, n. 57018; Cass. pen., Sez. IV, 20 gennaio 2017, n. 6376; Cass. pen., Sez. III, 2 marzo 2017, n. 35165; Cass. pen., Sez. VI, 28 ottobre 2008, n. 40287), perché un reato si consideri commesso nel territorio dello Stato è sufficiente, ai sensi dell'art. 6 c.p., che anche una minima parte dell'azione o dell'omissione, seppur priva dei requisiti di idoneità e univocità richiesti per la configurabilità del tentativo, sia stata quivi posta in essere.

146/2006²¹, sembrerebbe inevitabile concludere, dunque, che l'illecito dichiarativo transfrontaliero²² presupponga una condotta "articolata" e "scomponibile" in singoli segmenti posti in essere: i) all'interno di due o più Stati membri; e ii) almeno per una parte sostanziale, nel territorio italiano²³.

Se tali sono i connotati del reato transfrontaliero "consumato", l'individuazione, sul piano pratico e ai fini della disciplina sul tentativo, delle ipotesi in cui tali requisiti possono ritenersi integrati è, a ben vedere quanto mai incerta ed "evanescente": tolti i casi "di scuola", in cui più soggetti localizzati all'interno dell'Unione si avvalgano fraudolentemente

²¹ L'art. 3 della l. n. 146/2006 qualifica come "transnazionale" il reato che "a) sia commesso in più di uno Stato; b) ovvero sia commesso in uno Stato, ma una parte sostanziale della sua preparazione, pianificazione, direzione o controllo avvenga in un altro Stato; c) ovvero sia commesso in uno Stato, ma in esso sia implicato un gruppo criminale organizzato impegnato in attività criminali in più di uno Stato; d) ovvero sia commesso in uno Stato ma abbia effetti sostanziali in un altro Stato".

²² Ulteriori spunti sul piano interpretativo potrebbero essere peraltro ricavati dalla nozione (per molti versi contigua) di "meccanismo transfrontaliero" contenuta all'interno del d.lgs. n. 100/2020, in tema di "Attuazione della direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica" (c.d. DAC6); secondo l'art. 2 del richiamato provvedimento, per "meccanismo transfrontaliero" si intende in particolare "uno schema, accordo o progetto, riguardante l'Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verifichi almeno una delle seguenti condizioni: 1) non tutti i partecipanti allo schema, accordo o progetto risiedono, ai fini fiscali, nel territorio dello Stato; 2) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto sono contemporaneamente residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato e in una o più giurisdizioni estere; 3) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto svolgono la propria attività in una giurisdizione estera tramite una stabile organizzazione ivi situata e lo schema, accordo o progetto riguarda almeno una parte dell'attività della stabile organizzazione; 4) uno o più partecipanti allo schema, accordo o progetto, senza essere residenti ai fini fiscali o avere una stabile organizzazione in una giurisdizione estera, svolgono in tale giurisdizione un'attività; 5) lo schema, accordo o progetto può alterare la corretta applicazione delle procedure sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo".

²³ S. MARTINA, *Tentativo nel diritto penale tributario*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, cit., p. 318-319; C. CORSARO-M. ZAMBRINI, *Il recepimento della direttiva PIF e le novità in materia di reati contro la pubblica amministrazione e reati tributari. L'ulteriore ampliamento dei reati presupposto per la responsabilità degli enti*, in *Giur. penale web*, n. 7-8/2020; F. DONELLI, *L'ulteriore recepimento della direttiva PIF: le novità introdotte dal d.lgs. n. 75/2020*, in *Studium Iuris* n. 4/2021, p. 439.

dei regimi di tassazione degli scambi intra-UE per ottenere un'indebita detrazione/rimborso dell'IVA non versata all'Erario²⁴, il baricentro delle condotte a rilevanza transfrontaliera (e, come tali, punibili anche nella forma tentata) potrebbe, infatti, spostarsi sensibilmente a seconda che si attribuisca rilevanza al luogo di ideazione o pianificazione dell'attività illecita, alla tipologia di transazioni interessate o alla collocazione territoriale dei soggetti coinvolti nella frode²⁵. Potrebbe allora ritenersi sufficiente che l'attività prodromica rispetto alla consumazione di un successivo mendacio dichiarativo sia posta in essere sotto la regia di una controllante quivi stabilita, per integrare un tentativo di illecito transfrontaliero perseguibile in Italia?

Ancor più "scivolosa" è, poi, la tematica relativa alla dimensione "quantitativa" della tentata evasione IVA. Sul piano lessicale, infatti, l'art. 6, comma 1-bis, pone l'accento sulle *finalità* sottostanti alla condotta illecita transfrontaliera, che deve avere di mira un'evasione IVA di valore complessivo "*non inferiore a dieci milioni di euro*". Se, da un lato, dunque, appare indubbio che il parametro adottato a livello legislativo si riferisca alla sola imposta²⁶ (e non anche agli interessi e alle sanzioni che

²⁴ Frodi carosello *et similia*, cui fa riferimento la direttiva PIF.

²⁵ Con riferimento alle analoghe problematiche sollevate dal disposto dell'art. 25-*quinquiesdecies* d.Lgs. n. 231 in tema di responsabilità amministrativa degli enti per reati tributari transfrontalieri, si v. le considerazioni di L. SALVINI, *I reati tributari nel Decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione*, in *Sist. pen.*, n. 7/2020, pag. 132; A. DELL'OSSO-I. PELLECCIA, *Attuazione della Direttiva PIF ed estensione del perimetro dei reati tributari ex d.lgs. n. 231/2001*, in *Fisco*, n. 34/2020, p. 3232, secondo cui, per la configurabilità di un reato tributario transnazionale, rilevante quale titolo di responsabilità "231" dell'ente, "*la porzione della condotta avvenuta all'estero, e verosimilmente prodromica alla realizzazione in Italia dell'illecito ...*" dovrà in ogni caso "*presentare oggettivi caratteri di rilevanza*" nel territorio dello Stato. Così, "*non sarà sufficiente che l'invio della dichiarazione o la compilazione del Mod. F24 siano stati effettuati in uno Stato estero o la presenza del contribuente all'estero alla scadenza del termine ultimo per la presentazione della dichiarazione; occorrerà, piuttosto, che presenti proiezioni transnazionali l'operazione economica che non è stata riflessa nella dichiarazione infedele o alla quale si riferisce in credito indebitamente compensato; o, ancora, che sia sostanzialmente transnazionale l'attività economica che innesca l'obbligo di presentazione della dichiarazione in Italia*".

²⁶ In coerenza con quanto previsto dalla direttiva PIF, che individua le frodi IVA "gravi" sulla base del "danno complessivo" arrecato al bilancio dell'Unione (da intendersi, evidentemente, in termini di perdita di gettito IVA). In tal senso, tra gli altri, P. VENEZIANI, *Problemi attuali ...*, op. cit.

risulterebbero applicabili in caso di consumazione dell'illecito dichiarativo), le modalità attraverso le quali sia possibile effettuare una simile quantificazione risultano del tutto "magmatiche". Aderendo ad una lettura coerente con le finalità della disciplina, si dovrebbe infatti ritenere che la soglia prevista dall'art. 6, comma 1-bis, debba essere valutata alla luce dell'impatto complessivo (nel caso del tentativo, potenziale) della condotta sul bilancio dell'Unione e, quindi, tenendo conto delle possibili ricadute della tentata evasione IVA in ambito domestico, così come all'interno di altri Stati membri UE. Accertamento, quest'ultimo, di per sé complesso e che appare tanto più problematico in relazione ad illeciti non ancora giunti a consumazione.

Né – va detto – il legislatore si sforza di dipanare la questione tramite precise indicazioni a livello normativo. Basti sul punto considerare che, come da più parti rilevato, non è neppure chiaro se la quantificazione del "danno complessivo" debba aver luogo facendo riferimento ad un singolo reato o all'insieme di condotte poste in essere dall'agente e, soprattutto, come sembrerebbe logico pensare alla luce della struttura degli illeciti di cui al d.lgs. 74/2000, assumendo come arco temporale di riferimento il singolo periodo d'imposta²⁷.

5. *Il rapporto tra il comma 1-bis dell'art. 6 e la disciplina in tema di concorso incrociato nell'emissione e utilizzo di f.o.i.* – Chiusa la panoramica sui numerosi profili di incertezza legati al carattere *transfrontaliero* e *quantitativo* delle condotte di astratto rilievo, conviene a questo punto soffermarsi sull'*incipit* del comma 1-bis dell'art. 6, nella parte in cui prevede che la perseguibilità dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 nella forma "tentata" non operi in presenza di un fatto integrante "il reato previsto dall'art. 8".

Dato il rapporto di specialità/residualità esistente tra le singole fattispecie considerate, la disposizione in esame potrebbe risultare a prima vista pleonastica e di dubbia portata applicativa, essendo altamente improbabile

²⁷ In relazione alla disciplina "231", si v. le soluzioni proposte da A. DELL'OSSO-I. PELLECCIA, *Attuazione della Direttiva PIF ed estensione del perimetro dei reati tributari ex d.lgs. n. 231/2001*, op. cit.; G. CARDANI-C. ZUCCARO-A. SARRACCO, *I profili di criticità emergenti dalla definizione di "sistemi fraudolenti transfrontalieri di cui al comma 1-bis, art. 25-quinquiesdecies, d.lgs. n. 231/2001*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, n. 2/2021.

che uno stesso “fatto” soddisfi tutti i requisiti richiesti per la configurabilità del delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti e costituisca al contempo “tentativo” idoneo alla commissione delle condotte di cui agli artt. 2, 3 e 4. Se si tiene conto, cioè, dell’oggetto caratteristico e indefettibile della condotta descritta dall’art. 8, si dovrebbe escludere senza troppe incertezze il rischio di possibili sovrapposizioni tra la fattispecie in discorso e i reati di cui agli artt. 3 e 4, che – anche nella forma “tentata” – presuppongono pur sempre l’impiego di un supporto documentale diverso rispetto all’utilizzo di fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio.

Più complessa è, invece, l’analisi delle possibili interrelazioni tra la previsione in commento e la fattispecie disciplinata dall’art. 2, alla luce del notorio rapporto di parziale continenza esistente tra la condotta di emissione e la successiva utilizzazione, a fini dichiarativi, di fatture per operazioni inesistenti. Da questa consapevolezza di fondo origina la disciplina dell’art 9²⁸, con cui legislatore ha inteso prevenire a monte una

²⁸ Con cui, in deroga ai principi in materia di concorso di persone, si prevede che, da un lato, “l’emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall’articolo 2”; e che, dall’altro, “chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall’articolo 8”. Il divieto di concorso incrociato tra emittente ed utilizzatore di fatture false risponde ad una duplice finalità, che può essere correttamente messa a fuoco tenendo conto della dinamica di parziale continenza esistente tra l’una e l’altra condotta e, più in generale, del modello sanzionatorio adottato a partire dal 2000 per i reati tributari: nella prospettiva dell’emittente, la convergenza dell’azione delittuosa verso la commissione di un altrui illecito renderebbe astrattamente configurabile una responsabilità, a titolo concorsuale, del soggetto che abbia emesso il documento falso per il reato dell’utilizzatore, con conseguente rischio di un *bis in idem* sostanziale; viceversa, dal lato dell’utilizzatore, l’applicazione delle norme in tema di concorso di persone porterebbe a perseguire il soggetto che abbia istigato l’emittente al rilascio della fattura (non solo in qualità di autore del mendacio dichiarativo, ma anche) quale concorrente in una condotta – l’emissione del documento falso – da ritenersi assorbita all’interno della stessa fattispecie di dichiarazione fraudolenta. In considerazione di quanto sopra, da più parti (cfr., in particolare, G. FLORA, *Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, fasc. 3, 2001, p. 697; M. GIGLIOLI, *I reati esterni alla dichiarazione ovvero i delitti in materia di documenti e pagamento di imposte*, in A. D’AVIRRO-M. GIGLIOLI-M. D’AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Wolters Kluwer, Milano, 2017, p. 248) è stato rilevato che la previsione contenuta all’interno dell’art. 9 potrebbe apparire (almeno in parte)

possibile “moltiplicazione” tra i piani di responsabilità penale dell'emittente e dell'utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti.

Guardata sotto questa luce, la previsione contenuta all'interno del comma 1-bis dell'art. 6 sembrerebbe, a ragion veduta, rappresentare null'altro che la (doverosa) trasposizione²⁹, all'interno della disciplina sul tentativo, del principio di *ne bis in idem* sostanziale enucleato all'interno dell'art. 9. La finalità dell'inciso contenuto all'interno del comma 1-bis dell'art. 6 dovrebbe essere, allora, quella di garantire adeguata copertura ad ipotesi che non troverebbero opportuna regolamentazione nella disciplina in tema di concorso incrociato tra emittente e utilizzatore di f.o.i..

Provando quindi a ricavare *de residuo* – anche alla luce della lettura “riduttiva” che la giurisprudenza di legittimità riserva alla disposizione in esame – dall'art. 9 la casistica cui si riferisce il disposto del comma 1-bis dell'art. 6, la disciplina sul divieto di concorso incrociato tra emittente e utilizzatore di f.o.i. presuppone, secondo consolidato orientamento della SC³⁰, la necessaria coesistenza di due distinte condotte criminose, perfette nei rispettivi elementi costitutivi, e, pertanto, non opera nei confronti del soggetto che, pur non avendo utilizzato la fattura in sede di dichiarazione, abbia istigato l'emittente a rilasciare il documento falso. In presenza di un preciso accordo tra le parti, il potenziale utilizzatore delle fatture false che

superflua, dal momento che, soprattutto sotto il profilo dell'emittente, la possibilità di concorso nel fatto dell'utilizzatore potrebbe essere esclusa a monte facendo leva su principi di carattere generale ed alla luce del divieto di *bis in idem* sostanziale; in senso analogo, per l'utilizzatore, l'emissione della fattura falsa costituirebbe, per espressa previsione normativa, null'altro che antefatto non punibile della condotta necessaria ai fini del reato di dichiarazione fraudolenta. Per un'analisi più approfondita delle caratteristiche e della funzione dell'istituto in esame, si v., se si vuole, A. LA ROSA, *Concorso di persone nei casi di emissione o utilizzazione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in L. SALVINI-F. CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto penale tributario*, cit., p. 699-709.

²⁹ C. SANTORIELLO, *Alcune riflessioni ...*, op. cit.; P. VENEZIANI, *Problemi attuali ...*, op. cit.; F. DONELLI, *L'ulteriore recepimento della direttiva PIF ...*, op. cit., p. 439.

³⁰ Così, tra le altre, Cass. pen., Sez. III, 14 gennaio 2009, n. 10394; Cass. pen., Sez. III, 17 marzo 2010, n. 14862; Cass. pen., Sez. III, 26 maggio 2010, n. 35453; Cass. pen., Sez. IV, 26 gennaio 2011, n. 16550; Cass. pen., Sez. III, 7 giugno 2011, n. 35730; Cass. pen., Sez. III, 12 ottobre 2011, n. 1894; Cass. pen., Sez. II, 17 gennaio 2012, n. 9281; Cass. pen., Sez. III, 18 giugno 2018, n. 51468; Cass. pen., Sez. VI, 21 febbraio 2019, n. 22874; Cass. pen., Sez. III, 22 maggio 2019, n. 41124. In senso contrario, si v. Cass. pen., Sez. III, 14 novembre 2007, n. 3052; Cass. pen., Sez. Un., 28 ottobre 2010, n. 1235.

non abbia presentato la dichiarazione mendace potrebbe essere al contempo perseguito come concorrente nel fatto dell'emittente (art. 8) e come autore del tentativo di dichiarazione fraudolenta (art. 2 e 56 c.p.), oggi perseguibile ai sensi dell'art. 6, comma 1-*bis*. Questa eventualità è tuttavia esclusa dal disposto del medesimo comma 1-*bis*, che impone di selezionare uno e un solo titolo di responsabilità penale (nella specie, quella concorsuale) a carico del soggetto che abbia partecipato, a vario titolo, alla condotta di emissione di f.o.i. senza portare a termine il disegno criminoso³¹.

L'ulteriore ipotesi di rilievo è quella in cui un medesimo soggetto operi al contempo in qualità di emittente e di utilizzatore delle fatture per operazioni inesistenti (quand'anche a beneficio di soggetti formalmente distinti, ma operanti in un contesto economico e/o fattuale sostanzialmente unitario): difettando la pluralità di soggetti richiesta per l'applicazione della disciplina sul concorso di persone, anche tale fattispecie è ritenuta estranea³² al campo di applicazione dell'art. 9. La previsione del comma 1-

³¹ È facile rilevare come, nei casi in esame, la norma sul tentativo risulti, di fatto, svuotata di ogni significato, non residuando alcuno spazio per contestare il reato tentato di dichiarazione fraudolenta tramite f.o.i. a carico del soggetto compartecipe nella condotta dell'emittente. L'unica possibilità per ampliare la portata applicativa della norma dovrebbe essere quella di tracciare una rigorosa distinzione tra la fase preparatoria di emissione e quella successiva di *utilizzo* delle f.o.i. tramite registrazione in contabilità. In quest'ottica, prima dell'annotazione in contabilità, il potenziale utilizzatore delle f.o.i. risulterebbe perseguibile come concorrente nel reato dell'emittente; dopo la registrazione, si realizzerebbe un "segmento tipico" della condotta prevista dall'art. 2 e, pertanto, la fattispecie dovrebbe essere ricondotta all'interno della disciplina sul tentativo (cfr. VENEZIANI, *Problemi attuali ...*, op. cit.).

³² Cass. pen., Sez. III, 8 marzo 2012, n. 19247; Cass. pen., Sez. III, 20 dicembre 2012, n. 19025; Cass. pen., Sez. III, 4 luglio 2013, n. 7324; Cass. pen., Sez. III, 16 gennaio 2013, n. 36859; Cass. pen., Sez. III, 2 luglio 2014, n. 43320; Cass. pen., Sez. III, 11 maggio 2016, n. 28979; Cass. pen., Sez. III, 25 ottobre 2016, n. 5434; Cass. pen., Sez. III, 7 dicembre 2016, n. 4530; Cass. pen., Sez. III, 16 marzo 2017, n. 11034; Cass. pen., Sez. III, 11 novembre 2020, n. 31582. Secondo Cass. pen., Sez. III, 1° dicembre 2020, n. 34021, il principio deve ritenersi applicabile anche in relazione alla responsabilità penale dell'*extraneus* che concorra paritariamente nella condotta dell'emittente e utilizzatore dei documenti falsi. Ciò, in quanto "la concezione unitaria del concorso di persone nel reato ... comporta che gli atti dei singoli sono nello stesso tempo considerati loro propri e comuni anche agli altri, sicché ciascuno ne risponde interamente. Questo principio si applica non solo nell'ipotesi di più atti volti al compimento di un reato singolo, ma anche in quelli di più reati finalizzati, nel quadro di un

bis vale quindi ad escludere che, in caso di identità soggettiva, l'artefice della frode possa essere al contempo chiamato a rispondere e come emittente (art. 8) e come potenziale utilizzatore della fattura falsa nell'ambito di un tentativo di illecito dichiarativo penalmente perseguibile.

6. *Il compimento di atti diretti a commettere i delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 e la configurabilità di un tentativo punibile* – Si è fin qui cercato di ricostruire il potenziale ambito applicativo dell'art. 6, comma 1-*bis*, così come desumibile alla luce delle (per vero, scarse) indicazioni di ordine testuale e sulla base del quadro normativo e giurisprudenziale in cui la disposizione è destinata ad operare. Resta a questo punto da indagare quali siano gli ulteriori requisiti di carattere oggettivo che consentono di configurare un illecito dichiarativo (semplice o qualificato) punibile nella forma tentata.

La formulazione del comma 1-*bis* dell'art. 6 è sul punto sibillina, contenendo solo un generico riferimento al compimento di *“atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4”*. Se si pone a confronto tale disposizione con la corrispondente previsione di parte generale, si può subito rilevare come l'art. 56 c.p. si preoccupi di tratteggiare in maniera molto più specifica le caratteristiche del delitto tentato, richiedendo espressamente una condotta *“idonea”* e *“diretta in modo non equivoco”* a commettere un reato³³.

piano con articolata distribuzione di compiti, a un risultato da tutti perseguito. ... Ne discende, conclusivamente, che partecipando il concorrente extraneus paritariamente, secondo i principi del concorso di persone ex art. 110, c.p., alla commissione di ciascuno dei reati oggetto di volontà comune di cui coautore è il concorrente intraneus, come per quest'ultimo non è applicabile la deroga all'art. 110, c.p. prevista dall'art. 9, DLgs. n. 74 del 2000, allo stesso modo tale deroga non vale nemmeno per il secondo, proprio considerazione della natura paritaria della partecipazione a ciascuno dei due illeciti”.

³³ Cfr. art. 56, comma 1, c.p.: *“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”*. La rilevanza penale del tentativo, come figura delittuosa autonoma che si innesta sulla fattispecie di parte speciale che non sia giunta a consumazione, presuppone la sussistenza di due elementi di carattere oggettivo, che attengono al rapporto – in termini di idoneità e univocità – tra la condotta posta in essere e la sua finalizzazione alla successiva commissione di un illecito. In questo frangente, il riferimento all'idoneità degli atti contenuto all'interno dell'art. 56 c.p. postula un giudizio *ex ante* sulla potenziale attitudine della condotta considerata a determinare una messa in pericolo del bene giuridico tutelato da una data norma incriminatrice; il requisito di univocità impone, invece, di accertare se l'azione

Ove il mancato accenno ai requisiti di *idoneità* ed *univocità* della condotta da parte dell'art. 6, comma 1-*bis*, venisse inteso come indice della volontà del legislatore della materia di discostarsi dagli ordinari criteri che consentono di stabilire quando un'azione abbia oltrepassato la soglia minima di offensività che giustifica una risposta in sede penale, sarebbe arduo escludere la sussistenza di manifesti profili di illegittimità costituzionale della nuova disciplina, sul piano del rispetto del principio di tassatività e materialità³⁴. Per superare l'*impasse*, non sussiste dunque altra scelta, sul piano interpretativo, se non quella di ritenere che, anche ai fini del disposto dell'art. 6, comma 1-*bis*, sia necessario il compimento di un'azione idonea e non equivoca, propedeutica alla commissione di un successivo reato dichiarativo³⁵.

Su tali premesse si fonda, l'individuazione della soglia minima di configurabilità di un tentativo perseguibile *ex art. 6, comma 1-bis* può risultare relativamente agevole, quantomeno con riguardo ai reati di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3, la cui struttura "bifasica" consente di isolare specifici segmenti esecutivi o preparatori di certa *strumentalità* rispetto alla consumazione dell'azione delittuosa.

Facendo riferimento, ad esempio, al reato di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la condotta descritta all'interno dell'art. 2 trova il suo antefatto necessario e tipizzante nell'*utilizzo* di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti³⁶. In

abbia raggiunto uno stadio esecutivo "minimo", inequivocabilmente riferibile alla realizzazione di uno specifico proposito criminoso.

³⁴ In assenza di un apposito vaglio sul grado di univocità e idoneità dell'azione, infatti, qualsiasi condotta puramente preparatoria risulterebbe penalmente perseguibile sol perché riconducibile all'attuazione di un generico e indefinito proposito criminoso, pur nell'assenza di una reale minaccia o messa in pericolo di un bene giuridico tutelato da una norma incriminatrice.

³⁵ P. VENEZIANI, *Problemi attuali ...*, op. cit.; C. CORSARO – M. ZAMBRINI, *Il recepimento della direttiva PIF ...*, op. cit.; I. BLASI, *Reati tributari e direttiva PIF ...*, op. cit., p. 91.

³⁶ Il comma 2 dell'art. 2 chiarisce, in particolare, che il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono "*registrati nelle scritture contabili obbligatorie*" o, in alternativa, "*detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria*". Se ne ricava, dunque, che tanto le fatture, quanto gli altri documenti, possono realmente porsi in rapporto di funzionalità rispetto alla presentazione di una dichiarazione mendace, solo laddove il contribuente ne faccia un uso

questa prospettiva, un tentativo perseguibile ai sensi dell'art. 6, comma 1-*bis* e 2 potrà configurarsi laddove il contribuente annoti in contabilità fatture per operazioni inesistenti, allo scopo di supportare in dichiarazione l'esposizione di costi (IVA) fittizi. Fuori da queste ipotesi, qualunque altra condotta (si pensi, ad esempio, alla mera detenzione di una fattura falsa che non confluisca in contabilità) non sembrerebbe presentare quei requisiti minimi di idoneità e univocità necessari ad assurgere ad atto tipico e strumentale rispetto alla commissione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante f.o.i..

Analogamente, con riferimento alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3, i margini di configurabilità del tentativo punibile dovrebbero essere ricavati partendo dalla nozione di mezzo fraudolento e valutando se il contribuente abbia posto in essere specifici artifici (*i.e.*, operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente; annotazione di documenti falsi; altre attività decettive volte ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria) propedeutici rispetto ad un potenziale, successivo mendacio dichiarativo. Resterebbero, dunque, sicuramente estranee alla casistica di rilievo le condotte che si esauriscano nella mera violazione (totale o parziale) di obblighi di fatturazione e annotazione di elementi attivi realmente percepiti, quali fattispecie che – secondo il disposto dell'art. 3, comma 3 – non rientrano nella nozione di “mezzo fraudolento”.

La rilevanza penale di tali condotte, quale forma di tentativo punibile, potrebbe essere, di contro, astrattamente recuperata nel quadro del reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, la cui formulazione aperta e residuale potrebbe, sotto molti profili, ampliare notevolmente lo spettro applicativo dell'art. 6, comma 1-*bis*. Ciò a patto di ritenere che, ai fini della disposizione in esame, l'esistenza o meno di un vero e proprio “sistema fraudolento transfrontaliero” sia del tutto indifferente, potendo un

“giuridicamente qualificato”. Ciò che si verifica, in particolare, nel caso in cui il documento confluisca nelle scritture contabili obbligatorie che il contribuente è tenuto a predisporre ai sensi degli artt. 13 e 14 d.P.R. n. 600/1973 o (per i soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili) venga detenuto come pezza giustificativa dei costi indicati in dichiarazione.

qualsiasi (potenziale) inadempimento dichiarativo configurare un “tentativo di frode IVA” penalmente perseguibile³⁷.

Nel descritto scenario, resterebbe comunque da valutare quale rilevanza possa assumere la spontanea presentazione di una dichiarazione corretta da parte dell'autore della condotta e se tale circostanza rilevi o meno come forma di desistenza scriminante *ex art. 56, comma 3, c.p.*³⁸.

7. *Tentativo e reati dichiarativi: l'utilità dell'inutile?* - L'analisi delle varie problematiche connesse alla misura prevista dall'art. 6, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 74/2000 conferma le preoccupazioni³⁹ da più parti espresse in relazione all'assenza di una reale efficacia deterrente e preventiva della disciplina sulla perseguibilità del tentativo per i reati dichiarativi.

Tralasciando gli aspetti di ordine sistematico, legati alla compatibilità tra la previsione in esame e l'impianto complessivo del d.lgs. n. 74/2000, è innegabile infatti che la norma di recente emanazione trovi insormontabili barriere applicative sul piano pratico, ove si tenga conto del più ampio contesto procedimentale e accertativo esistente in materia penal-tributaria. Un contesto in cui la rinuncia alla criminalizzazione delle fattispecie prodromiche – oltre ad essere frutto di una visione del diritto penale come *extrema ratio* – può in certa misura ricondursi ad una sorta di pragmatismo legislativo, a fronte di condotte che, il più delle volte, potranno essere concretamente intercettate solo a seguito della presentazione della dichiarazione annuale da parte del contribuente.

³⁷ V. *retro*, § 4. Nell'assenza di ulteriori e specifici elementi tipizzanti richiesti dalla fattispecie primaria, condotte come l'omessa contabilizzazione di elementi attivi o la sotto-fatturazione/omessa fatturazione di operazioni imponibili IVA potrebbero dunque rientrare automaticamente nel campo di applicazione dell'art. 6, comma 1-*bis*, al ricorrere degli ulteriori requisiti (di ordine territoriale e quantitativo) previsti dalla disciplina in esame. Tale possibilità sarebbe invece esclusa in radice ove si ritenesse – pur nell'assenza di chiari riferimenti testuali – che la previsione qui in esame operi solo in presenza di un sistema *fraudolento* transfrontaliero. Il dettato dell'art. 3, comma 3, varrebbe infatti a comprovare che, in ipotesi che riguardino la mera omessa contabilizzazione di ricavi o la mancata fatturazione di operazioni imponibili, non sussista alcun espediente idoneo ad essere ricondotto nella nozione di *frode*.

³⁸ Art. 56, comma 3, c.p.: “Se il colpevole volontariamente desiste dall'azione, soggiace soltanto alla pena per gli atti compiuti, qualora questi costituiscano per sé un reato diverso”.

³⁹ G. FLORA, *Prime riflessioni ...*, op. cit.; P. VENEZIANI, *Problemi attuali ...*, op. cit..

In questo frangente, una valutazione ponderata del rapporto costi/benefici, potrebbe addirittura sconsigliare una “corsa” alla criminalizzazione di attività prodromiche che non sfocino nella concreta lesione degli interessi erariali.

È allora inevitabile chiedersi se la concreta utilità pratica della nuova norma sul tentativo possa o debba essere, piuttosto, ricercata nel più ampio quadro delle misure introdotte per la protezione degli interessi finanziari dell’Unione. E, tra queste, nell’istituzione della nuova Procura Europea, destinata a svolgere un ruolo centrale nell’attività di contrasto e repressione delle frodi transazionali in danno del bilancio dell’Unione.

Proprio il ruolo propulsivo e di coordinamento assegnato alla EPPO, quale organismo indipendente incaricato di indagare, perseguire e portare in giudizio i reati che ledono gli interessi finanziari dell’UE all’interno degli Stati membri, potrebbe infatti potenziare la capacità di reazione dei singoli ordinamenti nazionali in presenza di meccanismi fraudolenti *cross-border*, anticipando la soglia di intervento punitivo ad uno stadio in cui risulti ancora possibile scongiurare il rischio di ingenti danni sul piano finanziario. “Scoperto” un carosello IVA in un Paese dell’Unione, la normativa PIF consentirebbe così, senza troppi ostacoli, di intercettare per tempo richieste di rimborso o detrazioni d’imposta fraudolentemente esercitate da parte di operatori conniventi all’interno di un altro Stato membro.

In questo (ormai non così tanto) avveniristico scenario⁴⁰, la perseguibilità del tentativo per gli illeciti dichiarativi non sarà forse così inutile.

ANGELA MARIA LA ROSA
Avvocato in Roma

⁴⁰ L’EPPO è divenuta ufficialmente operativa a partire dal 1° giugno 2021.