

Cassazione penale

direttore scientifico
condirettore
LV - giugno 2015, n° 06

Domenico Carcano
Mario D'Andria

06

20
15

| estratto

ASPETTI PENALI DELLA *VOLUNTARY
DISCLOSURE*

di Marco Grotto

281.5 ASPETTI PENALI DELLA *VOLUNTARY DISCLOSURE*

Criminal Implications of Voluntary Disclosure

Lo scritto si propone di trattare gli aspetti penali della “*voluntary disclosure*” ed, in particolare, di indagare gli effetti sistematici della causa di non punibilità per i reati tributari, prevista dalla l. n. 186 del 2014.

The article examines the criminal law implications of “voluntary disclosure”. In particular, the article is focused on the exclusion of criminal liability for the fiscal crimes provided by Law No. 186/2014.

di **Marco Grotto**

Dottore di ricerca in diritto penale - Università di Trento

Sommario 1. L’istituto della *voluntary disclosure*. — 2. L’effetto di “autodenuncia”, ovvero dell’obbligo per l’Agenzia delle Entrate di comunicare all’autorità giudiziaria la definizione della procedura di “collaborazione volontaria”. — 3. L’estensione “oggettiva” della causa di non punibilità. — 4. L’estensione “soggettiva” della causa di non punibilità. — 5. Il nuovo reato di «*Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero*».

1. L’ISTITUTO DELLA *VOLUNTARY DISCLOSURE*

La disciplina della “collaborazione volontaria” (o *voluntary disclosure*) è contenuta nella l. n. 186 del 2014⁽¹⁾. L’art. 1, comma 1, di tale legge modifica il d.l. n. 167 del 1990 (convertito dalla l. n. 227 del 1990) e regola l’emersione spontanea dei capitali detenuti illecitamente all’estero (c.d. “collaborazione volontaria internazionale”). I commi 2, 3 e 4 dell’art. 1 riguardano, invece, la “collaborazione volontaria nazionale” e sono finalizzati a consentire a tutti i contribuenti – non solo, dunque, a coloro che hanno commesso illeciti fiscali internazionali – il ripristino della legalità erariale. Gli altri commi del primo articolo e l’art. 2 disciplinano ulteriori aspetti procedurali, mentre l’art. 3 contiene alcune modifiche agli artt. 648-*bis* e 648-*ter* c.p. ed introduce la nuova fattispecie di «*Autoriciclaggio*» (art. 648-*ter*. 1 c.p.)⁽²⁾.

⁽¹⁾ Prima che il Parlamento provvedesse all’approvazione della l. n. 186 del 2014, il Governo aveva adottato il d.l. n. 4 del 2014, recante «*Disposizioni urgenti in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all’estero, nonché altre disposizioni urgenti in materia tributaria e contributiva e di rinvio di termini relativi ad adempimenti tributari e contributivi*». La legge di conversione ha previsto la soppressione dell’art. 1 del decreto legge (ovvero dell’articolo contenente le disposizioni in materia di collaborazione volontaria); tuttavia ha fatto salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base di tale articolo 1. Per comodità espositiva, nel presente scritto si farà sempre riferimento alla l. n. 186 del 2014.

⁽²⁾ Sul tema CAVALLINI e TROYER, *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all’ombra del “vicino ingombrante”*, in *Dir. pen. cont.*, 2015; D’AVIRRO e GIGLIOLI, *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, p. 135 ss. (spec. p. 147 ss); SGUBBI, *Il nuovo delitto di “autoriciclaggio”: una fonte inesauribile di “effetti perversi” dell’azione legislativa*, in *Dir. pen. cont.*, 2014; MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, *ivi*, 2014; BRICCHETTI, *Riciclaggio ed auto-riciclaggio*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2014, p. 684 ss. In chiave sistematica, v. BIANCHI, *Concorso di persone e reati accessori*, Giappichelli, 2013.

L'iter procedurale ⁽³⁾ – che si attiva su istanza di parte – prevede che, sulla base della relazione e della documentazione presentate dal contribuente, l'Agenzia delle Entrate ridetermini la base imponibile e quantifichi l'ammontare del versamento dovuto, che dovrà essere eseguito entro termini tassativi ⁽⁴⁾.

Gli "effetti benefici" per il contribuente consistono, oltre che nella generale possibilità di "regolarizzare" la propria posizione fiscale, in un'applicazione delle sanzioni tributarie in misura ridotta ⁽⁵⁾ e nella non punibilità ⁽⁶⁾ dei delitti di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter del d.lg. n. 74 del 2000 ⁽⁷⁾, nonché dei reati di «riciclaggio» (art. 648-bis c.p.) ed «impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita» (art. 648-ter c.p.) ⁽⁸⁾. Quanto alle condotte astrattamente riconducibili alla nuova fattispecie di «autoriciclaggio» (art. 648-ter.1 c.p.), esse non sono punibili se commesse fino al 30 settembre 2015 (che è il termine ultimo per "aderire" alla *voluntary disclosure*). Ai sensi del comma 5 dell'art. 1 della l. n. 186 del 2014, detta "esclusione della punibilità" si estende a tutti gli eventuali concorrenti nel reato.

2. L'EFFETTO DI "AUTODENUNCIA", OVVERO DELL'OBBLIGO PER L'AGENZIA DELLE ENTRATE DI COMUNICARE ALL'AUTORITÀ GIUDIZIARIA LA DEFINIZIONE DELLA PROCEDURA DI "COLLABORAZIONE VOLONTARIA"

La presentazione della domanda di *voluntary disclosure* ha l'effetto tributario di un'autodichiarazione di residenza fiscale italiana e di una "confessione" per i periodi soggetti ancora ad

⁽³⁾ Per gli aspetti di natura tributaria si rimanda alla Circolare n. 10/E adottata dalla Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate in data 13 marzo 2015 ed alle *Istruzioni per la compilazione del modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria*, pure emanate dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento del 30.1.2015, prot. n. 2015/13193.

⁽⁴⁾ Sulla tassatività del termine per effettuare il pagamento in questo tipo di procedure, v. Sez. II, 19 giugno 2013, n. 34986, inedita (la Suprema Corte ha ritenuto integrato il tentativo di truffa aggravata nel caso di un imputato che aveva "scudato" un importo che, in realtà, gli era stato prestato dal padre e che corrispondeva ad una somma detenuta all'estero, ma esigibile successivamente al termine per l'attivazione della procedura. Il contribuente, in sostanza, aveva cercato di "aggirare" i termini previsti dalla normativa e, così, di beneficiare artificiosamente della tassazione al 5% anziché al 43%).

⁽⁵⁾ La possibilità di applicare cumulativamente sanzioni tributarie e sanzioni penali è stata ribadita da Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, in *questa rivista*, 2014, p. 38 ed in *Corr. trib.*, 2013, p. 3487, con nota di TRAVERSI, e Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425, *ivi*, 2014, p. 38. Il tema è estremamente dibattuto a seguito delle sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo del 10 febbraio 2015 (Kiviveri c. Finlandia), dell'11 dicembre 2014 (Lucky Dev c. Svezia) e del 4 marzo 2014 (Grande Stevens e altri c. Italia), tutte in *Dir. pen. cont.* La questione del "doppio binario sanzionatorio" è stata nuovamente portata all'attenzione della CEDU dal Tribunale di Torino con l'ordinanza 27 ottobre 2014, commentata da BONTEMPELLI, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, in *Arch. pen.*, 2015, 1, p. 1 ss. Tuttavia, con ordinanza del 15 aprile 2015, *inedita*, la Corte EDU si è dichiarata incompetente a decidere. Sul fronte interno, Cass., sez. trib. civ., 6 novembre 2014 (ord.) e Sez. V, 10 novembre 2014 (ord.), entrambe in *Dir. pen. cont.*, hanno rimesso la questione alla Corte costituzionale.

⁽⁶⁾ Sulle «*attuali forme di perdono*» v. ASTROLOGO, *Le cause di non punibilità. Un percorso tra nuovi orientamenti interpretativi e perenni incertezze dogmatiche*, Bononia University Press, 2009, p. 135 ss.

⁽⁷⁾ Si tratta dei delitti di «*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*» (art. 2 della l. n. 74 del 2000); «*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*» (art. 3); «*Dichiarazione infedele*» (art. 4); «*Omessa dichiarazione*» (art. 5); «*Omesso versamento di ritenute certificate*» (art. 10-bis) ed «*Omesso versamento di IVA*» (art. 10-ter).

⁽⁸⁾ V. l'art. 5-*quinquies* del d.l. n. 167 del 1990 (introdotto dalla l. n. 186 del 2014) per quanto riguarda la "collaborazione volontaria internazionale" e l'art. 1, comma 4, della l. n. 186 del 2014, per la "collaborazione volontaria nazionale".

accertamento ⁽⁹⁾ e l'effetto penale di un'autodenuncia. Infatti, ai sensi dell'art. 5-*quater*, comma 3, del d.l. n. 167 del 1990, come novellato, «entro trenta giorni dalla data di esecuzione dei versamenti indicati al comma 1, lettera b), l'Agenzia delle Entrate comunica all'autorità giudiziaria competente la conclusione della procedura di collaborazione volontaria, per l'utilizzo dell'informazione ai fini di quanto stabilito all'articolo 5-*quinquies*, comma 1, lettere a) e b)».

Tale disposizione presenta almeno quattro aspetti problematici.

La prima questione è se la "comunicazione" che l'amministrazione fiscale è tenuta ad inviare debba o meno essere corredata dalla documentazione che il contribuente ha allegato alla domanda di "collaborazione volontaria".

Sebbene la norma nulla preveda sul punto, è realistico pensare che le Agenzie delle Entrate trasmetteranno alle procure tutti i documenti e le informazioni in loro possesso, vuoi per un generale onere di completezza nella trasmissione della notizia di reato, vuoi perché, altrimenti, il Pubblico Ministero non sarebbe messo nelle condizioni di poter valutare l'applicabilità o meno, nei singoli casi di specie, della causa di non punibilità prevista dall'art. 5-*quinquies*.

In questo modo, però, l'autorità giudiziaria riceverà "direttamente dal contribuente" la documentazione idonea a disvelare le modalità con le quali i redditi sono stati sottratti a tassazione ed acquisirà la prova documentale dell'illecito penale eventualmente commesso senza dover svolgere alcuna attività investigativa (men che meno all'estero ⁽¹⁰⁾).

La seconda questione è se l'obbligo di comunicazione, che incombe sull'Agenzia delle Entrate, riguardi indistintamente tutti i procedimenti di collaborazione volontaria che si concludano positivamente, oppure se esso si imponga per i soli procedimenti di *voluntary disclosure* (conclusi con esito positivo) nell'ambito dei quali siano emersi indizi della commissione di uno dei reati "coperti" dalla causa di non punibilità.

Ci sembra che vi siano argomentazioni di carattere letterale e sistematico per prediligere la seconda soluzione ⁽¹¹⁾.

In primo luogo perché l'art. 5-*quater*, comma 3, del d.l. n. 167 del 1990 – il quale ammette che la trasmissione della *notitia criminis* avvenga «entro trenta giorni dalla data di esecuzione dei versamenti» – pare essere una norma derogatoria dell'art. 331 c.p.p., che prevede che i pubblici ufficiali e gli incaricati di pubblico servizio denuncino «senza ritardo» i reati perseguibili d'ufficio dei quali abbiano avuto notizia nell'esercizio delle rispettive funzioni. Il presupposto di applicabilità della norma speciale è dunque lo stesso previsto per la norma generale, ovvero l'astratta configurabilità di un reato ⁽¹²⁾. La *ratio* di tale previsione sembra quella di "legare" l'attivazione (e la conclusione) del procedimento penale all'esito del "percorso" tributario: altrimenti accadrebbe che, appena ricevuta un'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, l'amministrazione finanziaria che ravvisasse gli estremi di qualche

⁽⁹⁾ FALSITTA, *Spunti per una riflessione sulla collaborazione volontaria*, in *Ind. pen.*, 2014, p. 220 parla di dichiarazione di scienza, resa spontaneamente, relativa alla costituzione ed alle vicende di un patrimonio detenuto in violazione di legge, che dà avvio ad un procedimento di accertamento delle violazioni conseguenti.

⁽¹⁰⁾ Sulle difficoltà proprie di tali tipo di indagini, v. UBERTIS, *La prova acquisita all'estero e la sua utilizzabilità in Italia*, in questa rivista, 2014, p. 696 ss. e CAMPILONGO, *La circolazione della prova nel contesto europeo, tra mutuo riconoscimento delle decisioni giudiziarie ed armonizzazione normativa*, ivi, 2014, p. 707 ss.

⁽¹¹⁾ Contra INGRASSIA, *Le (caleidoscopiche) ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure: causa sopravvenuta di non punibilità, autodenuncia e condotta penalmente rilevante*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, p. 5.

⁽¹²⁾ Rimane fermo l'obbligo di denuncia *immediata* per tutti quei fatti costituenti reato e non menzionati dall'art. 5-*quinquies* del d.l. n. 167 del 1990. Concorde INGRASSIA, *Le (caleidoscopiche) ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure*, cit., p. 9, n. 27.

reato tributario avrebbe l'obbligo di immediata segnalazione alla Procura della Repubblica, ma non sarebbe poi tenuta a comunicare la positiva conclusione della procedura ex l. n. 186 del 2014. Dal che l'autorità giudiziaria potrebbe trovarsi ad istruire procedimenti senza sapere che i relativi fatti sono già "coperti" dalla causa di non punibilità, con evidente dispendio di tempo e risorse.

In secondo luogo perché il flusso informativo verso l'autorità giudiziaria è previsto «per l'utilizzo delle informazioni ai fini di quanto stabilito all'articolo 5-*quinquies*, comma 1, lettere a) e b)», ovvero per consentire una rapida applicazione della causa di non punibilità ivi contemplata: esigenza, questa, che non si pone nei casi in cui il fatto non sia riconducibile ad alcuna fattispecie delittuosa.

Infine perché sarebbe superfluo che l'Agenzia delle Entrate riversasse sulla Procura della Repubblica notizie "superflue" perché relative a fatti non costituenti reato.

Di talché, nel caso di reati tributari che prevedano soglie di punibilità (artt. 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter* del d.lg. n. 74 del 2000), si può concludere che l'obbligo di comunicazione ex art. 5-*quater* scatti solo per l'ipotesi in cui tali soglie risultino superate ⁽¹³⁾.

La terza questione attiene all'uso che il pubblico ministero potrà fare delle informazioni e della documentazione acquisite. Appare insostenibile ritenere che esse possano essere utilizzate *solo* ai fini dell'applicazione della causa di non punibilità. In altre parole il contribuente che presenti la domanda di collaborazione volontaria è esposto al rischio che dalla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate scaturiscano a carico proprio o di terzi concorrenti procedimenti per reati diversi da quelli menzionati dalla normativa sulla *voluntary disclosure*. Né, per evitare ciò, egli potrà efficacemente invocare il principio del *nemo tenetur se detegere*, che fa divieto allo Stato di obbligare un cittadino ad affermare la propria responsabilità, ma che non impedisce la repressione di reati che il cittadino stesso disveli di aver commesso ⁽¹⁴⁾.

La quarta questione è se l'autorità giudiziaria possa sindacare le determinazioni assunte dall'Agenzia delle Entrate a seguito della presentazione della domanda di *voluntary disclosure*. Si pensi all'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria non sappia che un concorrente del soggetto richiedente la procedura di collaborazione volontaria ha già avuto formale conoscenza di un procedimento penale in corso (ciò a differenza del magistrato competente, che ha disposto le notifiche) ⁽¹⁵⁾ oppure non si avveda che il contribuente ha presentato la domanda più di una volta fruendo di un'interposizione fittizia (circostanza, che, invece, può essere nota alla Procura che stia svolgendo indagini per il reato di «*Trasferimento fraudolento di valori*» di cui all'art. 12-*quinquies* del d.l. n. 306 del 1992 ⁽¹⁶⁾): in entrambi i casi potrebbe accadere che

⁽¹³⁾ Per onere di completezza, si ricorda che la giurisprudenza afferma con una certa costanza che il giudice penale non è vincolato alla determinazione delle soglie effettuata dell'amministrazione finanziaria, potendo provvedervi in via autonoma: in tal senso, tra le tante, Sez. III, 4 giugno 2014, n. 38684, in *Riv. dir. trib.*, p. 197 ss., con nota di DI SIENA, *La definizione dell'imposta evasa nella dinamica dei delitti dichiarativi: fra affermazioni draconiane ed incoerenze sistematiche*.

⁽¹⁴⁾ Su questo argomento, v. recentemente TASSINARI, *Nemo tenetur se detegere. La libertà dalle autoincriminazioni nella struttura del reato*, Bologna, Bononia University Press, 2012, *passim* (il principio del *nemo tenetur* viene esaminato in rapporto alle legislazioni premiali spec. alle p. 348 ss. e p. 374 ss.).

⁽¹⁵⁾ Questa situazione potrebbe verificarsi nel caso in cui l'autorità giudiziaria abbia disposto contemporaneamente una notifica a due imputati, ma uno di questi sia residente all'estero e dunque impieghi più tempo a ricevere l'atto.

⁽¹⁶⁾ Un'analisi giurisprudenziale della fattispecie si ritrova in BRIZZI, *Il trasferimento di beni tra sistema penale e sistema di prevenzione*, in *Arch. pen.*, 2014, 2, p. 1 ss. Giustamente INGRASSIA, *Le (caleidoscopiche) ricadute penali della procedura di voluntary disclosure*, cit., p. 14 s. pone il problema del rapporto tra la fattispecie di cui all'art.

l’Agenzia delle Entrate invii all’autorità giudiziaria una comunicazione di corretta conclusione della procedura di “collaborazione volontaria” quando invece l’istanza dovrebbe essere dichiarata inammissibile *ex art. 5-quater*, comma 2, d.l. n. 167 del 1990 ⁽¹⁷⁾.

In tali ipotetiche situazioni il magistrato si troverebbe a dover sciogliere il dubbio tra l’applicare la causa di non punibilità anche a fronte di un provvedimento tributario illegittimo ovvero l’attivare i normali strumenti repressivi prescindendo dalle determinazioni assunte dall’amministrazione tributaria. Sul punto l’orientamento della giurisprudenza (e della dottrina) pare abbastanza pacifico: qualora il giudice penale ritenga che un atto amministrativo sia illegittimo, egli non ha semplicemente il potere, bensì ha un vero e proprio dovere giuridico generalizzato di “disapplicazione” ⁽¹⁸⁾. Ciò è tanto più vero in un caso – come quello che s’è prospettato – nel quale il vizio dell’atto consiste in una palese violazione di legge (e non, ad esempio, in un più “sfuggente” eccesso di potere). Né, per escludere una tale interpretazione *in malam partem*, sembra invocabile l’“argine” dell’art. 25 Cost.: la giurisprudenza di legittimità, infatti, ha più volte affermato che può essere disapplicato anche l’atto amministrativo illegittimo che intervenga quale causa estintiva del reato senza che ciò concreti una violazione del principio di legalità e dei suoi corollari ⁽¹⁹⁾.

12-*quinquies* del d.l. n. 306 del 1992 e il nuovo art. 648-*ter*1 c.p., soprattutto in ragione del fatto che, secondo Sez. un., 27 febbraio 2014, n. 25191, «i fatti di “auto” riciclaggio e reimpiego sono punibili, sussistendone i presupposti, ai sensi dell’art. 12-*quinquies* del d.l. n. 306 del 1992 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 356 del 1992» (la sentenza è pubblicata in *questa rivista*, 2014, p. 4052 ss., con note di BIANCHI, *Reimpiego di proventi illeciti e concorso in associazione di tipo mafioso nella lettura chiarificatrice della Suprema Corte* e di MILONE, *Il rapporto tra i delitti di riciclaggio e reimpiego ed il delitto associativo di tipo mafioso al vaglio delle Sezioni Unite. Il precario bilanciamento del divieto di incriminazione dell’auto-riciclaggio e degli obiettivi di contrasto dell’infiltrazione criminale nell’economia*, oppure in *Dir. pen. proc.*, 2014, p. 1303 ss. con nota di TEDESCO, *Le Sezioni Unite sui rapporti tra associazione a delinquere di stampo mafioso e riciclaggio*).

⁽¹⁷⁾ L’art. 5-*quater*, comma 2 appunto prevede: «La collaborazione volontaria non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l’autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all’articolo 4, comma 1, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all’ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria indicato al comma 1 del presente articolo. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo è stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato. La richiesta di accesso alla collaborazione volontaria non può essere presentata più di una volta, anche indirettamente o per interposta persona».

⁽¹⁸⁾ In questi esatti termini GAMBARDELLA, *La disapplicazione degli atti amministrativi illegittimi nel sistema penale dopo le recenti riforme del diritto amministrativo*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2013, p. 744, il quale rinviene le fonti di tale potere-dovere negli artt. 2, 4 e 5 dell’Allegato E della l. n. 2245 del 1865, nell’art. 4 disp. prel. c.c., nell’art. 101 Cost. e nell’art. 2 c.p.p. Il quadro dell’evoluzione giurisprudenziale circa la configurabilità del reato edilizio in presenza di un titolo abilitativo successivamente annullato ovvero giudicato *incidenter tantum* illegittimo si ritrova in MELCHIONDA, *Reati edilizi e sindacato del giudice penale sulla legittimità del titolo abilitativo. Una problematica ancora attuale*, in *Il Diritto della Regione*, 2008, p. 133 ss. L’argomento è certamente molto articolato e complesso ed ha formato oggetto anche di specifiche indagini monografiche: PETRONE, *La tutela penale degli ordini amministrativi*, Giuffrè, 1980; CAPALDO, *Rilevanza penale delle opere edilizie illegittimamente assentite*, Giuffrè, 1983; COCCO, *L’atto amministrativo invalido elemento delle fattispecie penali*, CUEC, 1996; TANDA, *Attività amministrativa e sindacato del giudice civile e penale*, Giappichelli, 1999; MANTOVANI, *L’esercizio di un’attività non autorizzata. Profili penali*, Giappichelli, 2003; GAMBARDELLA, *Il controllo del giudice penale sulla legalità amministrativa*, Giuffrè, 2002; MERLI, *Sindacato penale sull’attività amministrativa ed abuso d’ufficio*, ESI, 2012; SILVA, *Elementi normativi e sindacato del giudice penale*, Cedam, 2014.

⁽¹⁹⁾ Con riferimento alla disapplicazione del titolo edilizio “in sanatoria” ed al “condono edilizio” illegittimi, v. Sez. III, 13 giugno 2012, n. 25170, in *Guida dir.*, 2012, 38, p. 78; Sez. III, 27 aprile 2011, n. 19587, in *questa rivista*, 2012, p. 1886 ss.

Pertanto, in assenza di una norma *ad hoc*, si produrranno tutte le conseguenze dell'auto-denuncia anche nei confronti di chi, dopo aver presentato la domanda di collaborazione volontaria, abbia poi visto sfumare la possibilità di "riappacificarsi con il fisco" per ragioni di inammissibilità dell'istanza.

In conclusione, a differenza che in passato ⁽²⁰⁾, il contribuente è costretto a scegliere tra due opzioni parimenti "pericolose": mantenere nascosti al fisco i capitali accumulati illecitamente, con il rischio di vedersi contestare il reato di cui all'art. 648-ter.1 c.p. nel caso di una loro movimentazione ⁽²¹⁾, oppure aderire alla "procedura conciliativa con autodenuncia", con tutto ciò che tale scelta comporta ⁽²²⁾.

3. L'ESTENSIONE "OGGETTIVA" DELLA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ

Come precisato in apertura, la scelta del legislatore è stata quella di escludere che il contribuente che azioni la procedura di "collaborazione volontaria" risponda di alcuni reati tributari, nonché dei reati di riciclaggio; impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (commessi in relazione ai delitti tributari non punibili) ⁽²³⁾ ed autoriciclaggio ⁽²⁴⁾.

L'"esenzione" ⁽²⁵⁾ riguarda, oltre che le pene principali previste dalle singole fattispecie incriminatrici, anche le sanzioni accessorie di cui all'art. 12 del d.lg. n. 74 del 2000, nonché la confisca del profitto (o del prezzo) del reato, anche per equivalente, prevista dall'art. 648-quater c.p. ⁽²⁶⁾, dall'art. 11 della l. n. 146 del 2006, se applicabile ⁽²⁷⁾, oppure dal combinato disposto degli artt. 240 c.p. ed 1, comma 143, della l. n. 244 del 2007 ⁽²⁸⁾.

⁽²⁰⁾ Il riferimento è al c.d. "scudo fiscale" (art. 13-bis del d.l. n. 78 del 2009), che, a differenza della l. n. 186 del 2014, permetteva al contribuente di rimanere anonimo e non prevedeva i descritti flussi informativi verso l'autorità giudiziaria.

⁽²¹⁾ Sulla (im)possibilità di applicare il reato di autoriciclaggio anche alle condotte poste in essere dopo l'1 gennaio 2015 (data di entrata in vigore della l. n. 186 del 2014) ma aventi ad oggetto i proventi di delitti non colposi commessi prima di tale data, D. BRUNELLI, *Autoriciclaggio e divieto di retroattività: brevi note a margine del dibattito sulla nuova incriminazione*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, p. 11 s.

⁽²²⁾ In termini analoghi INGRASSIA, *Le (caleidoscopiche) ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure*, cit., p. 2, che parla di *voluntary disclosure* come ultima *chance*, e CAVALLINI e TROYER, *Apocalittici o integrati?*, cit., p. 19, secondo i quali «l'autoriciclaggio è il bastone, lo scudo penale è la carota, il fine è far cassa».

⁽²³⁾ Segnala, giustamente, INGRASSIA, *Le (caleidoscopiche) ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure*, cit., p. 8, che la non punibilità dei delitti di cui agli artt. 648-bis e 648-ter c.p. costituisce una garanzia di impunità non tanto per il contribuente infedele – che, in quanto autore del delitto presupposto, non potrebbe al contempo rispondere di riciclaggio o reimpiego –, quanto per coloro che hanno permesso a costui di occultare i propri averi.

⁽²⁴⁾ L'art. 5-quinquies, comma 2, del novellato d.l. n. 167 del 1990 specifica che la causa di non punibilità si applica «limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria». La precisazione è importante perché l'introduzione di una causa di non punibilità sopravvenuta di carattere generale avrebbe altrimenti dovuto assumere le forme previste dall'art. 79 Cost. in tema di amnistia ed indulto. Questa considerazione si ritrova anche in Sez. III, 2 luglio 2014, n. 41947, in *Corr. trib.*, 2014, p. 3645 ss., che ha giudicato in tema di "scudo fiscale".

⁽²⁵⁾ Con riferimento allo "scudo" ed ai "condoni fiscali", PIERGALLINI, *Fondamento, funzioni e limiti delle moderne forme di impunità retroattiva*, in AA.VV., *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di Dolcini e Paliero, Giuffrè, 2006, p. 1674 ss., parla di forme di «clemenza 'atipica'» (p. 1670 ss.), mentre DONINI, *Le logiche del pentimento e del perdono nel sistema penale vigente*, in AA.VV., *Studi in onore di Franco Coppi*, a cura di Brunelli, Giappichelli, 2011, p. 943 s. parla, al proposito, di «punibilità contrattata».

⁽²⁶⁾ In tema, v. Sez. I, 15 luglio 2014, n. 52179, in *Dir. pen. proc.*, 2015, p. 449 ss. con approfondita nota critica di MONGILLO, *Reati tributari e riciclaggio: il problematico binomio lungo il "piano inclinato" della confisca*.

Per converso, rimangono punibili i reati di «Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti» (art. 8 del d.lg. n. 74 del 2000)⁽²⁹⁾, di «Occultamento o distruzione di documenti contabili» (art. 10), di «Indebita compensazione» (art. 10-*quater*)⁽³⁰⁾, di «Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte» (art. 11, comma 1)⁽³¹⁾, di «Falso nella transazione fiscale» (art. 11, comma 2), di omesso versamento delle ritenute previdenziali (art. 2, comma 1-*bis*, del d.l. n. 463 del 1983, convertito dalla l. n. 638 del 1983), nonché tutti gli altri reati non

⁽²⁷⁾ Con riferimento alle tematiche trattate in questo scritto, si segnalano Sez. un., 31 gennaio 2013, n. 18374, in *questa rivista*, 2013, p. 2913 ss. e Sez. II, 6 dicembre 2013, n. 11777, *ivi*, 2014, p. 2278 ss. con osservazioni di E. BOZHEKU.

⁽²⁸⁾ La distinzione tra i due tipi di confisca è proposta da Sez. un., 30 gennaio 2014, n. 10561, in *questa rivista*, 2014, p. 2797 ss. (spec. punto 2.5 del “considerato in diritto”). Critici, su questo aspetto, VARRASO, *Punti fermi, disorientamenti interpretativi e motivazioni “inespresse” delle Sezioni unite in tema di sequestro a fini di confisca e reati tributari*, *ivi*, 2014, p. 2813 s. e DELL’OSSO, *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni unite innovano ma non convincono*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, p. 401 ss. Più in generale, sul tema v. CARBONI, *I reati tributari commessi dal legale rappresentante e la (im)possibilità di applicare il sequestro per equivalente nei confronti dell’ente*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, p. 414 ss.; CUOMO, *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, in *Arch. pen.*, 2014, 1, p. 1 ss.; TODARO, *Il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di beni di una persona giuridica: il rebus dei reati tributari*, in *questa rivista*, 2014, p. 2821 ss.

⁽²⁹⁾ A tale esclusione bisogna prestare particolare attenzione in ragione del fatto che la giurisprudenza ha estremamente ristretto la portata applicativa dell’art. 9 del d.lg. n. 74 del 2000 – in virtù del quale l’emittente e l’utilizzatore della fattura falsa non possono concorrere tra loro – affermando che la speciale disciplina *ivi* contenuta, derogatoria rispetto all’art. 110 c.p., non trova applicazione né quando la stessa persona proceda in proprio sia all’emissione delle fatture fittizie sia alla loro successiva utilizzazione né nell’ipotesi in cui risulti che la predisposizione delle fatture sia frutto di un unitario piano criminale (qual è quello consistente nella creazione di società fittizie, tutte riconducibili al medesimo centro di interessi e prive di autonomia decisionale): tra le molte, si vedano Sez. fer., 1° agosto 2013, n. 35729, in *Foro it.*, 2013, c. 601; Sez. III, 4 luglio 2013, n. 7324, in *Il Fisco*, 2014, p. 1676; Sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859, *inedita*; Sez. III, 20 dicembre 2012, n. 19025, in *questa rivista*, 2013, p. 4644; Sez. III, 8 marzo 2012, n. 19247, *ivi*, 2014, p. 3428 ss., con nota di GIUDETTI, *Operazioni fraudolente infragruppo e concorso di persone nei reati tributari*. Critica apertamente questo approdo interpretativo FLORA, *La non punibilità del «concorso incrociato» tra emittente ed utilizzatore di false fatture: dalle «buone intenzioni» del legislatore ai «tradimenti» della prassi applicativa*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2012, p. 179 ss. Sul tema, v. anche TOSATO, *Il concorso di persone nei reati di frode fiscale e di emissione di fatture per operazioni inesistenti: i problemi aperti*, in *Ind. pen.*, 2014, p. 209 ss.

⁽³⁰⁾ Si segnala che l’art. 5-*quater*, comma 1, lett. b) del d.l. n. 167 del 1990, introdotto dalla l. n. 186 del 2014, esclude che per il pagamento dei debiti tributari risultanti dall’adesione alla *voluntary disclosure* si possa ricorrere al meccanismo delle compensazioni *ex art. 17* del d.lg. n. 241 del 1997, il cui fraudolento utilizzo sta alla base dell’art. 10-*quater* del d.lg. n. 74 del 2000.

⁽³¹⁾ Il fatto che l’art. 11 (comma 1) del d.lg. n. 74 del 2000 non sia compreso nell’elenco di cui all’art. 5-*quinquies*, comma 1, lett. a) del d.l. n. 167 del 1990 può avere ripercussioni applicative notevoli. Secondo la giurisprudenza, infatti, si tratta di un reato di pericolo, cosicché per la sua configurabilità non è necessario che le condotte vengano poste in essere quanto la procedura di riscossione è già in atto (Sez. IV, 24 febbraio 2015, n. 13878, in *Diritto & Giustizia*, 2 aprile 2015; Sez. III, 9 aprile 2013, n. 39079, in *Corr. trib.*, 2013, p. 3581), potendo configurarsi il reato anche qualora, dopo il compimento degli atti fraudolenti, avvenga comunque il pagamento dell’imposta e dei relativi accessori (Sez. III, 18 maggio 2011, n. 36290, in *questa rivista*, 2012, p. 3508 e Sez. III, 27 ottobre 2010, n. 40481, *ivi*, 2012, p. 627 ss.). Le locuzioni “alienazione simulata” e “altri atti fraudolenti” si prestano, poi, a comprendere una vasta serie di condotte, quali, ad esempio, la costituzione di un *trust* liquidatorio (Sez. III, 8 aprile 2015, n. 15449, in *Diritto & Giustizia*, 16 aprile 2015); la cessione dell’avviamento di un’attività commerciale (Sez. III, 16 maggio 2013, n. 37389, *ivi*, 13 settembre 2013) o di un ramo d’azienda (Sez. III, 5 maggio 2011, n. 23986, *ivi*, 17 giugno 2011); l’instestazione di propri beni ad un familiare convivente (Sez. III, 9 aprile 2013, n. 39079, in *Diritto & Giustizia*, 24 settembre 2013) oppure la costituzione di un fondo patrimoniale (Sez. III, 22 novembre 2013, n. 129, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 342 ss., con nota di EUSEPI, *Reati tributari, sequestro preventivo e fondo patrimoniale*; Sez. III, 4 aprile 2012, n. 40561, *inedita*; Sez. III, 5 maggio 2011, n. 23986, in *Diritto & Giustizia*, 17 giugno 2011; Sez. III, 10 giugno 2009, n. 38925, in *Vita not.*, 2009, p. 1502 ss.).

ricompresi nell'elenco – da ritenersi tassativo ⁽³²⁾ – contenuto nell'art. 5-*quinquies*, comma 1, del d.l. n. 167 del 1990, quali i reati associativi ⁽³³⁾ o societari ⁽³⁴⁾ oppure le distrazioni fallimentari ovvero i reati contro la fede pubblica ⁽³⁵⁾, la pubblica amministrazione o il patrimonio (purché diversi da quelli previsti agli artt. 648-*bis*, 648-*ter* e 648-*ter*. 1 c.p.) ⁽³⁶⁾.

La normativa sulla “collaborazione volontaria”, inoltre, non contiene alcun accenno alla disciplina antiriciclaggio prevista dal d.lg. n. 231 del 2007, dal che si pone il problema di capire se il professionista che assista il contribuente nella predisposizione della documentazione da sottoporre all'Agenzia delle Entrate e rediga la relazione di accompagnamento sia o meno tenuto agli obblighi ivi previsti e sia, conseguentemente, esposto alle relative sanzioni in caso di omissione. Al quesito è già stata data risposta tendenzialmente positiva: a mezzo di una circolare, il Ministero dell'Economia e Finanze ha precisato che anche rispetto alle attività che beneficiano della speciale procedura disegnata dalla l. n. 186 del 2014 permane immutato l'obbligo di adeguata verifica della clientela, di registrazione delle informazioni acquisite e di segnalazione di eventuali operazioni sospette ⁽³⁷⁾. Ciò significa che, nel caso di operazioni sospette, le informazioni che il contribuente fornirà all'Agenzia delle Entrate verranno altresì trasmesse, per il tramite del professionista che lo assiste (o, nel caso di società, dell'Organismo di Vigilanza *ex* d.lg. n. 231 del 2001 ⁽³⁸⁾), all'Unità di Informazione Finanziaria (UIF), la quale

⁽³²⁾ In tema di condono tributario Sez. III, 14 novembre 2007, n. 3052, in *questa rivista*, 2009, p. 1691 ss. ha affermato che non contrasta con l'art. 3 Cost. l'impossibilità di estendere una causa di non punibilità ai reati non espressamente menzionati dal legislatore.

⁽³³⁾ La possibilità che nelle c.d. frodi-carosello sia contestata l'associazione per delinquere è segnalata da CARACCIOLI, *La responsabilità penale dei c.d. “buffers” (o “filtri”) nelle “frodi carosello” in materia di IVA: gli orientamenti della giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, III, p. 5.

⁽³⁴⁾ Il pericolo che dall'adesione alla *voluntary disclosure* consegua un'autodenuncia per i reati societari appare, peraltro, stemperato nei suoi effetti in ragione della diffusa perseguibilità a querela e dei termini prescrizionali ridotti.

⁽³⁵⁾ La l. n. 186 del 2014 – a differenza di quanto avvenuto con il “condono tributario” (art. 8, comma 6, lett. c) della l. n. 289 del 2002) e con lo “scudo fiscale” (art. 13-*bis*, comma 4, del d.l. n. 78 del 2009) – non menziona i reati di falso tra le fattispecie non punibili.

⁽³⁶⁾ Con riferimento ai reati contro il patrimonio, va ricordato che secondo Sez. un., 28 ottobre 2010, n. 1235, in *Riv. pen.*, 2011, p. 895, i delitti di cui agli artt. 2 ed 8 del d.lg. n. 74 del 2000 sono da considerarsi speciali rispetto al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato a patto che dalla frode fiscale non derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto a quello “da evasione”. La sentenza è pubblicata in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, p. 237 ss. con nota di ARONICA, *Le Sezioni Unite escludono il concorso tra truffa ai danni dello Stato e «frode fiscale»*; sul tema, v. anche DELLA RAGIONE, *I tormentati rapporti tra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato al vaglio delle Sezioni Unite*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2011, p. 1234 ss. e URBANI, *Frode fiscale e truffa aggravata: le Sezioni unite tornano sul concorso apparente di norme*, *ivi*, 2011, p. 1223 ss.

⁽³⁷⁾ Si veda la Circolare del Ministero dell'Economia e Finanze del 9 gennaio 2015, n. 109560. C'è peraltro da segnalare che in una recente FAQ, postata sul sito del Ministero, si legge che l'obbligo di segnalazione di operazioni sospette non si applica nell'ipotesi in cui l'attività del professionista sia limitata alla valutazione circa l'opportunità, per il suo assistito, di accedere o meno alla procedura di *voluntary disclosure* e che «non sussistono gli obblighi antiriciclaggio» quando all'istruttoria preventiva non segua il conferimento dell'incarico. Tali obblighi – si legge – scattano solo quando il professionista abbia davanti a sé un “cliente” ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. d) del d.lg. n. 231 del 2007, ovvero «al momento in cui si concretizza, con il conferimento dell'incarico al professionista, il rapporto tra quest'ultimo e il soggetto al quale sarà resa la prestazione professionale». Si tratta – riteniamo – di un'affermazione suscettibile di qualche critica. Infatti, può accadere che l'incarico che il cliente conferisce al professionista sia proprio quello di esaminare la sua situazione concreta e di prospettargli tutte le conseguenze, favorevoli o pregiudizievoli, che possono eventualmente prodursi nel caso di adesione alla procedura di “collaborazione volontaria”. Dacché già in questa fase – ci sembra – il contribuente sarà “cliente” del professionista, con tutto ciò che ne consegue.

⁽³⁸⁾ Si veda l'art. 52 del d.lg. n. 231 del 2007. Al ruolo dell'Organismo di Vigilanza nella prevenzione del riciclaggio (ed alle eventuali correlate responsabilità) è dedicato lo scritto di CENTONZE, *La «partnership» pubblico-privato nella*

sarà libera di assumere le iniziative ritenute opportune, ivi comprese quelle in materia di limitazioni all'uso del contante ed inclusa la denuncia all'autorità giudiziaria ⁽³⁹⁾.

Difficile da sciogliere è, poi, il nodo se l'ente continui o meno a rispondere dell'illecito amministrativo previsto dall'art. 25-*octies* del d.lg. n. 231 del 2001 nel caso in cui il soggetto che lo rappresenta abbia aderito alla procedura di collaborazione volontaria e dunque abbia beneficiato – per quanto riguarda i reati di cui agli artt. 648-*bis* e 648-*ter* c.p. – della causa di non punibilità sopra menzionata ⁽⁴⁰⁾.

L'irrelevanza delle vicende personali rispetto a quelle societarie, con conseguente mantenimento del magistero punitivo sull'ente, può ben essere sostenuta sulla base di diverse argomentazioni ⁽⁴¹⁾: il legislatore del 2014 si riferisce solo a «colui» che presta la collaborazione volontaria; la non punibilità conseguente a *voluntary disclosure* è disposizione eccezionale e quindi non applicabile in via analogica; l'art. 8 del d.lg. n. 231 del 2001 afferma il principio generale dell'autonomia della responsabilità dell'ente ⁽⁴²⁾; l'art. 119, comma 2, c.p. in tema di estensione delle «circostanze oggettive che escludono la pena» – ammesso che sia applicabile ⁽⁴³⁾ – non può trovare applicazione perché il rapporto tra persona fisica ed ente non è riconducibile all'istituto del concorso di persone nel reato ⁽⁴⁴⁾. Né – ci sembra – un'ipotetica censura in termini di ragionevolezza potrebbe portare ad una estensione «giurisprudenziale» della causa di non punibilità agli enti, essendo noto il *self-restraint* con cui la Corte costituzionale affronta il tema della discrezionalità delle scelte legislative ⁽⁴⁵⁾.

prevenzione del riciclaggio ed il problema della posizione di garanzia dei componenti degli organi di controllo societari, in AA.VV., *Studi in onore di Mario Romano*, a cura di Bertolino, Forti e Eusebi, Jovene, 2011, p. 1757 ss.

⁽³⁹⁾ L'art. 9, comma 9, del d.lg. n. 231 del 2001 prevede, in particolare, che «fermo restando quanto previsto dall'articolo 331 del codice di procedura penale, la UIF fornisce alla DIA e al Nucleo speciale di polizia valutaria della Guardia di finanza, nonché al Comitato di analisi strategica antiterrorismo gli esiti delle analisi e degli studi effettuati su specifiche anomalie da cui emergono fenomeni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo».

⁽⁴⁰⁾ Accenna al tema, senza dare una risposta, INGRASSIA, *Le (caleidoscopiche) ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure*, cit., p. 15 ss.

⁽⁴¹⁾ Così anche D'ARCANO, *Gli effetti penali della voluntary disclosure e la responsabilità da reato degli enti*, in *Rivista* 231, 2015, 2, p. 19 ss. Di contrario avviso CORSO, *Scudo fiscale: sanatoria parziale per la responsabilità amministrativa degli enti*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3256, che, in materia di «scudo fiscale» (art. 13-*bis* del d.l. n. 78 del 2009), ha ritenuto che la causa sopravvenuta di non punibilità del reato presupposto faccia venir meno anche la punibilità dell'ente.

⁽⁴²⁾ Sposando l'impostazione di CARACCIOLI, *Profili penali del rientro dei capitali*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, cit., p. 2215 quella in commento sarebbe una di quelle «cause di estinzione della pena» che l'art. 8 del d.lg. n. 231 del 2001 espressamente considera al fine di ritenerla irrilevante per l'ente. V. *infra*, par. 4 e spec. nota 50.

⁽⁴³⁾ V. nota o.

⁽⁴⁴⁾ *Contra* PALIERO, *La società punita: del «come» del «perché» e del «per cosa»*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2008, p. 1535 ss.

⁽⁴⁵⁾ Specificamente sul tema delle scelte punitive del legislatore in materia fiscale, si veda C. cost., 7 maggio 2004, n. 139 (ord.), in *Giur. cost.*, 2004, p. 3 ss.; sulla legittimità (e, dunque, sulla ragionevolezza) di modalità estintive della punibilità – al di fuori di amnistia ed indulto – si veda C. cost., 31 marzo 1988, n. 369, in *Giust. pen.*, 1989, p. 265 ss., citata da INSOLERA, *Le clemenze «anomale»*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, p. 1 s. Sui recenti orientamenti del giudice delle leggi, v. RECCHIA, *Le declinazioni della ragionevolezza penale nelle recenti decisioni della Corte costituzionale (nota a Corte cost., 8 aprile 2014, n. 80; Corte cost., 8 aprile 2014, n. 81 e Corte cost., 28 maggio 2014, n. 143)*, in *Dir. pen. cont.*, 2015 e FLORA, *Il legislatore penale tributario a lezione di ragionevolezza dalla Corte costituzionale*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, p. 709 ss. *Amplius*, MANES, *Attualità e prospettive del giudizio di ragionevolezza della Corte costituzionale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2007, p. 739 ss.

Circa i “limiti di operatività” della causa di non punibilità, va precisato che la richiesta di accesso alla collaborazione volontaria non può essere presentata più di una volta – cosicché il contribuente non potrà beneficiare dell’esonero penale per quelle condotte riguardanti le attività finanziarie o patrimoniali che egli (con dolo o per dimenticanza) ometta di menzionare nella prima ed unica richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria – e che gli effetti (tributari e penali) della *voluntary disclosure* non si producono qualora il contribuente ometta il pagamento del dovuto entro i termini previsti.

Se non ci si inganna, è invece sprovvista di una disciplina espressa l’ipotesi in cui il contribuente ritenga errati i conteggi elaborati dall’Agenzia delle Entrate e, dunque, impugni il provvedimento determinativo di imposte e sanzioni.

In base ad una lettura formale del dato normativo ed al carattere eccezionale della causa di non punibilità si potrebbe sostenere che non c’è differenza tra il contribuente che non versa le somme dovute perché ritiene di contestare in sede giurisdizionale la loro determinazione ed il contribuente che, invece, ometta il pagamento per altre, diverse motivazioni: entrambi non rispettano il termine di legge (*ex art. 5-quater*, comma 1, lett. b) del d.l. n. 167 del 1990) e quindi per entrambi dovrebbe operare la preclusione che s’è detta (*ex art. 5-quinquies*, comma 10, del d.l.).

Una soluzione così restrittiva potrebbe essere argomentata affermando, di nuovo, che la norma che prevede la causa di non punibilità (art. 5-quinquies del d.l. n. 167 del 1990) ha carattere eccezionale e dunque va interpretata restrittivamente *ex art. 14 disp. prel.*

Tale approdo interpretativo pare però in contrasto con l’art. 113 Cost., in virtù del quale contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale di diritti o interessi legittimi ⁽⁴⁶⁾, e con l’art. 53 della Carta, secondo cui il contribuente non può essere chiamato a pagare di più di quanto effettivamente dovuto. Una lettura costituzionalmente orientata fa, dunque, ritenere che la proposizione di un mezzo di gravame avverso il provvedimento determinativo di imposte e sanzioni abbia l’effetto di “congelare” la punibilità dei fatti fino al momento in cui il contenzioso tributario non sarà definito con provvedimento irrevocabile. Cosicché – secondo un’interpretazione che sicuramente estende l’operatività della causa di non punibilità oltre i confini pensati dal legislatore, ma che è conforme ai canoni costituzionali e *pro reo* – non sarà punibile quel contribuente che, all’esito della contesa tributaria, paghi il dovuto (ovvero quanto inizialmente quantificato dall’Agenzia delle Entrate in caso di rigetto del ricorso oppure l’importo correttamente rideterminato in caso di accoglimento del ricorso) entro i termini previsti dalla legislazione fiscale.

4. L’ESTENSIONE “SOGGETTIVA” DELLA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ

Alla procedura di *voluntary disclosure* possono aderire, oltre che le persone fisiche e le società di persone, anche le società di capitali ⁽⁴⁷⁾. Di conseguenza, potranno beneficiare della causa di

⁽⁴⁶⁾ Che l’Agenzia delle Entrate sia “pubblica amministrazione” è ricavabile dall’art. 61, comma 1, della l. n. 300 del 1999, secondo la quale «Le agenzie fiscali hanno personalità giuridica di diritto pubblico», nonché – tra l’altro – dagli artt. 1, comma 209, della l. n. 244 del 2007 e art. 1, comma 2, della l. n. 196 del 2009, in tema di fatturazione elettronica.

⁽⁴⁷⁾ Tanto si deduce, in particolare, dal fatto che il comma 2 dell’art. 1 della l. n. 186 del 2014 richiama espressamente «le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini ... dell’imposta regionale sulle attività produttive», al cui pagamento sono tenute le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società

non punibilità pure coloro i quali abbiano agito in veste di rappresentante dell'ente senza che si riproponga la *querelle* interpretativa che la giurisprudenza ha dovuto affrontare con riferimento allo "scudo fiscale" ⁽⁴⁸⁾.

Quanto all'eventuale dimensione plurisoggettiva, essa viene espressamente presa in considerazione sotto un duplice aspetto. Da un lato l'esclusione della punibilità opera «nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i delitti ivi indicati» (art. 1, comma 5, della l. n. 186 del 2014); dall'altro basta che uno solo dei concorrenti abbia avuto formale notizia della pendenza di un procedimento penale per rendere impossibile, anche agli altri, l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria (art. 5-*quater*, comma 2, del d.l. n. 167 del 1990) ⁽⁴⁹⁾.

La prima norma soddisfa esigenze di certezza del diritto e va, dunque, salutata con favore. Secondo una certa opinione, infatti, per le ipotesi di non punibilità fiscale connesse a "scudi" o "condoni" non troverebbe applicazione l'art. 119, comma 2, c.p. – secondo cui «le circostanze oggettive che escludono la pena hanno effetto per tutti coloro che sono concorsi nel reato» – perché tale norma sarebbe riferita alle sole cause di non punibilità che coesistono con il fatto. Trattandosi di comportamenti realizzati successivamente alla commissione del reato, essi dovrebbero essere ricondotti alla «multiforme categoria delle cause di estinzione», con la conseguenza che, ai sensi dell'art. 182 c.p., l'effetto della non punibilità si produrrebbe solo per coloro cui la causa di estinzione si riferisca ⁽⁵⁰⁾. Tale esito è stato, invece, scongiurato dal legislatore.

La seconda norma, invece, pone qualche problema operativo.

cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato (v. combinato disposto dell'art. 3 del d.lg. n. 446 del 1997 e dell'art. 87, comma 1, TUIR nella versione vigente *ante* riforma del 2004).

⁽⁴⁸⁾ La circostanza che dello "scudo fiscale", disciplinato dall'art. 13-*bis* del d.l. n. 78 del 2009, potessero beneficiare le sole persone fisiche (e le società di persone o equiparate, i cui redditi, però, *ex art.* 5 TUIR «sono imputati a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili») ha portato la giurisprudenza ad interrogarsi circa la possibilità di applicare la causa di non punibilità di cui al comma 4 del medesimo articolo anche a favore di chi ha agito non in nome proprio ma quale legale rappresentante dell'ente evasore. In particolare, v. Sez. III, 15 ottobre 2014, n. 50308, in *Dir. pen. proc.*, 2013, p. 1415; Sez. III, 19 luglio 2013, n. 44003, in *Riv. dir. trib.*, 2014, III, p. 32; Sez. III, 2 luglio 2014, n. 41947, in *Corr. trib.*, 2014, p. 3645 ss. e Sez. IV, 19 luglio 2013, n. 44003, in *Riv. dir. trib.*, 2014, III, p. 32 ss., con nota critica di IMPERATO, *Gli effetti penali dello scudo fiscale nella giurisprudenza della Suprema Corte*. Queste pronunce, seppur con declinazioni diverse e dopo aver ribadito che le società commerciali non possono *tout court* beneficiare dello "scudo fiscale", hanno tuttavia ammesso – sulla scorta di una circolare interpretativa dell'Agenzia delle Entrate (il cui valore vincolante viene, peraltro, negato) – che gli effetti in termini di non punibilità possano prodursi anche a favore di chi, oltre ad essere legale rappresentante della una persona giuridica, sia anche "dominus" dell'ente. Mette in evidenza questi aspetti anche INGRASSIA, *Le (caleidoscopiche) ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure*, cit., p. 3.

⁽⁴⁹⁾ INGRASSIA, *Le (caleidoscopiche) ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure*, cit., p. 4 menziona, al proposito, l'informazione di garanzia, l'avviso di conclusione e la richiesta di proroga delle indagini preliminari, l'invito a comparire per rendere interrogatorio, la fissazione dell'udienza a seguito di opposizione alla richiesta di archiviazione, i decreti di sequestro, le ordinanze relative a misure cautelari personali, il decreto penale di condanna.

⁽⁵⁰⁾ Così D'ARCAANGELO, *Gli effetti penali della voluntary disclosure e la responsabilità da reato degli enti*, cit., p. 12 ss., il quale qualifica la causa di non punibilità in commento come causa di estinzione del reato, e CARACCIOLI, *Profili penali del rientro dei capitali*, cit., p. 2214 ss., il quale – sulla scorta di C. cost., 19 gennaio 1995, n. 19 – ipotizza pure una terza categoria di cause di non punibilità, ovvero quelle che sopravvengono al fatto e che, pur senza che ciò sia previsto, si estendono ai concorrenti a pena di ledere il principio di uguaglianza.

Già altri hanno sottolineato come questa previsione non sia perfettamente coerente con la *ratio* dell'istituto. Se, da un lato, la *voluntary disclosure* è una procedura di regolarizzazione spontanea, dall'altro è la conoscenza del procedimento penale (e non la sua semplice ma ignota pendenza) quel che può incidere sulla spontaneità del pentimento⁽⁵¹⁾. Dal che ha poco senso che il contribuente non sia ammesso alla procedura di collaborazione volontaria per il fatto che altri, e non lui, hanno avuto conoscenza del procedimento penale.

Non è chiaro, poi, come l'Agenzia delle Entrate possa acquisire notizie circa il fatto che il contribuente istante la procedura di collaborazione volontaria o suoi correi abbiano «formale conoscenza ... di procedimenti penali». Da un lato la normativa non prevede che l'autorità giudiziaria debba trasmettere all'Agenzia delle Entrate un elenco delle persone indagate. Dall'altro l'amministrazione finanziaria non è legittimata ad interrogare il registro delle notizie di reato per verificare se il contribuente che abbia presentato la domanda per la *voluntary disclosure* sia o meno iscritto: l'art. 335, comma 3, c.p.p., infatti, riconosce tale facoltà solo agli indagati, alle persone offese ed ai loro difensori. Men che meno l'Agenzia delle Entrate ha il potere di effettuare un accesso al predetto registro con modalità "aspecifiche" (ovvero su base diversa da quella nominativa) ed esplorative.

La soluzione più ovvia è, quindi, che l'Agenzia delle Entrate chieda informazioni all'autorità giudiziaria, la quale, però, dovrà astenersi dal rispondere tutte le volte in cui gli atti di indagine siano coperti dal segreto istruttorio (art. 329 c.p.p.).

In conclusione, la scelta di "legare" insieme gli aspetti tributari e gli aspetti penali della *voluntary disclosure* è sicuramente valida laddove esenta da punibilità tanto il richiedente quanto i suoi eventuali correi, mentre è destinata a scontrarsi con difficoltà operative, forse sottovalutate, per quanto concerne i profili che potremmo definire *contra reum*.

5. IL NUOVO REATO DI «ESIBIZIONE DI ATTI FALSI E COMUNICAZIONE DI DATI NON RISPONDENTI AL VERO»

Ai sensi dell'art. 5-*septies* del d.l. n. 167 del 1990, «l'autore della violazione di cui all'articolo 4, comma 1, che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-*quater*, esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni». Il secondo comma della norma prevede, altresì, che «l'autore della violazione di cui all'articolo 4, comma 1, deve rilasciare al professionista che lo assiste nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero».

Attraverso queste due previsioni normative il legislatore ha inteso sollecitare il contribuente ad essere fedele e leale fin dalla fase di presentazione della domanda di collaborazione volontaria⁽⁵²⁾.

(51) V. FALSITTA, *Spunti per una riflessione sulla collaborazione volontaria*, cit., p. 221 s., n. 3.

(52) La nuova fattispecie incriminatrice "assomiglia" a quella prevista dall'art. 11, comma 1, del d.l. n. 201 del 2011, convertito dalla l. n. 214 del 2011, che verrà qui presa a riferimento per un confronto. Per un commento a tale fattispecie, si vedano PRICOLO, *Un'espressione del nuovo volto del diritto penale tributario: il delitto previsto dall'art. 11, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito nella l. 22 dicembre 2011, n. 214*, in *Ind. pen.*, 2014, p. 191 ss. e BASSO-VIGLIONE, *I reati tributari. Profili sostanziali e processuali*, Giappichelli, 2013, p. 197 ss.

In particolare, quanto alla fattispecie sanzionatoria, si tratta di un reato proprio che può essere commesso solo dai contribuenti tenuti agli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4 del d.l. n. 167 del 1990 che aderiscano alla *voluntary disclosure*.

Il fatto tipico consiste in una condotta decettiva, che si perfeziona nel momento della presentazione all'Agenzia delle Entrate di atti, documenti, dati o notizie inventieri. Dal che ci pare che il bene giuridico tutelato abbia carattere strumentale⁽⁵³⁾ e consista nell'interesse a che le procedure tributarie in materia di "collaborazione volontaria internazionale" si attivino *secundum legem*: il risultato che si vuole raggiungere è che la pubblica amministrazione si possa fidare del cittadino⁽⁵⁴⁾. In quest'ottica eventuali scostamenti tra i fatti quali essi sono e la rappresentazione che ne ha fornito il contribuente andranno qualificati come inoffensivi laddove il compendio informativo messo a disposizione dell'amministrazione tributaria sia tale da permetterle una disamina completa ed approfondita della condizione fiscale del contribuente che abbia avanzato l'istanza.

Va poi evidenziato che la norma contempla solo condotte attive ("esibire", "trasmettere", "fornire") e non anche comportamenti omissivi (*id est*: il tacere circostanze rilevanti)⁽⁵⁵⁾. Né dalla mera distinzione tra "atti" o "documenti", che devono essere (ideologicamente o materialmente, totalmente o parzialmente⁽⁵⁶⁾) «falsi», e "dati" o "notizie", che basta siano «non rispondenti al vero», è possibile ricavare una "cripto-incriminazione" del falso omissivo.

In sostanza, un'eventuale interpretazione teleologica potrà servire per restringere l'ambito di punibilità ma non per allargarlo.

Parimenti complessa è l'interpretazione del secondo comma dell'art. 5-*septies*: tale norma – evidentemente pensata a tutela del professionista in buona fede (e, dunque, non concorrente con il contribuente infedele) e prodromica rispetto al divieto di trasmissione di atti, documenti, dati o notizie false – richiama l'istituto della «dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà», ma non contiene alcun espresso riferimento all'art. 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, che tale istituto disciplina. C'è dunque il dubbio di quali siano le conseguenze cui è esposto il contribuente che menta al professionista che lo assiste. Nel silenzio della legge riteniamo che si tratti di una norma imperfetta, che contiene solo il precetto ed è sprovvista di sanzione. Le conseguenze repressive previste dal combinato disposto dell'art. 76 del d.P.R. n. 445 del 2000 e dell'art. 483 c.p. non possono, infatti, essere estese al caso concreto, vuoi perché difetta l'*eadem ratio* – il

⁽⁵³⁾ Su questo tema, si rimanda, tra i molti contributi, a Cocco, *Beni giuridici funzionali versus bene giuridico personalistico*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, cit., p. 167 ss., il quale, dopo aver dato compiutamente conto dei diversi approdi dottrinali, ammette che il diritto penale – oltre ai beni giuridici personalistici – possa tutelare anche i beni giuridici funzionali ed i beni giuridici collettivi, seppure con sanzioni diverse da quelle abitualmente si ricorre. In argomento, di recente, v. anche CORNACCHIA, *Tutela di beni giuridici versus tutela di norme*, in AA.VV., *Scritti in memoria di Giuliano Marini*, a cura di Vinciguerra e Dassano, ESI, 2010, p. 217 ss. – che colloca la riflessione nel quadro di una contrapposizione tra concezione classica e concezione normofilattica della tutela dei beni giuridici – e LOSAPPIO, *La tutela penale delle funzioni. Una proposta di rivisitazione metodologica*, in AA.VV., *Scritti in onore di Alfonso M. Stile*, a cura di Castaldo, De Francesco, Del Tufo, Manacorda e Monaco, Editoriale Scientifica, 2013, p. 691 ss.

⁽⁵⁴⁾ Analogamente, con riferimento all'11, comma 1, del d.l. n. 201 del 2011, PRICOLO, *Un'espressione del nuovo volto del diritto penale tributario*, cit., p. 197, afferma che la norma intende tutelare l'efficacia dei controlli dell'amministrazione finanziaria e delle relative acquisizioni probatorie.

⁽⁵⁵⁾ In questo senso, sempre con riferimento all'altra fattispecie citata, v. PRICOLO, *Un'espressione del nuovo volto del diritto penale tributario*, cit., p. 198: «la mera omissione ... non ha rilevanza penale, ma solo amministrativa con la relativa sanzione pecuniaria disposta dall'art. 11 del D.Lg. 18 dicembre 1997, n. 471».

⁽⁵⁶⁾ PRICOLO, *Un'espressione del nuovo volto del diritto penale tributario*, cit., p. 199 s.

professionista non ha la veste pubblicistica propria dei destinatari delle “dichiarazioni sostitutive” contemplate dal «Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa» – vuoi perché vi osta il divieto di analogia *in malam partem*. In breve: l'approssimazione utilizzata dal legislatore fa sì che la fattispecie rimanga una statuizione di principio, non essendo il recupero della stessa conforme ai principi costituzionali.

