

LE (CALEIDOSCOPICHE) RICADUTE PENALISTICHE DELLA PROCEDURA DI *VOLUNTARY DISCLOSURE*: CAUSA SOPRAVVENUTA DI NON PUNIBILITÀ, AUTODENUNCIA E CONDOTTA PENALMENTE RILEVANTE

Alex Ingrassia

ABSTRACT

Lo scritto ha ad oggetto le ricadute penalistiche della procedura di collaborazione volontaria, cd. *voluntary disclosure*, introdotta dalla l. 186/2014. In particolare, dopo una breve ricostruzione dei tratti caratterizzanti la collaborazione volontaria, vengono analizzati: (a) gli effetti *in bonam partem* conseguenti alla conclusione positiva della procedura, ovvero l'applicazione al cd. collaborante volontario e ai concorrenti nel reato di una causa sopravvenuta di non punibilità per alcuni delitti tributari e per le condotte di riciclaggio, autoriciclaggio e reimpiego aventi quale oggetto materiale il profitto dei predetti delitti; (b) i principali reati per cui la causa di non punibilità non opera e la relazione tra *voluntary disclosure* e responsabilità dell'ente ex d.lgs. 231/2001, valutando il rischio che l'accesso alla procedura possa risolversi in una sostanziale autodenuncia; (c) i possibili reati che possono essere commessi, abusando della procedura, e segnatamente i delitti di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero, di riciclaggio, di autoriciclaggio e di truffa ai danni dello Stato.

SOMMARIO

1. La *voluntary disclosure*: il nuovo patto tra contribuente infedele e Fisco. – 2. I tratti fondamentali della procedura di collaborazione volontaria. – 3. Gli effetti penalistici *in bonam partem*: i reati non punibili a seguito di conclusione positiva della procedura di collaborazione volontaria. – 4. Le rilevanti assenze: restano punibili molti reati prodromici all'evasione o finalizzati ad occultarla e il legislatore resta silente sulla responsabilità dell'ente. – 4.1. I delitti tributari non coperti dalla causa di non punibilità: la ricerca di un effetto domino. – 4.2. I (principali) reati comuni non coperti dalla collaborazione volontaria: l'appropriazione indebita, l'infedeltà patrimoniale, la corruzione tra privati, i delitti di bancarotta, le false comunicazioni sociali e i delitti contro la fede pubblica. – 4.3. *Voluntary disclosure* ed intestazione fittizia di beni: una relazione pericolosa? – 4.4. Quale incidenza della collaborazione volontaria sulla responsabilità degli enti? – 5. La *voluntary disclosure* come condotta penalmente rilevante. – 5.1. Il delitto di “esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero” e la responsabilità del professionista. – 5.2. La relazione tra il delitto di “esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero” e i reati di riciclaggio, autoriciclaggio e truffa ai danni dello Stato. – 6. Provvisorie conclusioni: l'ultima chiamata per il contribuente infedele?

1.

La *voluntary disclosure*: il nuovo patto tra contribuente infedele e Fisco.

L'introduzione del delitto di autoriciclaggio¹ ha messo in secondo piano il nucleo fondamentale della l. 186/2014², ovvero la procedura di *voluntary disclosure*³, i cui profili penalistici, pur di minor impatto sistematico, si legano indissolubilmente alla fattispecie di nuovo conio. In effetti *voluntary disclosure* e autoriciclaggio costituiscono, come è stato suggestivamente notato⁴, rispettivamente la carota ed il bastone utilizzati dal legislatore nel tentativo di realizzare quell'auspicata riemersione di capitali provento di evasione, detenuti sia in Italia che all'estero. Il messaggio al contribuente infedele è univoco: la *voluntary disclosure* è l'ultima *chance* per far rientrare od emergere i capitali, ché ogni ulteriore movimento di proventi delittuosi potrebbe integrare, vista la descrizione aperta della fattispecie di cui all'art. 648 *ter.1* c.p., un delitto punito con la reclusione fino a 8 anni e che comporta la confisca del capitale costituente l'oggetto materiale dell'illecito.

Si tratta, peraltro, di un'opportunità non a buon mercato: l'istituto non è né uno "scudo" né un condono, «non c'è rinuncia da parte dell'Agenzia delle entrate ad alcun potere istruttorio e d'accertamento, né vi sono sconti d'imposta o compromessi sulla clandestinità del possesso illecito»⁵. In altre parole il contribuente infedele, che avvia la procedura autodenunciandosi al Fisco, dovrà pagare tutti i tributi evasi (relativi agli anni d'imposta per cui è ancora possibile un accertamento), le correlate sanzioni e gli interessi maturati.

Come contropartita per la respiscenza del contribuente lo Stato irroga sanzioni tributarie minori e garantisce la non punibilità per una serie di fattispecie penali.

Per entrare nel vivo dell'istituto, l'analisi deve inevitabilmente principiarsi da una sommaria valutazione dei tratti caratterizzanti la procedura, per poi apprezzarne le ricadute penalistiche, distinguibili in tre macro categorie: (i) effetti *in bonam partem*, conseguenti ad una corretta conclusione della collaborazione volontaria, che si sostanziano nella non punibilità di alcune fattispecie penali tributarie (artt. 2, 3, 4, 5, 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*) e dei delitti di riciclaggio, di rimpiego e di autoriciclaggio ove l'oggetto materiale del reato sia costituito dai proventi dei predetti illeciti fiscali; (ii) l'indifferenza sostanziale rispetto ai reati punibili anche a seguito del completamento della *voluntary disclosure*; (iii) gli effetti *in malam partem*, ovvero i possibili rischi penali in ipotesi di condotte volte a strumentalizzare l'istituto.

2.

I tratti fondamentali della procedura di collaborazione volontaria.

La *voluntary disclosure* si sostanzia in una procedura, cui è possibile accedere entro il 30 settembre 2015, con cui il contribuente infedele si autodenuncia al Fisco, documentando i redditi detenuti all'estero in violazione delle disposizioni sul monitoraggio fiscale, non indicati in dichiarazione nel cd. quadro RW, od occultati in Italia. Dunque, oggetto di autodenuncia

¹ Per una efficace sintesi delle novità introdotte con l'approvazione del disegno di legge n. S. 1642, si veda G.L. GATTA, *Introdotta il delitto di autoriciclaggio (unitamente ad una procedura di collaborazione volontaria all'emersione di capitali all'estero, assistita da una causa di non punibilità per i reati tributari e di riciclaggio)*, in *Dir. pen. cont.*, 9 dicembre 2014. Per un commento "a caldo" della norma incriminatrice si vedano, fra gli altri, F. SGUBBI, *Il nuovo delitto di autoriciclaggio: una fonte inesauribile di "effetti perversi" dell'azione legislativa*, in *Dir. pen. cont.*, 10 dicembre 2014; F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. pen. cont.*, 24 dicembre 2014; S. CAVALLINI-L. TROYER, *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del 'vicino ingombrante'*, in *Dir. pen. cont.*, 23 gennaio 2015.

² È importante sottolineare che la l. 186/2014 prevede due tipologie di *voluntary disclosure*, una cd. *internazionale* relativa ai capitali detenuti in violazione delle disposizioni sul monitoraggio fiscale (d.l. 167/1990) ed una cd. *nazionale* per tutte le violazioni tributarie che non abbiano comportato anche l'inosservanza delle predette disposizioni sul monitoraggio; mentre la disciplina della *voluntary disclosure* cd. internazionale viene inserita dalla l. 186/2014 nel d.l. 167/1990, quella relativa alla collaborazione volontaria cd. nazionale resta nella l. 186/2014 medesima. Data tale dicotomia si rinviene una sostanziale duplicazione della medesima disciplina, per cui si indicherà per ciascuna previsione tanto il richiamo alla l. 167/1990 quanto quello alla l. 186/2014.

³ Per un primo commento alla procedura di collaborazione volontaria si vedano: V.E. FALSITTA, *Istituto innovativo non assimilabile ad un condono*, in *Guida al diritto*, 4/2015; C. MASIELLO (a cura di), *Voluntary disclosure. Guida pratica*, Milano, 2015; M. PIAZZA – M. BONO – M. FOLLI, *Collaborazione volontaria: la procedura*, in *Il Fisco*, 2015, pp. 333 ss.; D. SOPRANZETTI, *Antiriciclaggio, monitoraggio fiscale e voluntary disclosure*, Milano, 2015.

⁴ L'affermazione è di S. CAVALLINI-L. TROYER, *Apocalittici o integrati?*, cit.

⁵ In questi termini V.E. FALSITTA, *Istituto innovativo*, cit., p. 30.

devono essere tutti i beni celati all'erario, posseduti dal cd. collaborante in Italia o all'estero⁶. L'istituto mira a sanare le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale delle attività produttive, di imposta sul valore aggiunto, relative alle dichiarazioni di sostituto d'imposta e degli obblighi di monitoraggio fiscale.

Quanto ai soggetti che possono attivare la procedura, la platea è molto ampia, ricomprendendo non solo le persone fisiche, ma anche gli enti non commerciali, le società di persone e di capitali, residenti e non residenti. La previsione tra i soggetti interessati anche delle società di capitali permette di risolvere un'annosa questione postasi nella giurisprudenza⁷ in relazione all'ultimo scudo fiscale (art. 13 *bis* d.l. 78/2009, convertito con l. 102/2009). Segnatamente, la Suprema Corte ha riconosciuto limitata portata alla causa di non punibilità per i delitti fiscali, nell'ipotesi in cui il contribuente evasore fosse una società e l'imputato l'amministratore della stessa⁸. Brevemente: se l'amministratore procedeva personalmente allo scudo fiscale, rimpatriando l'intera somma evasa dalla società, allora poteva far valere la causa di non punibilità; diversamente, ove il profitto del delitto tributario fosse stato diviso tra i soci, anche nell'eventualità in cui l'intera somma evasa fosse rimpatriata da ciascun socio per la parte di cui aveva beneficiato, non si riteneva operante la causa di non punibilità per l'amministratore.

Ipotesi quali quelle da ultimo prospettate non dovrebbero porre problemi significativi nel quadro della *voluntary disclosure*: se i capitali evasi restano nella disponibilità della società, l'ente accede alla procedura, garantendo la non punibilità dell'amministratore per i delitti tributari; se, invece, anche solo parte dei proventi dell'evasione vengono distribuiti tra i soci, oltre all'ente, anche costoro dovrebbero autodenunciarsi personalmente all'Agenzia delle entrate, permanendo tuttavia in capo agli stessi il rischio di una contestazione per appropriazione indebita – procedibile d'ufficio perché aggravata *ex art.* 61, n. 11, c.p. – dei denari dell'ente, non “coperta” dalla procedura di cui alla l. 186/2014 (sul punto *infra* par. 4.2.).

Osta all'accesso alla procedura la “*conoscenza formale*” da parte del contribuente infedele “di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”⁹: sotto un profilo processual-penalistico possono considerarsi atti con cui l'indagato acquisisce conoscenza formale di un procedimento penale 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 e gli atti di *vocatio in jus*.

Inoltre, la preclusione opera anche se la conoscenza formale “è stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato”¹⁰. Se è comprensibile la scelta di escludere dalla collaborazione volontaria – e soprattutto dai vantaggi che ne conseguono – chi si è autodenunciato, ma solo dopo essere stato sottoposto quantomeno ad accertamenti, non pare pienamente intelligibile l'introduzione di una causa ostativa per il caso in cui la conoscenza formale l'abbia altro soggetto: l'esito paradossale è che un contribuente, all'oscuro dell'esistenza di accertamenti nei confronti di altri concorrenti nel reato, si autodenunci all'Erario, scoprendo *poi* di non poter accedere alla *voluntary disclosure* e di aver fornito tutti i documenti utili per l'accertamento del reato in precedenza commesso. Sul punto, già i primi commentatori hanno sottolineato che «la legge si presta ad eccezioni di incostituzionalità per l'irrazionalità dell'estensione della preclusione a soggetti per i quali manchi la prova dell'effettiva conoscenza della causa ostativa»¹¹.

La procedura prende l'abbrivio da un'apposita richiesta del cd. collaborante, con una significativa inversione di ruoli rispetto alla classica dinamica degli accertamenti fiscali: «non più l'Agenzia *motu proprio*, ma il medesimo contribuente, che ravveduto, offre d'impulso

⁶ Non pare possibile una procedura parziale: se le violazioni si riferiscono ad una pluralità di anni d'imposta, ancora oggetto di possibile accertamento, il contribuente ha l'obbligo di farle emergere tutte. Sul punto G. MAISTO, *Procedura di collaborazione volontaria: oggetto, soggetti, riduzione delle sanzioni*, in C. MASIELLO (a cura di), *Voluntary disclosure*, cit., p. 8.

⁷ Per una sintesi delle principali decisioni, I. CARACCIOLI, *Gli effetti dello “scudo fiscale” del 2009 sui reati tributari*, in *Il Fisco*, 2014, pp. 3909 ss.

⁸ Si vedano sul punto Cass. pen., Sez. III, 5.5.2011, n. 28724, in *Corr. Trib.*, pp. 3287 ss., con nota di A. TOMASSINI, *Scudo fiscale con effetti penali limitati*; Cass. pen., Sez. IV, 19.7.2013, n. 44003, Rv. 257577.

⁹ Così l'art. 5 *quater*, comma II, d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e l'art. 1, comma IV, lett. a), della stessa l. 186/2014.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ In questi termini G. MAISTO, *Procedura di collaborazione volontaria*, cit., p. 18.

e spontaneamente il fatto ai poteri conoscitivi officiosi, in tutte le parti di cui si compone, quantitative e qualitative»¹². La richiesta deve indicare tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti in Italia o all'estero, anche indirettamente o per interposta persona.

Dopo aver presentato la richiesta, il contribuente è tenuto a fornire tutta la documentazione e le informazioni utili per permettere all'erario di calcolare l'imponibile evaso. L'obbligo di completezza e veridicità che incombe sul collaborante in punto di *disclosure* è presidiato anche da una fattispecie penale specifica, introdotta dalla l. 186/2014 (su cui *infra* par. 4.3.).

L'Agenzia delle entrate verifica l'intera documentazione fornita dal contribuente, avvalendosi dei propri poteri di accertamento, determina i maggiori imponibili e conseguentemente le imposte, gli interessi e le sanzioni dovute, e notifica, infine, al collaborante l'atto impositivo.

Il contribuente può accedere alla determinazione dell'erario o attivare un contraddittorio con i verificatori per addivenire ad un accertamento con adesione, godendo, però, in quest'ultimo caso di una minore riduzione delle sanzioni. A seguito del pagamento, anche rateale, nei termini previsti dall'istituto, di quanto dovuto a titolo di maggiori imposte, interessi e sanzioni, si conclude la procedura e il contribuente beneficia della non punibilità per i delitti coperti dalla l. 186/2014.

Estinto il debito, l'Agenzia delle entrate è tenuta ad inviare una specifica comunicazione all'autorità giudiziaria competente, proprio ai fini della non punibilità del collaborante¹³. Come è stato esattamente notato¹⁴, «l'Ufficio è chiamato a (...) avvertire l'autorità giudiziaria che la procedura si è conclusa, competendo poi a quest'ultima accertare se: i) le operazioni denunciate integrino una fattispecie di reato; ii) se il reato integrato rientri o meno tra quelli menzionati nell'art. 5 *quinquies* d.l. 167/1990, per i quali è prevista la non punibilità»¹⁵.

Una capitale questione, a cavallo tra diritto tributario e penale, attiene all'oggetto della procedura e, segnatamente, ci si chiede se sia possibile fare emergere i proventi di delitti diversi da quelli per cui la l. 186/2014 dispone la non punibilità: si pensi ai casi, paradigmatici, di chi ha una provvista all'estero generata dal profitto di una corruzione, di un'infedeltà patrimoniale o, ancor più frequentemente, di un'appropriazione indebita perpetrata ai danni della società amministrata, delitti per cui non è prevista alcuna garanzia penale in caso di esito positivo della collaborazione e che il contribuente infedele sarebbe costretto ad autodenunciare al momento dell'accesso alla procedura, dovendo dichiarare l'origine dei fondi.

L'interesse ad accedere alla collaborazione volontaria in tale situazione – tutt'altro che infrequente – potrebbe essere duplice. Da un punto di vista strettamente tributario, il collaborante, concludendo positivamente la procedura, regolarizzerebbe la propria posizione sul piano fiscale, posto che anche i redditi provenienti da un "illecito penale" devono essere dichiarati *ex art. 14, comma IV, l. 537/1993*¹⁶ e, correlativamente, possono essere oggetto di evasione. Sotto il profilo strettamente penalistico, la riemersione dei capitali con indicazione trasparente della loro provenienza illecita, escluderebbe con ogni probabilità, ovviamente solo per il futuro, possibili contestazioni di autoriciclaggio in caso di impiego di tali attività, venendo meno la possibilità di connotare tale condotta come concretamente idonea ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa dei beni, del denaro o delle altre utilità¹⁷. D'altro canto, anche il rischio penale connesso all'autodenuncia del delitto presupposto potrebbe essere significativamente stemperato dal decorso (compiuto o parziale) del termine di prescrizione e dalla procedibilità a querela degli illeciti realizzati.

In questo quadro, deve essere subito sottolineato che la legge non offre una risposta esplicita

¹² Così V. E. FALSITTA, *Istituto innovativo*, cit., p. 31.

¹³ L'obbligo è previsto dall'art. 5 *quater*, comma III, d.l. 167/1990, introdotto dalla l. 186/2014 e dall'art. 1, comma IV, lett. a), della stessa l. 186/2014.

¹⁴ Il riferimento è a M. DINOIA, *Profili penali: cause di non punibilità e nuove fattispecie di reato*, in *Voluntary disclosure. Guida pratica*, cit. p. 79.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ La norma prevede che "Nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale. I relativi redditi sono determinati secondo le disposizioni riguardanti ciascuna categoria". Sulla tassazione dei proventi illeciti si veda per tutti R. ACQUAROLI, *La ricchezza illecita tra tassazione e confisca*, Roma, 2012, *passim*.

¹⁷ Come noto il legislatore ha previsto che per integrare il delitto di cui all'art. 648 *ter.1* c.p. sia necessario che le condotte di sostituzione, trasferimento ed impiego in attività economiche siano concretamente idonee ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa dei beni originati da un delitto non colposo.

sulla possibilità di autodenunciare nel contesto della procedura prevista dalla l. 186/2014 attività costituenti il profitto di delitti non coperti dalla causa di non punibilità.

A favore della legittimità del ricorso alla procedura di collaborazione volontaria in tali ipotesi militerebbe l'assenza di un divieto esplicito all'accesso, necessario dato che, come si è detto, anche i redditi provenienti da un illecito penale devono essere dichiarati. Per di più, va osservato che sin dal primo scudo fiscale – previsto dal d.l. 350/2001 – il legislatore ha punito con una sanzione pari al 100% delle attività oggetto di riemersione o rimpatrio la condotta di chi accedeva all'istituto premiale, regolarizzando patrimoni derivanti da reati diversi da quelli per cui operava la non punibilità dello scudo¹⁸; tale divieto non è, invece, stato previsto in relazione alla procedura di collaborazione volontaria.

Si potrebbe avanzare il dubbio che, così ragionando, si finisca per ammettere una sorta di “regolarizzazione” di patrimoni derivanti da reati anche particolarmente gravi – si pensi alla corruzione, alla concussione, all'usura, e, finanche, tempi permettendo, a fatti di bancarotta, all'estorsione, allo spaccio di sostanze stupefacenti –, vantaggiosa per il reo i cui illeciti siano prossimi alla prescrizione o già prescritti.

Senonché, nel silenzio del legislatore, sembra preferibile ritenere legittimo il ricorso alla *voluntary disclosure*, anche ove i beni oggetto di collaborazione volontaria siano il provento di reati diversi da quelli per cui opera la causa di non punibilità di cui alla l. 186/2014. D'altro canto, anche la potenziale preoccupazione (tutta da verificare nella prassi) di tentativi di *regolarizzare patrimoni derivanti da illeciti diversi da quelli tributari* attraverso la collaborazione volontaria può essere stemperata, considerando che resta pur sempre possibile aggredire tali patrimoni, ove ne ricorrano i requisiti, con gli strumenti della confisca di prevenzione (art. 24 d.lgs. 159/2011)¹⁹ o allargata (art. 12 *sexies* d.l. 306/1992, conv. l. 356/1992)²⁰, la cui operatività non è astrattamente esclusa nell'ipotesi di esito positivo della procedura.

In conclusione pare possibile accedere alla collaborazione volontaria anche per chi abbia patrimoni derivanti da reati diversi da quelli coperti dalla causa di non punibilità di cui alla l. 186/2014, con l'avvertenza che, ovviamente, per tali delitti ci si dovrà autodenunciare nell'ambito della procedura – dichiarando l'origine dei fondi riemersi – e permarrà la punibilità per i reati eventualmente commessi (in presenza delle condizioni di procedibilità e ove non sia decorso il termine di prescrizione).

3. **Gli effetti penalistici *in bonam partem*: i reati non punibili a seguito di conclusione positiva della procedura di collaborazione volontaria.**

Si è anticipato che la procedura di *voluntary disclosure*, se conclusa con il pagamento di quanto dovuto a titolo di maggiori imposte, interessi e sanzioni, comporta la non punibilità per un ampio novero di reati: la previsione normativa, collegando la rinuncia alla pena ad una condotta che *ex post* reintegra il bene offeso (la corretta percezione dei tributi), pare senz'altro riconducibile al paradigma delle cause sopravvenute di non punibilità²¹.

L'esclusione della punibilità opera non solo per chi si è autodenunciato, ma anche per coloro che sono concorsi nel reato del contribuente infedele²².

In prima battuta, il cd. collaborante diviene – unitamente agli eventuali concorrenti – non punibile per i delitti di dichiarazione fraudolenta, mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o mediante altri artifici (artt. 2 e 3 d.lgs. 74/2000), infedele (art. 4 d.lgs. 74/2000) od omessa (art. 5 d.lgs. 74/2000) nonché per le fattispecie di omesso versamento di

¹⁸ Salvo si trattasse di illeciti estinti, non più previsti dall'ordinamento o non più punibili, comunque non riconducibili ad un numero chiuso di ipotesi ritenute particolarmente gravi.

¹⁹ Sulla confisca di prevenzione si veda, *ex pluribus*, F. MENDITTO, *Il codice Antimafia*, Napoli, 2011, *passim* e bibliografia ivi richiamata.

²⁰ In ordine alla confisca allargata, anche in relazione ai problemi connessi con l'evasione fiscale, si veda A.M. MAUGERI, *La lotta all'evasione fiscale tra confisca di prevenzione e autoriciclaggio*, in *Dir. pen. cont.*, 2 marzo 2015, nonché ID., *La confisca allargata: dalla lotta alla mafia alla lotta all'evasione fiscale?*, in *Dir. pen. cont.*, 9 marzo 2014, e bibliografia ivi richiamata.

²¹ La causa sopravvenuta di non punibilità è disciplinata dall'art. 5 *quinquies* d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e dall'art. 1, comma IV, lett. b), della stessa l. 186/2014.

²² In base alla previsione di cui all'art. 1, comma V, l. 186/2014.

ritenute certificate e dell’IVA (artt. 10 *bis* e 10 *ter*)²³, ovviamente nei limiti degli imponibili, delle imposte e delle ritenute oggetto della collaborazione²⁴.

Il legislatore ha previsto, inoltre, la non punibilità per le condotte di riciclaggio (art. 648 *bis* c.p.) e reimpiego (art. 648 *ter* c.p.), qualora l’oggetto materiale di tali illeciti sia costituito dai proventi di un delitto tributario coperto, a sua volta, dalla causa sopravvenuta di non punibilità²⁵. Tale disposizione 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 per il noto privilegio di *self laundering*, quanto per coloro che hanno permesso a costui di occultare i propri averi con la costituzione di *trusts*, cd. scatole cinesi, negozi fiduciari e quant’altro la fantasia possa partorire per interrompere il *paper trail*.

Infine, non sono punibili le condotte di autoriciclaggio (art. 648 *ter*.1. c.p.) se commesse in relazione ai delitti tributari per cui l’esito positivo della procedura in commento escluda la punibilità, sempre nei limiti delle attività oggetto di collaborazione volontaria²⁶. A tale causa sopravvenuta di non punibilità il legislatore pone un limite temporale, ovvero il 30 settembre 2015, termine ultimo per presentare la richiesta di accesso all’istituto.

La *ratio* della previsione non è chiarissima. Tale termine, è appena il caso di notarlo, non parrebbe introdurre una sorta di “condizione sospensiva” della portata incriminatrice della fattispecie di cui all’art. 648 *ter*.1. c.p., come a dire che chi può in astratto aderire alla procedura di collaborazione volontaria non possa essere sottoposto a procedimento penale fino al termine ultimo di accesso all’istituto; si ritiene piuttosto che debba essere intesa come volta a chiarire che tutte le condotte di autoriciclaggio tenute fino a quella data, ove si sia conclusa con esito positivo la collaborazione volontaria, divengono non punibili.

4. Le rilevanti assenze: restano punibili molti reati prodromici all’evasione o finalizzati ad occultarla e il legislatore resta silente sulla responsabilità dell’ente.

Significative sono alcune delle fattispecie delittuose per cui il legislatore non ha stabilito l’operatività della condizione sopravvenuta di non punibilità: in tali ipotesi la collaborazione volontaria rischia di risolversi in una sostanziale autodenuncia, che perviene alla Procura della Repubblica competente (quantomeno) tramite la comunicazione che l’Agenzia delle entrate è tenuta a compiere una volta conclusa la procedura²⁷. Il punto è allora verificare se e in quali ipotesi il contribuente infedele, pur legittimato ad accedere alla procedura, finisca per autodenunciarsi nel contesto della *voluntary disclosure*.

4.1. I delitti tributari non coperti dalla causa di non punibilità: la ricerca di un effetto domino.

Quanto ai delitti tributari non coperti, un’assenza di non poco momento è costituita dal delitto di **emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 d.lgs. 74/2000)**. A prima vista, sembrerebbe una scelta comprensibile, giacché diretta ad escludere dalla *voluntary disclosure* coloro che consentono ad altri l’evasione, cagionando danni spesso assai significativi

²³ La non punibilità è disposta dall’art. 5 *quinquies*, comma I, lett. a), d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e dall’art. 1, comma IV, lett. a), della stessa l. 186/2014.

²⁴ La limitazione è esplicitamente prevista dall’art. 5 *quinquies*, comma II, d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e dall’art. 1, comma IV, lett. b), della stessa l. 186/2014.

²⁵ Si vedano l’art. 5 *quinquies*, comma I, lett. b), d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e l’art. 1, comma IV, lett. b), della stessa l. 186/2014.

²⁶ La non punibilità dell’autoriciclaggio è disciplinata dall’art. 5 *quinquies*, comma III, d.l. 167/1990, come novellato dalla l. 186/2014 e dall’art. 1, comma IV, lett. b), della stessa l. 186/2014.

²⁷ In effetti, resta in ogni caso in capo ai funzionari dell’Agenzia delle entrate l’obbligo di denuncia dei reati di cui vengano a conoscenza nell’esercizio delle loro funzioni, indipendentemente dallo specifico dovere di comunicazione previsto dalla disciplina sulla collaborazione volontaria.

per l'erario²⁸.

Senonché, ad un'analisi più attenta, la mancata inclusione del delitto in parola tra quelli per cui opera la causa sopravvenuta di non punibilità potrebbe rivelarsi foriera di svariate questioni, soprattutto ove si consideri l'esegesi restrittiva che la Suprema Corte²⁹ ha fatto propria dell'art. 9 d.lgs. 74/2000³⁰.

Potendo solo sinteticamente accennare alla questione, la Cassazione ritiene punibile sia per dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. 74/2000) sia per l'emissione di tali fatture (art. 8 d.lgs. 74/2000) chi sia al contempo amministratore di entrambe le società coinvolte nella frode o, persino, concorrente di ambedue i legali rappresentanti autori degli illeciti³¹. Basti sul punto richiamare la massima ufficiale della decisione del giudice di legittimità n. 36859/2013 per cui «l'art. 9 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che, in deroga alla regola generale fissata dall'art. 110 cod. pen., esclude la rilevanza penale del concorso dell'utilizzatore nelle condotte del diverso soggetto emittente, non trova applicazione in relazione alle operazioni "infragruppo" nei confronti di soggetto (nella specie, socio di riferimento del gruppo societario) che può nei fatti condizionare la gestione e le soluzioni contabili sia delle società che emettono le fatture per operazioni inesistenti, sia delle società che procedono alla loro successiva utilizzazione»³².

Al di là delle critiche condivisibili a tale insegnamento³³, chi ha posto in essere un sistema di fatture false con società tutte a sé riconducibili parrebbe rischiare, accedendo alla collaborazione volontaria, di autodenunciarsi per il delitto (o per il concorso nel delitto) di emissione di fatture per operazioni inesistenti, non previsto tra quelli per cui è esclusa la punibilità.

Con ogni probabilità, la scelta di non ricomprendere tra i delitti coperti dalla causa di non punibilità l'emissione di fatture per operazioni inesistenti può rinvenirsi nella volontà del legislatore di generare un *effetto domino*: il collaborante indica chi gli ha permesso di evadere e ciò consente all'Agenzia delle entrate e alla Procura della Repubblica di verificare la posizione dell'emittente la fattura ed individuare, tra i clienti di quest'ultimo, gli eventuali ulteriori soggetti che hanno beneficiato illecitamente delle sue fatture, con un intuitivo effetto espansivo dei controlli e del recupero d'imposta. Nondimeno, imputare per concorso nell'emissione di fatture per operazioni inesistenti il contribuente infedele, che di tali fatture si sia avvalso, dopo la conclusione positiva della procedura di collaborazione, si risolve in un risultato iniquo e giuridicamente discutibile.

In definitiva, la mancata previsione della causa di non punibilità per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti a favore di colui che accede alla collaborazione volontaria, quantomeno in relazione alle imposte in seguito pagate, rischia di incidere assai negativamente sul successo della procedura introdotta dalla l. 186/2014.

Condivisibile pare la mancata operatività della causa di non punibilità per i delitti di

²⁸ Paradigmatico in questo senso è il fenomeno delle cd. cartiere (su cui si veda, *ex pluribus*, A. MEREU, *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Padova, 2011 e bibliografia ivi richiamata): si tratta, nondimeno, di soggetti che difficilmente hanno interesse e possibilità economiche per accedere alla *voluntary disclosure*.

²⁹ Per un inquadramento di tale giurisprudenza si vedano, *ex pluribus*, L. TROYER-S. CAVALLINI, *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno "a lato" su tre topoi in materia*, in questa *Rivista*, 1/2014, pp. 242 ss.

³⁰ Per comodità di lettura si riporta l'art. 9 d.lgs. 74/2000 che costituisce una deroga alle norme sul concorso di persone nel reato "In deroga all'art. 110 del codice penale: a) 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'art. 2; b) 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'art. 8".

³¹ Diverso è il caso prospettato da A. PERINI, *Voluntary disclosure: l'elenco incompleto delle fattispecie non punibili*, in *Il Fisco*, 2015, p. 349, in cui l'amministratore della società A prima istiga il legale rappresentante della società B ad emettere fatture per operazioni inesistenti, di cui la stessa A dovrebbe beneficiare, poi non annota tali fatture in contabilità. In tal caso, afferma l'A., l'amministratore della A non è punibile *ex art. 2 d.lgs. 74/2000*, non avendo annotato le fatture, ma resta perseguibile per il concorso nell'emissione delle stesse: l'esito ipotizzato è che il legale rappresentante della A, accedendo alla *voluntary disclosure*, si autodenunci per il reato di cui all'art. 8 d.lgs. 74/2000. Pare a chi scrive che il problema possa essere forse superato considerando che non avendo annotato le fatture l'amministratore della A non avrebbe alcuna ragione per attivare la collaborazione volontaria, non avendo realizzato alcuna evasione; ove, invece, l'evasione d'imposta si fosse realizzata, ma mediante condotte diverse (banalmente con una dichiarazione infedele), non si vede la ragione (*rectius* la fonte dell'obbligo) per cui il contribuente infedele dovrebbe indicare all'Agenzia delle entrate di aver istigato all'emissione di fatture inesistenti, a vantaggio della propria società, ma mai utilizzate.

³² In questi termini Cass. pen., Sez. V, 16.1.2013, n. 36859, Rv. 258038; in senso conforme già Cass. pen., Sez. III, 8.3.2012, n. 19247, Rv. 252545 in *Corr. trib.*, 2012, pp. 1925 ss., con nota di P. CORSO, *Fatture per operazioni inesistenti: doppia condanna per il "self made"?*; in *Rass. trib.*, 2012, pp. 1327 ss., con nota di G. FLORA, *La clausola di non punibilità del concorso incrociato tra emittente ed utilizzatore di false fatture*; in *Giust. pen.*, 2013, pp. 648 ss., con nota di R. RAMPIONI, *Giurisprudenza "creativa" in tema di emissione ed utilizzazione di fatture false*.

³³ Si veda la condivisibile critica di L. TROYER-S. CAVALLINI, *Elusione, progressione criminosa*, cit., pp. 243 ss.

sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, comma I, d.lgs. 74/2000), di falso nella transazione fiscale (art. 11, comma II, d.lgs. 74/2000), di indebita compensazione (art. 10 *quater* d.lgs. 74/2000) e di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. 74/2000).

Il delitto di cui all'**art. 11, I comma, d.lgs. 74/2000** punisce chi, *per sottrarsi al pagamento delle imposte o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o sanzioni amministrative relative a dette imposte di ammontare complessivo superiore ai 50.000 euro, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti su propri o altrui beni al fine di rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione.*

Orbene, per quanto la giurisprudenza di legittimità abbia ampliato (non sempre condivisibilmente³⁴) la portata dell'incriminazione, ritenendola operante anche ove non siano ancora iniziati accertamenti da parte del Fisco³⁵ e persino qualora non sia stato accertato un debito d'imposta in capo all'imputato³⁶, per immaginare una *voluntary disclosure*, legittimamente iniziata³⁷, che si risolva nell'autodenuncia di una condotta di sottrazione fraudolenta, bisognerebbe ipotizzare il caso³⁸, che non pare frequentissimo, di chi ha occultato all'erario i propri beni, con una condotta diversa da quella finalizzata all'evasione, in modo tale che un *ipotesico* accertamento non avrebbe condotto alla soddisfazione del credito dello Stato in relazione all'imposta precedentemente evasa o non pagata. Peraltro, in una tale ipotesi, non si vede per quale ragione l'istituto in commento dovrebbe garantire l'impunità per un delitto di fatto correlato ad una condotta diversa da quella finalizzata all'evasione: la logica della *voluntary disclosure* è di premiare il contribuente che permette l'accertamento dell'imposta evasa, non quello che consente l'esecuzione sui propri beni (peraltro non necessaria nel caso di specie, dato che è proprio il collaborante che deve adempiere al debito spontaneamente per beneficiare dei vantaggi previsti dalla l. 186/2014).

Discorso non diverso vale per il **falso nella transazione fiscale (art. 11, comma II, d.lgs. 74/2000)**, delitto che punisce chi, "al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila". Anche in tal caso, ben si comprende la scelta del legislatore di non lasciare impunito chi ha sottratto risorse al Fisco, al momento del pagamento del tributo (non già in quello dichiarativo), per di più nell'ambito di una procedura transattiva (compiuta nel contesto di un concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione dei debiti).

Sempre nell'ottica di escludere l'impunità per condotte non direttamente connesse all'evasione, quanto piuttosto al pagamento del tributo, può leggersi l'ulteriore assenza del **delitto di indebita compensazione (art. 10 *quater* d.lgs. 74/2000)**, che incrimina chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti. In tal caso, peraltro, effettivamente, accedendo alla *voluntary disclosure* per far emergere le irregolarità tributarie poste in essere, potrebbe porsi un problema di autodenuncia del contribuente.

Infine, comprensibile è l'assenza tra i delitti per cui è stata prevista la condizione sopravvenuta di non punibilità del **delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 d.lgs. 74/2000)**. L'incriminazione colpisce colui che, dopo aver apprestato le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, li occulto o li distrugge, *in modo tale da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari*, al fine di evadere personalmente o permettere a terzi di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Anche qui è comprensibile la scelta del legislatore: per accedere alla *voluntary disclosure* è necessario offrire un quadro puntuale dei tributi dovuti, per cui una collaborazione volontaria conclusasi positivamente esclude in radice uno degli elementi di fattispecie, ovvero l'impossibilità, anche

³⁴ Si conceda sul punto il richiamo a L. TROYER – A. INGRASSIA, *Il nuovo delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte alla prova del trust*, in *Riv. dott. comm.*, 2009, pp. 370 ss.

³⁵ Sul punto, da ultimo, Cass. pen., Sez. III, 9.4.2013, n. 39079, Rv. 256376, in *Corr. trib.*, 2013, pp. 3581 ss., con nota di C. CONSORTI, *Se il contribuente è un commercialista la prova del dolo specifico è implicita nel reato di sottrazione fraudolenta*.

³⁶ Si veda la sentenza Cass. pen., Sez. III, 18.5.2011, n. 36290, Rv. 251077, in *Cass. pen.*, 2012, pp. 3508 ss., con nota di V. ROMANO, *La natura del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in cui è stata riconosciuta la sussistenza del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte nonostante sia venuto meno il debito tributario in sede civile a seguito di annullamento delle relative cartelle esattoriali.

³⁷ Dunque di un soggetto che non ha in corso accertamenti fiscali, ostativi alla collaborazione volontaria.

³⁸ Prospettato da A. PERINI, *Voluntary disclosure*, cit., p. 350.

solo relativa, di ricostruire il *quantum* dovuto all'erario.

Nel diverso caso in cui, invece, il collaborante avesse occultato o distrutto documenti al fine di consentire a terzi l'evasione e, ipotesi non scontata, fosse tenuto nel contesto della procedura di cui alla l. 186/2014 a fornire informazioni o documenti da cui tale condotta dovesse emergere, non potendo regolarizzare un'imposta da altri evasa, il permanere della punibilità per tale illecito non pare una conseguenza irragionevole. Anche in questo frangente, emerge forse *in filigrana* la ricerca di un *effetto domino* da parte del legislatore.

4.2.

I (principali) reati comuni non coperti dalla collaborazione volontaria: l'appropriazione indebita, l'infedeltà patrimoniale, la corruzione tra privati, i delitti di bancarotta, le false comunicazioni sociali e i delitti contro la fede pubblica.

In linea con la scelta di limitare la portata della causa di non punibilità ai soli delitti che hanno comportato l'evasione d'imposta, per cui il contribuente si autodenuncia, e alle condotte connesse di riciclaggio, reimpiego o autoriciclaggio, restano punibili i reati comuni che possono offendere il patrimonio societario (l'appropriazione indebita, l'infedeltà patrimoniale, la corruzione tra privati e i delitti di bancarotta fraudolenta propria e impropria) o che si assumono connessi alla falsa rappresentazione al Fisco della situazione del contribuente (le false comunicazioni sociali e i delitti contro la fede pubblica).

L'assenza del delitto di **appropriazione indebita (art. 646 c.p.)** non sembra decisiva, ove si consideri che la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di affermare che, «per aversi appropriazione è necessaria una condotta che non risulti giustificata o giustificabile come pertinente alla azione o all'interesse della società, in quanto può accadere che una persona giuridica, attraverso i suoi organi, persegua i propri scopi con mezzi illeciti, senza che ciò comporti di per sé la interruzione del rapporto organico»; se così è, non è integrato il delitto di cui all'art. 646 c.p. nelle «ipotesi di esterovestizione di quote o di sottrazione di utili con relativo accantonamento su conti fiduciari, ove il tutto risulti finalizzato a sottrarre le relative attività al controllo della gestione valutaria ed agli oneri fiscali»³⁹, ovvero nelle eventualità più frequenti in cui potrebbe porsi un problema di denuncia o di autodenuncia a seguito dell'accesso alla collaborazione volontaria (nel caso, rispettivamente, di procedura instaurata dall'ente o dal socio-amministratore).

Nell'ipotesi in cui, invece, la condotta sia stata tenuta nell'interesse esclusivo dell'amministratore o di uno o più soci, la *voluntary disclosure* non elide il disvalore di tale offesa patrimoniale, per cui condivisibilmente il legislatore mantiene la punibilità.

Nella stessa prospettiva deve leggersi la scelta di mantenere la punibilità in relazione all'**infedeltà patrimoniale (art. 2634 c.c.)**, giacché, trattandosi di delitto perseguibile a querela, di fronte ad una collaborazione volontaria che si risolve in un'autodenuncia del contribuente infedele, è l'ente stesso – ammesso che venga in qualche modo a conoscenza dei fatti – che valuta se la condotta sia stata posta in essere per l'esclusivo interesse della *societas* o se si sia risolta a tutto vantaggio dell'amministratore, del direttore generale o del liquidatore che hanno agito in conflitto di interessi: nel secondo caso, in nessun modo la successiva condotta di collaborazione volontaria elide il danno eventualmente patito dalla società e, dunque, potrebbe legittimare il sopravvenire della non punibilità.

Discorso assimilabile può essere svolto per l'ipotesi in cui la provvista occultata al Fisco sia il profitto di una **corruzione tra privati (art. 2635 c.c.)**: la conclusione positiva della collaborazione volontaria elide *ex post* l'offesa allo Stato correlata alla corretta percezione dei tributi, non il danno eventualmente patito dalla società o “la distorsione della concorrenza nella acquisizione di beni o servizi”.

Nello stesso solco si iscrive il permanere dell'interesse a perseguire coloro che, anche attraverso condotte dirette all'evasione d'imposta (si pensi paradigmaticamente al drenaggio di risorse con il ricorso a fatture per operazioni inesistenti), abbiano sottratto attività ad un

³⁹ Cass. pen., Sez. II, 6 maggio 2011, n. 20062, Rv. 250439.

ente poi fallito, ledendo così la *par condicio creditorum*, presidiata dalle principali **fattispecie penali-fallimentari**: nuovamente, la *voluntary disclosure* non ristora in alcun modo l'offesa perpetrata agli interessi dei creditori della fallita.

Infine, la scelta di non ricomprendere tra gli illeciti per cui opera la causa di non punibilità le **false comunicazioni sociali** (artt. 2621 e 2622 c.c.) e i **delitti contro la fede pubblica** è di segno contrario a quella compiuta dal legislatore nel d.l. 78/2009 (cd. scudo fiscale *ter*), che disponeva la non punibilità per i predetti illeciti, ove commessi per eseguire od occultare i delitti tributari coperti dal cd. scudo fiscale. In relazione a tali reati vi è, dunque, il rischio che la collaborazione volontaria possa risolversi in un'autodenuncia, "pericolo" stemperato nei suoi effetti pratici dalla necessità della querela in relazione all'art. 2622 c.c. e dal breve termine di prescrizione dell'art. 2621 c.c.

4.3. Voluntary disclosure ed intestazione fittizia di beni: una relazione pericolosa?

Discorso a parte meritano le interrelazioni tra i rischi di autodenuncia connessi alla collaborazione volontaria e il delitto di **fittizia intestazione di beni** (art. 12 *quinquies* d.l. 306/1992, conv. l. 356/1992), non previsto tra i reati per cui opera la causa di non punibilità.

Il delitto in parola punisce "salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque attribuisce fittiziamente ad altri la titolarità o la disponibilità di denaro, beni o altre utilità", ove tale condotta sia sorretta da una triplice finalità alternativa: (i) sottrarsi alle disposizioni in materia di misure di prevenzione; (ii) "escludere le disposizioni di legge" relative al contrabbando; (iii) agevolare la commissione dei delitti di ricettazione, riciclaggio e reimpiego.

La mancata previsione della non punibilità a seguito di esito positivo della procedura di collaborazione non pone profili problematici rispetto alle ipotesi in cui la fittizia intestazione sia sorretta dal dolo specifico di sottrarsi alle misure di prevenzione a alle disposizioni sanzionatorie in tema di contrabbando, trattandosi di condotte che presentano un proprio disvalore peculiare, non attinto in alcun modo dalla respicenza del contribuente e dal pagamento dell'imposta dovuta.

La terza condotta, ovvero l'intestazione fittizia compiuta allo scopo di consentire ad altri la commissione dei delitti di cui agli artt. 648, 648 *bis* e *ter* c.p. pone invece più serie questioni, che involgono, nella sostanza, i rapporti tra quest'ipotesi incriminata dall'art. 12 *quinquies* (esclusa dai delitti per cui opera la causa di non punibilità di cui alla l. 186/2014) e la nuova fattispecie di autoriciclaggio (per cui la *voluntary disclosure* garantisce l'impunità se l'oggetto materiale del reato è costituito dai proventi dei delitti tributari coperti dalla collaborazione stessa).

La Suprema Corte nella recente decisione a Sezioni Unite Iavarazzo⁴⁰, intervenuta prima dell'introduzione del nuovo delitto di cui all'art. 648 *ter*.1 c.p., ha espresso il principio di diritto per cui «i fatti di autoriciclaggio e reimpiego sono punibili, sussistendone i relativi presupposti, ai sensi del d.l. 306/1992, art. 12 *quinquies*»⁴¹.

Tale insegnamento mostra plasticamente la (quantomeno parziale) sovrapposibilità dei delitti di autoriciclaggio e fittizia intestazione di beni, con la seconda disposizione che cede il passo alla prima, in virtù della clausola "salvo che il fatto costituisca più grave reato" con cui si apre la fattispecie, nei casi in cui il delitto presupposto dell'autoriciclaggio sia punito con la reclusione superiore nel massimo a 5 anni.

Ciò detto, per quanto qui interessa, bisogna distinguere tra l'ipotesi in cui la condotta di "attribuzione fittizia", finalizzata a consentire la ricettazione, il riciclaggio o il reimpiego, abbia avuto ad oggetto i proventi dei delitti tributari per cui opera la causa sopravvenuta di non punibilità di cui alla legge in commento o, invece, beni provenienti da altri reati.

In quest'ultima evenienza non si pongono particolari questioni: si tratti di condotta punibile *ex art. 648 ter*.1 c.p. o *ex art. 12 quinquies* d.l. 306/1992, in nessun caso la conclusione

⁴⁰ Si tratta di Cass. pen., Sez. Un., 27 febbraio 2014, n. 25191, in *Dir. pen. cont.*, con nota di A. GALLUCCIO, [Le Sezioni Unite sui rapporti fra riciclaggio, illecito reimpiego e associazione di tipo mafioso](#), nonché con nota di N. AMORE, [Il punto e l'accapo sull'autoriciclaggio dei proventi delle consorterie criminali di stampo mafioso dopo le S.S.U.U. n. 25191 del 2014](#).

⁴¹ Così Cass. pen., Sez. Un., 27 febbraio 2014, n. 25191.

positiva del procedimento di *voluntary disclosure* può avere ricadute penalistiche favorevoli per il collaborante.

Ben diverso è il caso in cui l'oggetto materiale della condotta di intestazione fittizia sia costituito dai proventi di un delitto tributario, coperto dalla causa di non punibilità prevista dalla l. 186/2014: in questa ipotesi, se si ritiene integrato il reato (meno grave) di cui all'art. 12 *quinquies* d.l. 306/1992 il collaborante sarà punibile per tale fattispecie; se, diversamente, si riconducesse l'illecito nell'alveo dell'art. 648 *ter*.1. il fatto (più grave) non sarebbe punibile a seguito dell'esito positivo della procedura.

Tale irragionevole disparità di trattamento sarebbe persino acuita ove si concludesse che le condotte di attribuzione fittizia a terzi della titolarità o della disponibilità di denaro, beni o altre utilità, finalizzate a consentire la ricettazione, il riciclaggio o il rimpiego siano sempre anche riconducibili a quelle tipizzate nel delitto di autoriciclaggio di cui all'art. 648 *ter*.1. c.p.: in tal caso, operando la clausola di salvezza "salvo che il fatto costituisca più grave reato", prevista dall'art. 12 *quinquies* d.l. 306/1992, si addiverrebbe all'iniquo risultato per cui se il delitto presupposto ha una pena superiore ai 5 anni (artt. 2 e 3 D.Lgs. 74/2000) allora il soggetto dovrebbe rispondere di autoriciclaggio, per cui opererebbe la causa di non punibilità di cui alla l. 186/2014; se, invece, il delitto presupposto ha una pena inferiore ai 5 anni (artt. 4, 5, 10 *bis* e 10 *ter* D.Lgs. 74/2000), non potrebbe essere attivata la clausola, con il risultato che il collaborante sarebbe chiamato a rispondere di intestazione fittizia di beni.

Tale irragionevole trattamento potrebbe per altra via essere superato ove si ammettesse che il delitto di autoriciclaggio sia norma speciale rispetto al delitto di intestazione fittizia, nella parte in cui incrimina le condotte prodromiche alla ricettazione, al riciclaggio e al rimpiego: l'esito, però, sarebbe sostanzialmente abrogativo *in parte qua* del delitto di cui al 12 *quinquies* d.l. 306/1992.

Ovviamente sul punto non può essere offerta una risposta definitiva essendo tutta da valutare la relazione tra la nuova fattispecie di autoriciclaggio e il delitto di intestazione fittizia e non essendo questa la sede anche solo per un primo tentativo di dipanare tale complessa matassa: deve d'altro canto essere sottolineata la necessità di un intervento ortopedico per evitare, nei casi più sopra ipotizzati, irragionevoli disparità di trattamento sotto il profilo sanzionatorio.

4.4.

Quale incidenza della collaborazione volontaria sulla responsabilità degli enti?

La l. 186/2014 resta silente in relazione agli effetti che l'esito positivo della collaborazione volontaria produce sull'eventuale responsabilità degli enti dipendente da reato, nonostante tra i soggetti che possono accedere alla procedura vi siano anche le società.

Il perimetro della questione, pur non essendo molto esteso, abbraccia tuttavia ipotesi assai significative. In effetti, gli unici reati presupposto che al contempo danno luogo a responsabilità degli enti *ex d.lgs. 231/2001* e sono oggetto di non punibilità in base alla l. 186/2014 sono i delitti di autoriciclaggio e di riciclaggio (limitatamente, come più volte ricordato, alle ipotesi in cui i proventi derivino da delitti tributari a loro volta coperti dalla causa sopravvenuta di non punibilità di cui alla legge in commento). Nondimeno, l'autodenuncia del contribuente infedele potrebbe generare procedimenti nei confronti di quegli enti (istituti di credito e fiduciarie su tutti) che hanno consentito l'occultamento e lo spostamento dei proventi illeciti.

Due sono gli snodi interpretativi da risolvere per affermare o negare la responsabilità delle persone giuridiche⁴² nel caso di esito positivo della procedura di cui alla l. 186/2014.

In prima battuta, in tanto potrebbe ipotizzarsi un rimprovero *ex d.lgs. 231/2001* in quanto la responsabilità dell'ente non sia da considerarsi di tipo concorsuale. È noto che tanto in dottrina quanto in giurisprudenza tre tesi si contendono il campo nella ricostruzione del tipo

⁴² In materia si veda F. D'ARCANGELO, *Gli effetti penali della voluntary disclosure e la responsabilità da reato degli enti*, di prossima pubblicazione, in cui l'Autore afferma la non incidenza della causa sopravvenuta di non punibilità prevista dalla l. 186/2014 sulla responsabilità degli enti *ex d.lgs. 231/2001*.

di responsabilità dell'ente: (i) penale-concorsuale⁴³; (ii) amministrativa⁴⁴; (iii) *tertium genus*⁴⁵. Ebbene, senza entrare nel merito della questione, è, però, di tutta evidenza che ove si ritenga l'ente concorrente nel reato della persona fisica, che conclude positivamente la procedura di collaborazione volontaria, allora anche la *societas* sarebbe coperta dalla causa di non punibilità sopravvenuta, stante la previsione contenuta nella l. 186/2014 per cui essa “opera nei confronti di tutti coloro che hanno commesso o concorso a commettere i delitti”⁴⁶.

Altra questione da risolvere, per affermare la responsabilità dell'ente nelle ipotesi qui d'interesse, attiene alla portata dell'art. 8 d.lgs. 231/2001⁴⁷, che dispone: “la responsabilità dell'ente sussiste anche quando (...) il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia”. Vi è, dunque, da chiedersi se l'estinzione del reato per una causa sopravvenuta di non punibilità, come nel caso di specie, rientri tra quelle descritte dall'art. 8 come ipotesi in cui permane la responsabilità dell'ente⁴⁸.

Restano, in conclusione, incerte le ricadute della causa di non punibilità di cui alla l. 186/2014 sulla responsabilità *ex* d.lgs. 231/2001 quanto ai delitti di riciclaggio, reimpiego o autoriciclaggio, commessi da soggetti apicali o cd. subordinati nell'interesse o a vantaggio dell'ente.

5. *La voluntary disclosure come condotta penalmente rilevante.*

Per concludere l'analisi intorno alle ricadute penalistiche della procedura di collaborazione volontaria restano da considerare le ipotesi in cui una condotta non rispettosa dei dettami della l. 186/2014 possa integrare di per sé un reato.

La stessa l. 186/2014 ha introdotto uno specifico delitto, rubricato “esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero” per garantire una risposta penalistica a condotte opportunistiche tenute dal contribuente infedele nella procedura di collaborazione volontaria; nondimeno, come l'esperienza giurisprudenziale relativa ai precedenti scudi fiscali insegna⁴⁹, l'utilizzo strumentale delle procedure di rientro e di riemersione di capitali occultati al Fisco potrebbe integrare anche i delitti di truffa ai danni dello Stato, riciclaggio e, oggi, autoriciclaggio.

5.1. *Il delitto di “esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero” e la responsabilità del professionista.*

Il delitto di nuovo conio⁵⁰ è un reato proprio che punisce il collaborante volontario (il contribuente persona fisica o il rappresentante dell'ente) che nell'ambito della procedura, alternativamente, (i) esibisca/trasmetta atti, in tutto o in parte, falsi; (ii) esibisca/trasmetta

⁴³ Per tale impostazione si veda C.E. PALIERO, *La società punita: del «come» del «perché» e del «per cosa»*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, pp. 1535 ss.; Id., *Dieci anni di corporate liability nel sistema italiano*, in *Le Soc.*, 2011, suppl. 12, pp. 14 ss. Aderisce a tale impostazione Cass. pen., Sez. Un., 27.3.2008, n. 26654, Rv. 239923.

⁴⁴ Si veda, in particolare, G. MARINUCCI, *Relazione di sintesi*, in AA.VV., *Societas puniri ipotest. La responsabilità da reato degli enti collettivi*, Padova, 2003, pp. 307 ss.; in giurisprudenza, per tutte, Cass. pen., Sez. Un., 23.1.2011, n. 34476, Rv. 250347.

⁴⁵ Sostiene che la responsabilità degli enti *ex* d.lgs. 231/2001 costituisca un *tertium genus*, tra gli altri, D. PULITANÒ, *La responsabilità “da reato” degli enti: i criteri d'imputazione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2002, p. 417 e in giurisprudenza la recentissima Cass. pen., Sez. Un., 24.4.2014, n. 38343, in *Dir. pen. cont.*, nonché in *Le Soc.*, 2015, pp. 215 ss., con nota di R. BARTOLI, *Le Sezioni Unite prendono “coscienza” del nuovo paradigma punitivo del “sistema 231”*.

⁴⁶ Così l'art. 1, comma V, l. 186/2014

⁴⁷ In merito all'art. 8 D.Lgs. 231/2001 si veda tra gli altri M. SCOLETTA, *La responsabilità da reato delle società: principi generali e criteri imputativi nel D.Lgs. 231/2001*, in G. CANZIO - L.D. CERQUA - L. LUPÀRIA (a cura di), *Diritto penale delle società*, 2014, pp. 925 ss. e bibliografia ivi richiamata.

⁴⁸ Uno spunto per risolvere la questione potrebbe rinvenirsi nella Relazione al decreto, par. 4, ove si legge: “le cause di estinzione della pena (emblematici i casi grazia o di indulto), al pari delle eventuali cause di non punibilità e, in generale, alle vicende che ineriscono a quest'ultima, non reagiscono in alcun modo sulla configurazione della responsabilità in capo all'ente, non escludendo la sussistenza di un reato”.

⁴⁹ Si veda *infra* par. 5.2.

⁵⁰ La nuova fattispecie incriminatrice presenta tratti comuni con il delitto di false risposte all'amministrazione finanziaria di cui all'art. 11 d.l. 201/2011, conv. con l. 214/2011: per un commento a tale disposizione si vedano, tra gli altri, S. CAVALLINI, *Il nuovo delitto di “false risposte all'amministrazione finanziaria”, tra vecchie e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, in *Riv. dott. comm.*, 2012, pp. 313 ss. e A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2014, pp. 367 ss.

documenti, in tutto o in parte, falsi; (iii) fornisca dati non rispondenti al vero; (iv) fornisca informazioni non rispondenti al vero.

Si tratta, dunque, di condotte esclusivamente commissive⁵¹, che interessano gli atti, i documenti o le informazioni che vanno a costituire il patrimonio conoscitivo dell'Agenzia delle entrate, messo a disposizione dal contribuente infedele.

Correttamente, in relazione agli atti e ai documenti, il legislatore ha previsto la duplice eventualità sia di una trasmissione, concetto ricomprendente l'invio dell'oggetto mediante posta o in via informatica, sia dell'esibizione, ovvero la consegna diretta da parte dell'interessato⁵². Anche la dicitura atti o documenti pare idonea a ricomprendere tutte le carte che possono essere prodotte. Il profilo di falsità può essere tanto materiale, quanto ideologico ed investire atti o documenti pubblici o privati.

Ugualmente ampia è l'altra condotta, rappresentata dal fornire dati o informazioni non rispondenti al vero: la rilevanza penale abbraccia tutte quelle comunicazioni, contenute nella richiesta di accesso alla procedura di collaborazione ed eventualmente fornite su richiesta dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente ai fini del calcolo dell'imposta e dei relativi interessi e sanzioni.

La pena minacciata, ovvero la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, è superiore nel minimo e pari nel massimo alla risposta sanzionatoria prevista dal codice penale per i delitti di falso commessi dal pubblico ufficiale (artt. 476 e 479) e decisamente più grave della cornice edittale propria dell'ipotesi di falso tipizzata nei provvedimenti di cd. scudo fiscale; sotto questo profilo vi è chi ha già avanzato dubbi di legittimità costituzionale della comminatoria di pena⁵³.

Un problema che non mancherà di porsi nella prassi attiene alla responsabilità del professionista, incaricato dal contribuente infedele di attivare e portare a conclusione la procedura di collaborazione. Il legislatore ha previsto per tali ipotesi che l'interessato rilasci al professionista un'autocertificazione in cui attesta la genuinità della documentazione prodotta.

È di tutta evidenza che l'autocertificazione non incide in alcun modo sull'eventuale responsabilità concorsuale del professionista: se costui era a conoscenza della falsità dei documenti o degli atti introdotti nel procedimento e, nondimeno, ha accettato di produrli, risponderà, sussistendone tutti gli altri requisiti, in concorso con il collaborante, del delitto di nuovo conio.

5.2.

La relazione tra il delitto di “esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero” e i reati di riciclaggio, autoriciclaggio e truffa ai danni dello Stato.

Infine, come si è anticipato, merita di essere valutato se un utilizzo strumentale della collaborazione volontaria possa integrare ulteriori reati, segnatamente, guardando alla giurisprudenza in materia di scudo fiscale⁵⁴, disciplina che pure prevedeva una specifica incriminazione di false attestazioni nel corso della procedura⁵⁵, i delitti di riciclaggio, autoriciclaggio e truffa ai danni dello Stato, e, in caso affermativo, se vi sia un concorso apparente o solo formale tra i predetti illeciti.

Si consideri, in prima battuta, che una procedura di collaborazione volontaria posta in essere al fine di ostacolare l'identificazione della provenienza illecita dei beni che ne costituiscono l'oggetto, ben può integrare il fatto di reato di cui all'art. 648 *bis* c.p.: si pensi paradigmaticamente all'eventualità che colui cui siano stati fittiziamente intestati denaro o

⁵¹ In questo senso I. BRICCHETTI-M. FAGGIOLI, *L'emersione del nero avviene solamente pagando il dovuto*, in *Guida al Diritto*, 4-2015, p. 40.

⁵² Di identica opinione, I. BRICCHETTI-M. FAGGIOLI, *L'emersione del nero*, cit., p. 40.

⁵³ Si veda sul punto M. DINOIA, *Profili penali*, cit., p. 82.

⁵⁴ Per i rapporti tra la abuso dello scudo fiscale e riciclaggio si veda Cass. pen., Sez. II, 22.9.2010, n. 35763; sulla relazione tra illecito ricorso allo scudo fiscale e truffa ai danni dello Stato Cass. pen., Sez. II, 29.3.2007, n. 12910, in *Riv. pen.*, 2008, pp. 1058 ss. con nota di A. GENTILE, *Truffa e falsità nella dichiarazione in materia di scudo fiscale: quali rapporti tra le due fattispecie alla luce della recente giurisprudenza di legittimità?*, nonché in *Rass. trib.*, 2010, pp. 1157 ss. con nota critica di F. ARDITO, *Profili penali dello scudo fiscale*; più di recente Cass. pen., Sez. II, 19.6.2013, n. 34986, Rv. 256099, Cass. pen., Sez. II, 29.3.2007, n. 12910.

⁵⁵ Si tratta dell'art. 19 bis d.l. 350/2001, su cui si rinvia per un commento a I. CARACCIOLI, *Il reato di false attestazioni in materia di scudo fiscale*, in *Il Fisco*, 2002, pp. 1671 ss.

altre utilità provenienti da delitto doloso, acceda alla *voluntary disclosure* personalmente, al fine di dare un'ulteriore apparenza di legalità a tali proventi illeciti. In tali evenienze, stante l'impossibilità di stabilire un rapporto di specialità tra il delitto di cui all'art. 648 *bis* c.p. e quello tipizzato nella l. 186/2014 si verterà in un caso di concorso formale di reati.

Più complessa è la questione relativa all'eventuale commissione di un fatto di autoriciclaggio, realizzato facendo ricorso alla collaborazione volontaria. Si è già visto che, se la procedura ha esito positivo, il collaborante non sarà punibile per condotte di autoriciclaggio, ma solo limitatamente ai casi in cui l'oggetto materiale del delitto di cui all'art. 648 *ter.1.* sia il provento di un delitto tributario a sua volta non punibile in base alla l. 186/2014.

D'altro canto, come si è già anticipato, non pare potersi dubitare che, ove l'oggetto materiale di condotte di autoriciclaggio⁵⁶ siano i proventi di delitti diversi da quelli coperti dalla l. 186/2014, l'esito positivo della collaborazione volontaria non potrà in alcun modo incidere sulla responsabilità penale per tali fatti: in concreto l'accesso stesso alla procedura potrebbe comportare dei rischi di autodenuncia.

Resta, dunque, da valutare se e in quali ipotesi la procedura stessa di collaborazione volontaria possa, di per sé considerata, integrare il delitto di autoriciclaggio. Sul punto il discrimine pare doversi rintracciare nella trasparenza con cui il collaborante espone all'Agenzia delle entrate la genesi dei proventi oggetto di riemersione: quand'anche, infatti, i beni siano il profitto o il prezzo di un delitto doloso per cui non è esclusa la punibilità *ex l. 186/2014*, il fatto stesso che il collaborante espliciti tale provenienza al Fisco rende la condotta oggettivamente inidonea a "ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa" ed esclude, perciò, in radice, la sussistenza del delitto di cui all'art. 648 *ter.1.* c.p.

Discorso decisamente diverso per l'ipotesi in cui il collaborante occulti o dissimuli la provenienza delittuosa dei beni oggetto di *voluntary disclosure*: in tal caso, la procedura stessa con conseguente movimentazione del denaro potrebbe integrare il delitto di autoriciclaggio che, nuovamente, parrebbe essere in concorso formale con la specifica incriminazione di esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero.

Infine, per dipanare i rapporti tra la truffa ai danni dello Stato e il delitto previsto dalla l. 186/2014 soccorre, almeno in parte, la giurisprudenza formatasi in materia di abuso dello scudo fiscale. La Suprema Corte ha in più occasioni ribadito⁵⁷ che «la previsione del reato di false attestazioni nella dichiarazione finalizzata al rimpatrio del denaro e delle attività detenute, alla data indicata dalla legge, fuori dal territorio dello Stato, non esclude l'applicazione della norma incriminatrice della truffa aggravata in danno dello Stato, ove la condotta *si arricchisca in concreto di artifici* diretti ad ottenere i consistenti vantaggi fiscali e le altre agevolazioni previste dalla legge, con l'induzione in errore dell'amministrazione finanziaria»⁵⁸. In particolare, perché sia integrato il delitto di truffa aggravata nel contesto della procedura di scudo fiscale, è necessario che gli artifici o i raggiri si sostanzino in una condotta ulteriore e diversa da quella specifica di false attestazioni.

In effetti, nei casi in cui la Suprema Corte ha ritenuto integrata la truffa ai danni dello Stato, l'agente aveva posto in essere negozi giuridici simulati, finalizzati a creare la falsa apparenza: (i) di una detenzione del denaro o delle altre attività all'estero entro il termine previsto dalla specifica disciplina sul cd. scudo fiscale⁵⁹; (ii) dell'identità delle somme rimpatriate con quelle detenute all'estero⁶⁰.

Così inquadrato il problema, lo spazio che a prima lettura può riconoscersi alla truffa ai danni dello Stato, commessa nell'ambito della *voluntary disclosure*, è limitato ai casi in cui gli artifici costituiscano il *prius* logico e fattuale che esita nella documentazione, negli atti o nelle informazioni false fornite all'Agenzia delle entrate; nondimeno, anche in tali ipotesi, si potrebbe dubitare che l'induzione in errore del Fisco e il conseguente atto dispositivo (erogazione di sanzioni minori di quelle altrimenti doverose) siano effettivamente cagionati dai comportamenti artificiosi, piuttosto che, come parrebbe, dalle condotte di per sé già punite dal delitto di esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero.

⁵⁶ È appena il caso di sottolineare che debba trattarsi di condotte tenute dopo l'introduzione del delitto di autoriciclaggio, ovvero dopo il 15 dicembre 2014.

⁵⁷ Si veda Cass. pen., Sez. II, 29.3.2007, n. 12910, cit.; più di recente Cass. pen., Sez. II, 19.6.2013, n. 34986, Rv. 256099.

⁵⁸ In questi esatti termini Cass. pen., Sez. II, 19.6.2013, n. 34986, Rv. 256099, richiamando Cass. pen., Sez. II, 29.3.2007, n. 12910.

⁵⁹ È il caso deciso in Cass. pen., Sez. II, 29.3.2007, n. 12910, cit.

⁶⁰ Si veda per tale condotta Cass. pen., Sez. II, 19.6.2013, n. 34986, Rv. 256099.

Peraltro, ammettendo la sussistenza della truffa ai danni dello Stato nelle ipotesi appena descritte, risulterebbe piuttosto complesso individuare i rapporti tra fattispecie, sia in termini di eventuale specialità tra norme incriminatrici (soprattutto considerando l'insegnamento delle Sezioni Unite⁶¹ per cui, le condotte che offendono la pretesa dell'erario al gettito tributario, tipizzate nei delitti tributari, costituiscono un microsistema autonomo a cui non è sostanzialmente applicabile la truffa ai danni dello Stato), sia rispetto alla valutazione della possibile identità del fatto da cui scaturisce la contestazione dei due reati in relazione al divieto di *bis in idem ex art. 4, prot. 7, Cedu*⁶².

6. Provvisorie conclusioni: l'ultima chiamata per il contribuente infedele?

In conclusione, la procedura di collaborazione volontaria, richiedendo il pagamento dell'intera imposta dovuta e comminando sanzioni minori di quelle normalmente applicabili, introduce per il contribuente infedele la possibilità di regolarizzare la propria posizione con il Fisco e, soprattutto, di fare emergere i capitali occultati allo Stato, senza alcuna rinuncia per quest'ultimo al proprio gettito tributario: si tratta, dunque, di uno strumento per "far cassa", senza contestualmente mandare un messaggio di generalizzata impunità agli evasori.

In effetti, anche sotto il profilo penalistico, il provvedimento pare piuttosto equilibrato, garantendo la non punibilità solo in relazione a (*alcuni di*) quei reati per cui la collaborazione elide l'offesa precedentemente perpetrata al bene giuridico e richiedendo come contropartita l'autodenuncia del contribuente infedele. Nel complesso, poi, deve essere sottolineato che la procedura di *voluntary disclosure* è più intelligibile nelle sue ricadute penalistiche del precedente scudo fiscale, che presentava una pluralità di punti oscuri⁶³.

Tuttavia, critiche significative possono muoversi al legislatore per non aver precisato l'incidenza della procedura sulla responsabilità degli enti, per non aver previsto tra i delitti per cui opera la causa di non punibilità l'art. 12 *quinquies* d.l. 306/1992, nella parte in cui incrimina la fittizia intestazione di beni finalizzata ad agevolare la consumazione dei delitti di ricettazione, riciclaggio e reimpiego e, soprattutto, per non aver allargato tale causa di non punibilità all'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti in relazione alle imposte pagate in sede di collaborazione volontaria. Tali aspetti problematici meriterebbero di essere l'oggetto di un intervento correttivo del legislatore, volto a scongiurare il rischio che una disciplina non chiara su punti chiave delle ricadute penalistiche della *voluntary disclosure* finisca per costituire un serio ostacolo all'accesso alla procedura.

Nondimeno, il contesto internazionale, che si muove verso una sempre maggiore trasparenza bancaria ed una condivisione di informazioni tra Stati⁶⁴, e l'introduzione del delitto di autoriciclaggio, dovrebbero costituire un forte incentivo all'accesso alla procedura. L'alternativa è mantenere i beni occultati all'erario, con il rischio che la loro movimentazione costituisca una condotta di autoriciclaggio: dopo la l. 186/2014 la risposta dell'ordinamento per tali condotte è una pena fino a 8 anni di reclusione e la confisca delle attività trasferite, sostituite o impiegate illecitamente, non più solo per la parte oggetto di evasione penalmente

⁶¹ Si tratta di Cass. pen., Sez. Un., 28.10.2010, n. 1235, in *Dir. pen. cont.*, con nota di P. CACCIALANZA, *Le Sezioni Unite escludono il concorso fra reati fiscali e truffa aggravata ai danni dello Stato*, 28 gennaio 2011; nonché con note di G. ARONICA, *Le Sezioni unite escludono il concorso tra truffa ai danni dello Stato e "frode fiscale"*, in *Riv. trim. dir. pen. eco.*, 2011, pp. 237 ss.; L. DELLA RAGIONE, *I tormentati rapporti tra frode fiscale e truffa ai danni dello Stato al vaglio delle Sezioni Unite*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, pp. 1334 ss.; G. RUTA, *Truffa ai danni dello Stato e frode fiscale: limiti al principio di specialità*, in *Cass. pen.*, 2011, pp. 2501 ss.; A. SCARCELLA, *Specialità, concorso e consumazione nei reati tributari: per le Sezioni Unite c'è frode e frode*, in *Dir. pen. proc.*, 2011, pp. 567 ss.; R. URBANI, *Frode fiscale e truffa aggravata: le Sezioni Unite tornano sul concorso apparente di norme*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, pp. 1223 ss.

⁶² In materia, nella già ricca bibliografia, si vedano solo tra i molti lavori editi su *Dir. pen. cont.* (senza pretesa di completezza), A. F. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, 9 marzo 2014; F. VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della Corte EDU)*, 30 giugno 2014; G. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, 14 settembre 2014; M. SCOLETTA, *Il doppio binario sanzionatorio del market abuse al cospetto della Corte costituzionale per violazione del diritto fondamentale al ne bis in idem*, 17 novembre 2014; M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, 11 dicembre 2014.

⁶³ Se consentito, si rinvia a L. TROYER – A. INGRASSIA, *Le ricadute penalistiche del nuovo scudo fiscale: la roulette russa della punibilità*, in *Riv. dott. comm.*, 2009, pp. 846 ss.

⁶⁴ Sul punto si veda la trattazione di D. SOPRANZETTI, *Antiriciclaggio, monitoraggio fiscale*, cit., pp. 103 ss.

rilevante, ma per il loro intero ammontare.

Con ogni probabilità la *voluntary disclosure* costituisce *davvero* l'ultima chiamata per il contribuente infedele⁶⁵.

⁶⁵ L'immagine si deve a Luca Troyer, che si ringrazia per le indicazioni nella stesura del presente scritto.