Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma

Voluntary disclosure e diritto penale, tra soluzioni innovative e questioni irrisolte

Alessandro Gentiloni Silveri
Avvocato in Roma

L'effetto penale della positiva conclusione della procedura di VD:

non punibilità per una serie di reati:

Dal D. Lgs. 74/2000 sui reati tributari

- Dichiarazione *fraudolenta* mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (**Art. 2**)
- Dichiarazione *fraudolenta* mediante altri artifici (**Art. 3**)
- Dichiarazione *infedele* (**Art. 4**)
- Dichiarazione *omessa* (**Art. 5**)
- *Omesso versamento* di ritenute certificate (**Art. 10-bis**)
- *Omesso versamento* di I.V.A. (**Art. 10-ter**)

Inoltre, dai reati comuni:

- Riciclaggio (**Art. 648-*bis* c.p.**)
- «Reimpiego» di denaro (**Art. 648-ter c.p.**)

Limitatamente alla commissione *in relazione* ai reati tributari coperti dalla non punibilità

- Autoriciclaggio (**Art. 648-ter.1 c.p.**), *limitatamente* alle attività oggetto di VD e se commesso *in relazione* ai reati tributari coperti dalla non punibilità

In ogni caso, sia per quanto ai reati tributari che a quelli comuni:

- La non punibilità scatta solamente per condotte relative agli imponibili, imposte e ritenute oggetto della VD
- **Estensione** della non punibilità a «tutti coloro che **hanno commesso** o **concorso a commettere** i reati indicati», anche in deroga all'art. 119 c.p.
- **Non praticabilità** della VD per pregressa ***formale*** **conoscenza** (anche in capo a concorrenti) di «procedimenti penali» che abbiano due caratteristiche
  - siano riferiti alla sola violazione **di norme tributarie** e non anche di norme incriminatrici comuni e
  - abbiano ad oggetto l'ambito di applicazione della procedura
  - possibili veicoli di formale conoscenza: artt. 335, 369, 369-*bis*, 375, 406, 408, 415-*bis,* 460 c.p.p.

Tecnica penalistica: confronti con lo «Scudo Fiscale» ex L. 289/2002

Voluntary Disclosure	Scudo Fiscale
Effetto penale e natura giuridica: causa di non punibilità	*idem*
Elencazione partita dei reati coperti dalla causa di non punibilità	*idem*
Catalogo ristretto: alcuni reati tributari, riciclaggio, reimpiego ed il «nuovo» autoriciclaggio	Catalogo non sovrapponibile: molti reati tributari in comune, c'è *in più* l'art. 10 (occultamento/distruzione documenti contabili) e *in meno* gli omessi versamenti. Molti reati comuni in più (falsità) e societari (falso in bilancio), non sono invece coperti riciclaggio e figure satelliti
Rapporto reato tributario/reato comune: reati comuni commessi «*in relazione*» ai tributari e «limitatamente agli imponibili, imposte e ritenute oggetto di VD»	Reati comuni coperti se eseguiti «per eseguire od occultare» i tributari, ovvero «per conseguirne il profitto» e limitatamente alla «stessa pendenza o situazione tributaria»
Esclusione per pregressa *formale* conoscenza: procedimenti penali solo per reati tributari sull'oggetto della procedura; anche in capo ai concorrenti	Esclusione per pregressa *formale* conoscenza dell'esercizio dell'azione penale (non specificato l'oggetto). Nessuna menzione dei concorrenti nel reato

Quali residui poteri di accertamento dell'Autorità Giudiziaria?

- Combinato disposto di riferimento:
  - «nei confronti di **colui che presta**» (art. 5-*quinquies*) e
  - «per l'**utilizzo dell'informazione**» (art. 5-*quater*)
- Assenza di prove legali, anche se provenienti dalla P.A.
- Diversa scelta *certificativa* per gli artt. 22, 13 – 14 D.Lgs. 74/2000
- Diversa scelta per lo Scudo Fiscale: «*l'effettivo pagamento dell'imposta*» comporta la non punibilità
- Assenza di norme di natura processuale
- È necessaria la fissazione dell'udienza preliminare, con esercizio dell'azione penale?

I «principali» reati esclusi

- Emissione di fatture per operazioni inesistenti (**Art. 8, D.Lgs. 74/2000**)
- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (**Art. 11, D. Lgs. 74/2000**)
- Reati contro il patrimonio (tra i più rilevanti: **Artt. 646, 640, 624, 629, 644 c.p.**)
- Tutti i reati contro la Pubblica Amministrazione (tipicamente corruzione, concussione, peculato)
- Tutti i reati fallimentari (**R.D. 267/42**)
- Tutti i reati societari (tra i più rilevanti: **Artt. 2621, 2622, 2634, 2635 c.c.**)
- Trasferimento fraudolento di valori (**Art. 12-*quinquies*, D.L. 306/92**)

Strategie d'azione con riguardo ai reati esclusi:

- Incidente di costituzionalità? → *Vi osta l'esercizio della discrezionalità del legislatore*
- Espansione in via interpretativa del catalogo? → *Vi ostano: natura giuridica delle cause di non punibilità* ***e*** *giurisprudenza consolidata sullo Scudo Fiscale*
- Inclusione del reato di trasferimento fraudolento (limitatamente a reati presupposto coperti dalla VD)? ***Possibile****, ex art. 2 c.p., laddove si ricostruisca continuità normativa con l'autoriciclaggio*

In ogni caso

interesse ad attivare la VD (magari in presenza di cause estintive) per impedire la contestazione di autoriciclaggio in futuro

I possibili illeciti penali «nella» VD

- Autoriciclaggio/Riciclaggio? (Ad esempio in una procedura di VD allestita per nascondere la vera provenienza del patrimonio)
- Truffa in danno dello Stato? (Se ricorrono condotte artificiose ulteriori)
- Un nuovo reato: «esibizione di atti falsi e comunicazioni di dati non rispondenti al vero» (**Art. 5-*septies*, D.L. 167/90**)
  - copre l'esibizione e la trasmissione
  - si applica sia alla VD «estera» che a quella «nazionale»
  - comprende sia la falsità materiale che quella ideologica, totale o parziale
  - ha per oggetto «atti» così come «documenti», «dati», «informazioni»
  - **può essere realizzata in forma *omissiva*, ad esempio per *incompletezza* delle attività oggetto di VD?**

I possibili illeciti del professionista

A monte della VD

Si applicano le norme generali (**art. 110 c.p.**) e l'interpretazione giurisprudenziale consolidata

Ma la *non punibilità* è garantita dall'espressa clausola di estensione (co. 5, art. 5-*septies*)

Durante la VD

Il rilascio della *autocertificazione* da parte del contribuente (ex co. 2, art. 5-*septies*)

penalmente irrilevante alla luce dei principi generali.

Possibili scenari:

- Il professionista *ignora* la falsità : non risponde in concorso a prescindere dal rilascio
- Il professionista *conosce* la falsità: risponde in concorso a prescindere dal rilascio (che semmai aggrava la posizione, quale artificio ulteriore)
- Il professionista *dubita* della veridicità: il rilascio può elidere il *dolo eventuale*, se ragionevolmente affidabile alla luce di tutte le circostanze del caso (rapporti col cliente, affidabilità)