



Procura della Repubblica

presso il Tribunale di Milano

MEMORIA DEL PUBBLICO MINISTERO
QUESTIONE DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE
- art. 23 legge 11 marzo 1957 n.87 -

Il Pubblico Ministero, nella persona dei sost. proc. Paolo Filippini e Giovanni Polizzi

Visti gli atti nei confronti di

1. [REDACTED] nato il [REDACTED] a Milano, elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avv. [REDACTED] del foro di Milano;
➤ Assistito e difeso di fiducia dall'avv. [REDACTED] con studio in Milano, [REDACTED];
2. [REDACTED] nato [REDACTED] elettivamente domiciliato presso lo studio degli avv.ti [REDACTED] del foro di Milano;
➤ Assistito e difeso di fiducia dagli avv.ti [REDACTED] con studio in Milano, via [REDACTED];
3. [REDACTED] nato il [REDACTED], elettivamente domiciliato presso lo studio [REDACTED] del foro di Milano;
➤ Assistito e difeso di fiducia [REDACTED], con studio in Milano, [REDACTED];
4. [REDACTED] nata il [REDACTED], elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avv. [REDACTED] del foro di Bergamo;
➤ Assistita e difesa di fiducia dall'avv. [REDACTED], con studio in Bergamo, [REDACTED] dall'avv. [REDACTED] del foro di Milano, con studio in Milano, [REDACTED];
5. [REDACTED] nata il [REDACTED], elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avv. [REDACTED] del foro di Milano;
➤ Assistita e difesa di fiducia [REDACTED], con studio in Milano, [REDACTED];
6. [REDACTED] nato il [REDACTED], elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avv. [REDACTED] del foro di Milano;
➤ Assistito e difeso di fiducia dall'avv. [REDACTED], con studio in Milano, [REDACTED] e dall'avv. [REDACTED], con studio in Milano, [REDACTED];
7. [REDACTED] nata il [REDACTED], ivi residente in [REDACTED];
➤ Assistita e difesa di fiducia dall'avv. prof. [REDACTED] del foro di Milano, con studio in Milano [REDACTED];
8. [REDACTED] nato il [REDACTED] A., ivi residente in [REDACTED];
➤ Assistito e difeso di fiducia dall'avv. prof. [REDACTED] del foro di Milano, con studio in Milano [REDACTED];
9. [REDACTED] nata il [REDACTED], elettivamente domiciliata presso lo studio dell'avv. [REDACTED] del foro di Milano;



- Assistita e difesa di fiducia dall'avv. [REDACTED], con studio in Milano, [REDACTED];
10. [REDACTED] nata [REDACTED], residente in [REDACTED];
- Assistita e difesa di fiducia da:
avv. [REDACTED] del foro di Pisa, con studio in Pisa, [REDACTED]
avv. [REDACTED] del foro di Livorno, con studio in Livorno, [REDACTED];
11. [REDACTED] nato il [REDACTED], residente in [REDACTED], **di fatto irreperibile** giusto decreto del PM emesso in data 21/6/2018;
- assistito e difeso d'ufficio dall'Avv. [REDACTED] del foro di Milano, con studio in Milano, via [REDACTED];
12. [REDACTED] nato il [REDACTED], residente in [REDACTED];
- Assistito e difeso di fiducia da:
avv. [REDACTED] del foro di Torino, con studio in Torino, [REDACTED]
avv. [REDACTED] del foro di Torino, con studio in Torino, [REDACTED];
13. [REDACTED] nato il [REDACTED], **elettivamente domiciliato** presso lo studio dell'avv. [REDACTED] del foro di Roma;
- Assistito e difeso di fiducia dall'avv. [REDACTED], con studio in Roma, via [REDACTED];
14. [REDACTED] nato il [REDACTED] **elettivamente domiciliato** presso lo studio dell'avv. [REDACTED] del foro di Genova;
15. Assistito e difeso di fiducia [REDACTED], con studio in Genova, [REDACTED]
[REDACTED] nato il [REDACTED], **elettivamente domiciliato** presso lo studio dell' [REDACTED] del foro di Milano;
- Assistito e difeso di fiducia [REDACTED], con studio in Milano, [REDACTED];
16. [REDACTED] nato il [REDACTED], **elettivamente domiciliato** presso lo studio dell'avv. [REDACTED];
- Assistito e difeso di fiducia da:
avv. [REDACTED], con studio in Roma, [REDACTED]
avv. [REDACTED] del foro di Roma, con studio in Roma, via [REDACTED];
17. [REDACTED] nato il [REDACTED], residente in [REDACTED] **di fatto irreperibile** giusto decreto del PM emesso in data 4/5/2018;
- assistito e difeso d'ufficio dall'Avv. [REDACTED] del foro di Milano, con studio in Milano, [REDACTED];
18. [REDACTED] nato il 06/05/1966 a Milano, ivi residente in [REDACTED];
- assistito e difeso di fiducia da:
avv. [REDACTED] del foro di Roma, con studio in Roma, [REDACTED]
avv. [REDACTED] del foro di Milano, con studio in Milano, [REDACTED];
19. [REDACTED] nata [REDACTED]; **elettivamente domiciliata** presso lo studio degli avv.ti [REDACTED] del foro di Milano;
- Assistita e difesa di fiducia dagli [REDACTED], con studio in Milano, [REDACTED];
20. [REDACTED] nato il [REDACTED], **elettivamente domiciliato** presso lo studio dell'avv. [REDACTED];
- Assistito e difeso di fiducia da:
avv. [REDACTED] con studio in Milano, [REDACTED] avv. [REDACTED]
[REDACTED] del foro di Milano, con studio in Milano, via [REDACTED];



21. [redacted] nato il [redacted], elettivamente domiciliata presso lo studio dell' [redacted]
➤ Assistito e difeso di fiducia [redacted] del foro di Milano, con studio in Milano, [redacted]
22. [redacted] nato il [redacted], elettivamente domiciliata presso lo studio dell' [redacted]
➤ Assistito e difeso di fiducia [redacted] del foro di Milano, con studio in Milano, [redacted]
23. [redacted] nato il [redacted] elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avv. [redacted] del foro di Milano;
➤ Assistito e difeso di fiducia dall'avv. [redacted] con studio in Abbiategrasso, [redacted]
24. [redacted] nato il [redacted], elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avv. [redacted] del foro di Milano;
➤ Assistito e difeso di fiducia dall'avv. [redacted] con studio in Milano, [redacted];

Considerato che è stata promossa l'azione penale e che il Giudice delle Indagini Preliminari ha fissato udienza per il giorno 20/3/2019

Rilevato che l'applicazione, al caso di specie, degli artt. 5quater comma II e 5quinquies comma I e II della legge n.227/1990 ha come conseguenza la non punibilità dei reati fiscali posti in essere da coloro che si sono avvalsi della procedura di collaborazione volontaria ed altresì delle condotte rientranti nella fattispecie incriminatrice di cui all'art.648bis c.p. commesse in relazione ai medesimi reati.

QUESTIONI EMERSE NEL GIUDIZIO IN CORSO

a. L'origine e lo sviluppo delle indagini

Al fine di illustrare in maniera compiuta la rilevanza della questione di legittimità costituzionale nel presente giudizio, è necessario ripercorrere brevemente l'origine e lo sviluppo delle indagini.

Queste avevano inizio nell'anno 2013 in seguito alla ricezione da parte della Guardia di Finanza – Gruppo di [OMISSIS] di una segnalazione di operazione sospetta da parte della UIF, relativa al ragioniere [OMISSIS]. Le indagini consentivano di risalire al ruolo di [OMISSIS], il quale dirigeva, con l'aiuto di vari soggetti, tra cui lo stesso [OMISSIS], un'attività di riciclaggio di somme provento di evasione fiscale tramite numerose società di fatto amministrate dallo stesso [OMISSIS] per lo più collocate in paesi *off-shore*.

In questa prima fase le indagini culminavano con il fermo di indiziato di delitto e la conseguente applicazione di misura cautelare a carico di [OMISSIS] il 24 marzo 2013.

Si è poi osservato che numerosi rapporti bancari analizzati nell'ambito dell'indagine, sui quali transitavano le somme oggetto dei reati di riciclaggio accertati, appartenevano a tale [OMISSIS], il quale si rivelava altresì essere amministratore di ben 28 società *offshore*, della [OMISSIS] (la società anonima svizzera baricentro contabile e logistico delle operazioni di riciclaggio poste in essere) e colui che, di fatto, aveva rapporti con tutti i clienti che avevano necessità allocare all'estero attività finanziarie occultate al Fisco. Si è pertanto accertato che le operazioni di riciclaggio, in favore dei clienti, avvenivano da decenni e si avvalevano di un meccanismo consolidato che aveva inizio con la ricerca dei clienti, ovvero di soggetti interessati ai servizi offerti dalla ben strutturata associazione



criminale al fine di nascondere ingenti capitali. Tramite le numerose società costituite *offshore*, le intermediarie create appositamente in Svizzera ed i propri collaboratori sul territorio italiano, [OMISSIS] riuscivano ad attuare le più varie operazioni illecite, fra cui quelle, appunto, di riciclaggio. Ciò che, dunque, le indagini consentivano di accertare, per quanto qui di interesse, è la circostanza che si trattava di un'organizzazione assolutamente longeva e ben strutturata, che si metteva al servizio di chiunque avesse intenzione di sommergere le proprie ricchezze, addirittura fornendo il *modus operandi* ai propri clienti, **che non dovevano far altro che accettare il meccanismo fraudolento posto in essere da qualcun altro prima di loro.**

Già nelle fasi sopra descritte questo Ufficio, dunque, ha avuto modo di accertare i nomi di alcuni soggetti che per anni si erano serviti della struttura sopra descritta al fine di evadere le imposte sui redditi sul territorio italiano tramite il loro sottodimensionamento (art. 4 d.lgs. 74/2000) o, in alternativa, mediante una completa omissione dichiarativa (art. 5 d.lgs. 74/2000) attuata tramite l'esterovestizione dei propri capitali, come nel caso di [OMISSIS].

La seconda fase delle indagini, appena (sommariamente) descritta, è così culminata nel fermo di [OMISSIS] il 26.04.2015, convalidato dal GIP di Milano il 29.04.2015 con contestuale applicazione della misura della custodia cautelare in carcere. Seguivano immediatamente dopo (27/29 aprile 2015) il fermo di [OMISSIS] le perquisizioni presso altri professionisti o imprenditori, poi indagati per associazione per delinquere finalizzata al riciclaggio, nello specifico [OMISSIS].

Già solo fermandosi alla lettura del provvedimento di fermo di [OMISSIS] (e dei successivi atti di convalida ed applicazione della misura cautelare) nonché a quella dei provvedimenti di perquisizione degli uffici dei professionisti è possibile verificare come le indagini avessero già individuato la presenza di:

- Società estere di partecipazione delle attività finanziarie dei clienti
- Società fiduciarie italiane ed estere
- Banche svizzere su cui erano aperti i conti correnti delle società anonime collocate in paesi *off-shore*

secondo uno schema accertato poi precisamente per ogni singolo cliente, a cui sono state abbinate le strutture societarie off-shore ed i relativi rapporti bancari utilizzati per trasferire ed occultare le attività finanziarie, comprese quelle di coloro che all'esito della esecuzione e *discovery* di tali atti processuali hanno fatto istanza di Voluntary.

In seguito all'attività di indagine sopra descritta e grazie all'ormai compiuta ricostruzione della struttura associativa in tutti i suoi aspetti più salienti, diventava possibile indagare i soggetti che di tale gruppo criminale si avvalevano per nascondere i propri capitali, dando concretezza alle ipotesi investigative già formulate nella fase precedente. Sennonché, dopo aver identificato ben venti soggetti che avevano commesso i reati fiscali predetti grazie alla mediazione di [OMISSIS] e dei loro collaboratori, emergeva la circostanza che otto indagati, successivamente all'esecuzione delle due misure sopra ricordate e alle perquisizioni di altri professionisti, presentavano domanda di collaborazione volontaria (c.d. *voluntary disclosure*) ai sensi di quanto previsto dall'art. 5 *quater* d.lgs. 167/1990: norma che ammetteva a tale procedura di emersione delle attività finanziarie e patrimoniali i soggetti che avevano commesso la violazione degli obblighi di dichiarazione fiscale fino al 30.09.2014. In un caso, addirittura, la domanda di collaborazione volontaria era stata presentata il 07.05.2015 (cfr. atti relativi all'indagata [OMISSIS]), cioè solamente otto giorni dopo l'esecuzione della misura a carico del [OMISSIS]. Si noti che la notizia del suo arresto era stata resa nota a livello nazionale dagli organi di stampa in quegli stessi giorni¹: la circostanza che tutti gli otto indagati [OMISSIS] che hanno richiesto la *voluntary disclosure* abbiano presentato la relativa domanda solamente dopo la notizia riguardante l'arresto del [OMISSIS], pur potendola richiedere sin da inizio 2015, evidenzia chiaramente la loro volontà di sottrarsi alle conseguenze penali delle loro condotte,

¹ [OMISSIS]



in seguito alla consapevolezza di essere oggetto di attenzione da parte del Fisco o della Procura in seguito alle indagini in essere: come già detto la misura cautelare eseguita nell'aprile 2015 riguardava proprio il soggetto che aveva occultato le loro ricchezze e continuava a detenerle. Inoltre contestualmente all'applicazione della misura a carico del [OMISSIS], la Guardia di Finanza, come si evince dagli atti, ha proceduto a perquisizione locale nei confronti di altri indagati coinvolti nell'indagine.

È evidente, pertanto, che a seguito degli atti compiuti dalla Guardia di Finanza, le indagini in corso sulle esteroinvestizioni compiute tramite la [OMISSIS] e le altre società di [OMISSIS] era certamente ed immediatamente circolata tanto tra gli associati, quanto tra i clienti. Si verificava, di conseguenza, una "corsa alla non punibilità" da parte di coloro che temevano vi fossero indagini anche sulle proprie operazioni illecite.

A tal fine, tenendo presente le date delle misure cautelari applicate a [OMISSIS] (24.03.2013), che in ogni caso aveva continuato a gestire i propri affari tramite il proprio "Libro mastro" dagli arresti domiciliari, violando gli obblighi imposti dal GIP, e a [OMISSIS] (29.04.2015), si riportano di seguito le date in cui sono avvenute le presentazioni delle *voluntary disclosure* da parte degli otto indagati cui si faceva riferimento poc'anzi e i relativi numeri di protocollo della trasmissione telematica (p.t.t.):

1. [OMISSIS] → 07.05.2015 (p.t.t. [OMISSIS]) e 05.06.2015 (p.t.t. [OMISSIS])
2. [OMISSIS] → 26.11.2015 (p.t.t. [OMISSIS]) e 28.12.2015 (p.t.t. [OMISSIS])
3. [OMISSIS] → 03.08.2015 (p.t.t. [OMISSIS]), 04.08.2015 (p.t.t. [OMISSIS]) e 02.09.2015 (p.t.t. [OMISSIS])
4. [OMISSIS] → 06.10.2015 (p.t.t. [OMISSIS]) e 22.12.2015 (p.t.t. [OMISSIS])
5. [OMISSIS] → 28.09.2015 (p.t.t. [OMISSIS]) e 29.12.2015 ([OMISSIS])
6. [OMISSIS] → 27.11.2015 (p.t.t. [OMISSIS])
7. [OMISSIS] → 29.09.2015 (p.t.t. [OMISSIS])
8. [OMISSIS] → 26.10.2015 (p.t.t. [OMISSIS]), 29.12.2015 (p.t.t. [OMISSIS]) e 28.10.2016 (p.t.t. [OMISSIS])

Premesso quanto sopra, si provvederà ora ad illustrare le conseguenze dell'indicata cronologia di eventi in relazione alla punibilità delle condotte degli otto soggetti che hanno presentato domanda ex art. 5quater d.lgs. 167/1990 ed, altresì, gli effetti che essa determina in relazione agli illeciti compiuti dai riciclatori con riguardo alle somme fatte emergere mediante *voluntary disclosure*.

***b. Le conseguenze dell'applicazione degli artt. 5quater comma II e 5quinqies commi I e II
Legge n.227/1990 al caso di specie***

Orbene, si riporta per comodità il testo delle disposizioni oggetto della presente questione di legittimità costituzionale posta all'attenzione del Giudice:

Art. 5quater comma II:

"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."

Art. 5quinqies commi I e II:



“1. Nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria ai sensi dell'articolo art. 5-quater: a) è esclusa la punibilità per i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 10-bis e 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni; b) è altresì esclusa la punibilità delle condotte previste dagli articoli 648-bis e articoli 648-ter del codice penale, commesse in relazione ai delitti di cui alla lettera a) del presente comma.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della collaborazione volontaria.”

L'applicazione delle disposizioni riportate al caso di specie determina due fondamentali conseguenze, su cui ci si soffermerà meglio in seguito, ma che è utile cristallizzare sin d'ora:

A – Le procedure di collaborazione volontaria avviate e concluse dagli 8 indagati sopra riportati determinano l'applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 5quinquies comma I lett. a), dal momento che essi non avevano avuto la formale conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali relativi all'oggetto delle proprie domande di collaborazione volontaria. Invero, gli autori del delitto di cui all'art. 648bis c.p. [OMISSIS] e dell'art. 416 c.p., non sono né soggetti solidalmente obbligati in via tributaria, né possono essere ritenuti “formali” concorrenti nei reati di cui agli artt. 4 e 5 d.lgs. 74/2000 commessi dai propri clienti.

B – In virtù delle *voluntary disclosure* realizzate dagli evasori, che ne escludono la punibilità, non sarebbero altresì punibili le condotte poste in essere da [OMISSIS], [OMISSIS] (che ha già definito la propria posizione) e dagli altri concorrenti nel reato di riciclaggio, in relazione alle somme di denaro riciclate in favore di tali individui per nascondere l'origine al fisco prima che questi decidessero di proporre la domanda; tale sarebbe la conseguenza dell'applicazione dell'art. 5quinquies comma I lett. b) alla vicenda che ci occupa, sebbene le richieste di collaborazione volontaria siano state proposte dopo che gli stessi [OMISSIS] e [OMISSIS] fossero stati sottoposti a misura cautelare proprio per le condotte di riciclaggio commesse in relazione alle medesime somme già evase. Medesime considerazioni valgono per gli altri indagati del reato di [OMISSIS], perquisiti e formalmente informati delle indagini prima della istanza *Voluntary Disclosure*.

LA *RATIO LEGIS* DELLA COLLABORAZIONE VOLONTARIA (C.D. *VOLUNTARY DISCLOSURE*)

Prima di procedere con la precipua illustrazione delle ragioni che, a parere di questo Ufficio, determinano la sussistenza di plurimi vizi di incostituzionalità in relazione ai principi di seguito individuati, pare necessario soffermarsi sulla *ratio* che ha portato il legislatore a scrivere le norme in commento.

L'origine della norma nel contesto internazionale. L'istituto dell'emersione volontaria dei capitali non dichiarati, c.d. *voluntary disclosure*, ha origine nel panorama internazionale, all'interno dell'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico), nella quale all'inizio del corrente millennio si è sviluppato il dibattito volto a comprendere come favorire l'individuazione da parte degli Stati aderenti delle ingenti ricchezze occultate dai propri cittadini all'estero (specie nei cc.dd. paradisi fiscali) al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte. La finalità era chiara: rimpatriare i capitali e recuperare parte del gettito sottratto agli erari, incrementando così le risorse pubbliche. Nascevano così, da un lato, modelli di scambio di informazioni fra gli Stati per il contrasto all'evasione fiscale, dall'altro istituti volti all'emersione dei capitali nascosti, quali lo scudo fiscale e la collaborazione volontaria.

La necessità di scambiare informazioni tra le amministrazioni finanziarie degli Stati, al fine di un corretto accertamento delle imposte sui redditi, era avvertita sin dagli anni '70 nella Comunità Europea, che a tal fine emanava la direttiva 77/779/CEE. Nel 2011 l'Unione Europea provvedeva poi



ad aggiornarla, emanando la direttiva 2011/16/UE, che prevede attualmente anche la possibilità dello scambio reciproco di informazioni fiscali provenienti dalle procedure di collaborazione volontaria. In relazione a tale procedura, sono evidenti le ragioni poste alla base dell'istituto: premiare il soggetto che autonomamente e volontariamente indica allo Stato le proprie ricchezze occultate *offshore*, in cambio di sconti sulle sanzioni e della non punibilità penale. Quanto alle nozioni di autonomia e volontarietà del contegno del contribuente, esse sono ben sviluppate nel primo documento ufficiale redatto dall'OCSE sul tema: *Offshore Voluntary Disclosure - Comparative Analysis, guidance and policy advice* (pubblicato a settembre 2010 e poi rinnovato ad agosto 2015)². Il documento, infatti, evidenzia come *"le norme devono fornire ai contribuenti incentivi sufficienti ad incoraggiare l'adesione ai programmi di collaborazione, ma allo stesso tempo non devono costituire misure di ricompensa o di incoraggiamento alla commissione di illeciti fiscali"*³: per realizzare tale obiettivo, chiaramente, il contribuente deve essere tenuto a dimostrare la piena volontarietà della propria condotta di collaborazione, mediante una denuncia che avvenga preventivamente rispetto all'avvio di attività di accertamento o di procedimenti penali; nel caso contrario essa si rivelerebbe determinata unicamente dall'intento di evitare le peggiori conseguenze (es. rilevanza penale della condotta) una volta che lo Stato sia già venuto a conoscenza dell'evasione. Solo in tal modo si garantisce il pieno carattere volontario e, di conseguenza, premiale, dell'istituto.

Una *voluntary disclosure* sganciata da tali criteri rischierebbe, invece, di costituire modalità di incoraggiamento alla commissione di illeciti fiscali, in quanto il contribuente potrebbe continuare a perpetrarli sino a che lo Stato non se ne accorgesse, avendo comunque la certezza di non pagare prezzo, evitando la penale rilevanza della propria condotta e, in generale, eccessive sanzioni di natura fiscale.

Una lettura complessiva della normativa italiana. Orbene, nell'analisi della norma italiana si deve tenere presente il contesto sopra descritto. Lo ricorda la stessa scheda di lettura⁴ della Legge 15 dicembre 2014 n. 186 (*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero, nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di auto riciclaggio*), che ha introdotto gli artt. 5quater e 5quinquies d.lgs 167/1990. In tale documento si riprendono i concetti di volontarietà e autonomia decisionale del contribuente già descritti, inoltre si aggiunge che *"un'efficace voluntary disclosure è finalizzata a migliorare l'adesione spontanea agli obblighi fiscali nel lungo periodo, presentandosi come un'opportunità specifica: non deve infatti rafforzare negli evasori la convinzione di poter perpetrare le condotte illecite, in attesa della successiva opportunità di sanare i rapporti con l'erario"*.

L'esigenza di indipendenza decisionale in merito all'avvio della collaborazione emerge in maniera chiara e diretta dal testo delle norme introdotte, circostanza che mostra che **il legislatore ha inteso porre la piena spontaneità dell'atto come presupposto fondante la meritevolezza del contegno del contribuente.**

Con riguardo, appunto, al testo delle disposizioni, si veda innanzitutto il nuovo art. 5quater comma I lett. a), in base al quale l'autore della violazione degli obblighi dichiarativi può avvalersi della procedura di collaborazione volontaria, ma a tal fine deve *"indicare spontaneamente all'Amministrazione finanziaria [...] tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero"*. Si tratta, non a caso, del primo requisito richiesto per poter aderire alla *voluntary disclosure*: è evidente la *voluntas legis* di attribuire al requisito della spontaneità carattere fondante e necessario.

In tal senso, lo stesso nome attribuito alla procedura (collaborazione **volontaria**) sottolinea e pone in rilievo la necessità che essa abbia carattere spontaneo, di talché la lettura complessiva della disposizione non può che suggerire all'interprete che la *ratio legis* fosse quella di consentire l'accesso

² Cfr. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46244704.pdf>.

³ "Voluntary compliance initiatives must walk a fine line between providing sufficient incentives for those engaged in noncompliance to come forward and not rewarding or encouraging such conduct." Cfr. *Voluntary Disclosure - Comparative Analysis, guidance and policy advice, September 2010, p. 11.*

⁴ Scheda di lettura n. 138/2 del 20 marzo 2015, Camera dei deputati.



alla *voluntary disclosure* solamente a coloro che abbiano maturato in maniera autonoma ed indipendente da qualsiasi fattore esterno la volontà di collaborare con l'Amministrazione finanziaria.

Illegittimità costituzionale dell'art. 1 comma 1 della legge 15/12/2014 n.186 che inserisce l'art.5-quater comma II della legge 227/1990, per violazione degli articoli 2-3-53 della Costituzione nella parte in cui non prevede che la preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento o di procedimenti penali per violazione delle norme tributarie è stata acquisita dagli autori delle condotte di cui agli artt. 648bis e 648ter del codice penale, in relazione ai delitti di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10bis e 10ter D.lgs. 74/2000 commessi da chi ha fatto domanda di collaborazione volontaria o dagli autori del reato di cui all'art.416 c.p. finalizzato ad assicurare il deposito, la gestione delle utilità e del denaro proveniente dai reati fiscali commessi da chi ha fatto domanda di collaborazione volontaria

RILEVANZA E DECISIVITA' DELLA QUESTIONE

Come già sopra evidenziato, procedendo a riassumere gli esiti dell'attività di indagine, otto imputati per i reati di cui all'art. 4 dlgs 74/2000 ([OMISSIS]) e art. 5 dlgs 74/2000 ([OMISSIS]) hanno presentato richiesta di collaborazione volontaria ai sensi dell'art. 1 comma 1 della legge 186/2014 per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato (c.d. *Voluntary disclosure*).

La procedura di collaborazione volontaria ha come effetto di escludere la punibilità, ai sensi dell'art.5 quinquies lett.a) come introdotto dalla legge 15/12/2014 n.186, dei reati fiscali di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10bis e 10ter D.lgs. 74/2000 commessi fino al 30/9/2014. Per alcuni dei predetti imputati la contestazione riguarda l'anno fiscale 2015, ma dalle *Voluntary disclosure* presentate dagli stessi si evince come l'evasione si riferisca alle annualità precedenti, coperte dalla procedura di collaborazione (2009-2013).

Dunque la norma penale di favore, introdotta dalla legge 186/2014, entra in vigore quando i fatti penalmente rilevanti, suscettibili di godere di una causa di non punibilità sopravvenuta, sono già stati consumati (Corte Cost. sent. N. 394/2006)

OSSERVAZIONI CRITICHE

1. L'art.5-quater, introdotto dalla legge 186/2014, in armonia coi principi ispiratori della norma ed incarnandone l'essenza, prevede che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione per avvalersi della procedura di collaborazione volontaria deve *"indicare spontaneamente all'Amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di apposita richiesta, tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona"*.

In previsione della assoluta e necessaria valorizzazione della spontaneità dell'autodenuncia al fisco, quale condizione per accedere all'istituto ed ai suoi effetti premiali, anche penalistici, il Legislatore stabilisce altresì al comma II del medesimo articolo 5-quater che *"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."*

Dunque per beneficiare degli effetti della *Voluntary disclosure* è necessario essere ignari dell'esistenza di attività accertativa (amministrativa o penale) sul patrimonio occultato al Fisco in



quanto detenuto fuori dal territorio dello Stato, in concreto non si deve avere formale conoscenza che siano in corso “indagini fiscali” sul proprio conto.

Tuttavia il requisito soggettivo della “formale conoscenza” dell’indagine in capo all’autore della violazione degli obblighi di dichiarazione è ulteriormente temperata, in una dimensione oggettiva, dalla previsione che la preclusione ad avvalersi della *Voluntary disclosure* “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”.

Anche tale enunciato normativo ribadisce la *ratio legis* dell’istituto della collaborazione volontaria, volta a “premiare” l’autodenuncia del contribuente quando consente al Fisco di individuare attività finanziarie o patrimoniali che non siano già oggetto di accertamento/indagine, seppur avviati a carico di terzi concorrenti nel fatto. E’ evidente come sia l’esigenza di favorire l’emersione dell’evasione, ancora sconosciuta allo Stato, che ha spinto il Legislatore a concedere benefici penali e amministrativi agli evasori, mentre quando gli accertamenti sono già in atto, la buona fede di chi si autodenuncia non rileva e cede alla circostanza oggettiva che i soggetti solidalmente obbligati o i concorrenti nel reato abbiano avuto formale conoscenza delle indagini.

Ciò premesso occorre evidenziare quanto segue.

La richiesta di adesione alla collaborazione volontaria, per tutti gli otto imputati è stata richiesta **successivamente** all’arresto dei professionisti [OMISSIS] e alle perquisizioni effettuate a carico di altri indagati, promotori o partecipanti di un’associazione per delinquere finalizzata ad assicurare il deposito, la gestione delle utilità e del denaro proveniente dall’evasione fiscale dei predetti clienti, riciclando i profitti dei reati fiscali. In particolare ai professionisti è contestato di avere “*individuato e contattato clienti italiani (per lo più società di capitali e professionisti) interessati a trasferire all’estero ed occultare denaro o utilità nella gran parte dei casi provenienti da delitti di evasione fiscale o riciclaggio; costituito società collocate in paesi esteri, quali Antille Olandesi, British Virgin Islands, Delaware, Gran Bretagna, Guernsey, Isola di Man, Isole Marshall, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Lussemburgo, Madeira, Malta, Panama, Svizzera, Uruguay e Venezuela, adibite a schermo delle attività finanziarie dei clienti; assicurato il deposito delle utilità e del denaro proveniente dai predetti delitti, opportunamente ulteriormente schermato con svariate modalità (depositi fiduciari, polizze vita estere, partecipazioni in società e fondi); attività finanziarie spesso fisicamente giacenti presso banche svizzere, intestate a strutture/società anonime (ccdd casseforti) dedicate a singoli clienti, (formalmente o di fatto dirette da [OMISSIS] e [OMISSIS]) necessariamente collocate in paesi ccdd off shore (Panama, Isole Vergini Britanniche, Antille Olandesi, Jersey, Madeira, Liberia ecc.), utilizzate al fine di garantire l’anonimato del titolare effettivo e l’impossibilità di ricostruire il movimento degli affari ed il patrimonio data la sostanziale mancanza in detti paesi dell’obbligo di tenuta della contabilità; prestato ogni tipo di assistenza nei rapporti dei clienti con gli organi pubblici di accertamento fiscale, nelle operazioni di sanatoria, rimpatrio, emersione, giustificazione e predisposizione di documenti relativi alle attività finanziarie occultamente detenute, anche dando istruzioni sulle dichiarazioni da rendere; assistenza sempre rivolta, per quanto possibile, a immunizzare i patrimoni dal rischio di una legittima esazione tributaria*” e per quanto più specificatamente interessa riguardo a coloro che hanno presentato richiesta di *Voluntary disclosure*, i medesimi professionisti [OMISSIS] sono imputati, oltre che per il delitto associativo (art.416 c.p.) altresì per il delitto di cui all’art.648bis c.p. per

- aver realizzato e gestito le strutture societarie offshore [OMISSIS] ed i relativi rapporti bancari offshore utilizzati per trasferire ed occultare le attività finanziarie provento del reato di evasione fiscale di cui all’art. 4 del D.L.vo 74/2000, commesso da [OMISSIS]

- aver realizzato e gestito le strutture societarie offshore [OMISSIS] ed i relativi rapporti bancari offshore utilizzati per trasferire ed occultare le attività finanziarie provento del reato di evasione fiscale di cui all’art. 5 del D.L.vo 74/2000, commesso da [OMISSIS]



- aver realizzato e gestito le strutture societarie offshore [OMISSIS] ed i relativi rapporti bancari offshore utilizzati per trasferire ed occultare le attività finanziarie provento del reato di evasione fiscale di cui all'art. 4 del D.L.vo 74/2000, commesso da [OMISSIS]
- aver realizzato e gestito le strutture societarie offshore [OMISSIS] ed i relativi rapporti bancari offshore utilizzati per trasferire ed occultare le attività finanziarie provento del reato di evasione fiscale di cui all'art. 4 del D.L.vo 74/2000, commesso da [OMISSIS]
- aver realizzato e gestito le strutture societarie offshore [OMISSIS] ed i relativi rapporti bancari offshore utilizzati per trasferire ed occultare le attività finanziarie provento del reato di evasione fiscale di cui all'art. 4 del D.L.vo 74/2000, commesso da [OMISSIS]
- aver realizzato e gestito le strutture societarie offshore [OMISSIS] ed i relativi rapporti bancari offshore utilizzati per trasferire ed occultare le attività finanziarie provento del reato di evasione fiscale di cui all'art. 5 del D.L.vo 74/2000, commesso da [OMISSIS]
- aver realizzato e gestito le strutture societarie offshore [OMISSIS] ed i relativi rapporti bancari offshore utilizzati per trasferire ed occultare le attività finanziarie provento del reato di evasione fiscale di cui all'art. 4 del D.L.vo 74/2000, commesso da [OMISSIS]
- per aver realizzato e gestito le strutture societarie offshore [OMISSIS] ed i relativi rapporti bancari offshore utilizzati per trasferire ed occultare le attività finanziarie provento del reato di evasione fiscale di cui all'art. 5 del D.L.vo 74/2000, commesso da [OMISSIS]

Va altresì evidenziato come i nomi delle strutture societarie offshore, delle fiduciarie e dei principali clienti erano già indicati nelle imputazioni provvisorie della richiesta di misura cautelare e del provvedimento di fermo nei confronti di [OMISSIS] eseguito il 26/4/2015.

Nel caso che ci occupa, sebbene i gestori e custodi dei patrimoni occultati al Fisco siano stati arrestati o indagati per il delitto di riciclaggio e associazione per delinquere, geneticamente connessi ai reati fiscali commessi dai loro clienti (come evidenziato nelle sopraindicate imputazioni), applicando alla lettera le disposizioni normative fin qui esposte, non opererebbe la preclusione di avvalersi della procedura di collaborazione volontaria per gli autori della violazione degli obblighi dichiarativi.

Infatti, nonostante le indagini penali siano giunte ad eseguire anche una misura cautelare nei confronti di chi ha occultato, gestito e reimpiegato le attività finanziarie e patrimoniali oggetto dell'evasione fiscale, accertando altresì l'esistenza degli stessi patrimoni esteri e dei loro titolari, poiché gli autori di tali condotte non rientrano formalmente nella dizione normativa di "concorrenti nel reato o coobbligati fiscali", resterebbe consentito l'accesso alla *Voluntary disclosure* ad ai benefici conseguenti.

Siffatta conclusione si pone in contrasto con i principi ispiratori della legge stessa per un duplice motivo: innanzitutto viene messo in discussione il presupposto necessario, richiesto dalla legge, della "spontanea" autodenuncia da parte dell'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione, il cui patrimonio, nella disponibilità del riciclatore indagato, è già oggetto di accertamento fiscale, inoltre verrebbe ammessa la *Voluntary disclosure* in quanto la formale conoscenza del procedimento è in capo a chi non è giuridicamente attribuibile la veste di "concorrente del reato", nonostante ne abbia omogenee caratteristiche. In questo senso è proprio la medesima legge che tratta in modo omogeneo ed uguale la posizione di chi ha commesso i reati fiscali e di chi ha commesso il delitto di cui all'art. 648bis e 648ter c.p. in relazione agli artt. 2, 3, 4, 5, 10bis e 10ter D.lgs. 74/2000, quando nell'art. 5 quinquies comma 1 lett. b) esclude la punibilità anche del reato di riciclaggio delle attività finanziarie di chi ha prestato collaborazione volontaria. Dunque chi ha commesso riciclaggio, senza compiere alcun ravvedimento, autodenuncia o pagamento di sanzioni amministrative, beneficia della *Voluntary disclosure* fatta da chi ha omesso gli obblighi dichiarativi.

Ciò posto sarebbe assolutamente incoerente, nell'architettura dei principi ispiratori della normativa in esame, da una parte estendere gli effetti favorevoli della *Voluntary* a chi si è reso responsabile del



delitto di cui all'art.648bis c.p., mentre dall'altra ritenere non ostativa l'esistenza di un'indagine di riciclaggio e/o di associazione per delinquere finalizzata ad avvantaggiare coloro che hanno occultato al Fisco le proprie attività finanziarie.

Dunque, per coerenza di sistema, la dizione normativa che fa rinvio al "concorrente nel reato" deve essere letta in chiave sostanziale, sia perché all'inizio di un'indagine in materia fiscale i ruoli degli autori delle condotte possono essere ancora non definiti e le imputazioni non cristallizzate, sia perché soltanto all'esito della promozione dell'azione penale o addirittura del processo potrà essere stabilito il ruolo di concorrente o meno di chi è stato coinvolto nella indagine in quanto legato alla gestione di quelle attività finanziarie occultate al fisco su cui gli accertamenti si sono concentrati. Pertanto la nozione di "concorrente nel reato" deve essere letta in relazione alle condotte illecite, oggetto di accertamento, che incidono sulle attività finanziarie poi dichiarate in *Voluntary disclosure*. Diversamente l'accesso o meno alla procedura di "emersione volontaria" sarebbe determinata, non sulla base di un fatto oggettivo e cioè l'esistenza di accertamenti sul patrimonio illecito ed occulto, ma dalla momentanea o interinale attribuzione di un fatto reato operata dalla Polizia Giudiziaria o dal Pubblico Ministero al momento in cui l'istanza amministrativa viene inoltrata⁵.

Nel caso concreto poi, si è detto, che gli indagati, colpiti dalle misure cautelari o perquisiti, rispondevano già nel corso della iniziale indagine del reato di cui all'art.416 c.p., quali promotori/organizzatori di un'associazione per delinquere "finalizzata a realizzare gli obiettivi perseguiti dai clienti, interessati a trasferire all'estero e ad occultare denaro o utilità", le stesse oggetto poi di emersione fiscale. Proprio valorizzando lo strettissimo legale del reato fiscale con la condotta posta in essere dai professionisti è sufficiente citare quanto affermato dalla Procura Generale della Cassazione nel provvedimento (n.204/18 del 28/3/2018) con cui determina ai sensi dell'art. 54quater c.p.p. la competenza territoriale di questo Ufficio:

"rilevato che dunque l'associazione a delinquere, consentendo ai clienti di tenere all'estero il denaro, ha permesso anche ai predetti le successive condotte evasive ed i relativi profitti, a loro volta poi da riciclare; che così – anche a prescindere nello specifico caso del [OMISSIS] dal rapporto tra i contestati delitti di cui al citato art.5 (dlgs 74/2000) e quello di cui all'art.648bis c.p. – il reato di associazione a delinquere, più grave di quello di omessa dichiarazione e indicato come commesso a Milano ed all'estero, deve ritenersi premessa operativa finalizzata a consentire la successiva evasione".

⁵ si ritiene che non può essere invocata come dirimente, in senso contrario, la recente sentenza della terza sezione della Corte di Cassazione n.10801-19 depositata il 12/3/2019 che ha sinteticamente stabilito che impedisce l'accesso alla collaborazione volontaria ed ai suoi benefici solo la "formale conoscenza" dell'indagine in capo all'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione, mentre non rileva che vi siano stati atti di indagini nei confronti di soggetti terzi ed estranei al reato fiscale commesso da chi ha fatto richiesta di collaborazione volontaria.

La suprema Corte nell'affermare questo principio, semplicemente adesivo alla lettera della norma, era chiamata a risolvere il caso in cui la *Voluntary disclosure* era stata presentata dal legale rappresentante di RM81s.p.a. - responsabile di aver utilizzato fatture per operazioni inesistenti (art.2 dlgs 74/2000) - dopo che la società emittente [REDACTED] era stata oggetto di perquisizioni e sequestri. Nel caso di specie, come si legge nella sentenza, il titolo di reato che aveva originato la perquisizione ed il sequestro della documentazione fiscale (comprese le FOI) ed amministrativa in capo all'amministratore della RM81 spa non era il connesso delitto di cui all'art.8 dlgs 74/2000, ma si procedeva per un' autonoma ipotesi di reato di riciclaggio contestata all'amministratore Augusto Marini, che non aveva tra i delitti presupposti i reati fiscali commessi dalla RM81 spa.

Dunque la sentenza si limita a risolvere, in quell'ipotesi, la questione della "formale conoscenza" delle indagini quale elemento ostativo della procedura di *Voluntary*, senza invece affrontare le diverse ed ulteriori questioni qui poste con riguardo al "concorrente ignaro", al "concorso nel reato", al "reato concorrente", alla lettura sistematica o costituzionalmente orientata della norma.



FONDATEZZA DELLA QUESTIONE PER CONTRASTO CON GLI ARTT: 2 – 3 - 53 Cost.

L'aporia normativa sopra evidenziata, ove non si ritenga che l'interprete possa giungere ad una diversa soluzione, conduce ad affermare che l'art. 5quater comma II della legge 227/1990 si pone in contrasto con principi costituzionali ove non prevede che la preclusione *operi anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali è stata acquisita da chi si è reso responsabile delle condotte previste dagli artt. 648bis e 648ter c.p. in relazione agli artt.2, 3, 4, 5, 10bis e 10ter D.lgs. 74/2000* o del reato di cui all'art.416 c.p. finalizzato ad assicurare il deposito, la gestione delle utilità e del denaro proveniente dai medesimi reati fiscali

La norma va innanzitutto censurata dal punto di vista della irragionevolezza e della incoerente disparità di trattamento, in violazione del principio di eguaglianza stabilito dall'art.3 Cost. e di non arbitrarietà delle scelte legislative.

Da una parte, si preclude l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria 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, mentre non si prevedono gli stessi effetti nel caso in cui la formale conoscenza delle indagini sia stata acquisita da chi ha compiuto il riciclaggio delle somme provenienti dai reati fiscali o addirittura ha creato o partecipato ad un consorzio criminale finalizzato ad occultare, gestire e restituire il denaro e le utilità provenienti dai reati fiscali per cui poi si richiede la *Voluntary*: la mancata previsione e la disparità di trattamento tradisce la stessa *ratio legis* che ha ispirato la preclusione per il c.d. "concorrente ignaro" ove non si dà rilevanza alla potenziale buona fede di chi fa richiesta di collaborazione spontanea quando l'indagine sul reddito evaso è già in corso e nota a terzi.

Deve osservarsi che con riferimento alle attività finanziarie sottratte all'imposizione fiscale, il concorrente nel reato e il riciclatore o l'associato per delinquere hanno la medesima conoscenza dell'evasione fiscale commessa, d'altra parte chi compie il riciclaggio dei patrimoni oggetto di *Voluntary disclosure* non è altro che il gestore consapevole di quanto occultato al fisco, oltre ad essere colui che in precedenza ha messo a disposizione i conti bancari o creato le strutture estere per dare esecuzione all'evasione: non può non rilevarsi come, in concreto, la sottile linea di confine che delinea e distingue le due condotte penalmente rilevanti è frutto della lettura compiuta dalla polizia giudiziaria, dal magistrato del Pubblico Ministero ed in ultimo dal Giudice, rispetto ad un fatto da leggersi nella sua unitarietà.

A conferma di ciò, la sostanziale omogeneità di trattamento delle due posizioni il Legislatore la attesta proprio nel prevedere gli effetti penali favorevoli che riguardano indifferentemente, in caso in cui la collaborazione volontaria giunga a buon fine, gli autori dei reati fiscali e del connesso riciclaggio (lettera a) e b) dell'art.5-quinquies).

Quale secondo profilo di contrasto coi principi costituzionali si osserva che la norma offre un trattamento di favore fiscale e penale a quei soggetti il cui patrimonio, già sottratto all'imposizione tributaria, sia stato oggetto di indagini e accertamenti da parte dell'Amministrazione dello Stato o dell'Autorità Giudiziaria.

Ciò si pone in contrasto con i principi di solidarietà sociale e di uguaglianza sanciti dagli art.2 e 3 Cost., nella loro lettura collegata e coordinata con l'art.53 Cost. in virtù del quale ogni cittadino ha il dovere di operare a vantaggio della comunità, rispettando l'obbligo di contribuire alle spese pubbliche. Verificata la capacità contributiva e l'idoneità economica del contribuente a corrispondere la prestazione coattiva imposta, opera la legittimità dell'imposizione tributaria secondo un criterio progressivo di misurazione del prelievo di ricchezza, in armonia con il principio di uguaglianza sancito nell'articolo 3 della Costituzione: le prestazioni tributarie devono gravare in modo uniforme su soggetti che manifestano la stessa capacità contributiva, e in modo differente, secondo il criterio della progressività, su soggetti che hanno manifestazioni di ricchezza differenti.



Un trattamento diverso e di favore, rispetto ai sopraenunciati principi di solidarietà sociale e di eguaglianza, può essere ragionevolmente concesso ove l'autodenuncia spontanea del contribuente-evasore abbia fatto emergere attività finanziarie non ancora conosciute o investigate dalla Amministrazione o Autorità Giudiziaria, diversamente si porrebbe come un vantaggio offerto nei confronti di chi non ha manifestato alcuna spontanea volontà a conformarsi agli obblighi di solidarietà sociale, ma verosimilmente ha attivato una procedura amministrativa soltanto successivamente al fatto che il suo patrimonio occultato all'estero sia stato individuato dalle indagini come collocato presso terzi (professionisti, enti finanziari, società fiduciarie)

Illegittimità costituzionale dell'art. 1 comma 1 della legge 15/12/2014 n.186 che inserisce l'art. 5quiquies comma 1 lett. b) d.l. 167/1990, per violazione degli articoli 3-27-79-111-112 della Costituzione, nella parte in cui esclude la punibilità delle condotte previste dagli artt. 648bis e 648ter del codice penale, commesse in relazione ai delitti di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10bis e 10ter D.lgs. 74/2000, nel caso in cui la procedura di collaborazione volontaria sia stata avviata dal contribuente in data successiva alla formale conoscenza del procedimento penale da parte dell'autore dei reati di cui agli artt. 648bis e 648ter c.p.

RILEVANZA E DECISIVITÀ DELLA QUESTIONE

Come già evidenziato nel corpo della predetta istanza, gli imputati dei reati dichiarativi hanno presentato richiesta di collaborazione volontaria ai sensi dell'art. 1 comma 1 della legge 186/2014, in epoca successiva all'arresto o alle attività di perquisizione dei professionisti, promotori di un'associazione per delinquere finalizzata ad assicurare il deposito, la gestione delle utilità e del denaro proveniente dall'evasione fiscale dei predetti clienti, riciclando i profitti dei reati fiscali e tenendoli a disposizione dei clienti.

Ai sensi dell'art. 5quiquies lett. b), come introdotto dalla legge 186/2014, la procedura di collaborazione volontaria ha come effetto quello di escludere la punibilità delle condotte previste dagli artt. 648bis e 648ter c.p. commesse in relazione ai delitti dichiarativi per cui è stata presentata la *voluntary*.

Applicando alla lettera la predetta disposizione, tale effetto si produrrebbe anche nell'ipotesi in cui il contribuente abbia denunciato l'evasione al Fisco in data successiva all'arresto dei riciclatori dei patrimoni occultati, con la conseguenza che, nel caso specifico, tale interpretazione condurrebbe all'assoluzione di [OMISSIS] (così come, in astratto anche quella di [OMISSIS] che ha già definito il procedimento e può chiederne la revisione)

OSSERVAZIONI CRITICHE

Come detto, l'art. 5quiquies lett. b), come introdotto dalla legge 186/2014, estende gli effetti premiali della procedura di collaborazione volontaria anche all'autore delle condotte di riciclaggio ex art. 648bis c.p. e di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita ex art. 648ter c.p., geneticamente connesse ai sopra citati reati tributari.

Lo scopo della norma sarebbe quello favorire in maniera più ampia possibile il rientro dei capitali detenuti all'estero o la regolarizzazione di quelli occultati in Italia, estendendo il beneficio della non punibilità anche a coloro che, pur non avendo concorso a realizzare i reati dichiarativi, hanno successivamente sostituito, trasferito o comunque impiegato in attività economiche e finanziarie le somme di denaro derivanti dal reato fiscale presupposto.

Ne consegue, quindi, che l'autore dei delitti di cui agli artt. 648bis e 648ter c.p. non risponderà penalmente delle proprie condotte a condizione che l'autore dei reati cd. "coperti" abbia autodenunciato al Fisco le somme evase nei termini di legge.



Tale esenzione di responsabilità opererebbe tuttavia anche nel caso in cui la *voluntary* sia stata presentata dal contribuente dopo la presa di consapevolezza dell'avvio di un procedimento penale a carico del riciclatore, qui in evidente contraddizione con il criterio della "formale conoscenza dell'indagine" quale condizione impediente all'accesso ai benefici derivanti dalla procedura di collaborazione volontaria.

Se dunque la ratio della normativa è la valorizzazione della spontaneità dell'autodenuncia al Fisco, per evitare che il contribuente possa attivarsi per accedere agli istituti premiali, solo dopo avere avuto contezza di un'attività di controllo avente ad oggetto, direttamente o indirettamente, la propria posizione fiscale, questa non potrebbe applicarsi a chi certamente a tale procedura non vi accede (in quanto soggetto non tenuto alla dichiarazione), né può dirsi in buona fede in quanto formalmente informato dell'indagine a suo carico proprio per i fatti su cui l'emersione delle attività finanziarie andrà ad incidere.

Come osservato nella precedente e assorbente questione di incostituzionalità, ove fosse possibile presentare la domanda anche dopo aver avuto conoscenza dell'attività accertativa a carico del riciclatore-gestore delle attività finanziarie, verrebbe meno comunque il senso stesso della *voluntary disclosure* poiché della spontaneo ravvedimento rimarrebbe ben poco: si tratterebbe di una procedura "provocata" dall'azione di controllo dell'ente impositore; ma l'aporia normativa diverrebbe assoluta ove anche il riciclatore potesse beneficiare quale soggetto "terzo" della causa di non punibilità prevista dalla procedura in esame persino nel caso in cui l'autodenuncia al Fisco venisse presentata dal contribuente successivamente alla sua piena consapevolezza dello status di indagato, atteso che in questa ipotesi non solo verrebbe frustrata l'intera attività investigativa, avendo l'Autorità giudiziaria già individuato i patrimoni oggetto di evasione, ma vi sarebbe anche l'estensione dell'effetto premiale ad un soggetto che addirittura potrebbe essere inconsapevole della *voluntary* presentata dal contribuente, ma certamente non è inconsapevole dell'indagine a suo carico.

FONDATEZZA DELLA QUESTIONE PER CONTRASTO CON GLI ARTT. 3 – 27 – 79 – 111 – 112 DELLA COSTITUZIONE

Al di là della contraddittorietà degli effetti della norma, si ritiene che l'art. 5 quinquies comma 1 lett. b) d.l. 167/1990 contrasti con i principi costituzionali nella parte in cui prevede la non punibilità delle "condotte previste dagli articoli 648bis e 648ter del codice penale commesse in relazione ai delitti di cui alla lettera a) del presente comma (ndr. artt. 2 3, 4, 5, 10bis e 10ter D.lgs. 74/2000)" anche nel caso in cui la procedura di collaborazione volontaria sia stata avviata dal contribuente in data successiva alla formale conoscenza del procedimento penale da parte dell'autore dei reati di cui agli artt. 648bis e 648ter c.p.

Innanzitutto la norma in esame stride con il principio di ragionevolezza e parità di trattamento sancito dall'art. 3 della Costituzione, atteso che consente al riciclatore di sottrarsi alle proprie responsabilità penali alla sola condizione che il contribuente, terzo rispetto al proprio fatto reato, abbia presentato la domanda di collaborazione e persino nel caso in cui la procedura sia stata avviata successivamente all'inizio del procedimento penale a carico dei responsabili dei reati di cui agli artt. 648bis e 648ter c.p., in palese frustrazione del principio di "non formale conoscenza" del procedimento, predicato dall'art.5-quater.

In altre parole l'autore della condotta di riciclaggio, anche se già individuato dall'A.G., potrebbe usufruire dei medesimi effetti premiali già riconosciuti al contribuente, anche senza aver posto in essere alcuna condotta riparatoria o comunque collaborativa, quindi in assenza di qualunque causa giustificatrice, ma solo in forza di quella che potrebbe essere definita come una vera e propria "osmosi" originata dall'autodenuncia presentata dall'autore dei reati fiscali.

In tal modo verrebbe estesa al riciclatore già arrestato, perquisito o comunque formalmente indagato dall'A.G. la medesima causa di non punibilità prevista a favore del riciclatore ignaro di ogni attività investigativa o amministrativa, in tal modo determinando un'omogeneità di trattamento di due posizioni ontologicamente diverse in assenza di una valida ragione giustificatrice.



Se la finalità della disciplina della *voluntary* è quella favorire in maniera più ampia possibile il rientro o comunque la regolarizzazione spontanea dei capitali occultati, è chiaro che la stessa non possa essere perseguita anche frustrando le attività di indagine già avviate, soprattutto nel caso in cui addirittura siano stati eseguiti nei confronti dei riciclatori provvedimenti cautelari che presuppongono la previa individuazione tanto del capitale evaso che della successiva attività di occultamento.

In questi casi, quindi, viene meno l'esigenza di favorire l'emersione degli illeciti tributari "nascosti", atteso che dall'accertamento delle condotte riciclatorie consegue l'emersione dei capitali esteri occultati, con il risultato che l'automatica estensione della non punibilità al riciclatore già individuato costituirebbe, nella sostanza, una mera rinuncia dello Stato all'esercizio della potestà punitiva e, quindi, rappresenterebbe un chiaro vulnus anche in relazione ai principi sanciti dagli artt. 27, 79, 111 e 112 della Carta Costituzionale.

Peraltro si tratterebbe di una rinuncia talmente ampia e generalizzata da produrre un effetto identico a quello che conseguirebbe all'applicazione di una amnistia o di un indulto, contenuta in una legge approvata dal Parlamento a [OMISSIS] a maggioranza semplice e non conforme alla particolare procedura deliberativa parlamentare, richiedente la [OMISSIS] a maggioranza qualificata prescritta dall'art. 79 Costituzione.

È chiaro, quindi, che un trattamento normativo così favorevole, rispetto ai sopraenunciati principi costituzionali, può essere ragionevolmente concesso all'autore dei delitti previsti dagli artt. 648bis e 648ter c.p. solo ove l'autodenuncia spontanea del contribuente-evasore abbia fatto emergere attività finanziarie non ancora conosciute o investigate dalla Amministrazione o Autorità Giudiziaria, non certo anche nel caso in cui le indagini abbiano già portato alla previa individuazione dell'autore delle condotte di riciclaggio geneticamente connesse ai sopra citati reati tributari ed alla conseguente emersione del patrimonio precedentemente occultato, atteso che in tale ipotesi non vi sarebbe alcuna ragione che giustifichi la concreta estinzione dei reati in questione.

RITENUTA

la rilevanza e la non manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale nei termini sopra esposti

CHIEDE

che il Giudice sollevi, ai sensi della legge 11 marzo 1957 n.87, questione di legittimità costituzionale, nei termini sopraesposti o secondo altro motivo che riterrà

- dell'art. 5quater comma II della legge n.227/1990, per violazione degli artt. 2 – 3 – 53 della Costituzione
- dell'art. 5quinqies comma I e II della legge n.227/1990, per violazione degli artt. 3 – 27 – 79 - 111 - 112 della Costituzione

IL PUBBLICO MINISTERO
Paolo Filippini – Giovanni Polizzi