

Considerato poi che le disposizioni in materia di collaborazione volontaria richiamano soltanto le violazioni degli obblighi dichiarativi realizzate «*con l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione*», giunge alla conclusione che, dovendo considerarsi le violazioni prodromiche pur sempre funzionali alla «*omessa o infedele dichiarazione*» è appropriato prevedere nei confronti di tutte l'applicazione delle norme sul cumulo giuridico previste dall'art. 12, D.Lgs. 472/1997¹⁰¹.

4.7 Esclusione della punibilità per gli illeciti penali

La materia dell'inapplicabilità delle sanzioni penali è stata probabilmente una di quelle che ha ricevuto le modificazioni più significative. La formulazione originaria, contenuta nell'art. 1, D.L. 28 gennaio 2014, n. 4, prevedeva «*per i delitti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*», ossia per le violazioni più gravi, solo la riduzione «*fino alla metà*».

Nel corso dei lavori preparatori, avanti la VI commissione permanente (Finanze) della Camera dei deputati, prevalse l'opinione che, sebbene ridotte alla metà, le sanzioni previste per i delitti più gravi, quelle cioè degli artt. 2 («*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*») e 3 («*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*»), avrebbero costituito insuperabile deterrente alla richiesta di accesso alla collaborazione volontaria e si optò per l'attuale testo dell'art. 5-*quinquies* che, ha escluso del tutto ogni punibilità. E lo ha fatto:

101 «*Considerato il legame funzionale ed oggettivo che viene a stabilirsi tra la violazione di infedele o omessa dichiarazione e le relative violazioni prodromiche, che peraltro, in applicazione dell'articolo 12 del decreto legislativo n. 472 del 1997 – l'Agenzia afferma che si – rende applicabile il c.d. cumulo giuridico, si ritiene che il beneficio sanzionatorio in argomento previsto dalla disciplina in materia di collaborazione volontaria debba riguardare tutte le violazioni funzionalmente convergenti all'evasione*» (circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 49).

- a) non soltanto per tutti i delitti più gravi, in materia tributaria, previsti dal D.Lgs. 74/2000 e cioè per quelli degli artt. 2, «*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*»; 3, «*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*»; 4, «*Dichiarazione infedele*»; 5, 10-bis, «*Omesso versamento di ritenute certificate*»; 10-ter, «*Omesso versamento di Iva*»;
- b) ma anche per le condotte previste dagli artt. 648-bis (riciclaggio)¹⁰² e 648-ter («*Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita*») del c.p., commesse in relazione ai delitti *sub i*), con la precisazione che, limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, le condotte previste dall'articolo 648-ter, co. 1, del Codice penale non sono punibili se commesse in relazione ai delitti di cui al comma 1, lettera a), del presente articolo sino alla data del 30 settembre 2015, entro la quale può essere attivata la procedura di collaborazione volontaria. Ed analoga esclusione della punibilità è prevista per l'*autoriciclaggio* (art. 648-ter.1 c.p.), relativamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, sempre che il reato venga commesso fino alla data del 30 settembre 2015.

L'art. 2, comma 1. Lett. b) ha disposto l'inserimento, dopo la lettera b), del comma 1, dell'art. 5-*quinquies*, del seguente «*b-bis) si applicano le disposizioni in materia di prevenzione del riciclaggio e di finanziamento del terrorismo di cui al decreto legislativo 21 novem-*

102 Artt. 648-bis. «*Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000.*

La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale. La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni. Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648.

bre 2007, n. 231, ad eccezione di quanto previsto dall'articolo 58, comma 6, del medesimo decreto».

La esclusione della punibilità, per i delitti previsti, *sub a) e b)*, si applica solo in relazione alle condotte relative agli imponibili, alle imposte ed alle ritenute che formano oggetto della collaborazione volontaria. La punibilità non è dunque esclusa per tutte le fattispecie penali tributarie ma solo per quelle dichiarative ed omissive¹⁰³, sicché, ad esempio, mentre è prevista per coloro che hanno commesso o concorso a commettere il delitto di *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, non è prevista per coloro che hanno commesso o concorso a commettere il delitto di *Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*. Sicché viene il dubbio che la prima esclusione possa avere molti candidati essendo assai improbabile che, nell'ambiente delle fatture false, l'utilizzatore denunci l'emittente.

L'art. 2, co. 4, D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 «*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*», ha integrato la disciplina prevista dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186, stabilendo che: «*Ai fini della causa di non punibilità di cui all'articolo 5-quinquies, commi 1 e 2, del decreto-legge 26 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, si considerano oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche gli imponibili, le imposte e le ritenute correlati alle attività dichiarate nell'ambito di tale procedura per i quali è scaduto il termine per l'accertamento*». Il Direttore dell'Agenzia, con provvedimento n. 2015/116808, del 14 settembre 2015, ha disposto a sua volta che gli imponibili, le imposte e le ritenute predetti «*trovino evidenza nella relazione di accompagnamento all'istanza di accesso alla procedura di collaborazione volontaria*».

103 In tal senso cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 56.