

EVASIONE DA VOLUNTARY DISCLOSURE

AVVISI “METALIQUIDATORI”, AVVISI INTEGRATIVI E RESPONSABILITÀ AI SENSI DEL D.LGS. N. 231/2001 (AUTORICICLAGGIO)

La legislazione premiale sulla *voluntary disclosure* si inserisce *ex se* in un sistema positivo (1), con il quale deve armonizzarsi e coordinarsi, per cui in *voluntary disclosure* si applicheranno le norme tributarie sistemiche, laddove non derogate – ved. ad esempio quella sulla sterilizzazione dei raddoppi dei termini per le evasioni in Paesi *black list* “collaborativi” (quelle ultraquinquennali *de facto* si consolidano in *voluntary disclosure*). Fra le norme endoprocedimentali strutturali applicabili in *voluntary disclosure*, di fatto non derogata dalla stessa, vi è quella sulla rigenerazione e rinnovazione del potere impositivo, ovvero la potestà per l’Amministrazione finanziaria di emissione di ultronei avvisi di accertamenti (integrativi) che vanno ad aggiungersi a quelli originari, già notificati sulle stesse annualità non prescritte (avvisi “duali”, ved. l’art. 43, comma 3, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Il riferimento è alla possibilità per l’Amministrazione finanziaria di riesumare le dichiarazioni periodiche, già “rettificate”, ovvero “coperte” da atti sostanziali (avvisi di accertamento) per rinnovare e reiterare, nei termini ordinari decadenziali, il proprio potere impositivo attraverso nuovi avvisi integrativi:

(1) Sui coordinamenti fra *voluntary disclosure* e sistema positivo anche la possibilità di combinare la *voluntary disclosure* con la legislazione sistemica sui ravvedimenti volontari rinforzati dalla legge di stabilità 2015 i quali potranno integrarsi con i ravvedimenti da *voluntary disclosure* sia per la rimozione di cause ad essa ostative sia per selezionare le violazioni da emendare in *voluntary disclosure*. Su tale profilo comparativo, ved. TOMASSINI, “*Voluntary disclosure*” finalmente al via, in *Corr. trib.*, 2015, 9 ss.: l’Autore osserva che «la *voluntary disclosure* è compatibile con il ravvedimento operoso anche con il ravvedimento lungo introdotto dalla legge di stabilità 2015. Anzi sembra potersi sostenere che il ravvedimento lungo potrebbe essere utilizzato anche per rimuovere eventuali cause ostative riferite ad alcuni periodi di imposta, posto che, a differenza della *disclosure*, per il ravvedimento lungo non sussistono appunto le cause ostative connesse all’inizio di attività ispettive tributarie o alla formale conoscenza di procedimenti penali. Se ad es. un contribuente ha ricevuto un verbale di constatazione relativo al periodo d’imposta 2010, potrebbe definire tale annualità con il ravvedimento e poi accedere alla collaborazione volontaria. La combinazione con il ravvedimento può poi essere particolarmente conveniente nel caso di correzione di unico 2014. Se si è deciso di presentare una dichiarazione integrativa compilando il quadro rw originariamente omesso entro il 29 dicembre 2014 ... il risparmio fiscale riferito alle sanzioni sul monitoraggio fiscale consiste nella differenza fra i 258 euro di sanzione da ridurre per il ravvedimento ex art. 5, comma 2, dl n. 167/1990, e lo 0,50 o 1% di sanzione per omessa compilazione del quadro rw ... la *disclosure* nazionale potrà in realtà essere un complemento per i soggetti che accedono alla *disclosure* estera che abbiano commesso anche violazioni (dichiarative in quanto ovviamente non c’è obbligo di monitoraggio per gli asset italiani) relative ad attivi italiani (magari rimasti detenuti all’estero)».

ultrattività del potere impositivo non derogato in *disclosure*. La descritta “*disponibilità*” endotributaria dei termini ordinari decadenziali incontra un limite ontologico nei “nuovi” elementi sopravvenuti cui riferire la rigenerazione *de qua*. La *voluntary disclosure*, sulle prefate armonizzazioni e coordinamenti, non contiene un regime derogatorio sull’accertamento integrativo, ossia non sterilizza e preclude questa sistemica potestà impositiva “*progressiva*” e discontinua, con l’effetto peggiore che l’Amministrazione finanziaria potrà, *post voluntary* nel rispetto dei termini decadenziali ordinari (rivivono anche i raddoppi ex Paesi collaborativi, verificata la decadenza dalla *voluntary disclosure*), riassorbire violazioni tributarie non autodichiarate in *voluntary*. Dunque l’accertamento integrativo è sempre consentito non essendo stata riproposta l’innovazione distensiva della proposta Capezzone sulla sterilizzazione dello stesso e sulla stabilizzazione dei rapporti fiscali quiescenti (si inaugura un nuovo *deal*), per cui la notifica di ultronei avvisi diversi da quelli “*metaliquidatori*” *post voluntary* per riassorbire le sue infedeltà e omissioni è obliterata dal sistema positivo. Questo esercizio progressivo, duale del potere impositivo anche sulle dichiarazioni da *voluntary disclosure*, avrà indesiderati effetti multilaterali, ovvero decadenziali dai benefici premiali ex *voluntary disclosure*, verificata la violazione dell’universalità della *voluntary disclosure* (qui avversata) l’integrazione di un reato extrafiscale, e la provocazione del penale tributario (rigenera).

Pertanto *post voluntary* permane un area di incertezza sugli effetti della stessa, i quali sono sospesi e quiescenti per più anni, ved. annualità 2012 e 2013, ma anche quelle più remote quando si applicherà il raddoppio da *black list* collaborativo, ben potendo l’Amministrazione finanziaria ritornare, attraverso l’integrativo, sugli *assets* non dichiarati ed esercitare nuovamente il proprio potere impositivo nei termini ordinari. Se poi si considera che le entrate (stimate) da *voluntary disclosure* sono state grandemente messe in bilancio 2015 (vi sono già le destinazioni di spesa), gli atti fiscali usciranno verosimilmente in questa annualità, certamente non in prossimità della scadenza del termine decadenziale (non derogato in *voluntary disclosure*). Tali primi avvisi (non ultratardivi) saranno *ex se* “*metaliquidatori*”, non condividendo l’istruzione dell’universalità della posizione fiscale del contribuente *de facto* tralata all’integrativo.

Per cui l’evasione da *voluntary disclosure* genera una trilogia di atti fiscali, ovvero i primi *de facto* “*metaliquidatori*” sugli imponibili autodichiarati, i secondi, per riassorbire nel termine derogatorio decadenziale del 31 dicembre successivo alla notifica dei

primi avvisi “*non ottemperati*” (evasione da riscossione, ved. omessi versamenti da *voluntary disclosure* non si perfeziona) i profili sanzionatori pieni ed infine una terza tipologia di atti fiscali quelli sistemici da “*integrativo*” per le violazioni tributarie non autodichiarate in *voluntary disclosure*. Così l’azzeramento con destrutturazione di una polizza “*abusata*” o di un *trust* revocabile ovvero interposto non effettuato in *voluntary disclosure* (parziale, permangono le strutture *offshore conduit de facto* apparenti), può generare questa progressività di atti fiscali, ossia la riqualificazione antiabuso *post voluntary* di quelle alchimie societarie – non destrutturate in *voluntary disclosure* – attraverso l’integrativo, non sterilizzato in *voluntary disclosure* avrà plurimi effetti confiscatori. Difatti, rivivranno le sanzioni piene sulle violazioni tributarie autodichiarate, i connessi reati fiscali ed extrafiscali (2) su quelle violazioni non più coperte dalla *voluntary* (si decade) ed i prelievi sulle violazioni tributarie omesse ovvero sulle evasioni da *voluntary disclosure* neutralizzate attraverso l’accertamento integrativo (duali). Invero proprio la presenza in *voluntary disclosure* della norma rassicurante di cui all’art. 5-

(2) La *voluntary disclosure* estende la medesima causa di non punibilità stabilita per i delitti tributari alle condotte di riciclaggio e reimpiego commesse in relazione a quelli, nonché per il nuovo delitto di autoriciclaggio. Su questa nuova fattispecie di reato extrafiscale, ved. PIVA, *Effetti penali della “voluntary disclosure”*, in *Corr. trib.*, 2015, 262 ss.: l’Autore osserva che «nell’introdurre col medesimo provvedimento legislativo l’autoriciclaggio a carico sia delle persone fisiche che degli enti collettivi ex dlgs. n. 231/01 (art. 3, comma 3 e 5, legge n. 186/2014), è proprio la *voluntary*, nella sottesa logica del bastone e della carota, l’ultima possibilità per sanare in tempi relativamente brevi violazioni anche risalenti nel tempo e soprattutto per scongiurare la contestazione inerente l’impiego, la sostituzione o il trasferimento dei relativi proventi in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative che ne ostacolano concretamente l’identificazione della provenienza delittuosa e non si esauriscano nella mera utilizzazione o godimento personale, secondo la formulazione, peraltro estremamente controversa della nuova disposizione incriminatrice. Né si poteva prescindere da un’esclusione espressa giacché, mentre per le condotte di money laundering esauritesi prima dell’entrata in vigore della legge n. 186/2014 sarebbe comunque valso il principio di irretroattività della legge penale di cui all’art. 25, comma 2 cost., per quelle commesse dopo tale termine, eventualmente anche a notevole distanza di tempo dal delitto presupposto, non sarebbe invece potuta valere la copertura stabilita per i delitti tributari in virtù di quanto previsto all’art. 648, ultimo comma, c.p., così come richiamato dallo stesso art. 648-ter, comma 7, c.p. stando all’art. 1, comma 5, legge n. 186/2014 gli effetti penali della *voluntary* si estendono a coloro che abbiano concorso a commettere i predetti delitti. Anche in questo caso la scelta normativa appare quanto mai opportuna giacché si sarebbe potuta altrimenti determinare una prevedibile incertezza sul piano applicativo, con possibili evidenti ricadute in termini di ragionevolezza dell’intera disciplina, specie con riguardo alla posizione del professionista o dell’intermediario chiamato ad assistere il contribuente nel rientro dei capitali ... non avrebbe altrimenti prestato la necessaria collaborazione alla procedura, senza avere la certezza ex ante di sfuggire a qualsiasi titolo di responsabilità. Si noti, poi, che l’estensione espressa della causa di non punibilità costituisce l’unico modo per garantire a quest’ultimo l’esenzione, essendogli altrimenti precluso di accedere alla collaborazione volontaria (espressamente riservata all’autore delle violazioni o al contribuente rispettivamente dagli artt. 5-quater, comma 1, dl n. 167/1990 e 1, comma 2, legge n. 186/2014)».

quinquies sulla conservazione degli effetti extrafiscali ovvero penali della stessa limitatamente agli imponibili autodichiarati (restano acquisite le esimenti penali da *voluntary disclosure*, si consolidano, anche in caso di sua evasione) dovrebbe *ex se* svalutare l’idea della necessaria universalità della *voluntary disclosure*, la cui violazione non dovrebbe essere *ex se* causa di decadenza dalla *voluntary disclosure*, con gli effetti deteriori, prima illustrati. Pertanto, con gli inadempimenti da *voluntary disclosure* abbiamo tre tipologie di atti sostanziali, retro identificati, ovvero i primi “*non ottemperati*”, ved. gli omessi versamenti, i secondi che riassorbono le sanzioni piene dovute sui primi ovvero sulle violazioni tributarie ivi autodichiarate (decade anche il regime opzionale sulle attività finanziarie), ed infine quelli da integrativo che potranno essere notificati nei termini riespansi.

Ancora sull’invocata parzialità della *voluntary disclosure*, il citato strumento endoprocedimentale dell’accertamento integrativo, non derogato in questa legislazione speciale, rafforza *de facto* questa tesi della verosimile parzialità della *voluntary disclosure*, ben potendo l’Amministrazione finanziaria riassorbire *post voluntary* nei termini decadenziali ordinari (anche raddoppiati) le violazioni tributarie non dichiarate ovvero le evasioni da *voluntary disclosure*. In altri termini, ragioni equitative e coerenze sistemiche impongono una svalutazione *ex se* dell’universalità *de qua*, con acquisizione definitiva dei benefici premiali e non solo extrafiscali (si cristallizzano) ovviamente nei limiti degli imponibili dichiarati (*de facto* non si verifica un effetto decadenziale) ben potendo l’Amministrazione finanziaria monitorare le dichiarazioni fiscali *post voluntary* per accertare nuovi imponibili. Questo a maggior ragione quando le violazioni endotributarie, non riassorbite in *voluntary disclosure*, appartengono all’area “*grigia*” dell’evasione fiscale, in prossimità della stessa, ovvero all’evasione “*interpretativa*”, alludo alla riqualificazione di *trust*, strutture interposte, di strumenti finanziari, e polizze. Si vuole dire che una cosa è omettere dolosamente un *asset* estero in *voluntary disclosure*, un’altra è riqualificare un *trust* o uno strumento finanziario ibrido (destrutturarli in *voluntary disclosure* quindi *de facto* violarli) attraverso – ved. polizze e *trust* – la clausola antievasione sull’interposizione fittizia di cui all’art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973. Difatti le valutazioni in *voluntary disclosure* sul grado, sul tasso di resistenza fiscale ed extrafiscale di quelle strutture *conduit* (non azzerate) possono essere state erronee, ma disconoscere e violare *ex se* la subprocedura da *voluntary disclosure* sulla base della presunta “*evasione interpretativa*” è un’operazione ermeneutica verosimilmente asistemica non equitativa (volendo radicalizzare anche un difetto di inerenza di una spesa effettiva minerebbe la *voluntary disclosure*). L’asistemicità *de qua* risiede nella presenza di norme extrafiscali in *voluntary disclosure* che consolidano gli effetti estintivi penali sugli imponibili autodichiarati ancorché sottomanifestanti, *retro* ricordati (restano acquisiti anche nell’ipotesi di evasione da *voluntary disclosure*, si cristallizzano ai predetti fini extrafiscali gli imponibili parzialmente dichiarati). In altri termini, se dovessimo aderire all’universalità qui

avversata, un'evasione da *voluntary disclosure*, verificata la violazione dell'universalità *de qua*, consolida il penale ed invece rigenera il fiscale ovvero i profili sanzionatori "pieni" nelle violazioni tributarie dichiarate unitamente a quelle mai dichiarate.

Sui raddoppi vengono sterilizzati quelli amministrativi di cui alla disciplina antievasiva di cui all'art. 12, comma 2-bis, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), per i Paesi collaborativi, e vengono mantenuti quelli extrafiscali ovvero penali, i quali, però, dovranno coordinarsi con i futuri delegati dalla legge 11 marzo 2014, n. 23, che subordinano gli stessi a denunce tempestive ovvero avvenute nei termini ordinari decadenziali. Denunce tardive a regime non rigenerano il potere impositivo con l'effetto peggiore che, verificato lo spiegato condizionamento, asservimento ontologico del regime derogatorio dei termini ordinari decadenziali a denunce tempestive, saranno nulli gli atti fiscali coperti da denunce non tempestive. La norma del decreto delegato sulla sterilizzazione del raddoppi, ovvero la sua attesa ripermetrazione non sarà *ex se* applicabile agli avvisi già notificati per cui sono fatti salvi gli avvisi 2015 e i contenziosi su quelli prima del 2014. Questo regime transitorio è derogatorio della disciplina sulla retroattività ben nota nelle norme endoprocedimentali, con il portato che l'istituenda norma sui raddoppi dei termini – non più selvaggi e liberalizzati – verificata l'indiscussa sua natura endoprocedimentale, non sarà *de facto* retroattiva. Pertanto, a chi accederà alla *disclosure* nel vigore della novella non potrà applicarsi il prefato raddoppio (ci cristallizza, affranca l'evasione ultradatata anche sul profilo extrafiscale dell'autoriciclaggio e della nuova responsabilità endosocietaria ai sensi del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, ved. *infra*). La comunicazione all'Autorità giudiziaria competente del completamento della subprocedura di *voluntary disclosure* rileva *ex se* ai fini dell'ingresso della causa di non punibilità sulle violazioni fiscali ed extrafiscali emendate, coperte dalla *voluntary disclosure*. Pertanto, la comunicazione *de qua* non dovrebbe valere *ex se* come denuncia, peraltro ultratardiva, cui riferire il prefato raddoppio da penale tributario, con l'effetto peggiore che quest'ultimo non dovrebbe applicarsi mai in *voluntary disclosure*. Anche perché sarebbe una soluzione asistemica quella della rigenerazione del raddoppio dei termini su una denuncia per un reato coperto da una superiore causa di non punibilità, un circolo vizioso dal quale si esce negando valore di denuncia a quella comunicazione interinale fra agenzia e procura, *de facto* finalizzata al mero ingresso della causa di non punibilità. Quella comunicazione oblitera la salvezza extrafiscale ovvero penale della subprocedura da *voluntary disclosure*: verosimilmente potrebbe provocare una ricognizione su eventuali violazioni non endotributarie *extra voluntary*, ved. i delitti endosocietari non esclusi, che potrebbero emergere dal dossier *voluntary disclosure* "contribuente" *de facto* traslato alla procura. Invero, se si aderisse invece ad un orientamento asistemico in quanto non coperto dal diritto positivo (ad esempio, future denunce tempestive), quella comunicazione rigenera il potere impositivo anche sulle annualità

decadute nei termini ordinari. Verosimilmente non dovrebbe operare il raddoppio da penale sia perché le violazioni sono coperte da una causa di non punibilità e sia perché non vi è denuncia sulle stesse, nel senso innanzi illustrato. Peraltro, l'esclusione *de qua* opera in modo oggettivo e non soggettivo e, quindi, annulla il reato anche per i "concorrenti".

Sulle asimmetrie nella *voluntary disclosure* l'esclusione dell'art. 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ovvero il reato di emissione di fatture inesistenti determinerà la sua rigenerazione per delazione del destinatario di quella fatturazione il quale vi abbia aderito (*voluntary disclosure*). Lo stesso dicasi quando l'emittente e l'utilizzatore coincidono: in tal caso opera (3) l'esclusione della irrilevanza penale del concorso tra i due soggetti. Peraltro si osserva che, sui "soggetti collegati" da menzionare in *voluntary disclosure*, l'utilizzatore, prenditore di quella fatturazione inesistente forse dovrebbe anche citare l'emittente ovvero il fornitore apparente, colui che ha generato la propria evasione emendata in *voluntary disclosure*. Si vuole dire che, al fine di monitorare in *voluntary disclosure* la verticalizzazione dell'evasione che riemerge, il primo e unico soggetto legittimato ed abilitato alla *voluntary disclosure* dovrebbe "chiamare" nell'autodenuncia la propria controparte. Così ad esempio le retrocessioni sull'estero degli esuberanti di fatturazione, *recte* di evasione, potranno essere affrancati dall'utilizzatore, il quale bonificherà le violazioni endotributarie, extrafiscali ovvero di monitoraggio valutario e penali dell'art. 2. Dunque, l'inclusione fra i reati esclusi in *voluntary disclosure* dell'art. 2 e non dell'art. 8 rappresenta un vuoto inspiegabile, con effetti degenerativi, nella misura in cui la *voluntary disclosure* di uno rappresenta una delazione per l'altro, ovvero per l'apparente fornitore, le cui responsabilità extrafiscali (ovvero penali ed amministrative, ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001), rigenerano *ex se* magicamente.

Sulla terzietà della *voluntary disclosure* ovvero sugli effetti espansivi extrafiscali ovvero penali della stessa (4) opera l'esclusione del delitto di riciclaggio (ter-

(3) Ved. Cass., sez. VI, 11 settembre 2014, n. 19247, in *Boll. Trib. On-line*.

(4) Sulla terzietà e multilateralità della *voluntary disclosure* ovvero sulla forza espansiva della *voluntary disclosure* (non anonima), il legislatore ha previsto la *voluntary disclosure* nazionale ovvero la possibilità di bonificare l'evasione endosocietaria resa disponibile all'estero in favore del socio. Difatti nella *voluntary disclosure* non è stata riproposta la formula distensiva di salvaguardia sulla preclusione dell'utilizzo a sfavore del contribuente (e di terzi, ved. società "dominate") dell'autodenuncia. Su queste retrospizioni, ved. GIORGI, *Scudi fiscali, rientro dei capitali e riflessi sulla società*, in *Dial. dir. trib.*, 2014, 365 ss.; l'Autore osserva che «L'evasione si realizza dissimulando le entrate, o simulando le uscite, l'adesione allo scudo, mentre ha consentito senz'altro al contribuente di regolarizzare la sua posizione col fisco, non ha prodotto gli stessi effetti alle violazioni commesse dalla società. Un caso classico sarebbe quello in cui il socio di un'altra società italiana operante nel settore edile, che intende realizzare infrastrutture all'estero ad esempio in Cina, utilizzi una società lussemburghese per fatturare servizi resi in parte con strutture della società italiane. Ipotizzando che dalla società ubicata in Lussemburgo vengano emesse fatture per quattro milioni di euro mentre la società italiana su limiti a fatturare 1 milione di euro, è chiaro che risulterebbe

zi diversi dal contribuente in *voluntary disclosure*) connesso ai delitti fiscali *ex se* coperti in *voluntary disclosure*, ed anche quello di autoriciclaggio. Quest'ultimo, unitamente alla responsabilità endosocietaria ex D.Lgs. n. 231/2001, invece rigenera nei "nuovi" ravvedimenti ultratardivi, con "riduzioni". Sull'utilizzo combinato *voluntary* e ravvedimento volontario, quest'ultimo potrà essere utilizzato per rimuovere la causa ostativa (ved. verbale notificato per un'annualità riassorbito in *voluntary disclosure*) ed aprire la strada alla *voluntary disclosure* duale. Ancora, sui profili comparativi, *ante voluntary disclosure* potrei selezionare le mie violazioni endotributarie e riassorbirne alcune attraverso il ravvedimento rinforzato ultratardivo, *de facto* escludendole dalla *voluntary disclosure*, la quale opererà per le restanti evasioni (autonomia dei periodi d'imposta). È evidente che sulle omissioni dichiarative non vi sono sanatorie diverse dalla *voluntary disclosure*, così una stabile organizzazione occulta o una contestazione da esteroinvestizione non potrà mai essere riassorbita con lo strumento del ravvedimento operoso. Ritengo che quest'operazione ricognitiva, selettiva delle mie violazioni endotributarie virtualmente attratte dalla *voluntary disclosure*, preservi l'universalità della stessa, *retro* spiegata. Invero, il ravvedimento non ha *benefit* o riduzioni sanzionatorie maggiori della *voluntary disclosure*, soprattutto sul versante extrafiscale ovvero penale, ved. le evasioni da fatturazioni inesistenti non coperte ed escluse dal ravvedimento (che come detto sopra liberano il reato di autoriciclaggio). Difatti, sul versante penale, il ravvedimento ultratardivo non è estintivo, con le deroghe per le infedeltà dichiarative, per le evasioni da riscossioni e per le omissioni dichiarative *de facto* elise nel nuovo diritto penale tributario, invece in *voluntary* tutte le evasioni anche quelle più gravi fraudolente *ex se* si estinguono, con le deroghe per l'art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000. Si vuole dire che il ravvedimento volontario mantiene il rilievo penale sia pure con "riduzioni" (nuova fino alla metà e non più fino a 1/3) con l'effetto deteriore che il ravvedimento ultratardivo sulle più gravi evasioni (ad esempio da fatturazioni inesistenti) rappresenta una forma di autodenuncia su queste evasioni emendate "tassate" *ex post*, gravate di una minore riduzione di pena, ved. bozza dei decreti delegati di riforma del diritto penale tributario (permane in futuro l'autoriciclaggio sulla consumazione di queste utilità/violazioni non affrancate sul versante penale, ved. *infra*). Il vantaggio competitivo della *voluntary disclosure* rispetto al nuovo ravvedimento è evidente su questo profilo extrafiscale ovvero penale spiegato.

omessa la contabilizzazione di ricavi da parte di quest'ultima, di talché un eventuale scudo del socio non potrebbe certo inibire l'accertamento nei confronti della società, che rimarrebbe autonomamente responsabile per aver sottratto ricavi a tassazione. A tutt'altra conclusione sembrerebbe invece ragionevolmente pervenire qualora il flusso reddituale scudato si fosse integralmente prodotto all'estero, senza alcun coinvolgimento di una società italiana cui ricondurre un'infrazione suscettibile di autonoma sanzionabilità in Italia; situazione, questa, riscontrabile ad esempio laddove la disponibilità estere si sono formate quale contropartita della distribuzione di utili da partecipazioni possedute attraverso un soggetto interposto».

Invece sui delitti meno gravi di infedeltà dichiarativa ed omissione dichiarativa le due subprocedure interinali di ravvedimento e *voluntary disclosure* sono allineate prevedendo entrambe l'estinzione dei reati fiscali. Comunque l'autoriciclaggio ovvero la sua integrazione prima dell'intervento della sopravvenuta causa di non punibilità da ravvedimento volontario non viene da esso travolto. In altri termini, gli utilizzi e le destinazioni imprenditoriali dell'evasione *ante* ravvedimento conserveranno il loro disvalore penale (autoriciclaggio).

Si osserva che la depenalizzazione in delega fiscale delle fattispecie di infedeltà dichiarative meno eversive ed offensive avrà effetti espansivi rassicuranti in un'ottica anche di autoriciclaggio, facendo cadere il paventato doppio binario con un avversato cumulo di sanzioni penali anche per le condotte di autoriciclaggio integrate ante decreti delegati. È evidente che, in ambito di ravvedimento ultratardivo, l'evasione che ha avuto una declinazione *offshore* (ricade nella più grave fraudolenta ex art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000 non esclusa dal ravvedimento) rigenera la doppia incriminazione penale fiscale ed extrafiscale, essendo previste per essa solo mere riduzioni di pena, per cui la sua riallocazione integra *ex se* il delitto di autoriciclaggio. Ovviamente le nuove norme da ravvedimento ultratardivo sull'estinzione dei reati anche extrafiscali si applicheranno *ex se* in virtù del principio di legalità, ved. *favor rei*, anche ai ravvedimenti ed alle adesioni progressi se le stesse insistono su evasioni meno gravi da infedeltà od omissione dichiarative; diversamente si applicheranno solo le mere riduzioni di pena, ved. evasioni da fatturazioni inesistenti.

Terzi intermediari e professionisti che prima della *voluntary disclosure* facevano affidamento su una sorta di impunità a titolo di concorso su questa sopravvenuta istituenda tipologia di reato (non prevista), ancora verificata la presenza della clausola di riserva sul divieto di doppia incriminazione fiscale ed extrafiscale, questi terzi se concorrenti nel reato presupposto fiscale da cui rivengono le utilità oggetto di sostituzione e trasferimento non potevano *de facto* rispondere di quello di riciclaggio, così sono state respinte le richieste di estradizione quando appunto l'estradata aveva concorso nel reato principale. Terzi in futuro concorrenti nel reato di autoriciclaggio connesso a reati fiscali, con la sua introduzione fra le ipotesi fonte di responsabilità amministrativa ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001 di enti che abbiano tratto vantaggio si avrà che la consumazione dell'evasione endosocietaria (che non è reato) da parte del manager è *ex se* causa di nuova responsabilità dell'ente (contribuente) rappresentato in base alla norma *de qua*. Pertanto sull'evasione fiscale anche iperdadata ovvero prescritta avremo la verosimile seguente trilogia e multilateralità nell'evasione fiscale e nella sua consumazione: ovvero reato fiscale presupposto, autoriciclaggio e D.Lgs. n. 231/2001 sulla società contribuente, cui inerisce quel delitto fiscale, ancorché quest'ultimo resti estraneo dai reati fonti di responsabilità amministrativa ex D.Lgs. n. 231/2001.

Così anche un'ipotesi di esteroinvestizione o una contestazione di residenza o ancora una stabile organizzazione occulta su un veicolo o entità ibrida

avrà il seguente portato di rigenerare una plurima incriminazione per i manager (reato fiscale ed extrafiscale sugli imponibili evasi se riallocati in Italia) e di aprire un crinale da “*responsabilità amministrativa*” anche sulla partecipata/rappresentata che abbia tratto vantaggio con l’effetto deteriore che l’evasione endosocietaria ovvero la sua verosimile consumazione extrapersonale in futuro libererà queste plurime code extrafiscali, con doppie incriminazioni extrafiscali sui vertici e sui terzi ved. fiduciarie e banche verosimilmente coinvolte nel delitto di autoriciclaggio, ed amministrative sulla società rappresentata.

La responsabilità ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001 esclusa per i reati fiscali *de facto* viene *aliunde* rigenerata anche per questi, attraverso la nuova previsione di inclusione fra quelli fonte dell’autoriciclaggio che è *ex se* la continuazione ideale del delitto madre fiscale. Si vuole dire che non vi sarà evasione senza autoriciclaggio (equazione solidale), con deroghe per gli utilizzi consumi e destinazioni endopersonali della stessa, per cui sarà scontato il coinvolgimento extrafiscale *ex* D.Lgs. n. 231/2001 della contribuente che evade e trae vantaggio sull’autoriciclaggio dei propri organi apicali.

Peraltro la responsabilità *ex* D.Lgs. n. 231/2001 per il nuovo delitto di autoriciclaggio inerirà anche i veicoli diversi dalla contribuente le cui evasioni sono state movimentate, traslate – il riferimento è alle banche, fiduciarie ed ai suoi funzionari dipendenti ed organi di vertice che concorreranno nel reato di autoriciclaggio di clienti terzi contribuenti – per cui la *voluntary disclosure* di questi clienti estinguendo il reato basico presupposto fiscale e quello postumo di autoriciclaggio, ed escludendo *de facto* un concorso di questi istituti in questo nuovo reato extrafiscale non più esistente farà cadere ogni futura contestazione *ex* D.Lgs. n. 231/2001.

Sui modelli endosocietari di prevenzione del prefato delitto di autoriciclaggio fonte di responsabilità prevista dal D.Lgs. n. 231/2001 sulla loro adeguatezza aleggiano misteri irrisolti.

È evidente che questi terzi anche esteri superati i problemi di territorialità ed extraterritorialità nei reati potranno rispondere a titolo di concorso della doppia incriminazione fiscale ed extrafiscale sulle movimentazioni/sostituzioni delle evasioni, per cui la *voluntary disclosure* estinguendo i reati fiscali ed extrafiscali anche per i concorrenti avrà l’effetto di svincolare *de facto* i patrimoni ed i capitali riemersi. Autoriciclaggio anche sugli utilizzi delle evasioni pregresse ovvero provviste formatesi prima della sua recente introduzione, condotte postume anche datate che insistono su quelle utilità ovvero sulla sua disponibilità e movimentazione con reimpiego extraimprenditoriale saranno gravate del nuovo e più grave reato extrafiscale. Dunque nel caso di una frode fiscale commessa nel 2010 il cui autore movimenti o utilizzi quei beni nel 2020, la prescrizione decorrerà da tale momento; nell’autoriciclaggio vi è identità fra l’autore del reato basico presupposto fiscale e quello extrafiscale, con l’effetto deteriore che un erede che utilizza ed abbia la disponibilità di quelle utilità di provenienza delittuosa ad esempio non può autoriciclare ma solo riciclare in senso proprio. Il problema si porrà per coloro che acquistano diamanti od oro facilmente commerciabili negoziabili con alto valore intrinseco, e poi rivendono il bene *de facto* ripulendo il denaro sporco; l’autoriciclaggio ha pene minori rispetto al riciclaggio per cui sarà forte la tentazione di traslare sul primo le condotte di terzi ovvero questi ultimi si autoaccuseranno se del caso come concorrenti dell’autoriciclatore accollandosi il reato extrafiscale minore ed ovviamente per tale via beneficiarie della prescrizione più breve.

Avv. Fabio Ciani
Università Roma Tre