

IL NUOVO REATO DI ESIBIZIONE DI ATTI FALSI E COMUNICAZIONE DI DATI NON RISPONDENTI AL VERO (*)

di Filippo Sgubbi, Luca Mazzanti,
Loretta Loretti

(*) Questo contributo è stato tratto dal volume *La voluntary disclosure. Profili penalistici* di F. SGUBBI, L. MAZZANTI, N. FERRARA MICOCCI, E. SALMINA, ed. La Tribuna, collana Tribuna d'Autore.

SOMMARIO

1. Introduzione. 2. Il bene giuridico tutelato. 3. Il soggetto attivo. 4. Elemento oggettivo del reato; 4-1) Il presupposto. 4-2) La condotta: l'esibizione e la trasmissione di atti o documenti falsi e la fornitura di dati e notizie non rispondenti al vero. 5. Elemento soggettivo. 6. Il trattamento sanzionatorio. 7. Conseguenze sulla procedura dell'accertamento del reato. 8. Concorso di reati. 9. Questioni di competenza. 10. La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'art. 5 septies, comma 2.

1. Introduzione

All'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, il Legislatore V.D. ha inserito la nuova figura delittuosa di "esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero".

"L'autore della violazione di cui all'art. 4, comma 1, che nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5 quater, esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni".

Sotto il profilo compilativo, occorre osservare come la condotta descritta nella norma in commento sia la medesima preveduta dalla fattispecie di cui all'art. 11, comma 1, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazione dalla L. 21 dicembre 2011, n. 214, che punisce chiunque, nell'ambito di accessi, ispezioni e verificazioni "esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero".

Dal punto di vista del trattamento sanzionatorio, caratterizzato da estremo rigore, il reato di cui si tratta è accomunato a quello p. e p. dall'art. 3, D.L.vo n. 74/2000,

recante "dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici" nonché a quello di cui all'art. 11, comma 2, del medesimo decreto, fattispecie diretta a punire la falsa indicazione di elementi attivi o passivi in ambito di transazione fiscale.

Oltre alle norme in tema di falsità in atti contenute nel codice sostanziale c, in particolare, quelle di cui agli artt. 482 e 483 c.p., nell'esegesi della nuova figura di reato occorre tenere in considerazione anche altri precetti e, segnatamente, l'art. 316 ter c.p., recante "indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato" che punisce "chiunque, mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute" percepisca indebitamente erogazioni a danno dello Stato.

Ancora, rileva, nell'ambito della presente analisi, il reato p. e p. dall'art. 76, D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (T.U. sulla documentazione amministrativa), che sanziona penalmente chi rilasci dichiarazioni mendaci, formi o faccia uso di atti falsi nei casi previsti dal Testo Unico.

Completa, infine, il quadro normativo di riferimento l'art. 19, comma 2 bis, D.L. n. 350/2001, convertito con L. n. 409/2001 (e cioè il primo Scudo fiscale), a mente del quale "l'interessato che attesta falsamente, nella dichiarazione prevista dall'art. 13, la detenzione fuori del territorio dello Stato del denaro o delle attività rimpatriate [...] è punito con la reclusione da tre mesi ad un anno".

Dei precetti sopra richiamati si terrà conto nella disamina della norma de qua.

2. Il bene giuridico tutelato

Sotto un profilo sistematico, la nuova fattispecie delittuosa va collocata all'interno della categoria dei delitti contro la fede pubblica e, più in particolare, nel novero dei reati di falso documentale.

Tale categoria di illeciti, come noto, ha da sempre costituito il terreno sul quale si è maggiormente concentrato il dibattito dottrinale, in considerazione della obiettiva difficoltà di individuazione del bene giuridico tutelato dai reati di falso documentale (cfr., G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale. Parte speciale*, volume I, Bologna 2012, 584).

L'art. 5 septies, comma 2, Legge sul monitoraggio, non fa eccezione.

Nel parere della Seconda Commissione Permanente Giustizia della Camera dei Deputati sulla proposta di Legge V.D., presentato in data 31 marzo 2014, relatore Sanga

(cfr., relazione, p. 6), si evidenzia come la norma sia posta "a presidio del rispetto della procedura della voluntary disclosure e, quindi, a garanzia della sua efficacia".

Partendo da tale affermazione, il bene giuridico tutelato dalla norma potrebbe essere individuato nella genuinità e completezza della dichiarazione di emersione (in questo senso, cfr., M. PIAZZA-C. GARBARINO, a cura di, *op. cit.*, F. RINALDINI, 127) oppure nell'interesse dello Stato a percepire integralmente gli importi effettivamente dovuti dal contribuente che acceda alla procedura.

La questione sopra evocata non riveste un interesse meramente teorico, essendo, al contrario, connotata da importanti conseguenze sul piano pratico ed applicativo.

Infatti, accedendo alla seconda interpretazione, ed anche considerando il reato come reato di pericolo (cfr., mutatis mutandis quanto riferito in relazione all'art. 11, comma 2, D.L.vo n. 74/2000, in G.L. SOANA, *op. cit.*, 393) dovrebbe ritenersi, in applicazione del principio di offensività, che la produzione di documenti, ancorché falsi, che tuttavia non determinino una riduzione delle imposte e delle sanzioni liquidate dall'Amministrazione finanziaria a seguito della procedura di disclosure, non integri il delitto in commento.

Qualora, invece, il bene giuridico tutelato venga individuato nella genuinità e nella completezza della dichiarazione di emersione in sé, nell'ottica di un generale rafforzamento della fedeltà e della correttezza fiscale dei contribuenti, anche la produzione di falsi non incidenti sotto il profilo della quantificazione di imposte e sanzioni ricadrebbe nel novero delle condotte di penale rilevanza.

3. Il soggetto attivo

La norma di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, individua quale soggetto attivo del reato "l'autore della violazione di cui all'art. 4, comma 1" che si avvalga della procedura di disclosure internazionale di cui all'art. 5 quater.

Per l'espresso richiamo contenuto all'art. 1, comma 4, lett. d), Legge V.D., il reato potrà essere commesso anche dai soggetti che accedano alla collaborazione volontaria domestica.

"Si riconosce ormai pacificamente che un soggetto privo della qualità personale (c.d. extraneus) possa concorrere alla commissione di un reato realizzabile (monosoggettivamente) soltanto da un soggetto qualificato (c.d. intraneus)" (cfr., G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna 2014, 545).

In relazione al reato in commento, l'ipotesi di concorso di maggiore interesse è quella riferita all'operato dei professionisti che abbiano assistito il contribuente nella procedura di emersione.

Inoltre, altre ipotesi di concorso possono rinvenirsi, ad esempio, nelle attività dei soggetti operanti nell'ambito di istituti di credito e di fiduciarie ovvero che amministrino fiduciarmente enti all'estero per conto del beneficiario

effettivo, che abbiano fornito al contribuente la documentazione mendace offerta in disclosure.

Il rischio di coinvolgimento del professionista in procedimenti penali a carico del contribuente in relazione all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, risulta, all'evidenza, estremamente sensibile; pertanto, nel tentativo di mitigarlo, è stata introdotta la norma di cui al secondo comma del medesimo articolo, su istanze dell'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

Di tale precetto tratteremo diffusamente nel presente capitolo (cfr., *infra*, par. 9)

In questa sede è tuttavia necessario rimarcare l'estrema delicatezza del ruolo del professionista, sia nella fase preliminare alla procedura sia nella fase istruttoria.

A mente di tale norma, egli risponderà del reato proprio qualora il dichiarante venga assolto per carenza dell'elemento soggettivo (sul punto, per interessanti spunti, si veda Cass. pen., 16 settembre 2009, n. 35884).

Occorre ancora domandarsi cosa accada qualora, invece, l'intraneus non sia concretamente punibile operando, nei suoi confronti, una causa soggettiva di esclusione della punibilità, ad esempio in quanto soggetto privo della capacità di intendere e di volere per infermità di mente (sul punto, cfr., G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, cit., 346 e ss.).

In tal caso, perché possa configurarsi il concorso dell'extraneus nel reato proprio, è necessario "che l'intraneus esecutore materiale del reato sia riconosciuto responsabile del reato proprio, quantomeno sul piano oggettivo" (cfr., Cass. pen., 29 settembre 2014, n. 40303), salvo naturalmente l'extraneus non abbia determinato il soggetto non imputabile alla commissione del reato, nel qual caso, ai sensi dell'art. 111 c.p., egli risponderà del delitto di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, con l'aggravante ad effetto speciale prevista dal medesimo art. 111, comma 1.

Esemplificando, nel caso il Giudice penale non accerti, incidentalmente, la sussistenza dell'elemento oggettivo del reato, limitandosi a prosciogliere il contribuente incapace per difetto di imputabilità, all'extraneus non potrà essere addebitato il delitto di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio.

Qualora, al contrario, venga accertata la sussistenza oggettiva dell'illecito, il concorrente esterno potrà essere punito in forza della norma de qua.

4. L'elemento oggettivo del reato

4-1. Il presupposto

L'elemento oggettivo del reato di cui all'art. 5 septies, comma 1, è costituito dall'enunciazione di una condotta tipica e di un suo presupposto.

La condotta punita consiste nell'esibizione o trasmissione di atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero nella fornitura di dati e notizie non rispondenti al vero.

Presupposto della condotta è che essa si realizzi "nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5 quater".

Occorre, in primo luogo, premettere come tale presupposto operi non solo in relazione alla V.D. internazionale ma anche riguardo alla V.D. domestica, come sopra evidenziato, in forza del richiamo dell'art. 1, comma 4, lett. d), Legge V.D.

Inoltre, si osserva che la specificazione contenuta nella norma tramite l'utilizzazione del termine "nell'ambito della procedura" determina la punibilità di condotte non solo poste in essere con la presentazione della domanda, ma anche nel successivo corso della procedura di emergenza.

È stato ritenuto che tale specificazione sia "finalizzata a reprimere le condotte preordinate ad ingannare l'Amministrazione Finanziaria nell'ambito della procedura", il che determinerebbe la non operatività della norma "nel caso il documento sia falsificato ab origine e per altre finalità" (cfr., M. PIAZZA-C. GARBARINO, a cura di, F. RINALDINI, *op. cit.*, 130).

Pertanto, analoga interpretazione era stata data sul punto in relazione al reato di cui all'art. 11, D.L. n. 201/2011, essendosi sostenuta l'esclusione dalle falsità rilevanti di quelle commesse prima della richiesta di esibizione (cfr., M. BASILAVECCHIA, *Emersione* (diretta o indiretta) *degli imponibili*, in *Corr. Tributario* 2012, 40).

Pertanto, secondo tali autori, non dovrebbe ritenersi sanzionabile la condotta del contribuente che, nell'ambito della disclosure, produca, ad esempio, bilanci societari falsi già in precedenza depositati, necessari per soddisfare il requisito della completezza della domanda.

Sul punto è di recente intervenuto il G.U.P. presso il Tribunale di Torino, con la sentenza 11 febbraio 2015, n. 139, in relazione al reato di cui all'art. 11, D.L. n. 201/2011.

In tale pronuncia si è osservato come, in base al principio secondo cui nessuno può essere costretto ad accusare se stesso, non si possa pretendere che il contribuente produca documenti "depurati" dalle alterazioni effettuate, posto che, diversamente, questi autodenuncerebbe la precedente condotta illecita (cfr., sul punto M. MEOLI, *Nessun reato per l'esibizione di falsi successiva alla dichiarazione fraudolenta*, in rivista on line, *www.eutekne.info*, 9 marzo 2015).

Pertanto, pare altamente probabile che l'evoluzione giurisprudenziale possa discostarsi da tale impostazione, sulla base del rilievo che, comunque, l'accesso alla V.D. è una scelta "spontanea" del contribuente, al quale è sempre, quindi, riservata l'opzione di non prestare la collaborazione volontaria e, conseguentemente, di evitare di commettere il reato di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio.

Occorrerà, quindi, verificare come si attingerà la giurisprudenza sul punto.

4-2. La condotta: l'esibizione e la trasmissione di atti o documenti falsi e la fornitura di dati e notizie non rispondenti al vero

Nessun problema interpretativo presenta l'utilizzo del termine "esibizione e trasmissione".

È stato al riguardo specificato che il concetto di trasmissione "ricomprende l'invio dell'oggetto mediante posta o in via informatica" (cfr., A. INGRASSIA, *Le (ca)leidoscopiche ricadute penalistiche della procedura di voluntary disclosure: causa sopravvenuta di non punibilità, autodenuncia e condotta penalmente rilevante*, in rivista online, *www.penalecontemporaneo.it*, 11 maggio 2015, 18), mentre l'esibizione deve consistere nella presentazione, ed eventualmente anche nella consegna, all'Autorità finanziaria dell'entità documentale.

Nel concetto di atti e documenti dovrebbero rientrare, invece, tutte le "cose che fanno conoscere un fatto" (cfr., F. CARNELUTTI, *Documento, Teoria moderna*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino 1957, 85 e ss.).

Dovrebbero esservi, quindi, ricomprese tanto la domanda di accesso alla V.D. quanto la relazione illustrativa a corredo della domanda oltre, naturalmente, alla documentazione ad esse allegata, sia in formato elettronico che cartaceo.

Si osserva che l'insieme "atti e documenti" sia idoneo a contenere tanto atti e documenti pubblici (ad esempio, l'atto costitutivo di una società), quanto scritture private.

Attraverso l'espressione "in tutto o in parte", il Legislatore ha inteso punire il contribuente che, nella domanda di disclosure, produca anche un solo documento contraffatto o parzialmente falsificato.

Quasi tutti gli autori che si sono occupati del reato di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, hanno ritenuto che la falsità afferente agli atti e ai documenti potesse essere tanto di natura materiale quanto di natura ideologica.

Anche la dottrina che si è occupata del reato di cui all'art. 11, D.L. n. 201/2011 è giunta alla medesima conclusione (cfr., G.L. SOANA, *op. cit.*, 407).

Da un punto di vista sistematico, si deve tuttavia rilevare come tale impostazione non possa trovare riscontro con riferimento alle scritture private, in relazione alle quali, eccettuate le comunicazioni sociali di cui all'art. 2621 c.c., abbia rilevanza penale unicamente la falsità materiale, ai sensi dell'art. 485 c.p.

La questione, tuttavia, riveste, per lo meno in apparenza, un interesse puramente teorico, in considerazione del fatto che la norma in commento punisce, altresì, la condotta di "fornitura di dati e notizie non rispondenti al vero" e che, quindi, i dati ideologicamente falsi riportati in una scrittura privata, prodotti in sede V.D., possono ben rientrare in tale concetto.

Occorre ora indagare approfonditamente quale sia la struttura del reato in esame.

Ha certamente natura commissiva la condotta di chi esibisca o trasmetta gli atti o i documenti falsi.

Dalla formulazione della norma occorre inferire che, per integrare il reato, è sufficiente che l'agente conosca la falsità dell'atto, senza alcuna distinzione in ordine alla realizzazione della falsità ovvero all'uso dell'atto falso che questi ne faccia (ma sul punto si veda supra, par. 3.1).

Più articolata deve essere, invece, la disamina della seconda parte della condotta descritta dalla norma, che viene realizzata da chi fornisce dati e notizie non rispondenti al vero.

Se è indubbio che l'attività consistente nel fornire qualcosa sia senz'altro di natura commissiva, occorre tuttavia domandarsi se vada, sotto questo profilo, ad integrare il reato la condotta del soggetto agente che, omettendo dati e notizie, fornisca, comunque, una falsa rappresentazione della realtà.

In primo luogo, è necessario soffermarsi sulla norma di cui all'art. 316 ter c.p., recante "indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato" che punisce "chiunque, mediante l'utilizzo o la presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi o attestanti cose non vere, ovvero mediante l'omissione di informazioni dovute percepisca indebitamente erogazioni a danno dello Stato".

Dal raffronto delle due norme, evocando il principio di frammentarietà del diritto penale, si potrebbe sostenere che laddove il Legislatore abbia inteso punire il falso per omissione, lo abbia esplicitato.

Pertanto, sulla scorta di tale considerazione, in tema di disclosure, si potrebbe sostenere che chi ometta nella domanda di indicare la detenzione di alcune attività all'estero ovvero la compartecipazione con altri soggetti a tali attività, non commetta il reato di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio.

È tuttavia innegabile che attraverso tale omissione si fornisca all'Autorità finanziaria una rappresentazione della realtà idonea a determinare un'incompleta disclosure, con ciò vulnerando il bene giuridico tutelato dalla norma.

È opportuno, a questo punto, evidenziare come, anche recentemente, la Suprema Corte abbia affermato che "la falsità ideologica può essere consumata anche mediante un'attestazione incompleta, ogniquale il contenuto espositivo dell'atto sia, comunque, tale da far assumere all'omissione dell'informazione, relativa ad un determinato atto, il significato della negazione della sua esistenza" (cfr., Cass. pen., 2 ottobre 2014, n. 40982).

Pertanto, dovrebbe ragionevolmente concludersi che ogniquale l'omissione sortisca l'effetto di ingenerare nell'Autorità finanziaria una incompleta rappresentazione della realtà, essa vada ad integrare la condotta punita.

Naturalmente, indipendentemente dall'opinione che si abbia circa l'individuazione del bene giuridico tutelato dalla norma (cfr., supra, par. 1), il concetto di completezza va valutato in relazione agli obblighi posti a carico del richiedente dalla Legge V.D. e non, ovviamente, con riferi-

mento a qualsiasi accidente fattuale o giuridico che a tali obblighi attenga, e ciò in ossequio al principio di offensività più volte richiamato nel presente capitolo.

Pertanto, l'omessa produzione di atti o documenti ovvero l'omessa esplicitazione di circostanze che determinino nell'Autorità finanziaria una incompleta cognizione circa l'entità, la natura e l'allocatione nel corso del tempo delle risorse finanziarie nonché circa il numero dei soggetti coobbligati alla disclosure, dovrebbero senz'altro integrare la condotta p. e p. dall'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio.

Non dovrebbe, invece, rilevare l'omessa o falsa indicazione di particolari del tutto inutili in relazione alla completezza della disclosure, come, ad esempio, la non corretta indicazione della marca di un natante o di un orologio qualora ne sia esattamente precisato il valore; l'indicazione non corretta della data di nascita dei coobbligati alla disclosure, realizzata, ad esempio, per vezzo del richiedente in relazione ai dati anagrafici della moglie; la descrizione dell'oggetto sociale di un'impresa non effettuata veridicamente per ragioni di ordine morale, come nel caso di società operanti nella produzione e/o commercializzazione di materiale pornografico o in attività legate al gioco d'azzardo o alla prostituzione, etc..

Un altro aspetto di interesse, peraltro intimamente correlato a quanto ora evidenziato, è quello riguardante l'idoneità o meno delle valutazioni ad integrare il reato in commento.

È infatti normale che, nell'ambito della procedura di disclosure, vengano fornite stime e valutazioni circa il valore dei beni oggetto di emersione.

È il caso, ad esempio, delle società, delle private industriali, dei beni immobili e mobili, delle partecipazioni in società non quotate, etc.

Anzi, si potrebbe concludere che, al di là della detenzione di valuta o di materie prime ovvero di partecipazioni, comunque denominate, in entità quotate, tutti i dati concernenti la disclosure debbano poi essere fatti oggetto di stima e, quindi, di valutazione nell'ambito della procedura.

Per quanto finora evidenziato, pare logico concludersi che le valutazioni e le stime, ancorché contenute in scritture private prodotte dal contribuente (e quindi idonee a costituire unicamente un falso ideologico non punibile), possano comunque andare ad integrare l'elemento obiettivo del reato sotto il profilo della "fornitura di dati e notizie non rispondenti al vero".

In ogni caso, ritenere che qualsiasi valutazione sia idonea ad integrare la fattispecie in commento estende in maniera preoccupante il novero delle condotte astrattamente punibili.

La disposizione è stata, pertanto, fatta oggetto di critiche, in ragione della sua indeterminazione, al pari di quanto è già avvenuto in relazione alla norma di cui all'art. 11, D.L. n. 201/2011 (cfr., M. PIAZZA-C. GARBARINO, a cura di, F. RINALDINI, *op. cit.*, ibidem).

Peraltro, i maggiori problemi applicativi erano connessi alla produzione nell'ambito della procedura di disclosure di bilanci societari che, ontologicamente, risentono, nella loro estrinsecazione numerica, delle valutazioni a monte effettuate circa le poste indicate.

La questione non è più attuale.

L'espunzione del concetto di valutazione nella novella fattispecie di cui all'art. 2621 c.c., come modificato dalla L. 27 maggio 2015, n. 69, deve legittimare un'interpretazione della norma a tenore della quale i bilanci prodotti in sede di disclosure non possano mai essere considerati falsi in relazione alle valutazioni in essi contenute.

Tale interpretazione parrebbe indirettamente avallata dalla Suprema Corte, la quale, nella sentenza del 30 luglio 2015, n. 33774, ha affermato, in tema di falso in bilancio, che la novella sopra ricordata concretizza la "reale volontà legislativa di far venir meno la punibilità dei falsi valutativi", anche, e ci si scusa per dire l'ovvio, in relazione alle condotte poste in essere anteriormente all'entrata in vigore della nuova norma.

Infine, sotto un profilo sistematico occorre riflettere circa la portata da attribuire alla novella introdotta in forza del D.L.vo n. 158/2015 che, come già evidenziato, è pesantemente intervenuta sulla struttura dei reati tributari.

In particolare, l'art. 4 del D.L.vo n. 74/2000 è stato, fra l'altro, modificato attraverso l'introduzione del comma 1 bis e del comma 1 ter.

Il comma 1 bis stabilisce: "ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali".

Il comma 1 ter recita: "fuori dei casi di cui al comma 1 bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)".

Anche tale previsione, al pari della novella del reato di falso in bilancio, è sintomatica dell'attuale tendenza legislativa ad escludere o, quantomeno, a ridurre entro un perimetro di certezza l'ambito della rilevanza penale delle valutazioni effettuate in materia societaria ed in materia tributaria.

È quindi auspicabile che, anche in relazione al reato in commento, il Legislatore disciplini in maniera certa la rilevanza ovvero i limiti delle valutazioni idonei ad integrare il fatto tipico del reato di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio.

5. Elemento soggettivo

In relazione ai reati contro la fede pubblica in generale, la giurisprudenza ha, tradizionalmente, attribuito rilevanza alla mera coscienza e volontà della immutatio veri, ritenendo quindi sufficiente il dolo generico per integrare tali reati.

La dottrina maggioritaria ha storicamente criticato tale impostazione, affermando la necessità di escludere il dolo sia quando l'agente "non sia consapevole di realizzare una falsità che ponga in pericolo la certezza del traffico giuridico, ma anche quando in buona fede erroneamente ritenga che il suo falso sia innocuo (anche argomentando ex art. 47, primo comma)" (cfr., G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale. Parte speciale*, volume I, cit., 536).

Recentemente, si è assistito ad una parziale apertura in tale direzione del rigoristico orientamento giurisprudenziale in tema di dolo nei reati di falso.

In una recente pronuncia, infatti, la Suprema Corte ha stabilito che per "la configurabilità di detto reato [N.d.A., del delitto di falso ideologico commesso da privato] deve escludersi che il dolo possa ritenersi sussistente per il solo fatto che l'atto contenga un asserto obiettivamente non veritiero, dovendosi invece verificare che la falsità non sia dovuta ad una leggerezza dell'agente come pure ad una incompleta conoscenza e/o errata interpretazione di disposizioni normative o, ancora, alla negligente applicazione di una prassi amministrativa, dal momento che il vigente codice penale non prevede la figura del falso documentale colposo" (cfr., Cass. pen., 31 maggio 2012, n. 33218; cfr., conformi, Cass. pen., 17 settembre 2009, n. 2088 nonché Cass. pen., 18 maggio 2004, n. 27770).

Comunque, si segnala per completezza che, in relazione al reato di cui all'art. 11 D.L. n. 201/2011, la dottrina ha tradizionalmente sostenuto che, per l'integrazione di tale reato, è sufficiente il dolo generico dato dalla rappresentazione e dalla volontà della immutatio veri, non essendo necessaria la sussistenza dell'*animus nocendi* vel *decipiendi* (cfr., G.L. SOANA, *op. cit.*, *ibidem*).

Un aspetto di sicuro interesse nell'ambito della presente trattazione riveste la problematica relativa alla configurabilità del dolo eventuale nel reato in esame (tralasciando le complesse problematiche relative alla configurabilità del dolo eventuale nei reati di mera condotta, qual è il delitto in commento, si rinvia per interessanti spunti a M. CATERINI, *Il dolo eventuale e l'errore sulla norma extrapenale nei reati di falso ideologico*, in *L'indice penale*, diretta da A. LANZI, Padova 2007, n. 1, 111 e ss.).

Ciò non solo – e non tanto – con riguardo alla posizione del contribuente che accede alla V.D., quanto, soprattutto, con riferimento alla figura soggettiva del professionista che per conto del contribuente materialmente rediga l'istanza e i successivi atti in ambito di collaborazione volontaria.

Si pensi, ad esempio, al caso del commercialista che, pur avendo ricevuto dal contribuente l'autocertificazione di cui all'art. 5 septies, comma 2, Legge sul monitoraggio (di cui diffusamente si tratterà infra, par. 9), nutra so-

spetti in ordine alla genuinità della documentazione consegnatagli dal cliente.

Se, da un lato, non può essere imposto al professionista il dovere di garantire la veridicità della documentazione prodotta dal contribuente, atteso che nessuna posizione di garanzia in tal senso è rinvenibile nella Legge V.D., dall'altro, è di tutta evidenza che egli potrebbe essere chiamato a rispondere in concorso con il contribuente, quantomeno a titolo di dolo eventuale.

In caso di dubbio sulla veridicità della documentazione consegnata dal cliente, pertanto, il commercialista dovrebbe prudenzialmente astenersi dal prestare assistenza in sede di procedura di emersione.

Si segnala, tuttavia, una pronuncia in senso garantista del Tribunale di Milano che, in tema di reati tributari realizzati mediante dichiarazione, ha affermato quanto segue: "quando la redazione delle dichiarazioni fiscali sia stata affidata ad un soggetto fornito di specifiche cognizioni tecniche (quale il commercialista o il fiscalista), si deve presumere, salvo che non sussistano evidenze probatorie positive di segno contrario, che la dichiarazione stessa sia stata redatta secondo le indicazioni date dal denunciante (segnatamente, in caso di società, dal legale rappresentante o dalla persona da questi delegata), che resta, perciò, sempre responsabile della veridicità dei dati indicati. Il fiscalista concorre nell'illecito soltanto laddove sia dimostrato positivamente un concorso nella condotta criminosa, che richiede un atteggiamento attivo di cooperazione e di consenso da parte del professionista e che può configurarsi, ad esempio, allorché questi segnali, stimoli o istruisca il contribuente su come realizzare l'indebito risparmio fiscale" (Trib. Milano, ord., 13 giugno 2005).

6. Il trattamento sanzionatorio

Come si è visto, la norma de qua punisce la condotta vietata con la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

È evidente l'inasprimento della sanzione rispetto a quanto previsto, nell'ambito degli Scudi fiscali, dall'art. 19 del D.L. n. 350/2001 che, al comma 2 bis, puniva la falsa attestazione nella dichiarazione di emersione con la pena della reclusione da tre mesi ad un anno.

È stato osservato che la comminazione di una tanto grave pena detentiva possa porre problemi di costituzionalità della norma (cfr., DINOIA, *op. cit.*, 82).

Ad onor del vero, tuttavia, le falsità in ambito tributario risultano connotate dal medesimo criterio rigoristico di cui al precetto qui analizzato.

Si pensi, ad esempio, agli artt. 2 e 3 del D.L.vo n. 74/2000, che comminano un'identica pena a quella prevista dall'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, nonché all'art. 11, comma 2, del medesimo decreto che, nella sua ipotesi aggravata, commina nel massimo la medesima pena edittale.

Inoltre, sotto il profilo sistematico, si deve osservare come anche l'art. 95, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, in tema

di accesso al Patrocinio a spese dello Stato, punisca con la severa pena edittale da uno a cinque anni di reclusione le falsità compiute nella richiesta di Patrocinio a spese dello Stato per i non abbienti.

Pertanto, secondo chi scrive, difficilmente si potrà pervenire ad una declaratoria di incostituzionalità della norma, in quanto la scelta del Legislatore di punire così severamente la condotta de qua appare effettuata nell'ambito della discrezionalità che gli viene accordata dall'ordinamento.

Ciò che, invece, mette conto evidenziare nella presente sezione è come la cornice edittale prevista dalla norma consenta l'applicazione di misure cautelari custodiali, ai sensi dell'art. 280, comma 2, c.p.p.

Ed ancora, come, ai sensi dell'art. 266, lett. a), c.p.p., siano ammesse intercettazioni di conversazioni e comunicazioni.

Inoltre, non è consentito, nel caso di specie, invocare la speciale tenuità del fatto che, ai sensi dell'art. 131 bis c.p., introdotto con il D.L.vo 16 marzo 2015, n. 28, può trovare applicazione solo per reati puniti con una pena edittale massima individuata in anni cinque di reclusione.

Né, infine, potrà essere richiesta l'ammissione alla messa alla prova, disciplinata dall'art. 168 bis c.p.

7. Conseguenze sulla procedura dell'accertamento del reato

Ove l'Amministrazione finanziaria, nel corso dell'istruttoria relativa alla domanda di disclosure, ritenga che tale domanda od i documenti ad essa allegati siano falsi, dovrà di ciò notificare l'Autorità Giudiziaria.

Le possibili conseguenze sulla procedura amministrativa in corso sono già state affrontate nel capitolo dedicato alle cause ostative, al quale, pertanto, si rimanda.

È invece necessario domandarsi quali conseguenze abbia l'accertamento del reato in ordine agli effetti della procedura di V.D. già perfezionatasi.

In sede di lavori preparatori, era stato opportunamente osservato: "appare necessario rinforzare la cogenza [N.d.A., del reato di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio] con la previsione esplicita di una sanzione accessoria quale, in particolare, la revoca dei benefici tanto sul versante penale quanto sul versante delle sanzioni tributarie applicabili alle violazioni" (cfr., relazione Sanga, 31 marzo 2014).

Nel testo definitivo tale previsione non è stata recepita, ciò che porrà non pochi problemi in sede applicativa.

Da un lato, infatti, pare contrario alle più elementari regole di giustizia che un soggetto, tramite la commissione di un reato, possa godere dei benefici accordati dal Legislatore solo a situazioni meritevoli; dall'altro, è assai arduo ipotizzare che l'Autorità amministrativa o Giudiziaria possa, in assenza di una specifica norma di legge in tal senso, ritenere inapplicabili i benefici di cui all'art. 5 quinquies, Legge sul Monitoraggio.

In ogni caso si rimanda alle considerazioni già svolte nel capitolo dedicato alle cause ostative.

8. Concorso di reati

Occorre, ora, valutare se il reato in commento possa concorrere con altre figure delittuose.

Se non desta particolari problemi l'esclusione del concorso effettivo con i reati di falso previsti nel codice sostanziale, essendo pacifico che l'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, si ponga con tali reati in rapporto di specialità, parimenti nessun dubbio può sussistere circa l'ipotizzabilità del concorso con reati tributari, nel caso la procedura V.D. non si perfezioni.

Ma fin qui si è detto l'ovvio.

Ciò che, invece, occorre più attentamente valutare è se il reato de quo possa concorrere con quello di cui all'art. 640, comma 2, lett. a), c.p. (truffa ai danni dello Stato).

La giurisprudenza formatasi in relazione al reato di false attestazioni nella dichiarazione di emersione, di cui al primo Scudo Fiscale, aveva previsto la configurabilità del concorso effettivo tra la truffa aggravata ai danni dello Stato e l'art. 19, comma 2 bis, D.L. n. 350/2001 (cfr., Cass. pen., 26 febbraio 2007, n. 12910).

Occorre, al riguardo, rilevare come tale interpretazione non sia facilmente giustificabile, soprattutto in considerazione del fatto che, attraverso la dichiarazione di emersione, ancorché falsa e incompleta, il contribuente non arreca un danno all'Erario, intendendosi come tale una deminutio patrimonii.

Infatti, anche la più falsa delle dichiarazioni di emersione apporterebbe comunque un accrescimento del gettito erariale, inconciliabile con il concetto di danno allo Stato.

Un altro aspetto che deve essere valutato è quello del concorso del reato in commento con quelli di riciclaggio, impiego e autoriciclaggio.

Da ultimo, si osservi come il contribuente che venga ritenuto responsabile del reato di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, potrebbe sempre rispondere, nel caso abbia rilasciato la dichiarazione di cui al secondo comma del medesimo articolo, anche del reato p. e p. dall'art. 76, D.P.R. n. 445/2000 (il tema verrà approfondito infra, par. 9).

9. Questioni di competenza

Occorre domandarsi come individuare il locus commissi delicti del reato in commento.

Nessun problema può porsi in caso di esibizione di atti e documenti.

La competenza sarà infatti quella del luogo in cui avvenga tale esibizione.

Per quanto, invece, concerne la trasmissione, in conformità alla sentenza delle sez. un., 13 ottobre 2009, n. 21661, deve ritenersi che la competenza sia quella del luogo ove ha sede l'Agenzia delle Entrate destinataria della dichiarazione di emersione e degli atti successivi.

La pronuncia testé citata specifica, inoltre, come non rilevi, ai fini dell'individuazione della competenza, il luogo in cui sia fisicamente allocato il server dal quale venga

smistata la posta elettronica, rilevando unicamente, mutatis mutandis, il luogo fisico o virtuale al quale la dichiarazione è destinata.

10. La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui all'art. 5 septies, comma 2

Il secondo comma dell'art. 5 septies, Legge sul monitoraggio, impone l'obbligo al richiedente la disclosure di "rilasciare al professionista che lo assiste nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie fornite sono rispondenti al vero".

Tale norma, come si è già evidenziato supra, è stata introdotta all'art. 5 septies su istanza delle associazioni rappresentative dei professionisti al fine di mitigare l'elevato rischio di coinvolgimento del professionista, in concorso con il contribuente, in procedimenti penali relativi al reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero (cfr., Audizione del 26 febbraio 2014 presso la VI Commissione Permanente della Camera – Finanze, pp. 8 e 9).

In realtà, tale previsione, al di là delle commendevoli originarie intenzioni del Legislatore, non pare concretamente idonea ad alleggerire la posizione del professionista circa gli obblighi e le responsabilità in tema di verifica e controllo dei documenti e dei dati in essi inseriti.

Né tampoco pare convincente la diversa opinione espressa dall'Ordine dei Commercialisti di Milano, secondo la quale "in presenza della suddetta dichiarazione il professionista [N.d.A., andrebbe] esente da responsabilità penale" (cfr., M. SALVATORE-P. LUDOVICI-F. VEDANA, *La collaborazione volontaria. I diversi perché di una scelta (quasi) obbligata*, a cura di, n. 60, Milano 2015, 73).

Pertanto, indipendentemente dal fatto che il contribuente abbia consegnato al professionista l'autocertificazione prevista, la posizione di quest'ultimo dovrà sempre ed in ogni caso essere valutata dal Giudice, nell'ambito dell'eventuale procedimento penale per il reato di cui all'art. 5 septies, primo comma, secondo le generali regole in tema di concorso (cfr. supra, par. 4), non potendosi ritenere che l'attestazione abbia efficacia esimente per il professionista.

L'introduzione del comma 2 all'art. 5 septies non ha comunque rimosso quell' "elemento inibitore all'adozione della procedura" (cfr., Audizione del 26 febbraio 2014 presso la VI Commissione Permanente della Camera – Finanze, 9) evidenziato dall'Unione Nazionale dei Giovani Dottori Commercialisti.

Infatti, pur in presenza dell'attestazione, il professionista che dubiti circa la veridicità dei dati o dei documenti forniti dal cliente dovrebbe astenersi dalla prestazione professionale, altrimenti accetterebbe il rischio di essere assoggettato a procedimento, in concorso con il contribuente, per il reato di cui all'art. 5 septies, comma 1, come già evidenziato supra, par. 4.

Peraltro, si osservi quanto segue.

Alla mancata consegna al professionista dell'autocertificazione non è connessa alcuna causa di improcedibilità della domanda né al professionista è fatto divieto, in tal caso, di prestare assistenza al contribuente.

Si potrebbe, quindi, inferire che il professionista, chiamato a rispondere a titolo di concorso con il contribuente del reato di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, che non possa produrre come prova documentale la dichiarazione sostitutiva, spetti addirittura l'onere di fornire la prova della propria buona fede.

Si deve, quindi, ritenere che l'introduzione del comma 2, abbia sortito il risultato opposto rispetto a quello voluto, forse rendendo ancor più insidiosa la posizione del professionista in relazione all'assistenza al cliente nella presentazione della domanda di V.D.

D'altro canto, l'effetto pratico della norma parrebbe quello di inasprire ancor di più le sanzioni a carico del contribuente che infedelmente acceda alla procedura di V.D..

Infatti, le false dichiarazioni sostitutive dell'atto di notorietà di cui all'art. 47, D.P.R. n. 445/2000 (T.U. sulla

documentazione amministrativa) sono punite ai sensi dell'art. 76, commi 1 e 3, del medesimo provvedimento.

Pertanto, la mendace dichiarazione al professionista sarà punita ai sensi dell'art. 483 c.p. con la reclusione da uno a due anni.

Peraltro, occorre rilevare come, in tema di concorso di norme, il contribuente che venga dichiarato responsabile del delitto di cui all'art. 5 septies, comma 1, Legge sul monitoraggio, nel caso in cui abbia rilasciato la dichiarazione di cui al secondo comma, dovrà necessariamente essere ritenuto responsabile anche del reato di cui all'art. 76, commi 1 e 3, D.P.R. n. 445/2000.

Ciò, naturalmente, qualora non si intenda che la consegna dell'attestazione al professionista, atto definito dal Legislatore come "obbligato", costituisca un necessario presupposto per la commissione del reato di cui al primo comma della norma, il quale solo, quindi, verrebbe punito.

Tale ultima interpretazione pare, peraltro, l'unica a consentire il rispetto del principio del *ne bis in idem* sostanziale.