

RASSEGNA TRIBUTARIA

Approfondimenti di diritto tributario

*diretta da: Massimo Basilavecchia, Michele Cantillo, Eugenio della Valle, Adriano Di Pietro,
Franco Fichera, Giovanni Flora, Guglielmo Fransoni, Franco Gallo, Oliviero Mazza,
Leonardo Perrone, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Tabet,
Francesco Tesauro, Antonio Uricchio, Giuseppe Zizzo*

In questo numero:

- Il diritto e l'economia: Costituzione, cittadini e partecipazione
Franco Gallo
- Reati fiscali e autoriciclaggio
Roberto Cordeiro Guerra
- Intermediazioni, servizi prestati tramite mezzi elettronici
e criteri di collegamento Iva
Paola Tarigo
- Perdita da *intangible* e minusvalenza da sua cessione nel regime
di *patent box*: spunti controcorrente
Pier Luca Cardella
- Profili procedurali e sanzionatori del gioco online
Claudio La Valva

RASSEGNA TRIBUTARIA

Trimestrale di diritto tributario diretto da:

Massimo Basilavecchia, Michele Cantillo, Eugenio della Valle, Adriano Di Pietro, Franco Fichera, Giovanni Flora, Guglielmo Fransoni, Franco Gallo, Oliviero Mazza, Leonardo Perrone, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Tabet, Francesco Tesauro, Antonio Uricchio, Giuseppe Zizzo

Fondatore di Rassegna Tributaria: Luigi Pietrantonio - Direttore responsabile: Giulietta Lemmi

**Redazione: Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma
Tel. 06.20.381.463 - E-mail: redazione.ilfisco@wki.it**

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto il direttore ed il comitato di redazione

**Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Reg. St. Trib. di Roma n. 17486**

**Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A., Via Malcanton, 2 - 35010 Trebaseleghe (PD)
fascicolo incluso nel prezzo dell'abbonamento alla rivista "il fisco" se allegato alla stessa**

Quote abbonamenti 2016

- 1) **Abbonamento "il fisco" 2016 (comprende 48 numeri della rivista "il fisco" + 4 numeri della rivista Rassegna Tributaria + 6 pocket "il fisco" Euro 340,00 - Iva inclusa)**
- 2) **Abbonamento solo a Rassegna Tributaria 2016 (4 numeri) Euro 79,00 (per Estero Euro 90,00)**
- 3) **Una copia Euro 24,00**

Il pagamento dell'abbonamento può essere effettuato con bonifico bancario sul c/c bancario iban IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181 o con versamento sul c/c postale n. 27303031 intestato a:

Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma

L'Iva corrisposta dall'editore ai sensi dell'art. 74, lettera c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, del D.M. 29 dicembre 1989 (come sostituito dal D.M. 9 aprile 1993) e del D.M. 12 gennaio 1990, è conglobata nel prezzo di copertina. All'acquirente-abbonato non è consentita la detrazione dell'imposta (circolare ministeriale n. 63/490676 del 7 agosto 1990).

Egregio abbonato,

ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.

Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzione Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Comitato per la valutazione

Andrea Amatucci - Fabrizio Amatucci - Mauro Beghin - Umberto Breccia - Beniamino Caravita di Toritto - Andrea Carinci - Giuseppe Maria Cipolla - Silvia Cipollina - Andrea Colli Vignarelli - Luigi Paolo Comoglio - Daria Coppa - Roberto Cordeiro Guerra - Lorenzo del Federico - Giacinto della Cananea - Gaspare Falsitta - Augusto Fantozzi - Andrea Fedele - Valerio Ficari - Maria Cecilia Fregni - Gianfranco Gaffuri - Alessandro Giovannini - Daniel Gutman - Salvatore La Rosa - Maurizio Logozzo - Francesco Paolo Luiso - Corrado Magnani - Enrico Mareello - Giuseppe Marini - Gianni Marongiu - Giuseppe Melis - Maurizio Sebastiano Messina - Marco Miccinesi - Salvatore Muleo - Salvatore Muscarà - Mario Nussi - Franco Paparella - Raffaele Perrone Capano - Franco Picciaredda - Francesco Pistoiesi - Enrico Potito - Giovanni Puoti - Tulio Rosembuj - Roberto Schiavolin - Giuliana Scognamiglio - Giuseppe Tinelli - Loris Tosi - Edoardo Traversa - Victor Uckmar - Marco Versigioni

Regolamento di Autodisciplina di Rassegna Tributaria

La pubblicazione dei contributi della sezione “Dottrina” e della sezione “Profili istituzionali” è subordinata a due livelli di valutazione da parte della Direzione della Rassegna e del Comitato per la Valutazione

Il Comitato per la Valutazione è formato da almeno 12 membri, individuati dalla Direzione fra professori ordinari di ruolo o fuori ruolo, indicati in un elenco periodicamente aggiornato. Il numero dei revisori può essere aumentato fino a 36.

I contributi devono essere previamente inviati alla Redazione di Rassegna che provvede a trasmetterli ai Direttori anche in forma digitale.

Il contributo approvato collegialmente dalla Direzione è sottoposto, in forma anonima, al giudizio di un membro del Comitato per la Valutazione designato a rotazione sulla base delle specifiche competenze in relazione all’argomento del contributo. Il giudizio è comunicato entro 15 giorni. La valutazione può essere positiva, negativa o subordinata a ulteriori interventi da parte degli autori. In quest’ultimo caso, l’autore è tempestivamente informato delle indicazioni formulate e degli interventi suggeriti e provvede all’ulteriore elaborazione; la Direzione, a sua volta, valutata la significatività dell’ulteriore elaborazione, decide in ordine alla pubblicazione.

Nel Colophon di ciascun numero di Rassegna sono indicati i membri del Comitato per la Valutazione. Nell’indice di ogni numero di Rassegna, i contributi pubblicati a seguito di una valutazione positiva sono contrassegnati da un asterisco.

Ferma restando comunque l’approvazione collegiale della Direzione, possono essere pubblicati contributi che non siano stati sottoposti al giudizio del Comitato per la Valutazione entro il limite del 40%.

Reati fiscali e autoriciclaggio

Roberto Cordeiro Guerra

Estratto: L'introduzione dell'art. 648 ter.1 c.p. fa sì che anche nei confronti dell'autore di un reato tributario sia configurabile, a partire dal 1° gennaio 2015, il delitto di autoriciclaggio. In concreto, l'applicazione della nuova disposizione incriminatrice in rapporto a reati tributari comporta la soluzione di un duplice ordine di problemi; il primo, già postosi rispetto al reato di riciclaggio, concernente la problematica individuazione del profitto dell'illecito fiscale; il secondo relativo alla esatta delimitazione dei comportamenti suscettibili di integrare il reimpiego in attività economiche, finanziarie o speculative, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

Abstract: The introduction of Art. 648 ter.1 of the Italian Criminal Code implies that also against the author of a tax offense may be configurable, from 1st January 2015, the crime of self-money laundering. Specifically, the application of such new criminal provision in relation to tax offenses gives a solution to two different problems; the first, already emerged in relation to the offense of money laundering, concerning the problematic identification of the profit of the tax offense; the second concerning the exact identification of behaviors likely to represent reuse in economic, financial or speculative activities, in order to effectively prevent the identification of their unlawful origin.

SOMMARIO: **1.** L'introduzione del nuovo art. 648 ter.1 nel codice penale - **2.** I reati tributari quali possibili reati presupposto di riciclaggio e reimpiego - **3.** Le conseguenze dell'introduzione dell'autoriciclaggio rispetto agli illeciti tributari e la decorrenza temporale dell'art. 648 ter.1 c.p. - **4.** Il dibattito sull'opportunità di punire a titolo di autoriciclaggio l'autore del reato presupposto - **5.** Il nucleo deiettivo dell'autoriciclaggio e la minore problematicità nella individuazione del provento di evasione da parte del contribuente autore del reato presupposto - **6.** Reati tributari e autoriciclaggio tra disvalore aggiuntivo, *post factum* non punibile e *ne bis in idem* - **7.** Il diritto vivente: gli orientamenti della giurisprudenza in tema di rapporti tra reato presupposto e riciclaggio e la loro problematica applicazione rispetto ai reati tributari - **8.** In particolare, le cause di non punibilità del reato fiscale presupposto e il loro riflesso sulla configurabilità della condotta di autoriciclaggio: condono, scudo fiscale e *voluntary disclosure* - **9.** La prioritaria consumazione del reato tributario quale presupposto della successiva attività di riciclaggio - **10.** Cenni ai riflessi dell'autoriciclaggio ai fini della normativa sulla responsabilità amministrativa degli enti (D.Lgs. n. 231/2001) - **11.** Brevi considerazioni finali.

1. *L'introduzione del nuovo articolo 648 ter 1 del codice penale* - Dal punto di vista del diritto tributario, l'introduzione del reato di autoriciclaggio può essere letta come una sorta di consacrazione legislativa dell'idoneità del reato fiscale a generare proventi suscettibili di riciclaggio.

La disposizione (art. 3, Legge 15 dicembre 2014, n. 186) che ha aggiunto al codice penale l'art. 648 ter.1, intitolato per l'appunto "Autoriciclaggio", non a caso è collocata nell'ambito del provvedimento sulla c.d. *voluntary disclosure*.

Seguendo la nota tecnica del "bastone e della carota", si è in sostanza, da una parte, minacciata la potenziale applicabilità del reato di autoriciclaggio a tutti coloro che, *post* 1° gennaio 2015, occultino all'estero beni frutto della propria evasione fiscale; e, dall'altra, garantita una clausola di non punibilità per i reati di riciclaggio o autoriciclaggio di proventi di reati fiscali commessi anteriormente all'adesione alla procedura di collaborazione volontaria, limitatamente alle attività oggetto della medesima¹. Più precisamente:

- l'art. 5 quinquies, comma 1, lett. b), stabilisce che nei confronti di colui che presta la collaborazione volontaria "è *altresì esclusa la punibilità delle condotte previste dagli articoli 648 bis e 648 ter del codice penale, commesse in relazione ai delitti di cui alla lettera a) del presente comma*" (ossia quelli di cui agli artt. 2,3,4,5,10 bis e 10 ter, D.Lgs. n. 74/2000);
- il successivo comma 3 della medesima disposizione precisa che "limitatamente alle attività oggetto di collaborazione volontaria, le condotte previste dall'art. 648 ter.1 del codice penale non sono punibili se commesse in relazione ai delitti di cui al comma primo, lett. a) del presente articolo sino alla data del 30 novembre 2015, entro la quale può essere attivata la procedura di collaborazione volontaria".

Evidente la logica che anima tali disposizioni. Le procedure di collaborazione volontaria perfezionate prima dell'intervento modificativo sull'art. 648 bis c.p. non possono dare adito ad alcuna questione dal punto di vista dell'autoriciclaggio; quelle successive potrebbero in astratto comportare invece, limitatamente al segmento temporale compreso tra l'entrata in vigore dell'art. 648 ter.1 c.p. (1° gennaio 2015) e l'effettivo

¹ "La collocazione sistematica del nuovo reato nell'ambito della legge V.D. risponde alla precisa esigenza di porre il contribuente infedele di fronte ad un *aut aut*: o dichiarare le proprie sostanze illecitamente detenute all'estero, assoggettandosi al concreto rischio che, in caso di mancato perfezionamento della V.D., l'accesso alla procedura si traduca in un'autodenuncia all'Autorità fiscale e penale, ovvero trasferirle occultandole in Paesi non collaborativi, con ciò ponendo in essere il fatto tipico di autoriciclaggio". Così Sgubbi-Mazzanti-Ferrara Micocci-Salmina, *La voluntary disclosure. Profili penalistici. Diritto italiano e svizzero*, Piacenza, 2015, pag. 169.

perfezionamento della regolarizzazione, l'evidenziazione di condotte di autoriciclaggio; condotte dichiarate espressamente non punibili dal menzionato comma 3 dell'art. 5 *quinquies*, cit.

Del pari esclusa, al fine di non giungere al paradossale effetto che il ricorso ad una procedura di regolarizzazione da parte del contribuente possa costituire denuncia in ordine alla sussistenza di un precedente reato di riciclaggio o reimpiego dei proventi oggetto di regolarizzazione, la punibilità delle condotte previste dagli artt. 648 bis e 648 ter c.p. La relativa previsione (art. 5 *quinquies*, comma 1, lett. b)), più precisamente, si è resa necessaria in ragione del fatto che, come meglio illustreremo nel prosieguo, la causa di non punibilità che si verifica in ordine al reato fiscale presupposto, non si estende al reato principale, secondo quanto disposto dagli artt. 170 e 648, ultimo comma, c.p.

Ciò precisato, non v'è dubbio che sia la logica del provvedimento che, in dettaglio, le disposizioni sopra menzionate sottendono come pacifica l'attitudine dei proventi di evasione fiscale ad alimentare fenomeni di riciclaggio. Non solo. L'introduzione del reato di autoriciclaggio, oltre a dare come scontata tale eventualità, è stata di fatto fortemente voluta proprio al fine di approntare un ulteriore strumento di repressione dell'evasione fiscale: con il che si chiude una significativa inversione di rotta nel rapporto tra reati fiscali e riciclaggio, all'esito della quale essi, inizialmente esclusi da quelli predicato, diventano addirittura motore della creazione della nuova figura del *self laundering*².

Conviene brevemente ripercorrere le tappe di tale percorso.

2. I reati tributari quali possibili reati presupposto di riciclaggio e reimpiego - Il tema dei reati tributari e della loro rilevanza quali possibili delitti presupposto della condotta criminosa di riciclaggio si è effettivamente posto allorché l'evoluzione della fattispecie codicistica di riciclaggio, da un lato, e il mutato assetto dell'intervento penale in materia tributaria, dall'altro, hanno reso possibile, quantomeno in astratto, configurare attività di riciclaggio su utilità provenienti da delitti fiscali³.

² Secondo il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Audizioni sul ddl. n. 1642, Senato, 20 novembre 2014, pag. 37, in www.senato.it) "*la norma si presta a diventare l'ennesimo strumento di lotta all'evasione fiscale piuttosto che di contrasto effettivo del riciclaggio*".

³ In origine, allorché fu introdotto dalla Legge 18 maggio 1978, n. 191, l'art. 648 bis c.p., intitolato "*Sostituzione di denaro o valori provenienti da rapina aggravata, estorsione aggravata, sequestro di persona a scopo di estorsione*" annoverava tra i suoi presupposti un limitato numero di reati, tra i quali non rientravano quelli fiscali. Evidente, quale *ratio* ispiratrice dell'intervento, la finalità di rafforzare gli strumenti di lotta nei confronti di alcuni reati (in origine, i tre selezionati dal legislatore come possibili delitti presupposti) che all'epoca stavano causando un forte allarme sociale. La tappa normativa successiva è degli anni novanta: con Legge 19 marzo 1990, n. 55, il legislatore, al fine di adeguarsi ad obblighi internazionali assunti con la Convenzione di Vienna, elimina dalla fattispecie la finalità di

Sul versante dei reati tributari, nel momento in cui il codice penale ampliava il novero dei reati presupposto del riciclaggio a qualsiasi delitto non colposo, era ancora in vigore la cosiddetta legge "Manette agli evasori" (Legge. n. 516/1982), la quale colpiva per lo più comportamenti prodromici all'evasione e comunque qualificava come delitto la sola frode fiscale, assegnando invece natura contravvenzionale⁴ all'omessa dichiarazione, all'omessa o parziale fatturazione e annotazione nelle scritture contabili e all'infedele dichiarazione.

Siffatto assetto repressivo, sia a causa dell'anticipazione della tutela penale, che colpiva per lo più condotte sganciate da un'effettiva evasione, sia per l'assorbente ragione della configurazione quali contravvenzioni della maggior parte dei reati fiscali, escludeva di regola (con l'eccezione di alcune ipotesi di frode fiscale) la possibilità che un reato fiscale costituisse presupposto di riciclaggio.

La situazione muta radicalmente con la riforma operata attraverso il D.Lgs. n. 74/2000, il quale sposta in avanti il momento della repressione penale, ancorandola all'evento centrale della dichiarazione e configura come delitti connotati da dolo specifico tutte le fattispecie di reato introdotte dal nuovo testo legislativo.

È a partire da questo momento storico che il problema del riciclaggio da reato tributario si pone con frequenza sempre più ricorrente, giacché, il codice penale, per parte sua, ha ormai ampliato il perimetro dei reati presupposto a tutti i delitti non colposi; e la riforma del diritto penale tributario, d'altro canto, ha incentrato su delitti di evasione (tendenzialmente commessi in sede di dichiarazione) il nuovo sistema repressivo.

Nella prospettiva della figura criminosa di riciclaggio, come scolpita dall'art. 648 bis c.p. all'esito dell'evoluzione conosciuta con le modifiche apportate nel 1990 e nel 1993, il disvalore della condotta non è più esclu-

profitto e di aiuto, introduce l'elemento dell'ostacolo all'identificazione della provenienza illecita come elemento tipizzante la condotta ed amplia il catalogo dei reati presupposto con i delitti concernenti la produzione ed il commercio di sostanze stupefacenti. Il termine riciclaggio compare per la prima volta espressamente nella rubrica dell'articolo; i reati presupposto, sebbene ampliati, rimangono circoscritti ad un numero chiuso connotato da particolare pericolosità sociale; novero dal quale erano ancora esclusi gli illeciti fiscali. L'ultimo episodio del cammino evolutivo della configurazione della fattispecie di riciclaggio è rappresentato dalla modifica operata dalla Legge 9 agosto 1993, n. 328, con la quale si attuava il passo decisivo di allargamento dei reati presupposto a tutti i delitti non colposi e si introduceva l'ulteriore specificazione della condotta tipica, tramite l'aggiunta della locuzione "ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa", si addiveniva alla definitiva configurazione della condotta tipica. È in tal modo definitivamente compiuto il cammino di affrancamento del riciclaggio dall'esigenza di repressione dei reati a monte, nel solco di una politica legislativa che tende a colpire una nuova figura criminosa autonoma, di grande pericolosità sociale, consistente nel sostituire e reintegrare nel circuito economico lecito frutti di attività delittuose, quali che siano, purché non colpose.

⁴ Così Musco-Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2012, pag. 11.

sivamente ancorato alla tipologia di reato presupposto, quanto piuttosto alla finalità di ostacolare la identificazione della provenienza delittuosa, quale che essa sia, di determinati beni.

Qualsiasi delitto, con l'eccezione minimale di quelli colposi, può rivestire nella preventiva valutazione del legislatore il ruolo di *predicate crime*; ed il trasformatore permanente insito nella previsione non può che funzionare anche rispetto ai reati fiscali una volta che essi, come accaduto con la riforma del 2000, siano stati qualificati come delitti.

Autorevole dottrina si interroga se l'espressione "*utilità proveniente da delitto non colposo*" presente nella descrizione del reato di riciclaggio abbia inteso circoscrivere la figura di *money laundering* a quei soli casi in cui il reato presupposto abbia cagionato un arricchimento del reo, isolabile ed apprezzabile quale entità da esso scaturente; ovvero abbia inteso abbracciare anche tutte quelle ipotesi nelle quali il delitto presupposto non crea ricchezza ulteriore ma evita la diminuzione del patrimonio preesistente come avviene allorché non si adempia al dovere di concorso alle pubbliche spese.

Si argomenta, in quest'ottica, che il termine "provenienza", il quale indica un moto da luogo, induce a ritenere che oggetto materiale del riciclaggio possa essere solo un incremento di patrimonio, quindi un flusso di ricchezza illecita proveniente dall'esterno, prima incamerata dall'autore del reato presupposto e poi trasferita al riciclatore⁵.

Alla provenienza si sposa poi, come un altro lato della stessa medaglia, l'immediata riconoscibilità del provento del reato, giacché, se il cuore della condotta di riciclaggio è costituito da comportamenti atti a non rendere più riconoscibile il provento del reato, ne discende che tale provento debba essere riconoscibile come tale, per sue caratteristiche intrinseche, prima dell'intervento ripulitore⁶. Ed è proprio la identificabilità del provento del reato tributario ad essere problematica: all'interno dell'ammontare generato da un'operazione occulta (corrispettivo non dichiarato), non è agevole distinguere la frazione, corrispondente all'imposta non pagata, idealmente qualificabile come proveniente dal reato⁷.

⁵ Cfr. Cerqua, *Il delitto di riciclaggio dei proventi illeciti*, in Cappa-Cerqua (a cura di), *Il riciclaggio del denaro. Il fenomeno, il reato, le norme di contrasto*, Milano, 2012, pagg. 78 e seguenti. In senso analogo v. Zanchetti, *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, Milano, 1997, pagg. 398 e seguenti; Manes, *Riciclaggio, (art. 648 bis)*, in A.A.V.V., *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, Bologna, 2009, pagg. 722 e seguenti; Flora, "Sulla configurabilità del riciclaggio di proventi da frode fiscale", in *Foro Ambrosiano*, 1999, pagg. 441 e seguenti.

⁶ Cfr. in tal senso Pecorella, "Circolazione del denaro e riciclaggio", in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1991, pagg. 1220 e seguenti; Flora, "Sulla configurabilità del riciclaggio di proventi da frode fiscale", in *Foro Ambrosiano*, 1999, pagg. 441 e seguenti.

⁷ Del resto allorché il legislatore ha voluto introdurre la confisca obbligatoria in relazione ai reati tributari la ha prevista nella forma per equivalente, proprio al fine di superare

Siffatte argomentazioni, seppure serie, vengono di fatto travolte dal timore che escludendo i delitti fiscali quali presupposto del riciclaggio si vanifichi alla radice l'efficacia dell'intero sistema di lotta all'inquinamento ed all'alterazione dell'economia sana attraverso flussi di origine delittuosa; ciò, in particolare, fornendo un potente ed insuperabile alibi, sostanzialmente mai sconfessabile, rispetto a quei proventi opachi che potrebbero sempre essere fatti apparire come provenienti "solo" da evasione fiscale⁸.

Al perseguimento di tale esigenza di politica repressiva contribuiscono in modo decisivo fonti sovranazionali e giurisprudenza domestica.

Sul piano internazionale, il GAFT⁹, nel 2012, a seguito di un ampio dibattito tra Stati, istituzioni intergovernative ed enti della società civile, perviene a ravvisare nei *serious crimes* fiscali la qualifica di reati presupposto.

Nel 2013, in conseguenza dell'adeguamento delle raccomandazioni del GAFI avvenuto nel 2012, anche la Commissione Europea ha aperto alla possibilità di includere i reati fiscali nell'ambito di applicazione della Direttiva, evidentemente nella consapevolezza che la precedente versione del 2005 non lo permetteva.

Si è giunti così il 20 maggio 2015 alla nuova Direttiva (UE) n. 2015/849 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, la quale riconosce l'esigenza di adeguarsi alle "*raccomandazioni riviste del GAFT*" (Considerando n. 11) e, dunque, all'art. 3, par. 4 lett. f), menziona "*i reati fiscali relativi a imposte dirette e indirette*" nel novero dei reati gravi rilevanti ai fini del riciclaggio.

Decisivo poi sul piano interno, verso la fine del primo decennio del duemila, il nuovo approccio della giurisprudenza¹⁰.

Più precisamente, a partire dal 2008 si ravvisa un mutamento di indirizzo sulla base della considerazione che "*il delitto di riciclaggio può presupporre come reato principale non solo delitti funzionalmente orientati alla creazione di capitali illeciti quali la corruzione, la concussione, i reati societari, i reati fallimentari, ma anche delitti che, secondo la visione*

l'estrema difficoltà di individuare in seno al patrimonio del soggetto il provento del reato fiscale.

⁸ Così Di Vizio, *Problematiche...*, op. cit., pag. 30 dell'allegato.

⁹ Gruppo di azione finanziaria internazionale, creato nel 1989 quale organismo intergovernativo avente l'obiettivo di promuovere l'effettiva attuazione degli standard normativi concernenti misure per combattere il riciclaggio di denaro, il terrorismo ed altre minacce al sistema finanziario internazionale.

¹⁰ V. in tal senso Cass. pen., Sez. I, 13 gennaio 2008, n. 1024, in banca dati *De Jure*; Cass. Pen., Sez. VI, 26 novembre 2009, n. 45643, in *Foro it.*, 2010, II, pagg. 242 e seguenti; Cass. pen., Sez. II, 17 novembre 2009, n. 49427, in banca dati *De Jure*; Cass. pen., Sez. II, 21 giugno 2005, n. 23396, in *Cass. pen.*, 2006, pagg. 3681 e seguenti.

*più rigorosa e tradizionalmente ricevuta del fenomeno, vi erano estranei, come ad esempio i delitti fiscali*¹¹.

Posizione definitivamente consacrata in una pronuncia della Seconda Sezione penale del 2012¹², ove si argomenta che la locuzione “altre utilità” è talmente ampia che in essa devono farsi rientrare tutte quelle utilità che assumono per l'autore del reato presupposto; un valore economicamente apprezzabile e, dunque, non solo gli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente, ma anche tutto ciò che costituisca il frutto di quelle attività fraudolente a seguito delle quali si impedisce che il patrimonio si impoverisca: “*il che è quanto accade quando viene perpetrato un reato di frode fiscale a seguito del quale l'agente, evitando di pagare le imposte dovute, consegue un risparmio di spesa che si traduce, in pratica, in un mancato decremento del patrimonio e quindi in una evidentissima e solare utilità di natura economica*”.

3. Le conseguenze dell'introduzione dell'autoriciclaggio rispetto agli illeciti tributari e la decorrenza temporale dell'art. 648 ter.1 c.p. - A prescindere dal dibattito che ha preceduto l'introduzione dell'autoriciclaggio, è fondamentale metterne a fuoco portata ed implicazioni rispetto ai reati fiscali.

Cominciamo allora col chiarire che precedentemente, in forza della clausola di esclusione (“*Fuori dei casi di concorso nel reato*”) contenuta nell'*incipit* degli artt. 648 bis (*Riciclaggio*) e 648 ter (*Reimpiego*) c.p., l'autore del delitto presupposto (e.g. infedele dichiarazione ex art. 4, D.Lgs. n. 74/2000) non incorreva nel reato di riciclaggio e reimpiego anche laddove integrasse le condotte descritte in tali articoli, ossia il trasferimento o il reimpiego di denaro o altra utilità proveniente da un delitto non colposo. Del pari priva di rilevanza penale, ai fini dei medesimi artt. 648 bis e 648 ter c.p., era la condotta di tutti quei soggetti che, avendo concorso con l'autore principale nel reato presupposto, avessero poi posto in essere condotte astrattamente configurabili come riciclaggio o reimpiego.

Di conseguenza, né il contribuente, autore di uno dei delitti di cui al D.Lgs. n. 74/2000 né l'eventuale concorrente (e.g. il consulente) potevano essere incriminati (*ante* 1° gennaio 2015) di riciclaggio di utilità provenienti da delitto fiscale; fattispecie, invece, configurabile a carico del distinto soggetto che, dopo la commissione del reato tributario, prestasse la sua opera al fine di sostituire o trasferire beni o altre utilità provenien-

¹¹ Cass. pen., Sez. I, 13 gennaio 2008, n. 1024, in banca dati *De Jure*.

¹² Cass. pen., Sez. II, 15 febbraio 2012, n. 6061, in banca dati *De Jure*. In senso analogo cfr. DI VIZIO, *Problematiche sull'autoriciclaggio*, Audizione al Gruppo di studio sull'autoriciclaggio presso il Ministero della Giustizia, Roma, 24 gennaio 2013, pag. 27 dell'allegato.

ti da delitti fiscali, ovvero ponesse in essere altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

La scelta compiuta dal legislatore con la Legge n. 184/2014 modifica radicalmente la precedente impostazione; segnatamente, essendo atteggiati tutti i reati in materia di imposte sui redditi ed Iva come delitti non colposi, l'autore di essi (ed il suo eventuale concorrente) potranno adesso essere accusati, ricorrendone gli estremi, di autoriciclaggio.

In ragione del diverso trattamento sanzionatorio contemplato dall'art. 648 ter.1 c.p., a seconda che il delitto presupposto sia punito con una pena inferiore o superiore nel massimo a cinque anni, l'autoriciclaggio comporterà l'applicazione della reclusione da uno a quattro anni se relativo alla infedele od omessa dichiarazione (pena massima tre anni); e da due ad otto anni nelle diverse ipotesi di frode fiscale ed emissione di fatture per operazioni inesistenti (pena massima sei anni).

Sempre nell'ottica di una prima e sommaria ricognizione dell'impatto della novità legislativa, è opportuno ricordare che la legge è entrata in vigore il 1° gennaio 2015, sicché si pone il problema di stabilire se condotte di autoriciclaggio perfezionate dopo tale data (e.g. nel corso del 2015) ma con riferimento a reati presupposto commessi in precedenza (i.e. nel 2012) assumono rilevanza tenuto conto del principio di irretroattività delle disposizioni incriminatrici.

La soluzione del problema dipende dall'inquadramento che si assegna al reato presupposto nell'ambito della fattispecie di autoriciclaggio. Più precisamente, se esso è considerato come vero e proprio elemento fattuale parte del precetto penale, dovrà essere assistito dalla garanzia di irretroattività sancita dall'art. 25 Cost.; se, invece, lo si configura come semplice presupposto della condotta, facente parte della situazione tipica ma non del precetto di agire o non agire, verrebbe meno il divieto di irretroattività.

Il contesto rende particolarmente incerta la risposta, poiché in concreto il presupposto della condotta di autoriciclaggio consisterebbe in un comportamento dello stesso soggetto autore del reato principale (l'autoriciclaggio) che come è stato evidenziato non esaurisce il fatto ma ne introduce la realizzazione, sovente in un contesto nel quale la messa a reddito dei proventi costituisce il verosimile e frequente risultato avuto di mira con la commissione del reato¹³.

Si aggiunga che, in concreto, nella gran parte delle situazioni in cui all'entrata in vigore della disposizione sull'autoriciclaggio l'autore del reato presupposto avesse già reimpiegato in attività economiche i proventi di evasione, ciò che l'ordinamento gli richiederebbe è una sorta di

¹³ Così Brunelli, "Autoriciclaggio e divieto di retroattività: brevi note a margine del dibattito sulla nuova incriminazione", in *Dir. pen. cont.*, 2015, pag. 93.

desistenza attiva molto simile ad un'autodenuncia. L'argomentazione secondo la quale il canone della prevedibilità delle conseguenze del proprio operato è pienamente rispettato anche applicando la disposizione rispetto a reati presupposto precedentemente integrati rischia, dunque, di risolvere secondo un criterio eccessivamente formale una questione sostanziale di primaria importanza come quella del pieno rispetto del canone di irretroattività, dando peraltro per risolto quel problema fondamentale della nitida risoluzione del diverso disvalore tra reato presupposto e *principal crime* che resta ambigua, quantomeno nel caso dei delitti di evasione.

Per questo motivo, la soluzione secondo la quale (anche alla stregua degli indirizzi giurisprudenziali maturati in precedenti situazioni analoghe) l'autoriciclaggio potrà configurarsi pure in relazione a reati presupposto consumati prima dell'entrata in vigore dell'art. 648 ter.1 c.p., non convince, ancorché autorevolmente sostenuta¹⁴ e da ultimo sposata dalla Corte di Cassazione, con motivazione peraltro eccessivamente assertoria rispetto alla obiettiva delicatezza del problema¹⁵.

4. Il dibattito sull'opportunità di punire a titolo di autoriciclaggio l'autore del reato presupposto - L'esistenza della clausola di riserva presente nell'*incipit* dell'art. 648 bis c.p. fino alla sua recente rimozione ha avuto l'effetto, secondo una prassi applicativa radicata anche con riferimento all'analogha esperienza della ricettazione, di escludere che tra i

¹⁴ Cfr. in tal senso Corso, "Il declino di un privilegio: l'autoriciclaggio (anche da reato tributario) ha rilievo penale autonomo", in *Corr. trib.*, 2015, pag. 162; Sgubbi-Mazzanti-Ferrara Micocci-Salmina, *La voluntary discolorure. Profili penalistici. Diritto italiano e svizzero*, Piacenza, 2015; GULLO, "Auroriciclaggio". Voce per "Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016", in *Dir. pen. cont.*, 21 dicembre 2015, accessibile su http://www.penalecontemporaneo.it/upload/1450520894GULLO_2015a.pdf.

¹⁵ Cass. pen., Sez. II, 27 gennaio 2016, n. 3691, in banca dati *De Jure*, secondo la quale sarebbe manifestamente infondato il motivo del ricorso "concernente l'ipotesi di reato di cui all'art. 648 ter c.p., comma 1, introdotto dalla L. 15 dicembre 2014, n. 186, attesa l'irrelevanza della realizzazione, in epoca antecedente l'entrata in vigore di tale normativa, delle condotte di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, assunte ad ipotesi di reato presupposto: va premesso che impropriamente viene invocato il principio di irretroattività della legge penale di cui all'art. 2 c.p., in relazione ad un reato, quale quello di autoriciclaggio, nel quale soltanto il reato presupposto si assume commesso in epoca antecedente l'entrata in vigore della L. 15 dicembre 2014, n. 186, ma quando comunque lo stesso reato era già previsto come tale dalla legge, mentre l'elemento materiale del reato di cui all'art. 648 ter, risulta posto in essere in data 7 luglio 2015, ben successivamente all'introduzione della predetta normativa, e soprattutto non può ritenersi significativo che il Tribunale del riesame non abbia esplicitamente argomentato sul punto, dovendosi ritenere assorbente il rilievo che il Tribunale abbia comunque ritenuto configurabile "un'ipotesi accusatoria relativamente ad una condotta di riciclaggio" - di per sé sufficiente a giustificare il sequestro - pur riconoscendo che in questa fase delle indagini "l'inculpazione è necessariamente fluida", tanto da ritenere non preclusa nemmeno l'ipotesi dell'autoriciclaggio, quantomeno nella fattispecie tentata".

soggetti autori del reato di riciclaggio sia possibile comprendere coloro che hanno concorso nel reato predicato¹⁶.

La scelta di tagliare fuori dall'ambito di operatività del riciclaggio l'autore del reato presupposto era peraltro in linea con quanto espressamente previsto dalla Convenzione di Strasburgo, secondo la quale (art. 6, comma 2, lett. b)) i singoli Stati possono prevedere che "*i reati denominati come riciclaggio non si applicano alle persone che hanno commesso il reato principale*".

Altri Stati, insieme al nostro paese, hanno compiuto una scelta analoga a quella abbracciata dal nostro ordinamento fino alla recente svolta di segno opposto¹⁷.

Sul piano dogmatico, la giustificazione di tale opzione era tradizionalmente rinvenuta nella qualificazione come *post factum* non punibile della condotta posta in essere dall'autore del reato principale per assicurarsi il profitto del reato.

Negli ultimi tempi, parallelamente alla progressiva implementazione della normativa antiriciclaggio, si è acceso il dibattito sull'opportunità di mantenere ferma questa opzione di politica criminale.

L'ultimo episodio del cammino evolutivo della formulazione della fattispecie di riciclaggio coincide nel nostro ordinamento con la modifica apportata all'art. 648 bis c.p. dalla Legge 9 agosto 1993, n. 328, con la quale si è attuato il passo decisivo di allargamento dei reati presupposto a tutti i delitti non colposi e si è introdotta l'ulteriore specificazione della condotta tipica, tramite l'aggiunta della locuzione "*ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa*". È, in tal modo, definitivamente compiuto il cammino di affrancamento del riciclaggio dall'esigenza di repressione dei reati a monte, nel solco di una politica legislativa che tende a colpire una nuova figura criminosa autonoma, di grande pericolosità sociale, consistente nel sostituire e reintegrare nel circuito economico lecito frutti di attività delittuose, quali che siano, purché non colpose.

Su un piano generale, ci si è chiesti se, a seguito del poderoso ampliamento dei reati presupposto (qualsiasi delitto non colposo) e dell'acquisizione di un autonomo disvalore delle condotte di *money laundering*, abbia ancora senso ricondurre ai casi tipici di *post factum* non punibile il *self laundering*; ciò, segnatamente, atteso che il lavaggio

¹⁶ Così Angelini, voce "Riciclaggio", in *Dig. Pen.*, Agg. 3, tomo II, Torino, 2005, pag. 1413.

¹⁷ Cfr. sul punto, per un'ampia rassegna sulle politiche criminale perseguite nei vari ordinamenti con riferimento al riciclaggio, Zanchetti, *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, cit.

dei proventi non si porrebbe necessariamente in rapporto di mezzo a fine con il delitto presupposto¹⁸.

Non solo. I lavori della Commissione Greco hanno individuato proprio nell'eliminazione di tale clausola di riserva uno strumento fondamentale per incrementare l'efficacia della lotta al riciclaggio.

Al riguardo, la Commissione ha osservato che la fattispecie di riciclaggio ha sinora trovato limitata applicazione sul piano giudiziario, anche a causa della non punibilità dei soggetti che hanno concorso nel reato presupposto; ed ha, di conseguenza, ritenuto che, sebbene la previsione della punibilità dell'autoriciclaggio incontri alcune difficoltà di tipo oggettivo e/o dogmatico, le stesse sarebbero superabili attraverso una corretta formulazione della introducenda disposizione incriminatrice dell'autoriciclaggio¹⁹.

D'altra parte, altrettanto serie sono le osservazioni di coloro che hanno paventato conseguenze preoccupanti²⁰ per tale novità: l'art. 648 bis c.p., infatti, una volta modificato in tal senso, rischia di assurgere a presoché *automatica clausola di aggravamento della responsabilità* per il reato presupposto; in sostanza, quasi tutti i reati, e in particolare quelli contro il patrimonio, andrebbero letti come se nella cornice della pena editale in essi prevista si associasse inevitabilmente l'ulteriore pena per il riciclaggio, con seria perdita di razionalità del sistema²¹.

¹⁸ Così Angelini, voce "Riciclaggio", in *Dig. Pen.*, Agg. 3, tomo II, Torino, 2005, pag. 1413.

¹⁹ Commissione Greco per lo studio sull'autoriciclaggio, Relazione del 23 aprile 2013, pag. 4.

²⁰ Cerqua, *Il delitto di riciclaggio dei proventi illeciti*, cit., pag. 58.

²¹ Seminara, "I soggetti attivi del reato di riciclaggio tra diritto vigente e proposte di riforma", in *Dir. proc. pen.*, 2005, pagg. 236 e seguenti. Sul dibattito in tema di autoriciclaggio, cfr. De Francesco, "Internazionalizzazione del diritto e della politica criminale: verso un equilibrio di molteplici sistemi penali", in *Dir. pen. proc.*, 2003, pagg. 5 e seguenti; Manes, "Il riciclaggio dei proventi illeciti: teoria e prassi dell'intervento penale", in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2004, 57 e seguenti e 75; Rosi, "Ora basta: chi ricicla per sé va punito. No all'immunità patrimoniale del reo. Self laundering e sequestro preventivo: un caso riapre il dibattito", in *Diritto & Giustizia*, 2006, pagg. 48 e seguenti; Costanzo, *Il riciclaggio di disponibilità di provenienza illecita. La disciplina penale italiana alla luce delle regole internazionali e comunitarie*, in Di Amato (diretto da), *Trattato di diritto penale dell'impresa*, vol. IX, Padova, 2007, pagg. 467 e seguenti; Fiscaro, *Antiriciclaggio e terza direttiva UE*, Milano, 2007, pagg. 37 e seguenti; Faiella, *Riciclaggio e crimine organizzato transnazionale*, Milano, 2009, pagg. 281 e seguenti; Castaldo-Naddeo, *Il denaro sporco. Prevenzione e repressione nella lotta al riciclaggio*, Padova, 2010, pagg. 87 e seguenti; Cosseddu, *Riciclaggio: complessità di un «percorso» normativo*, in *Cass. pen.*, 2010, pagg. 3641 e seguenti; Donadio, *Sub Art. 648-bis c.p.*, in Lattanzi-Lupo (a cura di), *Codice penale. Rassegna di giurisprudenza e di dottrina*, vol. XII, Milano, 2010, pagg. 841 e seguenti; Dell'Osso, "Riciclaggio e concorso nel reato presupposto: difficoltà di inquadramento dogmatico ed esigenze di intervento legislativo (nota a Cass. pen., Sez. II, 6 novembre 2009, Di Silvio)", in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, pagg. 1275 e seguenti; Naddeo-Montemurro, "Autoriciclaggio e teoria degli insiemi: un «privilegio» matematicamente sostenibile", in *Riv. trim. dir. pen.*

Si tratta di un pericolo il cui spessore è agevole cogliere proprio con riferimento al ramo dei reati tributari, e specialmente per quelli il cui tratto caratteristico è costituito da condotte di ostacolo all'accertamento nelle quali è, per così dire, implicita un'attività di sostituzione e/o opacizzazione della materia imponibile sottratta al prelievo.

5. Il nucleo decettivo dell'autoriciclaggio e la minore problematicità nella individuazione del provento di evasione da parte del contribuente autore del reato presupposto - La soluzione adottata è frutto di un compromesso e tenta dunque di scolpire quel *quid pluris* che giustifichi la trasformazione di una condotta in precedenza valutata dall'ordinamento come un "*post factum non punibile*" in un comportamento connotato da autonomo disvalore rispetto al reato presupposto.

Secondo l'art. 648 ter.1 c.p., "*si applica la pena della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000 a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo improprio, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa. [...] Fuori dai casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale*".

Non intendiamo in questa sede, focalizzata sulla rilevanza dell'autoriciclaggio da illecito fiscale, affrontare *funditus* le numerose questioni esegetiche poste dal testo dell'art. 648 ter.1 c.p., anche a causa di una formulazione della disposizione che non brilla per tecnica legislativa²².

Ai nostri fini, interessa evidenziare due aspetti fondamentali della nuova fattispecie di autoriciclaggio:

- la non punibilità della destinazione del denaro, beni o altre utilità alla mera utilizzazione o al godimento personale;

econ., 2011, pagg. 337 e seguenti; Razzante, *Il riciclaggio nella giurisprudenza. Normativa e prassi applicative*, Milano, 2011, pagg. 91 e seguenti.

²² Per un panorama di tali questioni, cfr. Sgubbi, "Il nuovo delitto di autoriciclaggio: una fonte inesauribile di effetti perversi dell'azione legislativa", in *Dir. pen. cont.*, 2015, pagg. 137 e seguenti; Cavallini-Troyer, "Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del vicino ingombrante", in *Dir. pen. cont.*, 2015, pagg. 95 e seguenti; Gullo, "Autoriciclaggio. Voce per 'Il libro dell'anno del diritto Treccani 2016'", in *Dir. pen. cont.*, 21 dicembre 2015, accessibile su http://www.penalecontemporaneo.it/upload/1450520894GULLO_2015a.pdf; Mucciarelli, "Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio", in *Dir. pen. cont.*, 2015, pagg. 108 e seguenti; D'Avirro-Giglioli, "Autoriciclaggio e reati tributari", in *Dir. pen. proc.*, 2015, pagg. 135 e seguenti.

- la necessità che l'attività di impiego, sostituzione o trasferimento in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative ostacoli concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa.

Attraverso la clausola di non punibilità il legislatore ha inteso, al di là del *nomen iuris*, ritagliare in negativo il perimetro della fattispecie, escludendone l'integrazione allorché il profitto del reato presupposto è congelato in mano al soggetto che lo ha commesso, e dunque non rimesso in un circuito legale nel quale finirebbe per determinare significative alterazioni delle regole di concorrenza²³.

Pure l'altro elemento tipizzante – ossia il concreto ostacolo all'identificazione della provenienza delittuosa – rappresenta un tassello fondamentale onde cogliere un disvalore aggiuntivo rispetto a condotte meramente consequenziali al reato presupposto, orientato a superare le obiezioni secondo le quali l'occultamento e l'utilizzazione del denaro di provenienza illecita costituiscano un normale sviluppo del *predicate crime*, con conseguente invocazione del *post factum* non punibile e del *ne bis in idem* sostanziale al fine di escluderne la rilevanza.

In sintesi, non ogni condotta di "opacizzazione" delle utilità economiche provenienti da delitto costituisce autoriciclaggio, ma solo le forme di impiego in attività economiche, finanziarie, speculative (diverse dal mero utilizzo e/o godimento personale) che al tempo stesso falsano la concorrenza leale e ostacolano efficacemente la ricostruzione del *paper trail*.

Ebbene, così colti i tratti peculiari della nuova fattispecie criminosa, possiamo affrontare le specifiche questioni che sorgono rispetto ai reati tributari come attualmente atteggiati nel nostro ordinamento.

Il principale snodo interpretativo sollevato in ordine al rapporto tra reati tributari e riciclaggio e reimpiego concerne tradizionalmente, come si è detto, la problematica idoneità del risparmio d'imposta a costituire oggetto materiale di tali delitti²⁴.

Punto fermo dal quale partire, ormai assodato in giurisprudenza, è che il profitto dei reati fiscali è di regola costituito dall'imposta evasa.

Si pensi, per meglio comprendere la questione, al caso paradigmatico dell'effettuazione di vendita di merce al nero con correlativa infedele dichiarazione (art. 4, D.lgs. n. 74/2000): il flusso di ricchezza è generato dallo svolgimento dell'attività commerciale e non dall'occultamento al fisco, in tutto od in parte, dell'imponibile; quest'ultimo determina piuttosto un risparmio, e dunque un mancato decremento del patrimonio del soggetto pari a quella frazione dell'imponibile (imposta) che avrebbe do-

²³ Cfr. in tal senso Mucciarelli, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, cit., pagg. 4 e seguenti.

²⁴ Cfr. sul punto Cavallini-Troyer, *Apocalittici o integrati?...*, cit., pag. 17.

vuto essere versata all'erario previa inclusione dello stesso nella dichiarazione periodica.

Di conseguenza, la riconoscibilità del provento del reato fiscale da parte di un terzo è problematica, sotto un duplice punto di vista.

In primo luogo, all'interno dell'ammontare generato dall'operazione occulta (il corrispettivo non dichiarato), non è agevole distinguere la frazione, corrispondente all'imposta non pagata, idealmente qualificabile come proveniente dal reato²⁵.

In secondo luogo, il reato fiscale – nell'assetto impresso con la riforma del 2000 – prende corpo con la dichiarazione infedele, che dovrà essere di conseguenza almeno approssimativamente conosciuta dal soggetto, diverso dall'autore del reato presupposto, che pone in essere attività di riciclaggio su imponibili per l'appunto non dichiarati.

In altre parole, tale soggetto dovrà avere la consapevolezza che il denaro sul quale opera attiene ad una transazione non inclusa nella dichiarazione del soggetto autore del reato presupposto.

Orbene, occorre riconoscere che questa difficoltà di percezione ed isolamento della ricchezza illecita si sdrammatizza nell'ottica dell'autoriciclaggio, giacché il contribuente evasore è, in linea di principio, in grado di individuare l'utilità economica apportatagli dall'evasione.

6. Reati tributari e autoriciclaggio tra disvalore aggiuntivo, post factum non punibile e ne bis in idem - Assai più delicato, invece, il problema del disvalore aggiuntivo della condotta di autoriciclaggio rispetto ai reati tributari.

In linea di principio, è evidente la potenziale capacità dell'evasione fiscale ad alterare la corretta concorrenza sul mercato, ad esempio consentendo, secondo il diffuso artificio delle frodi carosello, di immettere sul mercato beni a prezzi concorrenziali proprio in ragione del mancato assolvimento dell'Iva a monte.

Si tratta tuttavia di capire se questa grave conseguenza dell'evasione fa già parte, per così dire, del disvalore tipico di alcune forme di evasione, le quali sono di conseguenza severamente punite secondo una dosimetria sanzionatoria che già tiene conto, sotto il profilo della gravità oggettiva della condotta, di tale effetto distorsivo.

Ora, quantomeno le fattispecie di frode fiscale sono connotate da un'attività fraudolenta e ingannatoria volta per l'appunto ad ostacolare l'accertamento dell'evasione, sicché è probabile che quell'attività di occultamento in cui si sostanzia il riciclaggio si inserisca già geneticamente

²⁵ Tant'è che allorché il legislatore ha voluto introdurre la confisca obbligatoria in relazione ai reati tributari la ha prevista nella forma per equivalente, proprio al fine di superare l'estrema difficoltà di individuare in seno al patrimonio del soggetto il provento del reato fiscale.

nella struttura del delitto tributario e finisce, di conseguenza, per costituire una tessera di un mosaico costruito *ab initio* dall'autore dell'evasione fraudolenta.

Già nell'ambito della Legge n. 516/1982 (la cosiddetta "Manette agli evasori"), le condotte di semplice evasione, ovvero di mero occultamento di ricavi o corrispettivi, si distinguevano da quelle di frode, intesa come condotta connotata da artifici e raggiri idonei a consentire l'occultamento di elementi positivi di reddito o la manifestazione di elementi negativi fittizi.

L'art. 3 della Legge n. 74/2000, intitolato frode fiscale, puniva – nella versione vigente sino all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015 – "*chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei a ostacolarne l'accertamento, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi...*". Tale connotato è stato per certi aspetti ulteriormente rafforzato a seguito della modifica introdotta alla norma dal decreto delegato del 2015, atteso che essa fa ora espresso riferimento al compimento di "*operazioni simulate soggettivamente ed oggettivamente*" ovvero realizzate "*avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria*".

Siamo, dunque, al cospetto di una fattispecie che contempla, tra i propri elementi costitutivi, alternativamente una simulazione, soggettiva o oggettiva, ovvero l'utilizzo da parte del contribuente di mezzi fraudolenti, i quali devono essere altresì dotati di attitudine concreta a ostacolare l'accertamento delle false rappresentazioni contabili, poi trasfuse in dichiarazione. Dottrina e giurisprudenza, all'epoca dell'analoga disciplina previgente, concordavano sulla circostanza che i mezzi fraudolenti potessero essere i più vari e la loro rilevanza dovesse essere valutata caso per caso a seconda delle circostanze concrete²⁶.

Insomma, poiché la frode fiscale richiede *ex se* un corredo strumentale volto a far apparire una situazione diversa da quella reale e consentire all'autore di accaparrarsene il profitto, occultandolo, è evidente come la predisposizione di società interposte e lo spostamento di denaro da

²⁶ Ad esempio, si ritiene che l'interposizione di società estere e l'utilizzo di conti correnti ad esse riferibili rientri in tale nozione, nella misura in cui l'artificio così creato serva ad ottenere un vantaggio fiscale mascherando la realtà fraudolenta e ed ostacolandone l'accertamento. Che la condotta volta a creare all'estero società interposte e relativi conti correnti non fosse disgiunta dal reato fiscale costituiva approdo condiviso dalla dottrina già nella vigenza della legge "Manette agli evasori", evidenziandosi che "*la mancata indicazione nella dichiarazione di elementi attivi deve pertanto essere accompagnata o comunque preceduta dal compimento di altri atti o fatti, non meramente omissivi, tendenti ad occultare o mascherare in qualsiasi forma o modo la verità*". Così, Santamaria, *La frode fiscale*, 2002, pagg. 386 e seguenti, ove si fa tra l'altro il caso delle società interposte o di comodo.

queste ad altre, allo scopo di mettere al sicuro l'imponibile occultato, configurino altrettanti tasselli esecutivi della fattispecie tributaria. In questo senso, il riferimento che la nuova formulazione dell'art. 3 fa alla simulazione, rafforza l'inclusione nella fattispecie di tutti i casi nei quali si faccia apparire una situazione diversa da quella reale, in particolare frapponendo schermi di natura societaria.

Dunque, la finalità di nascondimento è nel corredo genetico della frode fiscale di cui all'art. 3, tant'è che secondo la prevalente interpretazione *"i mezzi fraudolenti devono assumere una particolare connotazione: l'idoneità ad ostacolare l'accertamento, inteso sia in senso tecnico tributario, sia come investigazioni di tipo propriamente penalistico"*²⁷.

In situazioni siffatte si porrà allora il problema di verificare, per così dire, dove finisce la frode fiscale e dove (e se) inizia l'autoriciclaggio.

A tal fine, rammentando che alla luce del nuovo art. 648 ter.1 c.p. costituisce autoriciclaggio *"l'impiego, la sostituzione o il trasferimento, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative di denaro, beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa"*, occorrerà in primo luogo verificare se l'utilità frutto di evasione (i.e. l'imposta risparmiata) – ad esempio, allocata in conti correnti esteri intestati a società interposte – sia stata, dopo la commissione della frode fiscale, impiegata in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative.

Non basta. Bisognerà, altresì, stabilire se tale impiego sia idoneo ad ostacolare concretamente la provenienza da delitto fiscale: ed è proprio in ordine a questo ulteriore riscontro che la valutazione risulterà particolarmente delicata nelle ipotesi di frode fiscale. L'ostacolo, più precisamente, dovrà a nostro avviso essere, oltre che concreto, diverso ed aggiuntivo rispetto a quello in cui si sono sostanziate i mezzi fraudolenti adottati per la commissione della frode.

Infine, l'autoriciclaggio dovrà essere comunque escluso allorché si sia in presenza *"di condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale"*.

Specifici problemi sono stati segnalati in dottrina pure con riferimento all'infedele dichiarazione. Più precisamente, si è osservato che ove l'infedele dichiarazione sia compiuta dall'amministratore nell'interesse della società, restando il risparmio d'imposta confuso nel patrimonio sociale, ne seguirebbe come effetto automatico il reimpiego in attività economiche; e si potrebbe, di conseguenza, accusare l'amministratore di autoriciclaggio, affermando che costui abbia pagato i dipendenti con i proventi del delitto tributario²⁸.

²⁷ Musco-Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, pag. 149.

²⁸ Così, testualmente, Cavallini-Troyer, *Apocalittici o integrati?...*, cit., pag. 18.

In casi come questo, di nuovo emerge la perplessità che il reato fiscale abbia già in sé un nucleo di disvalore consistente nel vantaggio illecito che il contribuente evasore si procura rispetto a quello onesto; vantaggio consistente nel sottrarsi alla propria quota di contribuzione alle pubbliche spese e dunque minare la funzione, attuata per mezzo dei tributi, di equa ripartizione delle stesse in base alla effettiva capacità contributiva.

Tale vantaggio di regola consisterà nella fruizione di pubblici servizi pur non avendo contribuito alle relative spese, ma inevitabilmente anche nella condizione di vantaggio sleale in cui il soggetto produttore del reddito si è posto rispetto ad altri che quella stessa attività svolgono in maniera fiscalmente trasparente.

È questo il caso non solo dell'imprenditore, ma ad esempio di chi affitta un immobile ad un canone minore in quanto non dichiarato, od ancora del dipendente che svolge altresì un'attività di lavoro autonomo al nero.

In linea di principio, la *ratio* sottesa all'autoriciclaggio intenderebbe cogliere quel *surplus* di disvalore derivante dall'impiego nella stessa o in altre attività economiche del profitto dell'evasione, determinando, per così dire, un secondo vantaggio, consistente nel facilitare un'attività economica con mezzi provenienti dall'illecito risparmio fiscale, correlativamente danneggiando i concorrenti che operano in una dimensione lecita.

È ovvio che si tratta di un confine labile e che in questa chiave sia perfino discutibile la scelta di escludere l'utilizzo per il godimento personale: volendo portare alle estreme conseguenze il ragionamento sugli effetti distorsivi dell'evasione, si potrebbe infatti argomentare che chi può alimentare i propri bisogni personali – anche basici – con i frutti dell'evasione avrà correlativamente la possibilità di lasciare tutti gli utili all'interno dell'azienda, rafforzandone così indirettamente la capacità di concorrenza.

Resta ad ogni buon conto dirimente, anche in ipotesi di infedele dichiarazione, quello che è stato definito l'autentico nucleo di disvalore del reato di autoriciclaggio, ossia l'ostacolo concreto alla identificazione della provenienza delittuosa del denaro²⁹; ostacolo di livello maggiore rispetto a quello richiesto per il riciclaggio ed il reimpiego (nella cui descrizione ove non compare l'avverbio concretamente) e che non sembra potersi ravvisare allorché il provento dell'evasione venga impiegato nell'attività economica ordinaria aziendale³⁰.

7. Il diritto vivente: gli orientamenti della giurisprudenza in tema di rapporti tra reato presupposto e riciclaggio e la loro problematica applicazione rispetto ai reati tributari - L'autoriciclaggio è punito con “la pena

²⁹ D'Avirro-Giglioli, *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., pag. 144.

³⁰ Cavallini-Troyer, *Apocalittici o integrati?...*, cit., pag. 18.

della reclusione da due a otto anni e della multa da euro 5.000 a euro 25.000'; diversamente, "se il denaro, i beni e le altre utilità provengono dalla commissione di un delitto non colposo punito con la reclusione inferiore nel massimo a cinque anni", si applica "la pena della reclusione da uno a quattro anni e della multa da euro 2.500 ad euro 12.500".

È agevole, limitandosi alle pene edittali, dedurne che:

- se il reato presupposto consiste nell'infedele od omessa dichiarazione (punte con la reclusione da 1 a 3 anni) il contribuente che autoricicla i relativi proventi potrà incorrere, ove punibile per entrambi i reati, nella reclusione da 2 a 7 anni;
- in caso di frode fiscale (punita con la reclusione da 1 e ½ a 6 anni) ed autoriciclaggio dell'utilità da essa proveniente, il contribuente potrà incorrere (sempre ove punibile per entrambi i reati) nella reclusione da 3 e ½ a 14 anni.

La gravità di tali conseguenze sanzionatorie induce ad approfondire con estrema attenzione i profili applicativi dell'autoriciclaggio, con particolare riguardo agli aspetti connessi alla estensione ed all'accertamento del reato presupposto.

L'art. 170 c.p. dispone che "quando il reato è il presupposto di un altro reato, la causa che lo estingue non si estende ad altro reato".

L'ultimo comma dell'art. 648 c.p. (*Ricettazione*) stabilisce che "le disposizioni di questo articolo si applicano anche quando l'autore del delitto da cui il denaro o le cose provengono non è imputabile o non è punibile ovvero quando manchi una condizione di procedibilità riferita a tale delitto".

Gli artt. 648 bis (*Riciclaggio*) 648 ter (*Reimpiego*) e 648 ter.1 (*Autoriciclaggio*) c.p. contemplano esplicitamente l'applicabilità di detta disposizione.

Ne consegue, per quanto ci riguarda, che è possibile configurare il reato di riciclaggio e punirne l'autore anche allorché il delitto tributario di riferimento sia già prescritto o il suo autore, per qualsiasi causa, non sia più punibile³¹.

Più precisamente, con riguardo alle cause di estinzione – quali, ad esempio, la prescrizione – la dottrina distingue a seconda che esse si siano verificate prima o dopo l'attività di *money laundering*³². Nel primo ca-

³¹ Per l'approfondimento dei problemi che si pongono in ordine alla configurabilità del delitto di riciclaggio dopo l'adesione a quelle forme di condono che contemplano la non punibilità di determinati reati tributari, si rinvia *infra* al par. 8.

³² Cfr., in tal senso, Cerqua, *Il delitto di riciclaggio dei proventi illeciti*, cit., pag. 91; Marinucci-Dolcini, *Trattato di diritto penale – Parte speciale*, vol. VII, tomo II, Milano, 2007, pag. 324; Fiandaca-Musco, *Diritto penale – Parte speciale*, vol. II, tomo II, *I delitti contro il patrimonio*, Bologna, 2014, pag. 255; Sgubbi-Mazzanti-Ferrara Micocci-Salmina, *La voluntary disclosure. Profili penalistici. Diritto italiano e svizzero*, Piacenza, 2015, pag. 180.

so, essendo già venuto meno l'interesse a perseguire il reato predicato da parte dell'ordinamento, non sarà integrato il riciclaggio, il reimpiego o l'autoriciclaggio; nel secondo invece, agendo l'autore su beni ancora connotati da dimensione illecita, detti reati restano configurabili³³.

Questa soluzione – in ordine alla quale non risultano indirizzi giurisprudenziali conosciuti – consente di evitare l'assurda conseguenza di poter configurare i reati di cui agli artt. 648 e seguenti c.p. quale che sia il tempo trascorso rispetto alla consumazione del *predicate crime*, va da sé, per contro, che l'autoriciclaggio (e del pari il riciclaggio o reimpiego) resterà configurabile e perseguibile anche dopo la prescrizione del reato presupposto, limitatamente alle condotte di reimpiego, sostituzione e trasferimento compiute prima di detta prescrizione.

Facendo applicazione di detto criterio, potrà essere perseguito fino al 2023 l'autoriciclaggio (prescrizione breve di 8 anni) commesso nel 2015 in relazione ad una frode fiscale consumata nel 2010 (prescrizione breve di 6 anni).

Ma v'è di più. Tale essendo il possibile lasso temporale intercorrente tra il momento della contestazione dell'autoriciclaggio e quello di consumazione del reato presupposto, ben può verificarsi la situazione in cui si discuta di sostituzione di denaro proveniente da un'evasione fiscale non solo non accertata dagli uffici competenti, ma anche non più accertabile per intervenuta decadenza.

Il principio del doppio binario tollera a livello astratto tale eventualità; ma certo è che immaginare un giudizio sull'esistenza del reato fiscale presupposto senza – come avviene nella prassi ordinaria – un apporto dei verificatori che hanno agito a stretto contatto con il contesto contabile e fattuale sul quale insiste l'evasione è singolare, tanto più laddove si tratti di accertare il superamento delle soglie di punibilità o la sussistenza di condotte in ordine alle quali vengono in considerazione gli elevati profili di tecnicismo e specialità della materia tributaria.

Sul punto, incide altresì quell'indirizzo giurisprudenziale, già maturato con riguardo alla ricettazione, e poi ribadito in relazione al riciclaggio, che non ritiene necessario, per la configurabilità del reato, l'accertamento giudiziale del reato presupposto. Secondo la Suprema Corte, in dettaglio, ai fini della configurabilità del reato di riciclaggio non si richiede l'accertamento giudiziale del reato presupposto, né dei suoi autori, né dell'esatta tipologia di esso, essendo sufficiente che sia rag-

³³ Ciò, segnatamente, poiché la lettera dell'art. 170 attraverso l'espressione "*la causa che lo estingue non si estende ad altro reato*", "*fa sicuro riferimento a cause che incidono sul reato presupposto dopo che sia stato già commesso il reato successivo*". Così, testualmente, Angelini, voce *Riciclaggio*, cit., pag. 1415; in senso analogo cfr. Fiandaca-Musco, *Diritto penale – Parte speciale*, vol. II, tomo II, *I delitti contro il patrimonio*, Bologna, 2014, pag. 324.

giunta la prova logica della provenienza illecita delle utilità oggetto delle operazioni compiute³⁴.

Del tutto comprensibile che il giudice competente rispetto al reato principale giudichi anche incidentalmente di quello presupposto; da vagliare attentamente, e soprattutto da non interpretare in modo semplicistico, la sufficienza della c.d. *prova logica*³⁵.

A nostro avviso, si può comprendere che si possa prescindere dall'accertamento di taluni profili irrilevanti nell'ottica del riciclaggio, nel senso che al variare di essi non muterebbe la conclusione dell'esistenza di detto reato. Ad esempio, il reato sussisterà indipendentemente da chi sia l'autore del delitto presupposto, tanto più che *ex art. 648*, ultimo comma, c.p., non rileva la sua imputabilità o non punibilità; od ancora può essere ininfluenza l'esatta tipologia di quest'ultimo, sempre – è da precisare – che ciò non sia essenziale al fine di stabilire se la pena massima edittale è inferiore a superiore a cinque anni.

Ad eccezione di questi aspetti, tuttavia, nessuno sconto probatorio è dato sensatamente legittimare sul piano del reato presupposto. La sua sussistenza è elemento essenziale ai fini dell'integrazione della fattispecie criminosa del riciclaggio, sicché non si vede perché in ordine a fatti od elementi determinanti ai fini della configurabilità del reato principale possa tollerarsi un livello probatorio diverso, e men che mai inferiore, rispetto a quello ordinario.

Da ultimo, giova ricordare che secondo la Corte di Cassazione è automatica l'esclusione della configurabilità del riciclaggio nel caso di intervenuta archiviazione in ordine al delitto presupposto, essendo quest'ultima un provvedimento non suscettibile di giudicato, a differenza della sentenza irrevocabile³⁶.

³⁴ Cass. pen., Sez. V, 26 settembre 2008, n. 36940, in banca dati *De Jure*, nello stesso senso Cass. pen., Sez. VI, 9 gennaio 2009, n. 495, in banca dati *De Jure*, secondo la quale ai fini della configurabilità del reato di riciclaggio non si richiede l'esatta individuazione e l'accertamento pregiudiziale del delitto presupposto, essendo sufficiente che lo stesso risulti, alla stregua degli elementi di fatto ed interpretati secondo logica, almeno astrattamente configurabile. Da ultimo v. in tal senso Cass. pen., Sez. II, 3 marzo 2015, n. 10746, in banca dati *Cassazione.net*.

³⁵ In senso critico rispetto a tale orientamento giurisprudenziale, v. Cerqua, *Il delitto di riciclaggio*, cit., pag. 88, secondo il quale "nonostante l'ampliamento del catalogo dei delitti che costituiscono il presupposto del riciclaggio, non si può infatti prescindere, anche per la persistente esclusione dei delitti non colposi e delle contravvenzioni, dalla verifica della natura del reato e del titolo di responsabilità dello stesso".

³⁶ Cfr. in tal senso Sgubbi-Mazzanti-Ferrara Micocci-Salmina, *La voluntary disclosure. Profili penalistici. Diritto italiano e svizzero*, Piacenza, 2015, pag. 179, ove si evidenzia che secondo tale rigoristica pronuncia neppure le sentenze di non luogo a procedere, in quanto revocabili, emesse in relazione al delitto presupposto, precluderebbero al giudice chiamato a decidere sull'autoriciclaggio di ritenerlo comunque configurato, con il possibile effetto paradossale di un medesimo soggetto prosciolti in sede di udienza preliminare in relazione al reato presupposto ed, invece, condannato da altro giudice per autoriciclaggio.

Infine, giova segnalare l'orientamento della Corte di Cassazione secondo il quale anche l'illecito fiscale commesso all'estero e penalmente rilevante per l'ordinamento del paese straniero nel cui territorio viene integralmente consumato può costituire il delitto presupposto idoneo a dar vita alla successiva attività di riciclaggio dei relativi proventi nel territorio italiano³⁷.

8. *In particolare, le cause di non punibilità del reato fiscale presupposto e il loro riflesso sulla configurabilità della condotta di autoriciclaggio: condono, scudo fiscale e voluntary disclosure* - Inquadrata in termini generali la disciplina dei rapporti tra reato presupposto e principale, abbiamo gli strumenti per affrontare la peculiare questione concernente gli effetti, sul versante del riciclaggio, dell'adesione a quei provvedimenti che contemplano la non punibilità di reati tributari, di regola a fronte del pagamento di somme ancorate all'imponibile cui si collega l'esistenza del delitto fiscale.

In proposito, può prendersi le mosse da una pronuncia della Cassazione in materia, ove si afferma che *“se è vero che il condono ha l'effetto di rendere leciti i profitti di evasione fiscale, ciò può dirsi effetto di una previsione legislativa specifica, che per così dire sana i profitti di evasione fiscale nel momento della loro utilizzazione successiva al condono al fine di consentire al contribuente di reimmettere i beni della supposta evasione fiscale nel circuito produttivo, ma non elimina la originaria provenienza delittuosa di quel denaro nel suo momento genetico e conseguentemente consente di confermare la sussistenza dei presupposti delle fattispecie criminose per le quali è stata emessa la misura cautelare in questione. A conferma di tale rilievo può ancora osservarsi come in ogni caso il condono sia intervenuto in un momento successivo (2003) al consumarsi dei reati di riciclaggio e di illecito reimpiego contestati e come ciò valga a supportare l'affermazione di una sanatoria ex post del denaro lucrato dall'evasione a seguito dell'intervenuto condono”*³⁸.

Emerge nella motivazione della pronuncia la distinzione tra attività di reimpiego *ante* e *post* causa di non punibilità (nella specie il condono del 2002); quella anteriore resta rilevante quale occultamento di denaro proveniente da un reato fiscale del quale non era ancora venuta meno la dimensione illecita; quella successiva diviene lecita, poiché dopo l'adesione alla sanatoria ed il pagamento a tale titolo richiesto dalla legge gli importi originariamente costituenti profitti di evasione fiscale perdono tale connotazione e ben possono essere reimmessi nel circuito produttivo.

³⁷ Cfr., in tal senso, Cass. pen., Sez. II, 17 novembre 2009, n. 49427, in banca dati *De Jure*.

³⁸ Cass. pen., Sez. II, 21 giugno 2005, n. 23396, in banca dati *De Jure*.

Tale conclusione è – almeno ad una prima ricognizione – in linea con il quadro generale sopra tracciato circa l'impatto delle clausole di non punibilità ed evidenza, di conseguenza, come l'adesione a provvedimenti di condono o sanatoria di natura fiscale rischi di far emergere, attraverso la confessione di un delitto tributario non punibile, elementi idonei a configurare il reato di riciclaggio (ed oggi di autoriciclaggio) con riferimento all'occultamento *ante* condono dei profitti di evasione.

Addirittura, ove ci si limitasse ad una meccanicistica applicazione del criterio temporale sopra individuato (impiego *ante* o *post* sanatoria fiscale), si arriverebbe all'assurdo di poter incriminare a titolo di riciclaggio o reimpiego quegli intermediari che abbiano spostato somme su conti predisposti onde aderire al condono medesimo³⁹. È ovvio, peraltro, che la volontà di collaborare in attività strumentali e prodromiche all'emersione esclude di per sé sia la finalità di occultamento che il dolo proprio della condotta di riciclaggio; ma si tratta di un esempio che dà la misura della iniquità delle conseguenze che potrebbero scaturire da una meccanicistica applicazione delle regole generali menzionate alla materia fiscale.

In quest'ottica si impone, dunque, qualche ulteriore riflessione. V'è un'evidente differenza, quanto all'operatività della clausola di non punibilità, tra il recente provvedimento sulla *voluntary disclosure* e quelli precedenti di emersione (c.d. *scudi fiscali*).

La Legge n. 186/2014, come già rammentato, esclude la punibilità non solo per i reati tributari ed alcuni reati societari connessi, ma altresì per delitti di riciclaggio, reimpiego ed autoriciclaggio, ove il *predicate crime* di tali reati sia uno degli illeciti tributari "sanati" attraverso il ricorso alla *voluntary*.

Analoga previsione non era contenuta né nel condono introdotto dalla Legge n. 289/2002 (c.d. *condono tombale*) né nelle diverse edizioni dello scudo fiscale, inclusa l'ultima del 2009.

Si tratta, in primo luogo, di chiedersi se una tale assenza trovi giustificazione nelle diversità di *ratio* delle sanatorie di cui trattasi. Storicamente, è una costante delle disposizioni orientate a stimolare l'emersione di imponibili non dichiarati al fisco di collegare alla respiscenza del contribuente l'eliminazione della rilevanza di tutte quelle condotte – proprie o altrui – che dell'evasione costituiscono di regola corredo o corollario.

La ragione per la quale nella normativa sullo scudo il riciclaggio non è compreso tra i reati non punibili non sembra, dunque, derivare da una diversa valutazione fatta allora dal legislatore rispetto a quella oggi ope-

³⁹ Si pensi, ad esempio, al c.d. *scudo fiscale* che, seppure con varietà di forme (rimpatro fisico o reimpiego giuridico), presupponeva proprio l'afflusso del denaro detenuto all'estero (in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale) in conti scudati intestati all'autore della dichiarazione riservata o a fiduciarie tenute ad operare quali sostituti d'imposta sui relativi redditi di capitale.

rata con la Legge n. 186/2014; quanto piuttosto dalla circostanza che all'epoca (quello del primo scudo, ossia il 2002, e quella dell'ultimo, cioè il 2008/2009) non si era ancora consolidato l'indirizzo giurisprudenziale secondo il quale i proventi di evasione erano suscettibili di riciclaggio⁴⁰.

La sostanziale iniquità della carenza nella normativa sullo scudo di una causa di esclusione della punibilità della stessa portata di quella ora approntata dal legislatore – alla luce del mutato orientamento giurisprudenziale medio tempore maturato – può trovare rimedio?

Orbene, pur essendo ampia la discrezionalità in ordine alla disciplina delle cause di non punibilità, ci pare palese la disparità di trattamento cui si troverebbe esposto il soggetto che avesse manovrato denaro frutto di evasione prima dello scudo rispetto a quello che la stessa condotta abbia posto in essere prima del ricorso alla *voluntary*. Una possibile soluzione potrebbe dunque consistere nell'estensione analogica in *bonam partem* della clausola di non punibilità contenuta nella Legge n. 186/2014 alle analoghe condotte di riciclaggio o reimpiego di frutti di evasione fiscale poi sanata con il ricorso allo scudo fiscale.

9. La prioritaria consumazione del reato tributario quale presupposto della successiva attività di riciclaggio - Una questione rilevante consiste nello stabilire da quale momento può concepirsi un'attività di autoriciclaggio di utilità provenienti da un delitto fiscale.

Per rispondere è opportuno tenere presente che i reati di infedele dichiarazione, omessa dichiarazione, frode fiscale ed utilizzo di fatture per operazioni inesistenti sono consumati con la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Ovviamente, solo dopo il perfezionamento del reato si può parlare di operazioni di riciclaggio di beni "provenienti" da attività criminosa di natura fiscale, sicché le sostituzioni di denaro od altre utilità e le operazioni compiute prima della presentazione della dichiarazione medesima non potranno essere considerate quali attività di riciclaggio.

Alla luce di tali considerazioni, in particolare, sono prive di rilevanza quelle attività di opacizzazione poste in essere, ad esempio, dopo l'incasso di un provento non fatturato ma prima della presentazione della dichiarazione in cui il medesimo avrebbe dovuto essere inserito.

Le stesse considerazioni valgono pure per il reato di frode fiscale e in ordine all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. Proprio con riguardo a quest'ultima fattispecie, la Corte di Cassazione ha chiarito che "*per la configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è necessario che sia stata presentata la dichiarazione fiscale, che viene redatta periodicamente, con scadenza annuale e che si riferisce all'attività fiscalmente*

⁴⁰ Si rinvia, sul punto, alle considerazioni svolte *supra* al par. 2.

*rilevante svolta dal dichiarante nell'anno precedente; occorre inoltre che la dichiarazione contenga effettivamente l'indicazione di elementi passivi fittizi e che le fatture ideologicamente false siano conservate nei registri contabili o nella documentazione fiscale dell'azienda, in ciò identificandosi la condotta di avvalersi delle fatture normativamente richiesta. È di tutta evidenza, pertanto, che il momento consumativo del reato si individua in quello di presentazione della dichiarazione fiscale e che per individuare l'anno del commesso reato occorre sempre far riferimento all'annualità successiva a quella indicata nel documento fiscale"*⁴¹.

Si tratta di un aspetto che può assumere in concreto rilevanza decisiva. Di fatto, il periodo che intercorre tra il compimento della transazione occulta (ad esempio: pagamento di una somma di denaro non fatturata) e il perfezionamento del reato tributario (al momento della presentazione della dichiarazione) è così lungo⁴² che, sovente, l'attività di sostituzione delle somme nascoste al fisco (o pagate in relazione a fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti) risulta perfezionata *prima* che sia consumato il reato fiscale, con conseguente impossibilità giuridica di catalogare l'attività di ripulitura del denaro come riciclaggio, siccome attuata prima della consumazione del reato presupposto.

Pure secondo la dottrina la condotta di chi, anteriormente alla consumazione del reato tributario, pone in essere operazioni di occultamento di disponibilità extracontabili, provenienti da fatture per operazioni inesistenti, si colloca in una sorta di limbo penale, nel quale appare assai arduo configurare il delitto di riciclaggio, non essendo postulabile un reato presupposto⁴³.

10. Cenni ai riflessi dell'autoriciclaggio ai fini della normativa sulla responsabilità amministrativa degli enti (D.Lgs. n. 231/2001) - Contestualmente all'introduzione del reato di autoriciclaggio è stato modificato l'art. 25 octies, D.Lgs. n. 231/2001, che terrà adesso in considerazione anche questo nuovo reato ai fini della disciplina sulla responsabilità amministrativa degli enti.

Per effetto di tale modifica, ci si è chiesti se l'autoriciclaggio rilevi solo quando il reato presupposto è uno di quelli già compresi nell'elencazione dei reati rilevanti, oppure indipendentemente da ciò, ossia quale che ne sia il reato presupposto, ivi compresi quindi, eventuali reati fiscali commessi dalla società.

⁴¹ Così Cass. pen., Sez. II, 26 novembre 2010, n. 42111, in *Cass. pen.*, 2011, pagg. 2365 e seguenti.

⁴² Più precisamente, da un minimo di dieci mesi per transazioni effettuate il 31 dicembre ad un massimo di un anno e dieci mesi per quelle poste in essere il 1° gennaio.

⁴³ Cfr. Ielo, "Delitti tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale", in *Resp. amm. soc.*, 2010, pag. 12.

Al riguardo, una Circolare di Confindustria (n. 19867 del 12 giugno 2015) ha sostenuto che, ai fini della responsabilità dell'ente, l'autoriciclaggio dovrebbe assumere rilevanza solo se il reato-base rientra tra quelli presupposto previsti dal Decreto (artt. 24 e seguenti, D.Lgs. n. 231/2001), giacché altrimenti si finirebbe per integrare in modo indefinito il catalogo, con il rischio di *“sovraccaricare il sistema di prevenzione attivato dall'impresa, vanificandone l'efficacia”*.

In verità, la lettera dell'art. 25 octies – che addirittura prevede una sanzione per quote più grave (da 400 a 1000 quote, invece che da 200 a 800 quote) ove il denaro, beni o altre utilità provengano da delitto per il quale è prevista la pena della reclusione superiore nel massimo a 5 anni – non si presta facilmente a tale interpretazione. Del resto, sullo stesso tema, più di recente l'Associazione Bancaria Italiana ha diffuso una propria Circolare che muovendo dall'opinione opposta, prospetta diverse conclusioni quanto alla necessità di aggiornamento dei modelli di organizzazione, gestione e controllo.

Secondo la citata Circolare – se la provenienza del denaro è riconducibile a reati esclusi dal “perimetro 231”, come quelli tributari – i presidi devono strutturarsi focalizzando il contenuto del Modello *“non tanto sul controllo circa la provenienza del denaro, quanto sulle modalità di utilizzo dello stesso, in modo da far emergere eventuali anomalie o elementi non ordinari e impedendo il ricorso a tecniche idonee ad ostacolare in concreto l'individuazione della provenienza illecita dei beni. In tale ambito, andrà valutata, in particolare, la segmentazione dei flussi decisionali interni alla banca (con più step di approvazione e verifica, in ragione della particolarità dell'operazione)”*⁴⁴. D'altra parte – si sottolinea – l'effetto di alcune tipologie di reato fiscale non sarebbe la creazione di nuove disponibilità illecite, ma la permanenza nel patrimonio della banca, quale profitto, della somma corrispondente all'importo delle imposte evase.

In quest'ottica, come si vede il vero problema diviene quello di comprendere se, a seguito della novità legislativa, i modelli di prevenzione debbano abbracciare solo l'area dei comportamenti in cui si sostanzia l'autoriciclaggio (cioè la modalità di utilizzo del denaro) o in qualche modo anche i potenziali reati presupposto di quest'ultimo, e, tra questi, quelli fiscali.

11. Brevi considerazioni finali - L'analisi fin qui condotta ha cercato di evidenziare alcuni dei controversi aspetti interpretativi ed applicativi che vengono in considerazione nelle fattispecie di autoriciclaggio di utilità provenienti da delitti tributari.

⁴⁴ ABI, Circolare 1° dicembre 2015, n. 6/2015.

In attesa che la giurisprudenza dia il suo contributo nella soluzione delle questioni aperte in ordine all'interpretazione delle disposizioni che delimitano l'ambito di un reato punito con pene edittali cospicue, v'è da chiedersi se proprio con riferimento alla materia tributaria siano state sufficientemente meditate le conseguenze dell'introduzione dell'autoriciclaggio.

L'art. 648 ter.1 c.p. individua i possibili reati presupposto in base alla loro configurazione come delitti non colposi; senonché, tale criterio risulta privo di reale capacità delimitativa nel settore del diritto penale tributario.

Vero è che il legislatore è di recente intervenuto sulla configurazione dei reati tributari, tra l'altro innalzando le soglie di punibilità dell'infedele dichiarazione e della frode fiscale, ma mantenendo ferma la scelta fondamentale di contemplare come delitti tutti i reati in tema di imposte sui redditi e Iva.

Così stando le cose, ad ogni reato fiscale, inclusi quelli di omessa od infedele dichiarazione, potrà seguire una contestazione di autoriciclaggio, con l'ovvio corollario dell'obbligo da parte del pubblico ufficiale che abbia constatato l'evasione oltre soglia di sporgere denuncia *anche* in ordine all'autoriciclaggio, ove se ne ritengano sussistenti gli estremi.

Ovvio che, siccome la maggior parte delle condotte di evasione (sicuramente quelle frodatorie, ma anche quelle consistenti nell'occultamento di imponibile) recano sovente in sé segmenti di occultamento/trasformazione dell'imponibile evaso, assai difficile sarà per i verificatori stabilire se essi (frammenti) appartengono all'area del reato tributario o se ne distinguono integrando quella dell'auto riciclaggio.

Le Raccomandazioni GAFI del 2012, come è noto, nel contemplare per la prima volta i reati tributari come possibile presupposto del riciclaggio, si riferiscono ai soli *serious crimes*, ovvero a quei delitti fiscali considerati di particolare gravità. Non, dunque, un'estensione indiscriminata del riciclaggio ai proventi di qualsiasi delitto fiscale, ma, al contrario, la limitazione alle situazioni di maggiore offensività, sebbene non vi sia in dette Raccomandazioni alcun riferimento specifico che possa indirizzare gli Stati nella selezione⁴⁵.

Ebbene, seguendo questo orientamento avrebbe potuto essere presa in seria considerazione l'ipotesi di limitare ai soli reati fiscali particolarmente significativi in termini di disvalore (ad esempio, le frodi) la fattispecie di autoriciclaggio, tra l'altro evitando che l'accoppiata repressiva

⁴⁵ L'Unione Europea, con la recente Direttiva (UE) n. 2015/849 del 20 maggio 2015, dichiarando espressamente di volersi uniformare agli standard internazionali compresi quelli elaborati in seno al GAFI, ha incluso i reati fiscali nella definizione di "attività criminosa" cui si applica la disciplina antiriciclaggio ivi introdotta. Non vi è, in questo caso, una espressa limitazione ai casi considerati *serious*, anche se la dichiarata volontà di adeguarsi agli orientamenti internazionali potrebbe suggerire l'esigenza di una simile limitazione.

R. CORDEIRO GUERRA – REATI FISCALI E AUTORICICLAGGIO

reato fiscale-autoriciclaggio sia costretta ad avviarsi a fronte di contestazioni sopra soglia sovente sovrastimate in sede di formulazione degli atti impositivi.

ROBERTO CORDEIRO GUERRA