

Il rapporto tra autoriciclaggio e reati tributari

di Saverio Capolupo (*)

Il rapporto intercorrente tra reato di autoriciclaggio e reati tributari continua a calamitare l'attenzione della dottrina e, soprattutto, della giurisprudenza. Le cause del confronto e della diversità di orientamenti sono diverse e sono determinate soprattutto da un quadro giuridico disarmonico che alimenta dubbi e perplessità in sede interpretativa impedendo, nel contempo, una corretta delimitazione del perimetro applicativo dell'autoriciclaggio. La differente nozione di profitto, i dubbi sull'assimilazione del risparmio da evasione all'incremento patrimoniale, la indeterminatezza della causa di esclusione della punibilità, la mancata definizione del rapporto dell'autoriciclaggio con il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, la natura stessa dei reati tributari, costituiscono alcune tematiche aperte la cui soluzione può essere trovata soltanto in un intervento legislativo.

1. Premessa

Il rapporto intercorrente tra il reato di autoriciclaggio e reati tributari continua a calamitare l'attenzione della dottrina e, soprattutto della giurisprudenza di merito e di legittimità.

Le cause del confronto e della diversità di orientamenti sono diverse, di natura sia sostanziale che processuale che non sempre potranno essere risolte con l'intervento del giudice per colmare carenze e lacune del quadro giuridico di riferimento. La materia, peraltro, è molto delicata sia per le conseguenze che possono derivare a carico dei presunti autori degli illeciti sia per le ricadute negative sul corretto funzionamento dei mercati e dell'applicazione del principio della libera concorrenza.

Già l'introduzione del **reato di autoriciclaggio** e l'inserimento degli **illeciti penali tributari** tra i **reati presupposto** è stato oggetto di una lunga discussione, frutto del solito compromesso, quasi a soddisfare le esigenze di un orientamento che veda nell'utilizzo della leva penale l'unico rimedio per arrestare l'inquinamento del siste-

ma economico e il finanziamento del terrorismo internazionale; di contro, però, prescindendo da quest'ultimo profilo, sul quale la necessità di rigidi ed efficaci interventi repressivi è indiscutibile, la previsione di doppie sanzioni (anche a voler prescindere dalle ricadute sulla responsabilità amministrativa dell'ente *ex* D.Lgs. n. 231/2001), la mancata individuazione da una precisa linea di demarcazione tra l'autoriciclaggio e l'utilizzo dei proventi da reati per esigenze familiari, i dubbi sulla reiterazione del reato di autoriciclaggio, ecc. sono tutti fattori che non aiutano a perimetrare correttamente l'**area della responsabilità penale**.

Non sfuggono, poi, le critiche della dottrina sull'asserita impossibilità di identificare il profitto del reato con il risparmio d'imposta, la differente valutazione della portata dell'avverbio "concretamente" ai fini dell'identificazione della provenienza delittuosa, la particolare struttura del reato tributario che richiede il superamento della soglia di punibilità, l'eccessiva arbitrarietà che caratterizza l'accertamento tributario, il

(*) Università degli Studi di Cassino.

Approfondimento

Reati tributari

rapporto con il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposta, ecc.

La conclusione, però, non è condivisa da una parte della dottrina che, dopo aver evidenziato, già sul piano generale, le difficoltà di ipotizzare il riciclaggio del provento dei reati tributari, ha chiarito che la prima difficoltà è rappresentata dall'identificazione del profitto del reato tributario nel **risparmio d'imposta**, quale conseguenza della condotta dell'agente finalizzata a dissimulare i ricavi o a utilizzare costi fittizi, mediante le condotte previste dai reati di frode fiscale o di infedele o omessa dichiarazione.

Il risparmio fiscale, che determina il mancato impoverimento del patrimonio dell'agente non è oggettivamente individuabile, sicché diventa difficile identificare l'oggetto materiale dell'autoriciclaggio.

Accanto a questa prima difficoltà, altre se ne accompagnano quali ad esempio la struttura del reato tributario, che per le ipotesi più significative, che si consumano con la presentazione della dichiarazione, richiede il superamento della **soglia di punibilità** (1).

Fermo restando il contrasto in dottrina, si è dell'avviso che occorra muovere dalla *ratio legis* del reato di autoriciclaggio, il cui obiettivo resta quello di **sterilizzare il profitto conseguito con il reato presupposto** e, quindi, di impedire all'agente sia di reinvestirlo nell'economia legale sia di inquinare il libero mercato ledendo l'ordine economico con l'utilizzo di risorse economiche provenienti da reati: infatti, non a caso, l'agente che abbia commesso il reato presupposto non è punibile ove, *ex art. 648-ter.1 c.p.*, comma 4, "il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale".

2. Limiti edittali

Si prescinde dal richiamare il tortuoso *iter* che le numerose proposte avanzate sia dalla Commissione ministeriale sia da diversi enti nazionali ed internazionali, e ci si limita a ricordare che il reato di autoriciclaggio è stato introdotto con Legge 15 dicembre 2014, n. 186, a decorrere dal 1° gennaio 2015.

In via generale, poi, va anche premesso che alcune fattispecie di reato sono ancorate al superamento di una determinata **soglia**, mentre altre (ad esempio, la frode fiscale, l'emissione di

fatture false) prescindono da qualsiasi parametro quantitativo. Questa distinzione, apparentemente di carattere formale, costituisce, per contro, un vero ostacolo che preclude l'esame del rapporto tra reati tributari e autoriciclaggio in modo unitario.

Esistono, poi, alcuni illeciti il cui potenziale utilizzo del profitto del reato potrebbe essere consumato ancor **prima della presentazione della dichiarazione** ovvero **dell'omesso versamento**, anche a voler prescindere dall'indebita compensazione.

Per questo, la dottrina, sia pure con motivazioni a volte divergenti, concorda in modo unanime sulla inadeguatezza della formulazione dell'art. 648-ter.1 c.p. e, di conseguenza, sulla impossibilità di perimetrare compiutamente e correttamente l'operatività della disposizione.

D'altra parte, la fissazione di una **quota di rilevanza quantitativa e/o qualitativa** del fatto tipico comporta, ovviamente, che, alla mancata integrazione della soglia, corrisponde la convinzione del legislatore circa l'assenza nella condotta incriminata di una "sensibilità" penalistica del fatto, sicché il **comportamento sotto soglia** è ritenuto non lesivo del bene giuridico tutelato; esso consiste, di norma, nella salvaguardia degli interessi patrimoniali dello Stato connessi alla percezione dei tributi, anche in ossequio alla necessità di esaltare il principio di offensività, spettando alla soglia di punibilità anche il compito di "limitare l'intervento punitivo ai soli illeciti di significativo rilievo economico", e consentendo di riflesso un conseguente alleggerimento del carico penale (2).

Trattandosi di condotte di "**evasione**", riconducibili astrattamente ad una delle fattispecie previste dal D.Lgs. n. 74/2000, è da escludere la parificazione alle ben diverse situazioni quali la sussistenza di una **causa di non punibilità**, ad esempio in forza di un c.d. condono tributario, ovvero la sopravvenuta estinzione del reato.

In questi casi, infatti, ai fini della sussistenza dei reati di **riciclaggio o autoriciclaggio**, l'irrilevanza della causa di non punibilità per il reato presupposto o della sua successiva estinzione discende dal disposto, rispettivamente, dell'art. 648 c.p., richiamato dai successivi articoli, e dell'art. 170 c.p., comma 1; per contro, l'insussistenza del fatto penalmente rilevante per mancato raggiungimento della soglia di punibilità non consente neppure di parlare di reato presupposto (3).

(1) A. D'Avirro - M. Giglioli, "Autoriciclaggio e reati tributari", in *Dir. Pen. e Processo*, n. 2/2015, pag. 135.

(2) Cass., Sez. 3, n. 27007 del 22 luglio 2020, Rv. 279917;

SS.UU., n. 37954 del 25 maggio 2011, Rv. 250975.

(3) Cass., Sez. 2, n. 43387 dell'8 ottobre 2019, Rv. 277997, Sez. 2, n. 56379 del 12 ottobre 2018, Rv. 276300.

Di norma, poi, la **prova del dolo** è ritenuta dalla giurisprudenza di legittimità insita in genere nella presentazione della **dichiarazione annuale**, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine previsto (4).

Per gli effetti che può determinare sulla sussistenza o meno del reato di autoriciclaggio, in caso di mancato raggiungimento dei valori soglia tipizzati, sempre la giurisprudenza ha affermato che, nel caso in cui manchi un elemento costitutivo, di natura oggettiva, del reato contestato, l'**assoluzione** dell'imputato va deliberata con la formula "**il fatto non sussiste**", non con quella "il fatto non è previsto dalla legge come reato", che riguarda la diversa ipotesi in cui manchi una qualsiasi norma penale cui ricondurre il fatto imputato.

Va da sé, però, che, in caso di assoluzione con la formula "perché il fatto non sussiste", nell'ipotesi di mancata integrazione dell'elemento costitutivo della soglia di punibilità, non resta pregiudicato il potere della Amministrazione finanziaria di procedere all'**accertamento della violazione** e all'irrogazione delle relative **sanzioni** in relazione all'imposta "sotto soglia" dovuta e non, con la conseguenza che è esclusivamente rispetto a tale fatto che, ai sensi dell'art. 652 c.p.p., la sentenza penale irrevocabile di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento ha efficacia di giudicato (5).

Ne consegue che non si può configurare l'interesse a contrapporre **in sede amministrativa** il mancato raggiungimento dei valori soglia di rilevanza penale, astrattamente possibile con il passaggio in giudicato della sentenza che abbia adottato la formula "perché il fatto non sussiste", atteso che l'oggetto dell'eventuale giudizio da svolgersi in altra sede si caratterizzerebbe nel caso di specie per valori soglia diversi ed inferiori e come tali in alcun modo "scudati" dall'intervenuto giudicato penale.

3. Nozione di profitto

Innanzitutto è da escludere che in materia tributaria possa essere mutuata integralmente la nozione che la giurisprudenza ha elaborato in tema di profitto. Invero, ai fini della **confisca**, la Suprema Corte ha più volte precisato che det-

ta nozione non possa limitarsi ad un mero dato numerico, ma ha un contenuto più ampio di quello di profitto inteso come utile netto, in quanto in tale concetto rientrano anche **vantaggi non immediati**, comunque conseguiti attraverso la realizzazione dell'illecito (6).

Sul piano generale, infatti, è stato affermato che, in termini quantitativi, l'entità del profitto rilevante non può essere riferita al solo profitto inteso come margine netto di guadagno, in quanto la valutazione che il giudice è chiamato a compiere non va operata alla stregua di criteri strettamente economico-aziendalistici, ma deve tenere conto di tutti gli elementi che connotano in termini di **valore economico** l'operazione negoziale (7).

Ne consegue che la nozione di profitto ai fini fiscali non coincide neanche con quella definita in materia di **responsabilità dell'ente** ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001, laddove, ad esempio, con riferimento al contratto di appalto, si è ritenuto che il relativo importo anche se certamente indicativo ed esaustivo laddove già di per sé di rilevante entità - non esaurisce l'ambito di tale nozione, dovendosi avere riguardo anche ad altri "indicatori", quali ad esempio il fatturato ottenuto a seguito del reato.

Discorso differente, poi, è quello riguardante la proiezione futura del "profitto" nel senso se lo stesso vada limitato al vantaggio economico attuale, immediatamente conseguito dal reato o se debba ricomprendere anche l'**utile potenziale**.

Si è dell'avviso, pertanto, che in materia fiscale non possa essere accolto un concetto di profitto "dinamico", cioè rapportato alla natura ed al volume dell'attività di impresa e comprensivo dei vantaggi economici anche non immediati, ma, per così dire, di prospettiva, in relazione alla posizione di privilegio che l'ente collettivo può acquistare sul mercato in conseguenza delle condotte illecite poste in essere dai suoi organi apicali o da persone sottoposte alla direzione o vigilanza di questi (8).

Il concetto di profitto - inteso quale incremento patrimoniale ovvero, come si vedrà, di risparmio non potrà mai coincidere, con riferimento ai reati tributari, con un'accezione ampia che consenta di valutare in tutta la sua portata il disvalore del reato e dell'illecito amministrativo,

(4) Cass. pen., Sez. III, sent. 29 settembre 2020, n. 27007.

(5) Cass. 5 novembre 2015, n. 3098, Rv. 265940.

(6) Cass., Sez. 6, sentenza n. 32627 del 23 giugno 2006, Rv. 235636.

(7) Cass., Sez. 6, sent. n. 32627 del 23 giugno 2006, Rv.

235636.

(8) Cass., SS.UU., sentenza n. 26654 del 27 marzo 2008, Rv. 239924.

Approfondimento

Reati tributari

ancorata ad un **giudizio di tipo quantitativo e a contenuto “economico-patrimoniale”** che evita sfasature sul piano della determinatezza.

Ne consegue che, ai fini della corretta perimetrazione della nozione di profitto, lo stesso, per rilevare, deve essere accompagnato dal requisito della **“pertinenzialità”**, inteso nel senso che deve derivare in via immediata e diretta dal reato che lo presuppone (9), e non c'è dubbio che in materia fiscale difficilmente potrebbe essere dimostrato il contrario.

La giurisprudenza ha sempre fatto riferimento alla circostanza che il parametro della pertinenzialità al reato del profitto rappresenti l'effettivo criterio primario selettivo di ciò che può essere confiscato; pur ammettendo la confiscabilità dell'utilità mediata, ha tuttavia affermato la necessità di individuazione di un **profitto originario** e di accertare i passaggi attraverso i quali si è compiuta la **trasformazione** dello stesso (10). Inoltre, tale collegamento diretto reato-profitto esiste anche rispetto ai c.d. **surrogati**, cioè rispetto al bene acquisito attraverso l'immediato impiego/trasformazione del profitto diretto del reato, ma tale estensione del concetto di “pertinenzialità” trova il suo limite estremo in siffatto requisito di **immediatezza** (del reimpiego), che - in sostanza - ne garantisce la “riconoscibilità” probatoria (11).

Inoltre, in virtù del **“principio di causalità”** e dei requisiti di **materialità e attualità**, il profitto, per essere tipico, deve corrispondere a un mutamento materiale, attuale e di segno positivo, della situazione patrimoniale del suo beneficiario, ingenerato dal reato attraverso la creazione, la trasformazione o l'acquisizione di cose suscettibili di valutazione economica, sicché non rappresenta “profitto” un qualsivoglia vantaggio futuro, immateriale, o non ancora materializzato in termini strettamente economico-patrimoniali (12).

In conclusione, la nozione di profitto finalizzata alla confisca è differente dal prodotto da reato tributario in quanto è stata recepita una nozione di **profitto funzionale alla confisca**, molto più ampia perché capace di accogliere al suo interno non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni

altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa.

La trasformazione che il denaro, profitto del reato, abbia subito in beni di altra natura, fungibili o infungibili, non è quindi di ostacolo al **sequestro preventivo**, il quale ben può avere ad oggetto il bene di investimento così acquisito.

Il concetto di profitto o provento di reato dovrebbe intendersi come comprensivo non soltanto dei beni che l'autore del reato apprende alla sua disponibilità per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma altresì di **ogni altra utilità** che lo stesso realizza come conseguenza anche indiretta o mediata della sua attività criminosa.

Ne consegue che, ai fini in esame, va accolto il principio secondo cui è profitto solo il vantaggio di immediata e diretta derivazione causale dal reato (13).

Dunque, il **profitto** deve essere **direttamente derivante al reato**. A tal fine la giurisprudenza (14) ha individuato due parti, una di valenza generale, che definisce il concetto giuridico di profitto del reato, ed un'altra - enunciata in forma di “regola di esclusione” - ritagliata sulla specifica ipotesi dell'illecito che si inserisce in un rapporto contrattuale a prestazioni corrispettive.

Per quanto di interesse, occorre richiamarsi al **linguaggio penalistico**, ove il termine “profitto” assume un significato oggettivamente più ampio rispetto a quello economico o aziendalistico, non essendo mai stato inteso come espressione di una grandezza residuale o come reddito di esercizio, determinato attraverso il confronto tra componenti positive e negative del reddito.

Solo per completezza si evidenzia che la **nozione di profitto confiscabile** è diversa e più ristretta anche di quella di **profitto di rilevante entità** richiamato nel D.Lgs. n. 231/2001, evocando, solo quest'ultimo, un concetto di profitto “dinamico”, rapportato alla natura e al volume dell'attività d'impresa e comprensivo dei vantaggi economici anche non immediati, ma “di prospettiva”, in relazione, ad esempio, alla posizione di privilegio che l'ente collettivo può acquisire sul mercato in conseguenza delle condotte illecite poste in essere dai suoi organi apicali.

(9) Cass., SS.UU., n. 9194 del 3 luglio 1996; SS.UU., n. 29951 del 24 maggio 2004; SS.UU., n. 29952 del 24 maggio 2004; SS.UU., n. 41936 del 25 ottobre 2005; SS.UU., n. 26654 del 27 marzo 2008; SS.UU., n. 38691 del 25 giugno 2009.

(10) Cass., SS.UU., n. 20208 del 25 ottobre 2007.

(11) Cass., SS.UU., n. 38691 del 25 giugno 2009.

(12) Cass., SS.UU., n. 31617 del 26 giugno 2015; Sez. 6, n.

33226 del 14 luglio 2015; Sez. 2, n. 53650 del 5 ottobre 2016.

(13) Cass., SS.UU., n. 31617 del 26 giugno 2015; Sez. 6, n. 33226 del 14 luglio 2015; Sez. 2, n. 53650 del 5 ottobre 2016.

(14) Cass., SS.UU., 27 marzo 2008, n. 26654, Fisia Impianti S.p.A. e altri.

4. Profitto e autoriciclaggio

Con specifico riferimento all'autoriciclaggio si è ritenuto che, sul piano giuridico, il profitto di tale delitto non possa coincidere con quello del reato tributario presupposto proprio perché di quest'ultimo profitto l'agente ne ha già goduto. Quindi, il "prodotto, profitto o prezzo" del reato di autoriciclaggio non può che essere un qualcosa di diverso ed ulteriore rispetto al provento del reato presupposto.

Orbene, se si tiene presente che il reato di autoriciclaggio, per essere configurabile, deve consistere nell'impiego, sostituzione, trasferimento "in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative" del denaro, dei beni o delle altre utilità provenienti dalla commissione del reato presupposto, allora diventa chiaro come il "prodotto, profitto o prezzo" del reato di autoriciclaggio non può che consistere, appunto, nel "prodotto, profitto o prezzo" conseguito a seguito dell'impiego, sostituzione, trasferimento "in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative" del denaro, dei beni o delle altre utilità provenienti dalla commissione del reato presupposto.

Inoltre, con riferimento al tema di **sequestro preventivo** finalizzato alla confisca per equivalente, la giurisprudenza ritiene che costituisca profitto del reato non solo il vantaggio costituito dall'incremento positivo della consistenza del patrimonio del reo, ma anche qualsiasi utilità o vantaggio, suscettibile di valutazione patrimoniale o economica, che determina un **aumento della capacità di arricchimento, godimento ed utilizzazione del patrimonio** del soggetto (15).

Tale conclusione è stata ritenuta obbligata in quanto, ove si volesse far coincidere - *sic et simpliciter* - il profitto del reato presupposto con quello di autoriciclaggio, non vi sarebbe spazio alcuno per l'applicabilità dell'art. 648-*quater* c.p., proprio perché, essendo il provento del reato presupposto, a sua volta, confiscabile, non sarebbe ammissibile una **duplicazione della confisca** della stessa somma di denaro (o dello stesso bene).

Si finirebbe, infatti, per violare il principio fondamentale secondo il quale si può sequestrare (e confiscare) solo il vantaggio economico di diretta e immediata derivazione causale da ogni reato commesso, ma non si può duplicare la

somma confiscabile perché si sanzionerebbe l'agente in assenza di un vantaggio economico (*rectius*: profitto) derivante dal reato di autoriciclaggio, violando così il principio del *ne bis in idem* (16).

È pacifico in giurisprudenza, infatti, che, ai fini dell'integrazione del delitto di autoriciclaggio, è necessario che la condotta sia dotata di particolare **capacità dissimulatoria**, sia cioè idonea a provare che l'autore del delitto presupposto abbia effettivamente voluto attuare un impiego finalizzato ad occultare l'origine illecita del denaro o dei beni oggetto del profitto, sicché rilevano penalmente tutte le condotte di sostituzione che avvengano attraverso la riammissione nel circuito economico-finanziario ovvero imprenditoriale del denaro o dei beni di provenienza illecita, finalizzate a conseguire un concreto effetto dissimulatorio che sostanzia il *quid pluris* che differenzia la condotta di godimento personale, insuscettibile di sanzione, dall'occultamento del profitto illecito, penalmente rilevante (17).

5. Causa di esclusione

Il quarto comma dell'art. 648-*ter*.1 c.p. prevede una clausola di non punibilità secondo cui, "Fuori dei 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". Per quanto interessa in questa sede, può essere sufficiente ricordare che l'agente può andare esente da responsabilità penale solo e soltanto se utilizzi o goda dei beni proventi del delitto presupposto in modo diretto e senza che compia su di essi alcuna operazione atta ad ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa (18).

La suddetta interpretazione della clausola in parola, che muove dalla *ratio* della fattispecie di autoriciclaggio, proteso a sterilizzare il profitto conseguito dall'agente con il reato presupposto, impedendone il reinvestimento nell'economia legale così da evitarne l'inquinamento, è subordinata all'esistenza di un **doppio presupposto**. Innanzitutto, sottintende un **uso diretto da parte dell'agente** dei beni provento del delitto presupposto, con la conseguente esclusione dall'ambito di applicazione di essa di quelle condotte a seguito delle quali l'agente utilizzi i beni

(15) Cass. 20093/2015, Rv. 263832.

(16) Cass. pen., Sez. II, sent. 5 luglio 2018, n. 30401.

(17) Cass., Sez. 2, n. 30401 del 7 giugno 2018, Rv. 272970;

Sez. 2, n. 25979 del 4 maggio 2018, n. 25979; Sez. 2, n. 33074 del 14 luglio 2016, Rv. 267459.

(18) Cass., Sez. 2, n. 30399 del 7 giugno 2018.

Approfondimento

Reati tributari

medesimi dopo averli sottoposti ad operazioni di riciclaggio che ne abbiano concretamente ostacolato l'identificazione della provenienza delittuosa.

Inoltre, presuppone l'**assenza di qualsiasi attività concretamente ostacolativa** dell'identificazione della provenienza delittuosa del bene, di modo che le dette condotte, conseguenti a quelle del delitto presupposto, non possono e non devono essere caratterizzate da comportamenti decettivi, proprio perché l'agente non avrebbe alcuna necessità "giuridica" di ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa del bene che utilizza (19).

È del tutto indifferente quindi che, per le operazioni di autoriciclaggio, l'autore del reato presupposto abbia "meramente" utilizzato o goduto personalmente dei suddetti beni a titolo personale, per cui si ritiene che sia ravvisabile il citato delitto per qualsiasi prelievo o trasferimento di fondi operato dal soggetto autore del delitto presupposto successivo a precedenti versamenti, ivi compreso il mero trasferimento di denaro di provenienza delittuosa da un conto corrente bancario ad un altro diversamente intestato e acceso presso un diverso istituto di credito, essendo il delitto in parola a forma libera.

Anche su tale aspetto parte della dottrina è diversamente orientata in quanto ritiene che non sia sufficiente ad integrare il delitto di autoriciclaggio il mero trasferimento dell'utilità da un conto corrente ad un altro diversamente intestato o acceso presso un **differente istituto di credito**, ciò in quanto, nell'ordinario esercizio dei poteri di controllo attribuiti all'Amministrazione finanziaria, è agevolmente possibile l'identificazione "dei rapporti bancari e la titolarità del conto attraverso una semplice richiesta di informazioni agli istituti di credito.

Soprattutto quando la ricostruzione del *paper trail* passa attraverso i **rapporti bancari**, l'identificazione della pista che conduce dal bene apparentemente legittimo all'originaria provenienza delittuosa, spesso, nei casi di semplice trasferimento di denaro da un conto corrente diversamente intestato o acceso presso un diverso istituto di credito, non richiede particolari indagini tali da costituire un concreto ostacolo all'identificazione della provenienza illecita dei beni" (20).

Come chiarito dalla giurisprudenza, per la ravvisabilità della fattispecie di cui all'art. 648-ter.1 c.p., rileva qualsiasi condotta di **manipolazione, trasformazione, trasferimento di denaro** quando essa sia concretamente idonea ad ostacolare gli accertamenti sulla provenienza del denaro (21).

Ora, se occorre convenire con la medesima dottrina che la linea di demarcazione tra una condotta idonea "concretamente" ad ostacolare l'accertamento e quella non provvista di tale requisito, è anche vero che l'ordinario esercizio dei poteri mira proprio ad accertare l'avvenuto ostacolo sicché non può essere spinta la formulazione letterale della norma al punto tale da escludere la punibilità ogni qualvolta l'ostacolo fosse accertabile poiché detta soluzione implicherebbe, di fatto, l'esclusione della punibilità in ogni caso.

Si è dell'avviso, pertanto, che la circostanza che vi siano state **operazioni dissimulatorie precedenti** non elide la **portata criminosa di quelle successive** ispirate alla medesima finalità, parimenti idonee ad "allontanare" sempre più il bene dalla sua origine e a renderne difficoltoso l'accertamento (22).

Le conclusioni raggiunte trovano riscontro nell'elaborazione dottrinale sul tema, in seno alla quale si è osservato come la clausola contenuta nella tipizzazione dell'autoriciclaggio determina l'applicazione "della pena a chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, speculative, il denaro", nello svolgere la funzione di legittimare la condotta di **laundering** in caso di realizzazione della stessa da parte dello stesso soggetto autore della condotta corrispondente al delitto presupposto e nel sancire una **pena meno grave** rispetto a quella prevista per il riciclaggio, cristallizza il collegamento tra la condotta "riciclatrice" ed una "gestione" di utilità economiche già acquisite con una condotta a sua volta punibile.

Il che sta a significare che la punibilità - per quanto in forma meno grave - dell'autoriciclaggio dipende proprio dall'aver questo oggettivamente attentato all'ordine economico mediante l'attività di *laundering* e non già dall'aver finalizzato sin da principio il precedente delitto allo scopo di realizzare quest'ultima.

(19) Cass., Sez. 2, n. 30399/2018, cit.

(20) A. D'Avirro - M. Giglioli, op. cit.

(21) Cass., Sez. 2, n. 33074 del 14 luglio 2016, Rv. 267459;

Sez. 2, n. 33076 del 14 luglio 2016, Rv. 267691.

(22) Cass., Sez. 5, n. 21925 del 17 aprile 2018, Rv. 273183.

Il senso della norma si coglie, insomma non già sul piano della “rimproverabilità” soggettiva, ma su quello del passaggio **dall’ottenimento per vie illegali di un’utilità economicamente rilevante ad un reinvestimento** della medesima in ambiti, a loro volta, fruttuosi sotto il profilo economico e dannosi per gli interessi di quanti ne subiscano obiettivamente le conseguenze (23).

La dottrina, al riguardo, ha sollevato non poche critiche, atteso che si punisce chi investe **proventi illeciti in attività produttive**, mentre la punizione è esclusa per chi, invece, li destina al piacere individuale, circostanza che rivela una scala di valori deprecabile: premio per l’edonismo, condanna e riprovazione per l’attività produttiva.

Inoltre, la causa di non punibilità sarebbe formulata **in termini incerti ed ambigui** sicché i confini tra ciò che è penalmente rilevante e ciò che non lo è sarebbero oscuri e labili cosicché l’autore del reato presupposto sarà indotto a mantenere nell’economia sommersa i proventi conseguiti (24).

6. Reati tributari e autoriciclaggio

È indubbio, sono note le differenti posizioni in dottrina già con riferimento alla necessità o meno di inserire i reati tributari tra quelli rilevanti ai fini del reato di autoriciclaggio.

Prescindendo da tale discussione, occorre muovere necessariamente dal dato normativo, pur senza denunciare un evidente scollamento tra le singole previsioni nonché la mancata armonizzazione del quadro giuridico di riferimento.

Occorre prendere atto che, pacificamente, il risparmio d’imposta rientra tra il concetto di **incremento patrimoniale**, essendo evidente che aumentando di 100 un patrimonio esistente ovvero diminuendolo dello stesso importo, in termini non solo economici ma anche finanziari, le posizioni del contribuente sono perfettamente sovrapponibili.

Invero, quantunque le norme vadano interpretate nel senso che scaturisce dall’interpretazione letterale della formulazione della norma giuridica, è altrettanto vero che esiste pur sempre uno spazio a favore dell’interprete (dottrina, giudice

o Amministrazione finanziaria) necessario per armonizzare la sua applicazione con la *ratio* del precetto e la effettiva volontà del legislatore.

Non sfugge, ovviamente, l’imperatività in materia del **principio di legalità**, il quale, però, attiene al presupposto della criminalizzazione della condotta e dell’irrogazione della relativa sanzione e non alla corretta perimetrazione dell’**antigiuridicità**, che necessariamente è lasciata all’interpretazione del giudice, a maggior ragione di quello di legittimità.

Esclusa qualsiasi ipotesi di incostituzionalità della previsione normativa, i dubbi emersi sono stati ampiamente colmati dal diritto vivente, da cui non sussistono oggettivi motivi per discostarsi anche nell’ottica di una giustizia che anziché ancorata a mero formalismo miri anche a salvaguardare il **sistema economico**, impendendone l’inquinamento a motivo di investimento di capitali da parte della criminalità, comune e/o organizzata.

Ne consegue che, oltre ai casi di maggiore evidenza - quali, ad esempio, indebito rimborso dell’IVA, delle imposte sui redditi, di crediti inesistenti, di emissione di fatture per operazioni inesistenti - alla medesima conclusione occorre pervenire anche per i **delitti dichiarativi** (frode fiscale, frode commessa mediante altri mezzi, infedele dichiarazione, omessa dichiarazione) ovvero di **omesso versamento** (omesso versamento dell’IVA, delle ritenute, ecc.) (25).

7. Autoriciclaggio e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

Restano, per contro, per motivi differenti, dubbi e perplessità con riferimento al reato di sottrazione di beni al pagamento delle imposte di cui all’art. 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. A mente di tale disposizione, invero, chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto superiore ad un determinato ammontare, “aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l’ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni”.

(23) In dottrina, tra gli altri, si veda R. Razzante, “L’autoriciclaggio e i rapporti con i reati presupposti”, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, n. 4/2014; FA. Manna, “La nuova fattispecie di autoriciclaggio (art. 648-ter.1 c.p.): problemi esegutici e profili di costituzionalità”, in AA.VV., *Trattato di diritto penale*, Milano, 2015, pag. 950 ss.

(24) F. Sgubbi, “Il nuovo delitto di ‘autoriciclaggio’ una fonte

inesauribile di ‘effetti perversi’ dell’azione legislativa”, in *Dir. pen. contemporaneo*, Riv. on line del 10 dicembre 2014.

(25) In senso conforme si veda M. Croce, “Reati tributari - autoriciclaggio e delitti tributari: alcune osservazioni in tema di *fumus commissi delicti* e rapporto tra reati”, in *Rass. trib.*, n. 4/2021, pag. 1153.

Approfondimento

Reati tributari

I dubbi nascono in quanto, come rilevato, la norma presenta non poche analogie con l'autoriciclaggio del provento derivante dal reato tributario. Tuttavia, la norma penalistica non fa specifico riferimento alla **commissione di un reato tributario**, quale **presupposto** alla condotta di sottrazione fraudolenta al pagamento dell'imposta. Tuttavia, il richiamo alla **soglia di punibilità** rappresentata da un debito tributario superiore ad euro cinquantamila rivela inequivocabilmente che la condotta è stata preceduta dalla commissione di un reato tributario, anche perché quella soglia coincide con quella prevista dalla dichiarazione infedele e ricomprende quella della frode fiscale mediante altri artifici e dell'omessa dichiarazione.

È pacifico che per la configurazione della specifica fattispecie si richieda esclusivamente che l'atto simulato di alienazione o gli altri atti fraudolenti sui beni siano idonei ad impedire il **soddisfacimento totale o parziale del credito tributario**, non essendo necessaria la sussistenza di una procedura di riscossione in atto (26).

Ne consegue che il reato è integrato, sotto il profilo soggettivo, dal **dolo specifico**, rappresentato dal fine di sottrarsi al pagamento del proprio debito tributario e, sotto il profilo materiale, da una **condotta fraudolenta** atta a vanificare l'esito dell'esecuzione tributaria coattiva.

Si tratta, dunque, di un **reato di pericolo**, rispetto al quale la condotta penalmente rilevante può essere costituita da qualsiasi atto o fatto fraudolento intenzionalmente volto a ridurre la capacità patrimoniale del contribuente stesso, riduzione da ritenersi, con un giudizio *ex ante*, idonea, sia dal punto di vista quantitativo che qualitativo, a vanificare in tutto o in parte, o comunque rendere più difficile, una eventuale procedura esecutiva (27).

Con riferimento specifico alla condotta costituita dal compimento di **"altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni"**, essa è integrata da ogni comportamento che, sebbene formalmente lecito, sia però caratterizzato da una componente di artificio o di inganno (28).

E si è chiarito che, a differenza della l'alienazione simulata, che è finalizzata a creare una situazione giuridica apparente diversa da quella reale, gli atti dispositivi compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei ad eludere l'esecuzione

esattoriale, hanno natura fraudolenta, ai sensi del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 11 allorquando, pur determinando un trasferimento effettivo del bene, siano connotati da **elementi di inganno o di artificio**, cioè da uno stratagemma tendente a sottrarre le garanzie patrimoniali all'esecuzione (29).

Nel contempo, però, va anche ricordato che, secondo la giurisprudenza, ai fini della individuazione del **quid pluris** nella condotta con riferimento al concetto di atti simulati o fraudolenti di cui all'art. 388 c.p. - norma il cui schema risulta richiamato dall'art. 11 - sarebbe in contrasto con il principio di legalità una lettura della norma che facesse coincidere il requisito della natura fraudolenta degli atti con la loro mera idoneità alla riduzione delle garanzie del credito, per cui in quest'ottica può essere ritenuto penalmente rilevante solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per le **modalità tipizzate dalla norma**, non potendosi in definitiva far coincidere il carattere fraudolento degli atti con il fine di vulnerare le legittime aspettative dell'Erario (30).

In merito, può essere utile ricordare che, ad avviso della giurisprudenza, va esclusa la configurazione della condotta di autoriciclaggio, attraverso il mero trasferimento di somme oggetto di distrazione fallimentare, a favore di **imprese**, poiché effettivamente ciò non basta, occorrendo l'attitudine dissimulativa della condotta rispetto alla provenienza delittuosa del bene.

Nella sostanza ciò vuol dire che, per configurare, accanto alla bancarotta per distrazione dei beni dell'impresa, poi fallita, o del loro ricavato a finalità estranee all'impresa medesima, anche il delitto di autoriciclaggio non basta il mero impiego di quegli stessi beni in attività imprenditoriali, ma occorrono pure gli **ulteriori elementi** specificamente descritti dall'art. 648-ter.1 c.p., commi 1 e 4.

Con specifico riferimento alla **coesistenza dei due reati**, la dottrina, pur essendo prevalentemente orientata in senso positivo, non è affatto concorde.

È stato rilevato, infatti che il decreto delegato in tema di autoriciclaggio non ha neppure menzionato l'art. 11 ed il silenzio su di esso serbato alimenta le incertezze interpretative ed applicative, in passato in qualche modo mitigate dallo

(26) In senso conforme Cass., Sez. 3, n. 39079 del 9 aprile 2013, Rv. 256376; Sez. 3, n. 14720 del 6 marzo 2008, Rv. 239970; Sez. 5, n. 7916 del 10 gennaio 2007, Rv. 236053.

(27) Cass., Sez. 3, n. 13233 del 24 febbraio 2016, Rv. 266771-01; Sez. 3, n. 39079 del 9 aprile 2013, Rv. 256376.

(28) Cass., Sez. 3, n. 25677 del 16 maggio 2012, Rv. 252996.

(29) Cass., Sez. 3, n. 29636 del 2 marzo 2018, Rv. 273493-01; Sez. 3, n. 3011 del 5 luglio 2016, Rv. 268798-01.

(30) Cass., Sez. III, 14 settembre 2021, n. 37576; sent. n. 12213 del 21 dicembre 2017, Rv. 272171.

scarso rilievo che anche le Procure attribuivano alla fattispecie, oggi invece amplificate sia dal maggior ricorso ad essa, sia dalle gravi conseguenze che ne possono scaturire.

La medesima dottrina riconosce anche la configurabilità del riciclaggio e dell'autoriciclaggio in relazione al **profitto della sottrazione fraudolenta**; “ma neppure si deve scordare il possi-

bile cumulo tra tale incriminazione e quella di **bancarotta fraudolenta**, in passato esclusa per effetto della clausola di riserva presente nell'*incipit* dell'art. 11 oggi eliminata. Cumulo che la giurisprudenza ha peraltro già avuto modo di ammettere facendo leva sulle differenze tra le due fattispecie e quindi sulla configurabilità di un concorso formale” (31).

(31) S. Dorigo, “I nuovi confini giurisprudenziali del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte”, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2017, pag. 1577.