

AUTORICICLAGGIO E REATI TRIBUTARI(*)

di Antonio Gullo

***Abstract.** I rapporti tra riciclaggio e reati tributari sono stati al centro di un intenso dibattito in dottrina e, almeno in parte, in giurisprudenza. La questione si ripropone oggi avuto riguardo all'autoriciclaggio, con profili di ancor maggiore delicatezza. Il lavoro intende analizzare il tema, valorizzando una lettura forte del requisito della provenienza delittuosa del denaro, dei beni o delle altre utilità oggetto nell'art. 648 ter1. c.p. di impiego.*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il precedente del riciclaggio: dalle tesi restrittive... – 3. ...all'affermazione delle posizioni estensive. – 4. Le due concezioni a confronto: superare l'impostazione tradizionale? – 5. L'irruzione sulla scena del delitto di autoriciclaggio. – 6. Osservazioni conclusive.

1. Premessa.

Il tema che mi è stato affidato – quello dei rapporti tra autoriciclaggio e reati tributari – è indubbiamente spinoso; non che si tratti di tema nuovo, potendosi esso giovare dell'esteso dibattito in dottrina e giurisprudenza sul versante, speculare, del delitto di riciclaggio. Ma è proprio la diversità di vedute che si è registrata nel tempo rispetto all'art. 648 *bis* c.p. e, come avrò modo di evidenziare, il mutamento di indirizzo determinatosi a livello giurisprudenziale – dove si è passati da un approccio restrittivo a una lettura decisamente estensiva –, in una con il *trend* andatosi delineando sul fronte degli strumenti normativi sovranazionali, a testimoniare la problematicità della questione.

Il vero nodo centrale è rappresentato, come noto, dalla possibilità di ritenere integrato il delitto di riciclaggio nell'ipotesi in cui oggetto di sostituzione o trasferimento sia il risparmio d'imposta generato dal delitto fiscale. E a questo riguardo il riferimento

* Il presente contributo costituisce il testo, con alcune modificazioni e il corredo delle indicazioni bibliografiche essenziali, della relazione tenuta dall'Autore al Convegno di studi "Itinerari di diritto penale dell'economia. Riciclaggio", svoltosi presso l'Università degli Studi di Padova il 6 aprile 2016. Il contributo è destinato alla pubblicazione nel volume collettaneo a cura di R. Borsari; si ringraziano il Curatore e l'Editore per avere consentito ad anticiparne la pubblicazione in *questa Rivista*. Trattandosi di un contributo già accettato per la pubblicazione in quella sede, il lavoro non è stato sottoposto alla procedura di *peer review* prevista da *questa Rivista*.

normativo fondamentale è costituito dall'espressione «*provenienti da delitto non colposo*» che connota il denaro, i beni o le altre utilità interessati poi dalle successive condotte di 'ripulitura' o impiego.

A contendersi il campo sappiamo bene essere due opposte letture: una prima lettura diretta a conservare alla formulazione normativa una certa valenza tipizzante, esigendosi pertanto un preciso legame tra beni, denaro, utilità e delitto a monte¹; una seconda, volta per contro a privilegiare una interpretazione che valorizzi piuttosto la scelta normativa di sganciare il riciclaggio da un nucleo di delitti nominati presupposto, cosicché debba essere la nozione di provenienza a piegarsi alle scelte di politica criminale compiute dal legislatore².

Riserverò pertanto la mia attenzione a questo profilo, che chiama in causa in via del tutto prevalente i reati in materia di dichiarazione e che rappresenta a ben vedere l'ultima frontiera del riciclaggio rispetto ai delitti tributari, non mancando, infatti, avuto riguardo ad altre ipotesi criminose, una differenza di posizione tra gli stessi sostenitori della linea ermeneutica sopra per prima richiamata³.

In questo viaggio seguirò un ordine strettamente temporale, tenuto conto che – ricordavo prima questo aspetto – negli ultimi quindici anni è significativamente mutato lo scenario che si apre agli occhi di un osservatore del fenomeno di cui si tratta.

Spostiamo dunque indietro le lancette del tempo.

2. Il precedente del riciclaggio: dalle tesi restrittive...

Il tema della compatibilità tra riciclaggio e reati tributari si inizia naturalmente a porre a seguito del progressivo ampliamento della fattispecie criminosa qui in rilievo.

L'intera vicenda normativa del riciclaggio è d'altronde segnata da un affievolimento del legame con il delitto presupposto. Si passa, come noto, da una figura nata come reato ostacolo di gravi delitti, nel quadro di una strategia più che altro orientata a rafforzare la deterrenza nei confronti di allarmanti manifestazioni criminose, a uno strumento versatile di contrasto della criminalità economica. Da qui l'estensione, in una prima fase, del novero dei delitti presupposto, a dire il vero sempre riferito a

¹ V., in particolare, M. ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, in *Dig. disc. pen.*, vol. XII, Torino, 1997, 211; ID., *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, Milano, 1997, 408 ss.

² In questi termini si esprime F. D'ARCANGELO, *Frode fiscale e riciclaggio*, in *Riv. dott. comm.*, 2011, 334. Per ulteriori riferimenti bibliografici v. *infra* note 22-24.

³ Consistente è infatti l'indirizzo che tende a privilegiare un'analisi casistica: così, tra gli altri, S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali quali reati-presupposto del riciclaggio*, in *Riciclaggio e imprese. Il contrasto alla circolazione dei proventi illeciti*, a cura di S. Giavazzi e M. Arnone, Milano, 2011, 108 ss., che ritiene configurabile il riciclaggio rispetto ai reati fiscali finalizzati all'indebito rimborso o di omesso versamento di quanto dovuto all'erario; I. CARACCIOLI, *Il riciclaggio di denaro proveniente da frode fiscale*, in [questa pagina web](#), 1 s., il quale fa l'esempio della "vendita" di fatture false da parte di impresa "cartiera", della dichiarazione fraudolenta IVA che provoca un indebito rimborso e dell'"indebita compensazione" ex art. 10 *quater* d.lgs. n. 74 del 2000. Privilegiano altresì un siffatto approccio al tema A. CASTALDO – M. NADDEO, *Il denaro sporco. Prevenzione e repressione nella lotta al riciclaggio*, Padova, 2010, 163.

ipotesi di rilevante impatto, e del punto di incidenza della condotta – accanto al denaro e ai beni, fa la sua apparizione il richiamo alle utilità di provenienza delittuosa –, sino a giungere all’assetto a noi familiare fondato sul progressivo ampliamento dei comportamenti incriminati – dalla sostituzione al trasferimento, alla clausola di chiusura delle altre operazioni – e sul riferimento al delitto non colposo quale fonte del denaro etc.⁴, certo non in grado di assolvere a una funzione selettiva sul piano della tipologia criminosa ma pur sempre tale da non fare ritenere sufficiente, almeno sulla carta, la sola prova della generica provenienza illecita dell’oggetto del riciclaggio.

L’indistinto orizzonte, quanto ai delitti a monte, così determinatosi ha dato il via alla riflessione circa la configurabilità del riciclaggio in relazione al risparmio di imposta originato dal reato fiscale.

In questa fase non vi è peraltro alcun chiaro indice a livello europeo nel senso dell’inclusione dei proventi da reato fiscale nel perimetro del riciclaggio. Anzi, si sottolineava come la definizione di «provento» come «ogni vantaggio economico derivato da reati» di cui alla Convenzione di Strasburgo del 2000 – significativamente riguardante tanto il riciclaggio quanto la confisca, a certificare un legame tra le due figure – fosse, pur riconoscendosene l’estrema vaghezza, «in qualche modo suggestiva di un vantaggio conseguito dal reo attraverso il reato, e non di un danno evitato»⁵. E, sulla stessa scia, vi erano voci inclini a evidenziare come una lettura tanto della nozione di provento, quanto di quella di reato presupposto – quest’ultima contenuta nella lett. e) dell’art. 1 della menzionata Convenzione e diretta a valorizzare l’utilizzo del verbo ‘formare’ nella definizione ivi adoperata – dovesse condurre a ritenere, in combinato con il termine ‘provenienza’ di cui all’art. 648 *bis* c.p., che il ‘provento’ andasse «inteso quale vantaggio economico che si forma *ex novo*, o che determina un accrescimento nel patrimonio del responsabile del crimine»⁶.

Tutt’al più si poteva rilevare come l’Azione comune del 3 dicembre 1998 del Consiglio dell’Unione europea n. 98/699 GAI, si limitasse all’art. 1, comma 1, a lasciare impregiudicate le riserve fatte a proposito della confisca dei proventi derivanti dai reati punibili ai sensi della legislazione fiscale⁷.

⁴ Per una ricostruzione dell’evoluzione della normativa in materia v. M. ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, cit., 204 s.; M. ANGELINI, voce *Riciclaggio*, in *Dig. disc. pen.*, Aggiornamento, Tomo II, N-Z, Torino, 2006, 1392 ss.; V. MANES, voce *Riciclaggio e reimpiego di capitali illeciti*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. V, Milano, 2006, 5229 s.

⁵ Così M. ZANCHETTI, *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, cit., 409.

⁶ In questi termini si esprime U. LIGUORI, *Rapporti tra condotte principali e reato-presupposto: cause di estinzione del reato o della pena, cause di esclusione dell’antigiuridicità, cause di non punibilità o non imputabilità, Abolition criminis, dichiarazione di incostituzionalità*, in *Riciclaggio e reati connessi all’intermediazione mobiliare*, a cura di A. Manna, Torino, 2000, 104.

⁷ V. già S. SEMINARA, *I soggetti attivi del reato di riciclaggio tra diritto vivente e proposte di riforma*, in *Dir. pen. proc.*, 2005, 238, nota 29, che sembra citare l’Azione comune come indice a favore della ammissibilità del riciclaggio rispetto ai reati tributari. In argomento v., di recente, A.M. MAUGERI, *L’autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari: ulteriore espressione di voracità statuale o utile strumento di politica criminale?*, in *Punire l’autoriciclaggio. Come, quando e perché*, a cura di E. Mezzetti e D. Piva, Torino, 2016, 102.

Sul versante interno, si faceva a sua volta strada un'interpretazione del nesso di provenienza richiesto dall'art. 648 *bis* c.p. in parallelo alla nozione di profitto oggetto della confisca di proprietà *ex art.* 240 c.p.

Non è questa la sede per affrontare la riconducibilità alla nozione di profitto del risparmio di spesa⁸ ma è interessante rilevare – a suggello della contiguità tematica sopra segnalata – come le vicende applicative in materia abbiano avuto un indubbio peso sulla originaria posizione (negativa) circa la compatibilità tra riciclaggio e reati tributari.

La nozione di profitto delineatasi in giurisprudenza dalla sentenza *Focarelli* in poi – quale beneficio aggiunto di tipo patrimoniale, nonché la sua caratteristica di essere evento in senso tecnico del reato, con i conseguenti corollari della necessità di una sua immediata derivazione causale, di un nesso di pertinenzialità diretta con il reato medesimo – ha favorito, come accennavo, una lettura forte del requisito, per alcuni versi, speculare del riciclaggio⁹.

Il risultato è stato quello, per un certo tratto, di una ricostruzione in termini unitari della nozione di provento, valevole pertanto sia per la confisca che per il riciclaggio, e connotata dalla esclusione dal suo ambito semantico e contenutistico dei meri risparmi di spesa.

In questo clima si inserisce una, spesso citata, decisione del Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Milano che afferma a chiare lettere la impossibilità di configurare il riciclaggio rispetto ai reati tributari, in ragione in definitiva della mancata individuabilità della natura e consistenza dei proventi illeciti¹⁰. L'assunto da cui si prendono le mosse è che il reato presupposto del riciclaggio possa essere costituito soltanto dai delitti che provocano un arricchimento evidente e tangibile nella disponibilità dell'autore. Un arricchimento che deve essere fisicamente localizzabile e dunque, come rilevato, «isolabile [...] e riconoscibile nel complesso del patrimonio dell'autore»¹¹, parlandosi a questo riguardo di «identificabilità in senso civilistico» del provento¹².

Ricostruito cursoriamente lo stato del dibattito in materia sino ad alcuni anni addietro, vediamo adesso di volgere lo sguardo in avanti e di avvicinarci ai giorni nostri.

⁸ V., diffusamente e con specifico riferimento all'autoriciclaggio, A.M. MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, cit., 107. In linea generale sul tema v. V. MONGILLO, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 717 ss.

⁹ V. oltre agli Autori appena citati, C.E. PALIERO – F. MUCCIARELLI, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2015, 248 ss., nonché la Relazione della Corte di Cassazione – Ufficio del Massimario – n. 41/14 del 17 giugno 2014.

¹⁰ V. Trib. Milano, Ufficio G.i.p., ord. 19 febbraio 1999, in *Foro ambr.*, 1999, con nota di G. FLORA, *Sulla configurabilità del riciclaggio di proventi da frode fiscale*, 441 ss.

¹¹ Così G. FLORA, *Sulla configurabilità*, cit., 441.

¹² L'espressione è di S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali*, cit., 102.

3. ...all'affermazione delle posizioni estensive.

Il primo segnale di quel mutamento di tendenza al quale ho fatto cenno in avvio è dato dal panorama normativo sovranazionale ma anche interno.

A livello di Unione europea il processo di ampliamento della portata del riciclaggio si era già avuto con le direttive del 2001 e del 2005 in materia di prevenzione del fenomeno criminoso in questione, che avevano segnato una estensione dell'originario (ristretto) nucleo di reati presupposto¹³. Ma il salto di qualità è indubbiamente rappresentato dalle quaranta Raccomandazioni del GAFI del febbraio 2012 e dalla recente Direttiva del 2015 in materia di prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, del 20 maggio 2015.

Nella terza raccomandazione del GAFI l'indicazione ai Paesi è chiara non solo nel senso di estendere il riciclaggio a tutti i reati gravi, nella prospettiva di includervi il maggior numero possibile di reati presupposto, ma di ricomprendere altresì, come risulta dall'elenco stilato, i reati fiscali¹⁴.

Nella medesima prospettiva si muove la citata direttiva del 2015 che, dopo aver definito all'art. 3, comma 4, quale attività criminosa 'rilevante' ai fini del riciclaggio, «qualsiasi tipo di coinvolgimento criminale nella perpetrazione dei seguenti reati gravi», vi inserisce espressamente i reati fiscali¹⁵.

Anche sul versante della legislazione interna non mancano indicazioni nel senso di, quantomeno, prendere atto della connessione tra riciclaggio, reimpiego, oggi autoriciclaggio, e reati fiscali. In sede di commento all'introduzione nel nostro sistema del *self laundering* da più parti si è evidenziata la collocazione della rilevante modifica normativa in questione all'interno di un provvedimento destinato alla lotta all'evasione fiscale, così come la costruzione delle previsioni di non punibilità, in caso di *voluntary disclosure*, tale da certificare il legame tra condotte di riciclaggio in senso ampio e universo dei reati fiscali¹⁶.

¹³ Per una articolata ricostruzione dell'evoluzione normativa in sede eurounitaria si rinvia a A.M. MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, cit., 102.

¹⁴ V. p. 115 del documento elaborato dal GAFI consultabile sul sito <http://www.fatf-gafi.org/home/>.

¹⁵ Il riferimento è alla lett. f) del comma 4 dell'art. 3 ove si fa menzione di «tutti i reati, compresi i reati fiscali relativi a imposte dirette e indirette, quali specificati nel diritto nazionale, punibili con una pena privativa della libertà o con una misura di sicurezza privativa della libertà di durata massima superiore ad un anno ovvero, per gli Stati membri il cui ordinamento giuridico prevede una soglia minima per i reati, tutti i reati punibili con una pena privativa della libertà o con una misura di sicurezza privativa della libertà di durata minima superiore a sei mesi».

L'aspetto in questione è stato emblematicamente sottolineato da numerosi autori: v., tra gli altri, A.M. MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, cit., 103 s.; V. MONGILLO, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa*, cit., 735, nota 49; R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e autoriciclaggio*, in *Rass. trib.*, 2016, 321.

¹⁶ V., tra gli altri, L. TROYER – S. CAVALLINI, *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del "vicino ingombrante"*, in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2015, 105; R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e autoriciclaggio*, cit., 317 s. Sul piano normativo il riferimento è al comma 1, lett. b) e al comma 3 dell'art. 5 *quinquies* – introdotto dall'art. 1, l. n. 186 del 2014 – i quali escludono la punibilità a titolo rispettivamente di riciclaggio, reimpiego e autoriciclaggio per chi aderisce alla procedura di collaborazione

Il terreno era del resto stato ampiamente preparato dalle Istruzioni operative per la segnalazione di operazioni sospette della Banca d'Italia che sin dal lontano 2001 contemplano i reati fiscali tra quelli presupposto del riciclaggio¹⁷.

In questo contesto non sorprende la virata della giurisprudenza – sin lì peraltro poggiante sul singolo precedente sopra richiamato – che ha intrapreso con decisione la via della piena configurabilità del riciclaggio allorché il delitto a monte sia di natura fiscale. La chiave di volta, nel ragionamento sviluppato in ambito applicativo, è rappresentata dalla nozione di utilità che, come ricordavo in avvio, è stata aggiunta dal legislatore nel percorso di interpolazione dell'art. 648 *bis* c.p. – a dire il vero in una fase in cui ancora il riciclaggio era legato a un nucleo ben preciso di delitti tra i quali non figuravano quelli fiscali.

L'estensione del punto di incidenza delle condotte di riciclaggio è valorizzato dai giudici di legittimità proprio nell'ottica di non sottrarre allo spettro applicativo della fattispecie alcun vantaggio illecito. Da qui l'affermazione, cristallizzata in una nota pronuncia della Cassazione del 2012, secondo cui «la locuzione 'altra utilità' è talmente ampia che in esse devono farsi rientrare tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile», con il risultato, ad avviso della Corte, di ricomprendervi «non solo quegli 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 s'impoverisca»¹⁸.

A spianare la strada, come visto autonomamente intrapresa dalla giurisprudenza sul terreno proprio del riciclaggio, è altresì intervenuta la mutata sensibilità dei giudici di legittimità rispetto tanto alla confiscabilità del mero risparmio di spesa quanto alla tipologia di confisca da ammettere.

Dopo il trittico rappresentato dalle sentenze sui casi *Gubert*, *Thyssenkrupp* e *Lucci* l'orizzonte interpretativo riconsegnato a chi si volesse cimentare con le questioni appena accennate è caratterizzato: dal pieno riconoscimento quale oggetto di ablazione patrimoniale di utilità anche indirette o mediate dell'attività criminosa; dalla sottoponibilità a confisca dei «risparmi 'assoluti' di spesa»¹⁹; dalla qualificazione come diretta della confisca, e non per equivalente, dei casi in esame sul presupposto che il

volontaria, se commessi in relazione ai reati tributari di cui alla lettera a) della medesima disposizione (artt. 2, 3, 4, 5, 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000).

¹⁷ V. p. 4 s. delle dette Istruzioni. Riferimenti già in S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali*, cit., 103, con richiami anche ai provvedimenti successivi adottati dall'Ufficio Italiano Cambi e dalla Guardia di Finanza, i quali si muovono nel medesimo solco.

¹⁸ V. Cass., sez. II, 17 gennaio 2012, n. 6061. In passato si registrano pronunce in cui si afferma la piena compatibilità tra riciclaggio e delitti fiscali ma l'affermazione rimane, a ben vedere, a livello di *obiter dictum* (v. Cass., sez. VI, 30 ottobre 2009, n. 45643; Cass., sez. I, 27 novembre 2008, n. 1024). Si ribadisce invece il principio espresso nella citata sentenza del 2012, affrontando *ex professo* la questione di cui si tratta, pur nel quadro di argomentazioni di tipo essenzialmente assertivo, in Cass., sez. II, 11 novembre 2014, n. 47436.

¹⁹ L'espressione è di V. MONGILLO, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa*, cit., 738.

profitto, consistendo in denaro, bene tipicamente fungibile, sia sempre suscettibile di apprensione attraverso quest'ultima modalità²⁰.

Se ciò non bastasse, anche le linee di sviluppo della disciplina, quali tracciate dalle Commissioni che si sono occupate negli ultimi anni del tema del riciclaggio, deponevano nel senso di una consacrazione normativa degli approdi, per lo più giurisprudenziali, qui sintetizzati.

Il riferimento è ai lavori della Commissione Fiandaca che, incaricata di elaborare una proposta di intervento in materia di criminalità organizzata, si è pure impegnata con la riformulazione del settore di disciplina in esame. Tra le diverse questioni affrontate – prima fra tutte, progettare le modalità di incriminazione dell'autoriciclaggio – vi è per l'appunto quella di porre chiarezza sul tema riciclaggio/reati tributari, a conferma peraltro del permanere almeno di un certo tasso di problematicità. La soluzione è stata di specificare che ai nostri fini per proventi dovessero intendersi «denaro, beni o altre utilità, anche ottenute o ricavate da un delitto tributario o doganale»²¹.

Insomma, la sensazione è quella di un terreno che ha iniziato progressivamente a franare sotto i piedi dei sostenitori di una ricostruzione in termini stringenti del nesso di provenienza di cui agli artt. 648 *bis* e ss. c.p.: si replica, a ben vedere, il parallelo tra confisca e riciclaggio ma con cadenze opposte a quelle prima illustrate, atteso che, alla luce della recente evoluzione, il mero risparmio di spesa diviene a pieno titolo provento del reato. Situazione, anche su tale fronte, venuta a complicarsi ulteriormente allorché in un mosaico, a dire il vero già di non facile ricomposizione, è stato inserito il tassello dell'autoriciclaggio.

Prima però di soffermare l'attenzione sul nuovo art. 648 *ter*1. c.p., vediamo di fissare meglio la cornice al cui interno il legislatore ha operato.

4. Le due concezioni a confronto: superare l'impostazione tradizionale?

Il tema dei rapporti tra riciclaggio e reati tributari si pone al crocevia tra istanze di politica criminale ed esigenze di garanzia. Come visto, la situazione spirituale è negli anni mutata, anche se ciò è accaduto soprattutto sul versante giurisprudenziale. Questo

²⁰ «Deve essere tenuto ben presente che la confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta»: questa è, come noto, la lapidaria asserzione delle Sezioni Unite *Gubert*.

Una dettagliata ricostruzione dei diversi passaggi riportati nel testo in A.M. MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, cit., 125 ss.; V. MONGILLO, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa*, cit., 738 ss. Severi rilievi alla sentenza *Gubert* in C.E. PALIERO – F. MUCCIARELLI, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., 247 ss. Sempre in chiave critica nei confronti della decisione delle Sezioni Unite, nel quadro peraltro di un coro di voci piuttosto unanime in dottrina, si esprimono R. BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Soc.*, 2014, 867 ss.; A.M. DELL'OSSO, *Confisca diretta e confisca per equivalente nei confronti della persona giuridica per reati tributari commessi dal legale rappresentante: le Sezioni Unite innovano ma non convincono*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2014, 401 ss.

²¹ V., per quanto attiene alla proposta riformulazione dell'art. 648 *bis* c.p., la [relazione della Commissione](#) pubblicata in *questa Rivista*, 12 febbraio 2014, 8.

non vuol certo dire che non vi siano state posizioni di segno contrario in dottrina²² né che non si sia ampliata nel tempo la platea dei sostenitori della soluzione positiva²³; non sembra però inutile constatare come a tutt'oggi sia maggioritaria la posizione negativa²⁴ e che, piuttosto, si avverta una tendenza a prendere atto della prevalenza della 'ragion fiscale', spostando così l'attenzione sugli altri elementi – diversi dal requisito della provenienza delittuosa – in grado di disinnescare il rischio di *overcriminalization*²⁵.

Può essere allora utile soffermarsi in modo più disteso sulle ragioni alla base degli opposti orientamenti.

L'argomento di fondo a supporto della tesi restrittiva è di tipo letterale: si rimarca difatti come la locuzione 'provenienti da delitto non colposo' non possa che alludere a un trasferimento di ricchezza, denotando necessariamente un 'moto da luogo'²⁶. Si valorizza in tal modo la logica di tutela, prima nei confronti del terzo riciclatore ma oggi anche rispetto all'autore del delitto presupposto, esigendosi la prova «di un legame preciso fra delitto e arricchimento» tale per cui debba trattarsi di denaro che faccia «ingresso nel patrimonio del reo grazie al delitto» e non che a esso preesista²⁷.

Da qui la conclusione secondo cui non possa ritenersi integrato il requisito in parola «con riferimento alla somma oggetto di 'frode fiscale', o accantonata in un 'fondo nero' coperto mediante un 'falso in bilancio', perché la stessa non è identificabile, sul

²² V. S. SEMINARA, *I soggetti attivi*, cit., 238; G. IZZO, *La frode fiscale quale possibile delitto-presupposto del riciclaggio*, in *Il fisco*, 1996, 21, 5291.

²³ In questo senso M. ANGELINI, voce *Riciclaggio*, cit., 1406 ss.; F. D'ARCANGELO, *Frode fiscale e riciclaggio*, cit., 334 ss.; P. IELO, *Delitti tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*, in *Rivista* 231, 2010, 1, 10. Con riferimento al delitto di autoriciclaggio v. L. DEAGLIO, *Autoriciclaggio e reati tributari: lo scontro dottrinale in punto di compatibilità*, in *Autoriciclaggio. La sistematica punitiva*, a cura di A. Rossi e S. Quattrococo, Napoli, 2017, 103, pur con qualche nota di problematicità, nonché M. GALLI, *Dentro il castello dei destini incrociati: la responsabilità dell'ente da autoriciclaggio*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2016, 131 (secondo cui «le difficoltà profilantesi sul piano teorico e, soprattutto, applicativo, non consentono di escludere che un autoriciclaggio da reati fiscali sia, almeno in astratto, configurabile»).

²⁴ Escludono che il risparmio fiscale possa costituire oggetto di riciclaggio, tra gli altri, B. ASSUMMA, *Riciclaggio di capitali e reati tributari*, in *Rass. trib.*, 1995, 1779 ss.; I. CARACCIOLI, *Il riciclaggio di denaro proveniente da frode fiscale*, cit., 2; R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 1, 1163 ss.; S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali*, cit., 104 ss.; F. HINNA DANESI, *Proventi da frode fiscale e riciclaggio*, in *Il riciclaggio del denaro nella legislazione civile e penale*, a cura di C.G. Corvese e V. Santoro, Milano, 1996, 283 ss.; V. MANES, tra i diversi scritti, in *Il contrasto al riciclaggio, tra repressione e prevenzione: alcuni nodi problematici*, in *Critica dir.*, 2008, 271; A. PAGLIARO, *Principi di diritto penale. Parte speciale, III, Delitti contro il patrimonio*, Milano, 2003, 489; M. ZANCHETTI, *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, cit., 408 ss. In relazione all'autoriciclaggio v., nello stesso senso, A. D'AVIRRO – M. GIGLIOLI, *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 145 ss.; L. TROYER – S. CAVALLINI, *Apocalittici o integrati?*, cit., 105 s. In questa direzione sembrerebbe in definitiva orientata anche A.M. MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, cit., 101 s.

²⁵ V., ad esempio, R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e autoriciclaggio*, cit., 327 ss.

²⁶ In questi termini in particolare, R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, cit., 1171.

²⁷ M. ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, cit., 211, nonché ID., *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, cit., 416: «[...] un provento da attività lecita, componente a pieno titolo l'imponibile fiscale, non può diventare provento da reato – nel senso di cui agli artt. 648 e 648-bis c.p. – solo perché le tasse non sono pagate e dunque parte di esso (corrispondente all'imposta) diviene un indebito arricchimento (indebito non-impovertimento, per la precisione)». Nella manualistica, nel medesimo senso, v. A. PAGLIARO, *Principi*, cit., 489.

piano logico, al di fuori e prima della vicenda normativa descritta nel delitto ritenuto presupposto del riciclaggio, cosicché la stessa possa dirsi 'pro-venire' all'autore; la frode fiscale o il falso in bilancio non *trasferiscono* un bene nella sfera del reo ma solamente contemplano, come oggetto, un bene individuabile solo *a posteriori*, attraverso il *quantum* oggetto dei delitti stessi»²⁸.

Di opposto tenore, naturalmente, le considerazioni sviluppate sul fronte estensivo. Anche qui peraltro a essere messi in campo, come ho accennato in avvio, sono elementi testuali: il generico richiamo quale fonte produttiva del provento a qualunque delitto non colposo comporta, in questa prospettiva, la necessità di non limitare in chiave interpretativa la portata della previsione in tema di riciclaggio, con il corollario – ricordavo anche prima questo profilo – che dovrebbe essere l'estremo della provenienza a piegarsi al dettato normativo, quale si è andato consolidando, e non invece il contrario. Infine, si fa riferimento alla locuzione 'altra utilità', considerata espressione *passerpartout* in grado di superare qualsivoglia ostacolo a una generalizzata applicazione degli artt. 648 *bis* e *ter* in relazione a reati tributari.

Interessante può piuttosto risultare la circostanza che, a questa risoluta affermazione, faccia da contraltare il riconoscimento, avuto riguardo all'allora vigente assetto di disciplina, delle difficoltà di accertare poi la responsabilità, nei casi di cui si tratta, del terzo riciclatore sul piano dell'accertamento del dolo, avendo cura al contempo di sottolineare come si fosse in presenza di problemi di ordine probatorio e non incidenti sulla possibile, astratta configurabilità del reato.

E ancora si dava atto delle interferenze esercitate dalle peculiarità strutturali dei reati tributari qui in rilievo. Si è così parlato di un vero e proprio «limbo penale»²⁹ in cui cadrebbero le condotte di sostituzione, trasferimento attuate nelle more della presentazione della dichiarazione; limbo che determinerebbe la sottrazione dell'autore a qualunque conseguenza punitiva, atteso che, al momento della condotta, la 'ripulitura' degli asseriti proventi avrebbe luogo allorché essi non sono ancora di origine delittuosa. Senza infine dimenticare l'incidenza rivestita dalla presenza delle soglie di punibilità che, in questo caso ancora una volta sotto il profilo del dolo, comporterebbero – laddove naturalmente si acceda all'opzione ricostruttiva secondo cui esse sarebbero elementi del tipo criminoso – ostacoli non agevoli in sede di ricostruzione dei contenuti del coefficiente soggettivo.

²⁸ V. MANES, *Il delitto di riciclaggio*, in *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, a cura di S. Canestrari - A. Gamberini - G. Insolera - N. Mazzacuva - F. Sgubbi - L. Stortoni - F. Tagliarini, 4^a ed., Bologna, 2006, 643; ID., voce *Riciclaggio e reimpiego di capitali illeciti*, cit., 5234. Sul punto v. altresì le osservazioni, seppur in tema di ricettazione avuto riguardo alla tutela dei marchi, di M. PAPA, *La vendita di prodotti con marchi contraffatti: spunti sui rapporti tra ricettazione e norme disciplinanti la circolazione di «cose illecite»*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, 756 s.

²⁹ L'espressione è di P. IELO, *Delitti tributari e riciclaggio*, cit., 12. In argomento v. inoltre G. IZZO, *La frode fiscale*, cit., 5293, nonché il testo dell'audizione, svoltasi in data 24 gennaio 2013, del dott. Di Vizio nell'ambito dei lavori del Gruppo di Studio sull'autoriciclaggio istituito presso il Ministero della Giustizia, e presieduto dal dott. Francesco Greco, 10. Più di recente v. M. GALLI, *Dentro il castello dei destini incrociati*, cit., 128 ss. Per una analitica trattazione del tema, nel quadro però di una posizione diretta a escludere il riciclaggio di meri risparmi di spesa, S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali*, cit., 105 ss.

Sono dunque quelli avanzati dai 'tradizionalisti' argomenti di stampo formalistico e che comunque non fanno i conti con la nuova stagione del riciclaggio?

A dire il vero, mi sembra che le cose non stiano così, almeno se guardiamo al riciclaggio quale configurato nel nostro ordinamento. Si tratta piuttosto, come giustamente rilevato, di tenere in conto quello che è «un connotato intrinseco del provento, connesso alla struttura stessa di base del reato di riciclaggio, senza il quale non pare possibile accertare né la sussistenza materiale del fatto né il dolo del riciclaggio»³⁰ ovvero sia quello della sua identificabilità.

E la ragione è presto detta: la fattispecie in questione, se non si vuole aprire la strada a pericolosi meccanismi di imputazione di responsabilità a carattere presuntivo, esige che il provento – sia esso denaro, beni o le altre utilità – sia riconoscibile *ex ante* nel momento in cui entra nel patrimonio del soggetto. Se così non fosse, e dunque il risparmio di imposta fosse reputato possibile oggetto dei delitti di cui agli artt. 648 *bis* e ss. c.p., qualunque condotta di sostituzione o trasferimento o di reimpiego di denaro o beni, rientranti nella disponibilità del soggetto al quale fosse contestato il reato fiscale in questione, sarebbe passibile di incriminazione, poiché saremmo in presenza di un bene che rimane confuso nel patrimonio dell'autore del delitto presupposto al quale spetterebbe la difficile prova della sua origine lecita.

E d'altronde una siffatta soluzione ermeneutica è ulteriormente supportata dal fatto che il riciclaggio, e ancor di più l'autoriciclaggio, si fondano sul pilastro dell'ostacolo all'identificazione della provenienza delittuosa: sembra logico ritenere che se il legislatore punisce tali comportamenti solo se frappositivi³¹ rispetto alla ricostruzione del percorso delittuoso, il relativo provento debba essere, allorché perviene all'autore, riconoscibile³².

Né mi pare che, così procedendo, si finisca con il sovrapporre il concetto di identificabilità con l'individuazione in concreto dello specifico oggetto materiale di derivazione illecita³³.

³⁰ Così S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali*, cit., 104. Sul punto v. anche A.M. DELL'OSSO, *Riciclaggio di proventi illeciti e sistema penale*, Torino, 2017, 120 s., il quale pone l'accento sull'esigenza di una «rilettura dell'identificabilità» secondo il canone della «riciclabilità», dovendosi distinguere i proventi privi di una *dirty label* – ad esempio, «i risparmi frutto di una mendace rappresentazione al Fisco» – da quelli di derivazione illecita, «come tali, non immediatamente spendibili» – si fa il caso del professionista alle prese con il «reinserimento» nell'economia legale di compensi 'in nero', non dichiarati entro il previsto termine –, e solo nelle ipotesi del secondo tipo si ammette la «piena applicabilità» dell'art. 648 *bis* c.p.

³¹ Così C. PIERGALLINI, *Autoriciclaggio, concorso di persone e responsabilità dell'ente*, in *Criminalia*, 2015, 544.

³² V. G. PECORELLA, *Circolazione del denaro e riciclaggio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1991, 1228 ss.; G. FLORA, *Sulla configurabilità*, cit., 442; S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali*, cit., 105: «[...] qualificare il risparmio di imposta come provento riciclabile può portare a risultati inaccettabili in tema di accertamento del successivo fatto di riciclaggio. Infatti, se il provento fiscale non ha una sua autonomia, una sua identità prima dell'intervento ripulitore, non si può essere sicuri del percorso o della destinazione di quel provento, né si può essere sicuri che il risparmio di imposta sia proprio l'ammontare oggetto delle successive condotte di riciclaggio o reimpiego».

³³ V. i rilievi di M. ANGELINI, voce *Riciclaggio*, cit., 1407.

In realtà, l'assunto secondo cui ciò che conta per assurgere ad oggetto materiale del riciclaggio è «il fatto di costituire un vantaggio economico identificabile nel suo ammontare» non ci pare condivisibile per due ragioni³⁴.

Intanto, si riduce il concetto di provento di reato a quello di qualunque vantaggio economico derivante dal reato, secondo il criticabile percorso seguito dalle Sezioni Unite *Gubert* in tema di confisca diretta a proposito del concetto di profitto³⁵.

In secondo luogo, non si chiarisce un punto decisivo: il vantaggio economico di cui si tratta comunque deve risultare identificabile prima della vicenda criminosa alla base del riciclaggio e non, come opportunamente ricordato, solo successivamente e, salvo *Gubert*, per equivalente.

A questo riguardo, non sembra neppure argomento vincente quello, spesso utilizzato, di richiamare la scelta legislativa di prevedere la confisca per equivalente in ambito tributario³⁶.

Tale scelta dimostra anzitutto come il risparmio di spesa non sia individuabile all'interno del patrimonio del soggetto, tanto da essere considerata la confisca diretta un'arma spuntata; ma ancor prima essa dovrebbe condurre a escludere la sussistenza del riciclaggio o di reati affini, i quali non possono avere ad oggetto l'equivalente del provento del reato³⁷.

Infine, non insuperabile risulta altresì il richiamo alle altre utilità. Anche per esse vale infatti il requisito della provenienza da delitto che, secondo l'auspicabile lettura restrittiva, richiede che tali utilità preesistano al ritenuto delitto presupposto e presentino dunque una loro riconoscibilità *ex ante*.

Nel caso del risparmio d'imposta come altra utilità, due sembrano le possibilità.

Si può ritenere che esso si appunti su denaro presente nel patrimonio del reo, e allora, certamente, tale denaro non proviene dal delitto tributario ma a esso preesiste.

L'alternativa è quella di identificare il risparmio di spesa in una frazione ideale del patrimonio del soggetto che, come ricordato prima, è ricostruita *a posteriori* e comunque non può costituire oggetto del riciclaggio in quanto non localizzabile.

5. L'irruzione sulla scena del delitto di autoriciclaggio.

È questo lo scenario nel quale irrompe il delitto di autoriciclaggio *ex art. 648 ter* l. c.p.

La *sedes materiae*, già sopra richiamata, in cui ha trovato posto la rilevante novità in questione – quella per l'appunto di un provvedimento in sostanza rivolto alla lotta all'evasione fiscale – e le aspettative, quasi taumaturgiche, riposte nel nuovo strumento normativo sul terreno del contrasto alla criminalità del profitto, hanno condotto a una

³⁴ Così M. ANGELINI, voce *Riciclaggio*, cit., 1407.

³⁵ V. C.E. PALIERO – F. MUCCIARELLI, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile*, cit., 247 e 250 s.

³⁶ V., ad esempio, F. D'ARCANGELO, *Frode fiscale e riciclaggio*, cit., 335 s.

³⁷ Sul punto v. S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali*, cit., 105. Più di recente, evidenziano questo profilo L. TROYER – S. CAVALLINI, *Apocalittici o integrati?*, cit., 106.

immediata rivitalizzazione del dibattito in merito ai rapporti con i reati tributari, ora proiettato sullo schermo dell'autoriciclaggio.

È noto come la previsione che ci occupa abbia da subito posto nodi interpretativi di non facile soluzione: dalla precisa definizione del suo perimetro applicativo, anche con riferimento alla controversa clausola di non punibilità di cui al quarto comma dell'art. 648 *ter*1. c.p., al rompicapo giuridico dei rapporti tra riciclaggio e autoriciclaggio nelle frequenti ipotesi di realizzazione plurisoggettiva del fatto, alla combinazione tra la fattispecie criminosa *de qua* e il sistema della responsabilità degli enti³⁸.

Mi sembra però che sul fronte in rilievo, il dibattito sin qui ricostruito in materia di riciclaggio e reati tributari possa essere trasferito nel suo nucleo essenziale sul terreno dell'autoriciclaggio.

Il baricentro della figura di cui all'art. 648 *ter*1. c.p. ruota anch'esso sul nesso di provenienza delittuosa che, come abbiamo visto, ha rappresentato l'asse portante delle argomentazioni critiche verso l'ammissibilità di un riciclaggio avente ad oggetto il risparmio di imposta³⁹. Al contempo, anche nell'autoriciclaggio l'oggetto materiale è individuato facendo riferimento accanto al denaro e ai beni, alle altre utilità, dato quest'ultimo caro invece ai fautori della lettura estensiva.

Non mancano naturalmente elementi di diversità rispetto al prototipo normativo del riciclaggio ma essi paiono piuttosto giocare un ruolo sul terreno dell'eventuale delimitazione della rilevanza penale di condotte relative a proventi in genere.

Un primo requisito di tipo strutturale è rappresentato dalla precisa ricostruzione delle modalità oggettive di integrazione del reato. Esse sono identificate dall'art. 648 *ter*1. c.p. nell'impiego, sostituzione, trasferimento in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative del denaro, dei beni o delle altre utilità.

A prima vista la norma sembra replicare, in uno sforzo di sintesi, le condotte previste dagli artt. 648 *bis* e *ter* c.p.: sostituzione e trasferimento sono tratti dal riciclaggio, mentre l'impiego allude ovviamente al corrispondente comportamento di cui all'art. 648 *ter* c.p. Viene però meno il richiamo alle altre operazioni di cui all'art. 648 *bis* c.p., mentre

³⁸ Su questi aspetti v., tra gli altri, F. D'ALESSANDRO, *Il delitto di autoriciclaggio (art. 648-ter. 1 c.p.), ovvero degli enigmi legislativi riservati ai solutori "più che abili"*, in *Il nuovo volto della giustizia penale*, a cura di G.M. Baccari - K. La Regina - E.M. Mancuso, Padova, 2015, 3 ss.; F. MUCCIARELLI, [Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 1/2015, 108 ss.; A.M. DELL'OSSO, *Il reato di autoriciclaggio: la politica criminale cede il passo a esigenze mediatiche e investigative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 797 ss.; C. PIERGALLINI, *Autoriciclaggio, concorso di persone e responsabilità dell'ente*, cit., 539 ss.; S. SEMINARA, *Spunti interpretativi sul delitto di autoriciclaggio*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 1631 ss., nonché i contributi pubblicati nel volume, già citato, *Punire l'autoriciclaggio. Come, quando e perché*, a cura di E. Mezzetti e D. Piva, e, volendo, A. GULLO, voce [Autoriciclaggio](#), in questa Rivista, 21 dicembre 2015.

³⁹ Nel quadro della ritenuta applicabilità dell'art. 648 *ter*1. c.p. in relazione ai reati tributari, v. le osservazioni di A.M. DELL'OSSO, *Riciclaggio di proventi illeciti*, cit., 193, il quale segnala la necessità di riscontrare anche in queste ipotesi il requisito dell'effettiva derivazione delittuosa, «verifica certamente complessa rispetto ai risparmi d'imposta»; pertanto «le peculiarità» dei relativi procedimenti, «quali, per esempio, la genesi dell'imputazione da accertamenti presuntivi o la possibile interferenza con procedure conciliative, reclamano una particolare attenzione, per evitare procedimenti per autoriciclaggio per mere ipotesi di reati fiscali, insuscettibili di fondare una sentenza di condanna».

il punto di incidenza è descritto con formulazione meno sintetica di quella adoperata nella fattispecie di reimpiego.

Fermo restando che si è dinanzi a modalità alternative di condotta, si tratta di stabilire se debba procedersi a una lettura autonoma di esse o piuttosto a una interpretazione che valorizzi la comune destinazione, di sostituzione, trasferimento, impiego, a una delle attività nominate.

Sembra quest'ultima la soluzione da prediligere sia in virtù del dato testuale sia in considerazione della *ratio* della previsione, con l'effetto però che sostituzione e trasferimento finiranno con l'essere assorbiti nella prima condotta menzionata, non presentandosi in concreto che come modalità di impiego.

Il risultato è dunque quello di circoscrivere la portata dell'autoriciclaggio a condotte che, lasciando al momento da parte il riferimento all'ostacolo, sono accostabili all'art. 648 *ter* c.p.: in altre parole, la mera sostituzione e il mero trasferimento, pur in tesi in grado di rendere difficoltosa la ricostruzione del percorso dei proventi delittuosi, sono tagliati fuori dallo spettro operativo dell'autoriciclaggio. Ed è questo l'esito che sta affiorando anche dai primi precedenti giurisprudenziali⁴⁰.

Ciò dunque consente di dare risposta a una delle preoccupazioni emerse in sede di commento all'art. 648 *ter*1. c.p., ovvero sia che si potesse punire il soggetto agente nel caso in cui depositasse su conti terzi entrate di denaro 'in nero' non dichiarate, frutto di illeciti tributari, con il paventato rischio di ledere tanto il principio del *nemo tenetur se detegere* quanto quello del *bis in idem*⁴¹. In questi casi, ancor prima di cimentarsi con i principi evocati, soccorre la sopra richiamata lettura della norma, atteso che qui non saremmo in presenza di alcuna condotta di destinazione ad attività economiche o finanziarie – né tantomeno speculative o imprenditoriali – quanto piuttosto di un trasferimento dei proventi in questione, il quale potrebbe in effetti essere considerato tale da integrare l'ulteriore elemento a tutela dell'amministrazione della giustizia contemplato dall'art. 648 *ter*1. c.p., ma che in base a quanto detto rimane fuori dal raggio di azione dell'autoriciclaggio.

Un secondo requisito è dato per l'appunto dall'ostacolo alla identificazione della provenienza delittuosa dei beni, del denaro o delle altre utilità, che il legislatore ha cura nell'art. 648 *ter*1. c.p. di qualificare espressamente come 'concreto'.

Lasciando da parte i rilievi che si possono muovere a una scelta siffatta – sia in quanto distonica rispetto alla previsione di cui all'art. 648 *ter* c.p. sia perché mantiene vivo un legame con il delitto presupposto, sia infine poiché foriera di ricadute negative sulla lettura dell'omologo requisito del riciclaggio, già oggetto di una *interpretatio abrogans*⁴² –, va riconosciuto come su di essa si siano concentrate le attenzioni della dottrina. Si è così fatto assegnamento sull'elemento in questione quale argine di possibili straripamenti della fattispecie di cui si discute ed è proprio il settore dei reati tributari – e segnatamente delle ipotesi in cui a venire in rilievo è il risparmio di imposta – a essere

⁴⁰ V. Cass., sez. II, 28 luglio 2016, n. 33074.

⁴¹ Per riferimenti sul punto v. L. DEAGLIO, *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit., 101.

⁴² Sia consentito rinviare, anche per ulteriori richiami, a A. GULLO, voce *Autoriciclaggio*, cit., 7 s.

stato segnalato come quello che potrebbe beneficiare di un indirizzo applicativo che attribuisca reale sostanza all'ostacolo concreto richiesto dall'art. 648 *ter*1. c.p.

L'esempio richiamato è dell'imprenditore che utilizzi il provento dei reati tributari, nei casi sopra menzionati, per lo svolgimento della normale attività imprenditoriale (ad es. per pagare i salari dei dipendenti)⁴³; in tale eventualità si è infatti sottolineato come il risparmio fiscale, che rimanga confuso nel patrimonio del soggetto agente, e «sia reimpiegato anche in attività economiche [...] che costituiscono l'ordinaria attività aziendale», non potrà certo dar luogo a una condotta idonea a ostacolare concretamente l'identificazione delittuosa del bene⁴⁴.

Per il resto, le vicende dell'autoriciclaggio, come anticipavo, mi sembrano ripercorrere le cadenze del riciclaggio, con un profilo di differenziazione che potrebbe accentuare il pericolo di logiche imputative di taglio presuntivo.

I problemi relativi all'accertamento dell'elemento soggettivo in capo al terzo riciclatore, in punto di consapevolezza dell'origine delittuosa dei beni, si stemperano rispetto all'autore del delitto fiscale presupposto, nel senso che si potrà ricorrere anche su questo versante più facilmente alla prova logica per affermare che costui sapesse della provenienza – nel senso debole fatto proprio dalla giurisprudenza – dei beni medesimi (cioè della presenza all'interno del proprio patrimonio di risparmio d'imposta di fonte illecita). Così procedendo però, e, in assenza, almeno in una certa quota di casi (quelli cioè in cui ad agire sia lo stesso autore o concorrente nel delitto presupposto), di un atto materiale di individuazione del denaro da affidare a un terzo per la 'ripulitura', è sensibile il rischio che qualunque impiego, che seguisse alla ritenuta esistenza di un reato tributario – secondo il labile schema di accertamento richiesto in genere dalla giurisprudenza sul riciclaggio in materia di delitto presupposto –, finirebbe con l'aprire automaticamente alla contestazione a titolo di autoriciclaggio⁴⁵, pur con i filtri selettivi sopra menzionati, ma senza preoccuparsi a ben vedere di accertare se esso corrisponda alla imposta evasa e se ricorra davvero il dolo di autoriciclaggio in capo all'agente⁴⁶.

⁴³ Il tema è stato subito posto dalla Circolare di Confindustria del 12 giugno 2015, n. 19867.

⁴⁴ Pressoché testualmente L. TROYER – S. CAVALLINI, *Apocalittici o integrati?*, cit., 106.

⁴⁵ Accenni in L. TROYER – S. CAVALLINI, *Apocalittici o integrati?*, cit., 106.

⁴⁶ In sostanza il dolo del delitto tributario finirà con l'assorbire quello dell'autoriciclaggio. Per una sottolineatura della delicatezza del punto, pur nel contesto di una posizione favorevole alla astratta configurabilità del riciclaggio (e dell'autoriciclaggio) rispetto ai reati tributari, v. F. DI VIZIO, *Audizione*, cit., 10, il quale rileva come «[...] lo stesso autore del delitto fiscale, pur consapevole di averlo compiuto, potrebbe essere sprovvisto della coscienza di operare proprio sul provento di esso». In argomento v. peraltro i rilievi, a proposito del nuovo corso inaugurato dalla sentenza delle Sezioni Unite *Gubert*, di M. GALLI, *Dentro al castello dei destini incrociati*, cit., 127, nota 65, la quale si interroga problematicamente su «come fare a dimostrare la consapevolezza e volontà che la somma reinvestita in un'attività economica fosse proprio quella 'corrispondente' al delitto fiscale», rimanendo in attesa sul punto di osservare le soluzioni della giurisprudenza. Di diverso avviso sembra essere R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e autoriciclaggio*, cit., 329, secondo cui la «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. Osservazioni conclusive.

Il breve viaggio sin qui compiuto restituisce un panorama caratterizzato da una spinta a estendere i confini di operatività delle figure criminose in esame.

Emblematica è l'esperienza maturata in tema di riciclaggio: la combinazione tra la scelta normativa di affrancare tale previsione da un nocciolo duro di delitti connotati da allarme sociale e l'erosione dei requisiti di tipicità della fattispecie – in punto di verifica del requisito della provenienza delittuosa; di accertamento del pericolo di ricostruzione del *paper trail*; di ricorrenza del coefficiente doloso, giunto ad abbracciare, sulla scia della ricettazione, la forma eventuale⁴⁷ –, ha fatto di tale delitto, come ricordavo in avvio, un potente strumento di lotta alla criminalità del profitto.

La stessa introduzione del delitto di autoriciclaggio è il naturale portato della accennata evoluzione in materia e la sua vita applicativa rappresenterà la cartina di tornasole delle residue possibilità di contenere la tendenza a una dilatazione applicativa di siffatte ipotesi di reato.

Non mancano a questo riguardo segnali incoraggianti in giurisprudenza⁴⁸; questo però non può dirsi dallo specifico angolo visuale qui in rilievo.

La prima pronuncia relativa all'art. 648 *ter*1. c.p. sembra confermare l'analizzato indirizzo incline a reputare pienamente compatibili i delitti in questione con i reati tributari (anche in casi in cui a venire in considerazione sia un mero risparmio di spesa)⁴⁹.

E abbiamo visto come ciò trovi conforto nell'orizzonte normativo sovranazionale e tragga alimento dai recenti arresti delle Sezioni Unite della Cassazione sulla nozione di profitto *ex art.* 240 c.p.

Eppure l'analisi sino ad ora compiuta evidenzia i rischi che una 'disinvolta' applicazione di tali disposizioni incriminatrici comporta e, ancor prima, la difficoltà di conciliare questi esiti interpretativi con la formulazione letterale delle previsioni in oggetto.

È davvero quella qui sostenuta una battaglia di retroguardia? E dunque sarebbe meglio non opporre alcuna resistenza all'affermarsi delle "magnifiche sorti e progressive" del riciclaggio prima, e oggi dell'autoriciclaggio, anche sul versante in esame?

A me pare, per le ragioni sopra enunciate, che non debba essere così. Non sembra certo facile che il nuovo corso inaugurato dalle recenti prese di posizione delle Sezioni Unite in tema di confisca possa essere fermato. Rimane di sicuro un approdo contestabile

⁴⁷ Per una rassegna di questi profili sia consentito rinviare a A. GULLO, *Il delitto di autoriciclaggio: lacuna colmata o occasione mancata?*, in *Tutela degli investimenti tra integrazione dei mercati e concorrenza di ordinamenti*, a cura di A. Del Vecchio e P. Severino, Bari, 2016, 410 ss.

⁴⁸ Sia consentito rinviare a A. GULLO, *Il delitto di autoriciclaggio al banco di prova della prassi: i primi (rassicuranti) chiarimenti della Cassazione*, in *Dir. pen. proc.*, 2017, 483.

⁴⁹ V., Cass., sez. II, 13 dicembre 2015, n. 3691, ove però la questione di fondo concerneva la possibilità di applicare l'art. 648 *ter*1. c.p. anche a condotte di sostituzione etc. realizzate successivamente alla sua entrata in vigore, ma rispetto a delitti presupposto integrati in precedenza (questione alla quale la Cassazione ha dato soluzione positiva).

– e le numerose critiche sono lì a testimoniarlo – tenuto conto che, come osservato, «solo facendo ricorso a torsioni interpretative, siffatto profitto (-risparmio) potrebbe reputarsi proveniente da reato coincidendo con beni già presenti nel patrimonio del reo»⁵⁰.

Non potendo allora sperare nel ritorno a una visione unitaria – comune a confisca e riciclaggio – della nozione di provento ispirata a una condivisibile logica restrittiva, mi sembra che la presenza nei delitti in considerazione di un chiaro elemento testuale – il richiedere le disposizioni in modo inequivoco che i beni, il denaro o le altre utilità provengano dal delitto presupposto – legittimi una ricostruzione a questo punto diversificata che quantomeno valorizzi in questo ambito ciò che il legislatore dice, in ossequio non solo al dato normativo ma altresì alle istanze di garanzia che esso riflette.

⁵⁰ Così R. BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari*, cit., 874.