

PENALE TRIBUTARIO

Il rapporto tra il reato di autoriciclaggio e gli illeciti fiscali

di **Angelo Ginex**

Particolarmente interessanti appaiono le **interrelazioni** tra il reato di **autoriciclaggio** di cui all'[articolo 648-ter.1 c.p.](#) ed il **profitto dei reati tributari** in quanto l'interpretazione estensiva che viene spesso operata del concetto di provenienza del bene riciclabile finisce per generare parecchie perplessità sulla idoneità dei reati tributari a costituire il reato presupposto dell'illecito finanziario.

Secondo l'[articolo 648-ter.1 c.p.](#) integra la fattispecie di **autoriciclaggio** chi **impiega, sostituisce o trasferisce** in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, **il denaro, i beni o le altre utilità "provenienti" dalla commissione di un delitto non colposo**, in modo da **ostacolare** concretamente l'identificazione della loro **provenienza delittuosa**.

Alla luce della lettera normativa appena riportata, appare quindi evidente come sia necessario chiarire cosa si intenda con il **termine "provenienti"**, e cioè se esso includa solo le **utilità** che, attraverso la commissione del reato presupposto, determinano un **incremento di ricchezza** nel patrimonio del reo ovvero anche quelle costituite da una **mancata diminuzione** del patrimonio medesimo, e cioè da un **mero risparmio**.

Non vi è dubbio, infatti, che dalla soluzione di tale questione dipenda l'**inclusione o meno di tutti quei reati tributari** che realizzano un **profitto** costituito da un **mero risparmio di imposta**, quali, ad esempio, i reati dichiarativi e di omesso versamento delle imposte, **nel novero dei reati presupposto dell'autoriciclaggio**.

A tal proposito, si rileva che in linea generale è possibile riscontrare una **interpretazione estensiva** del termine "provenienti" sia nella **giurisprudenza di legittimità**, sia nelle varie **comunicazioni e circolari** di Banca d'Italia, UIF (Unità di informazione finanziaria), Guardia di Finanza e Consiglio nazionale del Notariato.

Ed infatti sembrerebbe che tendenzialmente, sia in caso di **reati dichiarativi** di cui agli [articoli 2 e ss. D.Lgs. 74/2000](#), sia in caso di **reati di omesso versamento delle imposte** di cui agli [articoli 10-bis e 10-ter D.Lgs. 74/2000](#), pur non realizzandosi alcuna forma di accrescimento del patrimonio del contribuente, il **profitto riciclabile** ad essi correlato debba essere individuato nel **risparmio di imposta** ad essi conseguente.

Tuttavia, taluni non condividono tale ricostruzione, ritenendo che, quando il **profitto del reato tributario** è rappresentato da un **mero risparmio di imposta**, quest'ultimo si confonde con il patrimonio del soggetto agente, con la conseguenza che **non dovrebbe potersi considerare**

perfezionato l'autoriciclaggio, non essendo tale condotta idonea ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa.

Peraltro, è stato osservato altresì che nel caso dei **reati dichiarativi** assume notevole rilevanza il **momento consumativo**, in quanto prima della presentazione della dichiarazione le attività di impiego, sostituzione o trasferimento di denaro o altri beni e utilità nel frattempo espletate **non possono rilevare** ai fini della fattispecie di autoriciclaggio, attesa la mancanza del reato presupposto.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha affermato infatti che per configurarsi il **reato di autoriciclaggio** è necessario che le **attività** di impiego, sostituzione o trasferimento di denaro o altri beni e utilità vengano **espletate in un momento in cui il delitto presupposto si sia già perfezionato** (cfr., **Cass., sentenza n. 981/2015**).

Si rileva, però, che successivamente la medesima **sembra non aver attribuito rilievo**, almeno in fase di applicazione delle misure cautelari, alla circostanza che le suddette attività fossero state espletate in un momento in cui il delitto presupposto **non si era ancora perfezionato** (cfr., [**Cass., sentenza n. 18308/2017**](#)), con la conseguenza che la questione resta incerta.

Infine, non sembrano esserci dubbi sul fatto che sia difficile configurare il reato di autoriciclaggio nei casi di **occultamento o distruzione di documenti contabili** ex [**articolo 10 D.Lgs. 74/2000**](#) e di **sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte** ex [**articolo 11 D.Lgs. 74/2000**](#), in quanto tali fattispecie puniscono condotte di pericolo, prodromiche all'evasione, che prescindono dal mancato versamento dell'imposta e dalla produzione di ricchezza in capo al contribuente.



Seminario di specializzazione

L'ANTIRICICLAGGIO E LE NOVITÀ DEL D.LGS. 90/2017

Scopri le sedi in programmazione >