



Centro di Diritto Penale Europeo
di Catania

NUOVA SERIE

Collana diretta da Giovanni GRASSO - Anna Maria MAUGERI - Rosaria SICURELLA

CRIMINE ORGANIZZATO E CRIMINALITÀ ECONOMICA

**TENDENZE EMPIRICO-CRIMINOLOGICHE
E STRUMENTI NORMATIVI DI CONTRASTO
NELLA PROSPETTIVA DEL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA**

a cura di

Anna Maria MAUGERI - Valeria SCALIA - Grazia Maria VAGLIASINDI

Crimine organizzato e criminalità economica : tendenze empirico-criminologiche e strumenti normativi di contrasto nella prospettiva del diritto dell'Unione europea / a cura di Anna Maria Maugeri, Valeria Scalia, Grazia Maria Vagliasindi. - Pisa : Ius Pisa university press, 2019. - (Centro di diritto penale europeo di Catania. Nuova serie)

345.240268 (WD)

I. Maugeri, Anna Maria II. Scalia, Valeria III. Vagliasindi, Grazia Maria 1. Criminalità organizzata - Economia - Europa

CIP a cura del Sistema bibliotecario dell'Università di Pisa



UPI
UNIVERSITY
PRESS ITALIANE

Opera sottoposta a
peer review secondo
il protocollo UPI



With the support of the
ERASMUS+ Programme
of the European Union

Il presente volume è stato pubblicato grazie al finanziamento ottenuto dal *Centro di Diritto Penale Europeo* nell'ambito del programma Erasmus+ - Jean Monnet Activities n. 565738-EPP-I-2015-I-IT-EPPJMO-SUPPA dal titolo "*RElaunching the Centro as a leading cultural association to foster education and legal training in European Criminal Law*"

Comitato scientifico:

Gerhard Dannecker, Henri Labayle, Francesco Palazzo, John Vervaele, Luis Arroyo Zapatero.

Revisori:

Roberto Bartoli, Luigi Foffani, Valsamis Mitsilegas, Adán Nieto Martín, Vincenzo Mongillo, Giuseppina Panebianco, Raphaële Parizot. Nel futuro si potranno aggiungere altri revisori.

© Copyright 2019 by IUS/ Pisa University Press srl
Società con socio unico Università di Pisa
Capitale Sociale Euro 20.000,00 i.v. – Partita IVA 02047370503
Sede legale: Lungarno Pacinotti 43/44 – 56126, Pisa
Tel. + 39 050 2212056 Fax + 39 050 2212945
e-mail: press@unipi.it
www.pisauniversitypress.it

ISBN 978-88-3318-056-4
Impaginazione: Ellissi

Finito di stampare nel mese di agosto 2019
da Tipografia Monteserra - Vicopisano (PI)
per conto di Pisa University Press

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941 n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi – Centro Licenze e Autorizzazione per le Riproduzioni Editoriali – Corso di Porta Romana, 108 – 20122 Milano – Tel. (+39) 02 89280804 – E-mail: info@clearedi.org – Sito web: www.clearedi.org

Disclaimer

“The European Commission support for the production of this publication does not constitute an endorsement of the contents which reflects the views only of the authors, and the Commission cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein”.

“Il supporto ricevuto dalla Commissione europea per la pubblicazione del presente volume non implica la condivisione dei contenuti di esso, che riflettono esclusivamente le opinioni degli autori. La Commissione non assume alcuna responsabilità per l'uso delle informazioni contenute nel volume”.

SOMMARIO

AutoriIX
PrefazioneXI
AbbreviazioniXIX

SEZIONE I: EVOLUZIONI NORMATIVE E SVILUPPI APPLICATIVI IN MATERIA DI CRIMINALITÀ ECONOMICA

Riflessioni sulla corruzione, tra repressione e prevenzione <i>S. Seminara</i>	3
Il volto repressivo della disciplina anticorruzione. <i>Follow up</i> della riforma Severino e tendenze emergenti dalla prassi applicativa <i>M. Pelissero</i>17
Il necessario approccio integrato al fenomeno della corruzione: l'intreccio tra prevenzione e repressione <i>V. Scalia</i>	39
Dalla direttiva 2008/99/CE alla legge n. 68/2015: le traiettorie europee in materia di tutela penale dell'ambiente e l'impatto sul diritto penale ambientale nazionale <i>G.M. Vagliasindi</i>	89
Una valutazione di efficacia della legge 22 maggio 2015, n. 68 <i>G. Battarino</i>123
Le false comunicazioni sociali delle società quotate <i>E. Mezzetti</i>131

L'autoriciclaggio dei proventi dei reati tributari nel diritto comparato: tra obblighi di incriminazione, la violazione del <i>ne bis in idem</i> e il concorso apparente di norme <i>A.M. Maugeri</i>	149
Il doppio binario sanzionatorio nei reati di <i>market abuse</i> : criticità e prospettive <i>F. D'Alessandro</i>	211
Condotte tipiche e standard probatorio nei reati di bancarotta fraudolenta <i>A. Tasciotti</i>	249
SEZIONE II: LE INTERSEZIONI TRA CRIMINE ORGANIZZATO E CRIMINALITÀ ECONOMICA IN SEGUITO ALLA CREAZIONE DELL'UFFICIO DELLA PROCURA EUROPEA	
L'istituzione della Procura europea: un passo avanti (malfermo e incerto) nell'attuazione di uno spazio europeo di giustizia penale <i>R. Sicurella</i>	257
Crimine organizzato e corruzione: dall'attrazione elettiva alle convergenze repressive <i>V. Mongillo</i>	269
Le misure di prevenzione a un punto di svolta? Brevi riflessioni <i>G. Pignatone</i>	317
Impresa mafiosa e contiguità <i>F. Siracusano</i>	325
Criminalità economica e criminalità organizzata alla luce della creazione del PM europeo: riflessioni di sintesi <i>F. Palazzo</i>	355
SEZIONE III: SAGGI BREVI	
La disciplina europea dei mercati finanziari: sanzioni penali, questioni di effettività e prospettive <i>de iure condendo</i> <i>V. Aragona</i>	369

<i>Ne bis in idem e market abuse</i>	
<i>A. Careri</i>	385
Il <i>double-track system</i> in tema di <i>market abuse</i> : questioni aperte sull'esatta qualificazione delle sanzioni nel rispetto del <i>ne bis in idem</i>	
<i>A. Iermano</i>	403
La protezione penale dell'ambiente come diritto umano. Inquadramento e rilievi critici	
<i>E. Mazzanti</i>	423
Questioni giurisprudenziali ed influenza europea nella tutela penale del mercato finanziario. Strumenti penalistici di adeguata tutela e competitività alla luce dell'intervenuta finanziarizzazione della ricchezza	
<i>G. Passarin</i>	443

L'AUTORICICLAGGIO DEI PROVENTI
DEI REATI TRIBUTARI NEL DIRITTO COMPARATO:
TRA OBBLIGHI DI INCRIMINAZIONE,
LA VIOLAZIONE DEL *NE BIS IN IDEM*
E IL CONCORSO APPARENTE DI NORME

Anna Maria Maugeri

SOMMARIO: 1. L'evasione fiscale come reato presupposto del riciclaggio e l'incriminazione dell'autoriciclaggio: la legislazione sovranazionale. - 2. I proventi dell'evasione fiscale: il risparmio. La giurisprudenza italiana. - 2.1. Il risparmio come profitto illecito riciclabile nel diritto comparato. - 3. L'incriminazione dell'autoriciclaggio nel diritto comparato. - 4. L'autoriciclaggio della tassa evasa: la violazione del principio del *ne bis in idem*. - 4.1. Il concorso apparente di norme. - 4.2. Un'interessante interpretazione giurisprudenziale per evitare la violazione del principio del *ne bis in idem*. - 5. I rapporti tra la fattispecie di autoriciclaggio e il principio di proporzionalità e *nemo tenetur se detegere*. - 6. Lo scopo del legislatore: l'obiettivo di politica criminale sotteso alla criminalizzazione dell'autoriciclaggio. - 7. Conclusioni.

1. L'evasione fiscale come reato presupposto del riciclaggio e l'incriminazione dell'autoriciclaggio: la legislazione sovranazionale

La dottrina evidenzia la stretta connessione che sussiste fra riciclaggio ed evasione fiscale che può essere apprezzata con riguardo agli strumenti utilizzati per perseguire i rispettivi disegni criminosi; in entrambi i casi si utilizzano strumenti giuridici che garantiscono l'anonimato (*trust* e mandati fiduciari) ovvero espedienti che assicurano opacità, dissimulazione delle risorse (es. false fatturazioni o altre alterazioni dei documenti contabili) e rilevanti vantaggi economici (es. ricorso a paradisi fiscali, operazioni di cartolarizzazione o investimenti finanziari strutturati), con la conseguenza che sia il riciclatore sia l'evasore sono soggetti che agiscono sul mercato, alterandone l'equilibrio concorrenziale. L'incriminazione di entrambi i fenomeni è volta, allora, a prevenire il rischio – accentuato in periodi di crisi economica – «che essi possano godere di un indebito vantaggio

competitivo costituito, rispettivamente, dai proventi sottratti alla tassazione e dalle utilità di origine illecita, suscettibili di essere reimmesse nell'economia legale»¹.

Tale connessione tra riciclaggio ed evasione fiscale è enfatizzata dai documenti sovranazionali che richiedono la criminalizzazione del riciclaggio dei proventi dell'evasione fiscale, nonostante i dubbi della dottrina circa la possibilità di considerare il provento dell'evasione fiscale come profitto di origine illecita riciclabile.

L'Azione comune 03/12/1998 del Consiglio dell'Unione europea n. 98/699/GAI, si limitava nell'art. 1 c. 1 a lasciare impregiudicato il problema della confisca dei proventi derivanti da reati punibili ai sensi della legislazione fiscale.

La Direttiva 2001/097/CE, nell'ampliare la nozione di "attività criminale" dell'art. 1 quale presupposto del riciclaggio, precisa che vi rientra ogni tipo di partecipazione criminale ad «un'infrazione grave»; mentre nel precedente testo del 1991 si faceva riferimento solo ai proventi dei reati previsti nell'art. 3, par. 1, lett. a) della Convenzione delle Nazioni Unite contro il traffico illecito di droghe e di sostanze stupefacenti, adottata il 19 dicembre 1988 a Vienna, e cioè la produzione, la trasformazione, il trasporto e il commercio di droga.

Il concetto di reato presupposto ai fini del riciclaggio è stato ulteriormente precisato nell'art. 3, lett. f) della terza Direttiva 2005/60/CE che include i «reati 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 il cui ordinamento giuridico prevede una soglia minima, 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»; questa nuova estensione aumenta il novero delle infrazioni che saranno considerate "gravi" ai fini della normativa antiriciclaggio in molti Stati membri, con l'effetto di farvi rientrare, ad avviso della dottrina, proprio il riciclaggio dei proventi delle infrazioni fiscali, escluse in molti paesi, salvo che per talune ipotesi di frode, anche in considerazione delle pene detentive non molto severe previste².

Più recentemente nelle Raccomandazioni del GAFI, nella versione del 2012, si fanno rientrare anche i reati tributari tra i reati presupposto del riciclaggio, e il Presidente del GAFI, Bjørn S. Aamo, ha affermato in tale direzione che «it is important that tax crimes now are included among the predicate offences for

¹ R. RAZZANTE - I. BORRELLO - L. LA ROCCA, *La necessità di un approccio multidisciplinare al "fenomeno riciclaggio"*, in *Il riciclaggio come fenomeno transnazionale: normative a confronto*, a cura di R. Razzante, Milano, Giuffrè, 2014, p. 61.

² Così G. REBECCA - G. CERVINO, *Frode fiscale su attività lecite e riciclaggio di denaro - Antiriciclaggio per i professionisti*, Milano, Giuffrè, 2006, p. 15 ss.

anti-money laundering measures. This will provide a better foundation for international cooperation against tax crimes and tax evasion»³.

Finalmente, la IV Direttiva antiriciclaggio 2015/849/CE, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, del 20 maggio 2015⁴, individua espressamente tra i reati gravi la cui consumazione configura l'attività criminosa ai sensi dell'art. 3, c. 4, lett. f), i delitti tributari in materia di IVA e imposte dirette, quali definiti dalla legislazione nazionale, per i quali sia prevista una pena superiore, nel massimo, ad un anno, e, nel caso di Stati nei quali è prevista una soglia minima di pena, che questa sia superiore ai sei mesi (accanto alla frode "grave" agli interessi finanziari dell'Unione, come definita agli artt. 1 e 2 della convenzione PIF, si includono i reati fiscali relativi a imposte sia dirette che indirette); l'introduzione di tali reati risponde ad un'esigenza di allineamento con le previsioni della Raccomandazioni del GAFI⁵. La Commissione non ha ritenuto di dover pervenire ad una definizione di reato fiscale, che invece sarebbe stata utile perlomeno, si afferma in dottrina, ai fini della prevenzione del riciclaggio⁶.

Un ulteriore input in materia è rappresentato, ancora, dall'art. 4, § 1, della Direttiva per la tutela degli interessi finanziari dell'UE (PIF) del 2017 che prevede tra le incriminazioni – sussidiarie rispetto al nucleo fondamentale di fattispecie contemplate –, anche quella del "riciclaggio di denaro" [per la cui definizione si rinvia alla Dir. (UE) 2015/849] facendo riferimento al denaro provento dei reati contro gli interessi finanziari UE, di cui si richiede l'incriminazione, tra cui i rea-

³ <http://www.fatf-gafi.org/documents/presentationoftheprioritiesforthenorwegianpresidency2012-2013.html>.

⁴ Cfr. *Antiriciclaggio, trovato l'accordo per la IV Direttiva UE*, http://www.dt.tesoro.it/it/news/laccordo_riciclaggio.html.

⁵ Cfr. R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e autoriciclaggio*, in *Rass Trib*, 2016, p. 321. Nel considerando n. 11 si specifica che «È importante evidenziare esplicitamente che, in linea con le raccomandazioni riviste del GAFI, i "reati fiscali" connessi alle imposte dirette e indirette rientrano nell'ampia definizione di "attività criminosa" ai sensi della presente direttiva. Considerato che ciascuno Stato membro può ricondurre reati fiscali diversi alla nozione di "attività criminosa" perseguibile mediante le sanzioni di cui all'articolo 3, paragrafo 4, lettera f), della presente direttiva, le definizioni di reati fiscali previste dalle normative nazionali potrebbero divergere. Pur non essendo perseguita l'armonizzazione delle definizioni di reati fiscali contemplate nella legislazione nazionale degli Stati membri, questi dovrebbero consentire, nella massima misura possibile ai sensi della propria legislazione, lo scambio di informazioni o la prestazione di assistenza tra le Unità di informazione finanziaria dell'Unione (*Financial Information Units - FIU*)».

⁶ Sulla mancanza di una definizione di reato tributario I. BLANCO CORDERO, *El delito de Blanqueo*, Aranzadi (Navarra), Thomson Reuters, 2012, p. 375.

ti fiscali relativi a imposte sia dirette che indirette, e in particolare le frodi all'IVA («e riguardante beni provenienti dai reati rientranti nell'ambito di applicazione della presente direttiva»): nel considerando n. 7 si precisa «Il diritto dell'Unione in materia di riciclaggio di denaro è pienamente applicabile al riciclaggio di denaro riguardante beni provenienti dai reati contemplati dalla presente direttiva. È opportuno un richiamo a detto diritto al fine di garantire che il regime sanzionatorio introdotto dalla presente direttiva si applichi a tutti i casi gravi di reati contro gli interessi finanziari dell'Unione». (10) Si deve ricordare, del resto, che ai sensi dell'articolo 325, paragrafo 2, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), gli Stati membri sono tenuti ad adottare, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.

La c.d. V direttiva antiriciclaggio, 2018/843 del 30 maggio 2018, che ha modificato la IV – Direttiva (UE) 2015/849, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio e finanziamento del terrorismo –, nonché le direttive 2009/138/CE e 2013/36/UE, perseguono l'obiettivo di contrastare più efficacemente il finanziamento del terrorismo internazionale e di promuovere, nell'ambito delle misure di prevenzione in vigore nell'Unione (in particolare, la Quarta Direttiva), una più estesa trasparenza delle entità giuridiche (società, *trust*, altri soggetti e istituti giuridici) e delle operazioni finanziarie. Anche in tale direttiva emerge lo *stretto intreccio* tra la lotta al riciclaggio e la lotta all'evasione fiscale in quanto, come evidenziato in dottrina, promuovendo la trasparenza degli assetti proprietari, da realizzarsi attraverso la pubblicità delle informazioni e il loro scambio anche a livello internazionale, e la conseguente riconducibilità di fondi e beni ai (veri) titolari effettivi, si persegue non solo la prevenzione del riciclaggio (e del finanziamento al terrorismo), ma anche di altri gravi reati presupposto, *in primis* l'evasione fiscale. In tale direzione la prevista possibilità d'accesso delle autorità fiscali alle informazioni contenute nel registro dei titolari effettivi e dei *trust*, dovrebbe perseguire l'obiettivo di rafforzare la lotta al riciclaggio dei proventi dell'evasione fiscale e all'evasione fiscale stessa⁷.

Infine è intervenuta in materia la recentissima Direttiva 2018/1673 sulla *lotta al riciclaggio mediante il diritto penale*, approvata il 23 ottobre 2018⁸, che all'art. 2, n. 1) q) include i «reati fiscali relativi a imposte dirette e indirette, conformemente

⁷ M. ZANCAN - L. TROYER, *Verso una nuova direttiva in materia di prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo. Proposta di Direttiva della Commissione Europea, adottata il 5 luglio 2016, che modifica la Direttiva UE 2015/849*, in *DPC*, 3/2017, p. 365.

⁸ Sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 12/11/2018 (L. 284/22). La direttiva, adottata dal Parlamento europeo e dal Consiglio dell'Unione Europea stabilisce norme minime relative alla definizione dei reati e alle sanzioni in materia di riciclaggio.

mente al diritto nazionale» tra i reati presupposti rientranti nella definizione di «attività criminosa» da cui devono derivare i beni oggetto di riciclaggio. Al considerando n. (8) si precisa che «I reati fiscali connessi alle imposte dirette e indirette dovrebbero rientrare nella definizione di attività criminosa, in linea con le raccomandazioni riviste del GAFI», pur nella consapevolezza che «le definizioni di reati fiscali previste dal diritto nazionale divergono»⁹. Al considerando n. 10 e all'art. 1, c. 2, si precisa che «La presente direttiva non si applica al riciclaggio riguardante beni derivanti da reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, che è soggetto alle norme specifiche stabilite dalla direttiva (UE) 2017/1371»¹⁰. In ogni caso nella nozione di «attività criminosa» si fa rientrare: «qualsiasi tipo di coinvolgimento criminale nella commissione di un qualsiasi reato punibile, conformemente al diritto nazionale, con una pena detentiva o con una misura privativa della libertà di durata massima superiore a un anno ovvero, per gli Stati membri il cui ordinamento giuridico prevede una soglia minima per i reati, di un qualsiasi reato punibile con una pena detentiva o con una misura privativa della libertà di durata minima superiore a sei mesi» (art. 2, n. 1).

I due profili della lotta al riciclaggio e della lotta all'evasione fiscale sono quindi enfatizzati dalla legislazione sovranazionale, come emerge anche dai recenti documenti del *Transparency Forum* dell'OCSE, organismo che persegue anche lo scopo di abbattere il segreto dei Paesi qualificati come paradisi fiscali, che non solo presentano un livello di tassazione bassissimo, ma che si oppongono a qualsiasi richiesta relativa ad indagini sui soggetti che hanno depositato ricchezza presso le loro istituzioni¹¹.

Da ultimo, poi, in relazione al riciclaggio è emersa a livello sovranazionale la scelta di politica criminale volta a prevedere la punibilità anche dell'autoriciclaggio. In tale direzione si è espresso il *Detailed Assessment Report on Anti-Money Laundering and Combatting the Financing of Terrorism* del Fondo monetario internazionale (Raccomandazione FMI 2005) e l'OCSE nel Rapporto dedicato all'Italia nell'anno 2011, nonché in base ad una certa interpretazione la direttiva 2005/60/CE – sopra citata – in materia di riciclaggio, e la direttiva 2006/70/CE

⁹ Si precisa, infatti, sempre nel considerando n. (8): «Considerato che in ciascuno Stato membro reati fiscali diversi possono costituire un'attività criminosa punibile mediante le sanzioni di cui alla presente direttiva, è possibile che le definizioni di reati fiscali previste dal diritto nazionale divergano. Lo scopo della presente direttiva, tuttavia, non è di armonizzare le definizioni di reati fiscali nel diritto nazionale».

¹⁰ Si precisa che «ciò non pregiudica la possibilità per gli Stati membri di recepire la presente direttiva e la direttiva (UE) 2017/0371 mediante un unico quadro globale a livello nazionale».

¹¹ <https://www.oecd.org/tax/transparency/>.

della Commissione, del 04 agosto 2006, che ne reca attuazione, ormai sostituite dalla IV Direttiva antiriciclaggio, 2015/849; in realtà la Direttiva 2005/60/CE, all'art. 1, c. 2 lett. b), suggerirebbe l'introduzione dell'autoriciclaggio laddove si stabilisce che costituiscono riciclaggio l'occultamento o la dissimulazione dei beni provenienti «da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività»¹²: tale disposizione potrebbe limitarsi a suggerire che il riciclaggio da parte di un terzo può avere per oggetto i proventi ottenuti non solo dall'autore del reato presupposto ma anche dal concorrente. La medesima espressione è utilizzata dall'art. 1, n. 3 della IV Direttiva. Piuttosto in tali documenti si richiede in generale la criminalizzazione del riciclaggio e *non si prevede l'introduzione di clausole che introducano il privilegio dell'autoriciclaggio*.

Parte della dottrina, ancora, ritiene che la nuova Direttiva PIF del 2017, sopra menzionata, laddove prevede la penalizzazione del riciclaggio di denaro come definito all'art. 1, § 3, della direttiva 2015/849, richiederebbe la criminalizzazione anche dell'autoriciclaggio, anche se i reati presupposto sono solo quelli indicati nella direttiva PIF¹³.

- La criminalizzazione dell'autoriciclaggio è auspicata nelle linee guida sulla trasparenza nei pagamenti dell'OECD, nonché secondo una certa interpretazione nella Convenzione penale sulla corruzione, sottoscritta a Strasburgo il 27 gennaio 1999 (che l'Italia ha ratificato solo nel 2012); anche se in realtà anche la convenzione si limita a richiedere l'introduzione del riciclaggio dei proventi dei reati indicati, senza alcuna limitazione dell'ambito applicativo dal punto di vista soggettivo.
- L'art. 6, par. 2 lett. b. Convenzione di Strasburgo 1990, invece, ha preferito lasciare agli Stati-Parte la facoltà di escludere la punibilità del riciclaggio in capo alle «*persone che hanno commesso il reato principale*», e anche la Convenzione ONU contro la criminalità organizzata transnazionale, conclusa a Palermo nel 2000, e ratificata con la l. n. 146/2006, prevede – all'art. 6, par. 2 lett. e) – che, in caso di contrasto con i principi fondamentali dell'ordinamento, il *reato* di riciclaggio non si applica «*alle persone che hanno commesso il reato presupposto*»¹⁴.

Nel piano di azione per il periodo 2014-2020 del Parlamento europeo, – approvato il 23 ottobre 2013 –, finalizzato alla repressione della criminalità orga-

¹² Cfr. *Riciclaggio e autoriciclaggio*, in <http://www.piattaformaperlagiustizia.it/riciclaggio-e-autoriciclaggio>.

¹³ G. CERAMI, *La Proposta di Direttiva COM(2016) 826 sulla lotta al riciclaggio mediante il diritto penale e la disciplina italiana*, in *CP*, 2018, p. 152.

¹⁴ Cfr. C. DI GREGORIO - G. MAINOLFI - G. RISPOLI, *Antiriciclaggio: prevenzione e nuovi obblighi*, Roma, Bancaria Editrice, 2008, p. 115.

nizzata, della corruzione e del riciclaggio di denaro, si prevedeva nella lista di azioni concrete da attuare nel lasso temporale di 4 anni, la necessità di introdurre l'autoriciclaggio e, quindi, veniva rivolto alla Commissione l'invito a presentare entro il 2013 una sua proposta di armonizzazione del diritto penale in materia di riciclaggio, in modo da poter fornire una definizione comune del reato di autoriciclaggio sulla base delle migliori pratiche degli Stati membri.

Si deve ricordare, infine, che il 21 dicembre 2016 la Commissione ha presentato una proposta di *Direttiva sulla lotta al riciclaggio di denaro mediante il diritto penale* (COM(2016) 826 final), in cui si prevede la criminalizzazione dell'autoriciclaggio (art. 3, § 3), precisando che «3. I reati di cui al paragrafo 1, lettere a) e b), si applicano anche alle persone che hanno commesso l'attività criminosa da cui provengono i beni o che vi hanno partecipato». Si comprende nella nozione di riciclaggio penalmente rilevante (a) la conversione o il trasferimento di beni, effettuati essendo a conoscenza che essi provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività, allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita dei beni medesimi o di aiutare chiunque sia coinvolto in tale attività a sottrarsi alle conseguenze giuridiche delle proprie azioni; (b) l'occultamento o la dissimulazione della reale natura, provenienza, ubicazione, disposizione, movimento, proprietà dei beni o dei diritti sugli stessi, effettuati essendo a conoscenza che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività; (c) l'acquisto, la detenzione o l'utilizzazione di beni essendo a conoscenza, al momento della loro ricezione, che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività. L'autoriciclaggio, quindi, in base a tali definizioni comprende solo la condotta di conversione o trasferimento di beni, allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita dei beni medesimi, e l'occultamento o dissimulazione della reale natura, non si include la condotta di acquisto, detenzione o utilizzazione di beni, ricomprese nella definizione di riciclaggio. Nel rapporto esplicativo si evidenzia che l'incriminazione di quest'ultima ipotesi va al di là delle raccomandazioni del GAFI e della Convenzione di Varsavia, in cui la qualifica come reato dell'acquisto, detenzione o utilizzazione di beni provenienti da un'attività criminosa, è solo una possibilità soggetta ai principi costituzionali e ai concetti fondamentali dell'ordinamento giuridico di ciascun paese. Nella maggior parte degli Stati membri il mero possesso di proventi di reato non è considerato riciclaggio¹⁵ e la proposta rispetta le diverse

¹⁵ B. UNGER et al., *Relazione finale del progetto ECOLEF, The Economic and Legal Effectiveness of Anti Money Laundering and Combating Terrorist Financing Policy* ("Efficacia economica e giuridica della politica antiriciclaggio e di lotta contro il finanziamento del terrorismo"), febbraio 2013, p. 16.

tradizioni legali consentendo la mancata penalizzazione di quest'ipotesi. «Questo approccio tiene conto del fatto che promuovere un'azione penale nei confronti di una persona per il mero “godimento personale” dei proventi di un reato da questi commesso, per il quale è già stato giudicato, in alcuni Stati membri è considerato come una violazione del principio *ne bis in idem*, secondo il quale una persona non può essere giudicata due volte per la stessa condotta criminosa»¹⁶. D'altro lato, quando l'attività di riciclaggio implica la conversione e il trasferimento così come l'occultamento e la dissimulazione attraverso il sistema finanziario, questi atti costituiscono chiaramente una fattispecie penale supplementare, distinta dal reato-presupposto, che causa anche un danno addizionale o di tipo diverso rispetto a quello già provocato dal reato-presupposto.

L'11 dicembre 2017 il Parlamento europeo ha adottato la sua posizione sulla proposta di direttiva della Commissione per armonizzare la definizione e le sanzioni penali per il riciclaggio di denaro¹⁷, dando così il via, il 17 gennaio 2018, alle discussioni interistituzionali¹⁸ e finalmente, come già evidenziato, la Direttiva n. 1673, sulla *lotta al riciclaggio mediante il diritto penale*, è stata approvata il 23/10/2018¹⁹ e stabilisce norme minime relative alla definizione dei reati e alle sanzioni in materia di riciclaggio. Per espressa previsione, gli Stati membri dovranno conformarsi alle nuove disposizioni entro il 3 dicembre 2020. Il provvedimento è pienamente corrispondente alla proposta della Commissione, sopra esaminata, e prevede la *criminalizzazione* dell'autoriciclaggio all'art. 3, n. 5: «Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché la condotta di cui al paragrafo 1, lettere a) e b), sia punibile come reato qualora sia posta in atto da persone che hanno commesso l'attività criminosa da cui provengono i beni o che vi hanno partecipato»; si includono, come esaminato, le condotte di conversione o trasferimento di beni (a), e di occultamento o dissimulazione (b), non si ricomprende l'ipotesi prevista alla lettera c) dell'art. 1 e cioè «l'acquisto, la detenzione o l'utilizzazione»²⁰. A

¹⁶ Relazioni di valutazione reciproca del GAFI e di *Moneyval* e risultati dei processi di consultazione con gli Stati membri.

¹⁷ COM(2016) 826 final del 21/12/2016.

¹⁸ R. RAZZANTE, *La direttiva sulla lotta al riciclaggio di denaro mediante il diritto penale*, in *Diritto penale della globalizzazione (il)*, v., n. 3, 2018, p. 257 ss.

¹⁹ Sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 12/11/2018 (l. 284/22), è stata pubblicata la direttiva 2018/1673 del 23/10/2018 sulla *lotta al riciclaggio mediante il diritto penale*. La direttiva, adottata dal Parlamento europeo e dal Consiglio dell'Unione Europea ad ottobre 2018, stabilisce norme minime relative alla definizione dei reati e alle sanzioni in materia di riciclaggio.

²⁰ 1. Gli Stati membri adottano le misure necessarie per garantire che le condotte seguenti, qualora poste in atto intenzionalmente, siano punibili come reati:

a) la conversione o il trasferimento di beni, effettuati essendo nella consapevolezza che

tal proposito si precisa nel considerando n. (11) che «Gli Stati membri dovrebbero assicurare che taluni tipi di attività di riciclaggio siano perseguibili anche quando sono commessi dall'autore dell'attività criminosa che ha generato i beni ("autoriciclaggio"). In tali casi, laddove l'attività di riciclaggio non si limiti alla mera detenzione o utilizzazione di beni, ma ne implichi anche il trasferimento, la conversione, l'occultamento o la dissimulazione, da cui derivi un danno supplementare oltre a quello già causato dall'attività criminosa, ad esempio mettendo in circolazione beni derivanti da un'attività criminosa e, così facendo, occultandone l'origine illecita, tale attività di riciclaggio dovrebbe essere perseguibile». Si richiede questo ulteriore danno, indicato genericamente, anche se a mero livello esemplificativo, come quello derivante dal mettere in circolazione beni derivanti da attività criminosa.

Si prevede la punibilità del riciclaggio colposo (2. «Gli Stati membri possono adottare le misure necessarie per garantire che le condotte di cui al paragrafo 1 siano punibili come reato se l'autore sospettava o avrebbe dovuto essere a cono-

i beni provengono da un'attività criminosa, allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita dei beni medesimi o di aiutare chiunque sia coinvolto in tale attività a sottrarsi alle conseguenze giuridiche della propria condotta;

b) l'occultamento o la dissimulazione della reale natura, della provenienza, dell'ubicazione, della disposizione, del movimento, della proprietà dei beni o dei diritti sugli stessi nella consapevolezza che i beni provengono da un'attività criminosa;

c) l'acquisto, la detenzione o l'utilizzazione di beni nella consapevolezza, al momento della loro ricezione, che i beni provengono da un'attività criminosa.

Possibili, inoltre, misure per garantire che le condotte indicate siano punibili come reato se l'autore sospettava o avrebbe dovuto essere a conoscenza che i beni provenivano da un'attività criminosa. Per quanto riguarda le sanzioni penali da irrogare alle persone fisiche, la direttiva prevede l'adozione di misure necessarie affinché i reati di riciclaggio siano punibili con sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive. Le attività di riciclaggio saranno sanzionate con una pena detentiva massima non inferiore a 4 anni con possibilità di applicare misure e sanzioni aggiuntive. Previste anche diverse circostanze aggravanti come nel caso di reato realizzato in seno a organizzazioni criminali o commessi nell'esercizio di attività professionali. Con riferimento alle persone giuridiche, si prevede che anche queste possano essere ritenute responsabili di taluni reati di riciclaggio commessi a loro vantaggio. In questi casi, la persona giuridica responsabile è punibile con diverse sanzioni, penali e non, tra le quali l'esclusione dal godimento di un beneficio o di un aiuto pubblico; l'esclusione temporanea o permanente dall'accesso ai finanziamenti pubblici (comprese procedure di gara, sovvenzioni e concessioni); l'interdizione temporanea o permanente di esercizio dell'attività commerciale; l'assoggettamento a sorveglianza giudiziaria; provvedimenti giudiziari di liquidazione; la chiusura temporanea o permanente dei locali usati per commettere il reato. Per finire, le nuove disposizioni forniscono chiarimenti per quanto riguarda la giurisdizione e gli strumenti investigativi, attraverso l'individuazione dello Stato membro a cui spetta la competenza giurisdizionale e indicazioni sulle modalità di cooperazione tra gli Stati membri interessati e di partecipazione a Eurojust.

scenza che i beni provenivano da un'attività criminosa»), ipotesi non realizzabile per l'autoriciclaggio in cui il soggetto deve essere l'autore del reato presupposto e quindi sarà ben consapevole dell'origine illecita dei beni oggetto del reato. Nell'art. 8, c. 1, si impone l'adozione di «sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive» e, addirittura, nel comma 2 si prevede il minimo del massimo della pena detentiva, anche per il reato di autoriciclaggio (art. 3, § 5), nella misura di una pena «non inferiore a quattro anni»: misura ben inferiore agli otto anni previsti nell'ordinamento italiano o ai 14 previsti nell'ordinamento britannico. Accanto alla pena detentiva si auspica l'adozione di ulteriori «sanzioni o misure aggiuntive» nei confronti delle persone fisiche (art. 8, n. 3). Si prevede, inoltre, la confisca sia dei proventi sia degli strumenti del reato (art. 9)²¹ e si auspica, addirittura, l'adozione di forme di confisca senza condanna anche oltre le pretese della direttiva n. 42/2014 (considerando n. 16): «Gli Stati membri dovrebbero altresì prendere seriamente in considerazione la possibilità di consentire la confisca in tutti i casi in cui non sia possibile avviare o concludere il procedimento penale, tra l'altro in ragione del decesso dell'autore del reato. Come richiesto dal Parlamento europeo e dal Consiglio nella dichiarazione di accompagnamento della direttiva 2014/42/UE, la Commissione presenterà una relazione in cui saranno analizzati la fattibilità e i possibili vantaggi dell'introduzione di ulteriori norme comuni per la confisca di beni provenienti da attività criminali, incluso il caso di assenza di una condanna nei confronti di una o più persone specifiche per tali attività»). Si pretende in materia anche la responsabilizzazione delle persone giuridiche²², elencando nell'art. 8 una serie di sanzioni tra cui la sorveglianza

²¹ «Gli Stati membri adottano le misure necessarie ad assicurare che, se del caso, le loro autorità competenti congelino o confiscino, in conformità della direttiva 2014/42/UE, i proventi derivati dall'atto di commettere o di contribuire alla commissione di uno dei reati di cui alla presente direttiva e i beni strumentali utilizzati o destinati a essere utilizzati a tal fine».

²² *Articolo 7. Responsabilità delle persone giuridiche.* 1. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili per i reati di cui all'articolo 3, paragrafi 1 e 5, e all'articolo 4 commessi a loro vantaggio da qualsiasi persona che agisca a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica e detenga una posizione dirigenziale in seno alla persona giuridica stessa, su qualsiasi delle seguenti basi:

- a) un potere di rappresentanza della persona giuridica;
- b) la facoltà di adottare decisioni per conto della persona giuridica;
- c) la facoltà di esercitare il controllo in seno alla persona giuridica.

2. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili qualora la carenza di sorveglianza o controllo da parte di una persona di cui al paragrafo 1 del presente articolo abbia reso possibile la commissione di uno dei reati di cui all'articolo 3, paragrafi 1 e 5, e all'articolo 4 a vantaggio di tale persona giuridica da parte di una persona soggetta alla sua autorità.

giudiziaria che richiama l'amministrazione o il controllo giudiziario, previsti rispettivamente dagli artt. 34 e 34-*bis* del d.lgs. n. 159/2011²³.

Nell'ordinamento italiano si è espressa a favore della criminalizzazione dell'autoriciclaggio la Banca d'Italia, a partire dal Decalogo del 2001 – Istruzioni operative per l'individuazione delle operazioni sospette²⁴ –, fino ai provvedimenti del 2010 e del 2011 recanti gli indicatori di anomalia per gli intermediari²⁵ e alle istruzioni per le segnalazioni di operazioni sospette²⁶ (e anche l'allora governatore Mario Draghi ha auspicato l'introduzione di tale fattispecie nell'audizione parlamentare del 14 giugno 2007 dinanzi alla Commissione parlamentare di inchiesta sul fenomeno della criminalità organizzata mafiosa).

Il legame tra riciclaggio e reati fiscali, ancora, emerge nella legislazione interna – come evidenziato in dottrina – dalla circostanza che la nuova fattispecie di autoriciclaggio è stata introdotta con un provvedimento in materia di evasione fiscale, la l. n. 186 del 2014, e in tale direzione è emblematica la previsione di non punibilità – introdotta dalla stessa legge²⁷ – a titolo rispettivamente di riciclaggio, reimpiego e autoriciclaggio per chi aderisce alla procedura di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*), se commessi in relazione ai reati tributari²⁸.

3. La responsabilità delle persone giuridiche ai sensi dei paragrafi 1 e 2 del presente articolo non preclude la possibilità di avviare procedimenti penali nei confronti delle persone fisiche che sono autori, istigatori o complici di uno dei reati di cui all'articolo 3, paragrafi 1 e 5, e all'articolo 4.

²³ 8. *Sanzioni applicabili alle persone giuridiche*. Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché una persona giuridica ritenuta responsabile a norma dell'articolo 7 sia punibile con sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive, che comprendano sanzioni pecuniarie penali o non penali e che possano comprendere altre sanzioni, quali:

- a) esclusione dal godimento di un beneficio o di un aiuto pubblico;
- b) esclusione temporanea o permanente dall'accesso ai finanziamenti pubblici, comprese procedure di gara, sovvenzioni e concessioni;
- c) interdizione temporanea o permanente di esercitare un'attività commerciale;
- d) assoggettamento a sorveglianza giudiziaria;
- e) provvedimenti giudiziari di liquidazione;
- f) chiusura temporanea o permanente dei locali usati per commettere il reato.

²⁴ <http://www.bancaditalia.it/UIF/prev-ricic/sos/norm-sos/norm-circ/Decalogo>.

²⁵ http://www.bancaditalia.it/vigilanza/anti/antiriciclaggio/normativa/nazionale/provv_ind_anom.pdf.

²⁶ http://www.bancaditalia.it/UIF/prev-ricic/sos/norm-sos/norm-circ/istruzioni_dati_sos.pdf. Cfr. *Commissioni Antimafia: Riciclaggio ed autoriciclaggio* (29/01/2012).

²⁷ Art. 5-*quinquies*, c. 1, lett. b) e c. 3 del d.lgs. n. 74/2000, introdotto dall'art. 1, l. n. 186/2014.

²⁸ Reati tributari di cui alla lettera a) della medesima disposizione, art. 5-*quinquies* d.lgs. 74/2000, e cioè le fattispecie contemplate dagli artt. 2, 3, 4, 5, 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. n. 74 del

Per giustificare in termini di politica criminale l'introduzione dell'autoriciclaggio si evidenzia in dottrina che il riciclaggio e, quindi anche l'autoriciclaggio, ha un effetto di moltiplicatore dell'inquinamento criminale, consentendo ai criminali di trasformare in potere d'acquisto il reddito ottenuto dalle attività criminali o illegali di produzione e di distribuzione²⁹; il riciclaggio, nonchè l'autoriciclaggio, protegge il bene giuridico dell'ordine economico sotto la specie del risparmio-investimento, venendo a coincidere con la *par condicio* degli investitori, cioè con il diritto fondamentale di ciascuno alla parità di condizioni di rischio negli investimenti nell'ambito di un'economia di mercato: l'autoriciclaggio è un comportamento di concorrenza sleale³⁰ che vuole congelare il profitto in mano al soggetto che ha commesso il reato-presupposto, in modo da impedirne la sua utilizzazione maggiormente offensiva, quella che espone a pericolo o addirittura lede "l'ordine economico"³¹. Consentendo di punire anche l'autore o il concorrente nel reato base delle condotte di *money laundering*, si consacra l'autonoma connotazione lesiva del riciclaggio e la sua peculiare oggettività giuridica³².

In base ad un'altra prospettiva si giustifica la punibilità dell'autoriciclaggio nella misura in cui si recupera l'identità della fattispecie criminosa in funzione dell'incriminazione dell'occultamento della provenienza della *res*, escludendo dall'ambito applicativo tutti i c.d. atti neutri; si dovrebbe trattare di una manovra dissimulativa non legata da alcun rapporto di implicazione necessaria con il fatto fonte, che offende il bene amministrazione della giustizia: solo in questa prospettiva si conferirebbe all'illecito accessorio la dovuta autonomia rispetto

2000. Cfr. S. CAVALLINI - L. TROYER, *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del "vicino ingombrante"*, in *DPC, Riv. trim.*, 2015, 1, p. 105; R. CORDEIRO GUERRA, *op. cit.*, 317 s.; A. GULLO, *Autoriciclaggio e Reati Tributari*, in *DPC, Riv. trim.*, 13/03/2018,

²⁹ D. MASCIANDARO, *Banche e riciclaggio, analisi economica e regolamentazione*, Milano, Bancaria editrice, 1994, p. 37 ss.; M. ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, in *DDP*, XII, Torino, Utet, 1997, p. 394.

³⁰ M. ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, cit., p. 395.

³¹ Così F. MUCCIARELLI, *Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio*, in *DPC, Riv. trim.*, 2015, 1, p. 112, che usa le parole della Relazione della Commissione ministeriale incaricata di elaborare una proposta di interventi in materia di criminalità organizzata, istituita con d.m. 10/06/2013 e presieduta dal prof. Fiandaca. Cfr. *Proposte di intervento in materia di criminalità organizzata: la prima relazione della Commissione Fiandaca*, in *DPC, Riv. trim.*, 12/02/2014, 6; in tale direzione cfr. F. D'ALESSANDRO, *Il delitto di autoriciclaggio (art. 648-ter.I c.p.)*, ovvero degli enigmi legislativi riservati ai solutori «più che abili», in G.M. BACCARI - K. LA REGINA - E.M. MANCUSO, *Il nuovo volto della giustizia penale*, Padova, Cedam, 2015, p. 8.

³² Cfr. V. MANES, *Il riciclaggio dei proventi illeciti: teoria e prassi dell'intervento penale*, in *RTDPE*, 2004, p. 58.

al fatto fonte e la mancanza di qualsivoglia rapporto di implicazione necessaria consentirebbe di escludere un *bis in idem*³³. E in tale direzione l'art. 648-ter 1 c.p. nell'ordinamento italiano, come si esaminerà, richiede l'idoneità decettiva della condotta.

Alla luce di tali input sovranazionali molti paesi Europei hanno incluso i reati fiscali tra i reati presupposto del riciclaggio e hanno introdotto il reato di autoriciclaggio, nonostante i dubbi sulla violazione del principio del *ne bis in idem* insito in tale fattispecie, poiché l'utilizzo dei proventi dei crimini personalmente consumati è sempre stato considerato un mero *post factum* non meritevole di autonoma criminalizzazione; tale problematicità si accentua laddove si tratta dell'autoriciclaggio dei proventi dell'evasione fiscale.

Nel prosieguo, allora, dopo un'analisi di diritto comparato circa la difficoltà di considerare il provento dell'evasione fiscale come profitto di origine illecita e, quindi, possibile oggetto del riciclaggio e dell'autoriciclaggio, saranno evidenziati i problemi connessi alla criminalizzazione dell'autoriciclaggio della tassa evasa in relazione al rispetto di principi fondamentali della materia penale di uno Stato di diritto: *ne bis in idem*, proporzionalità e *nemo tenetur se detegere*. Conseguentemente l'articolo cercherà di individuare gli scopi di politica criminale che hanno indotto all'introduzione dell'autoriciclaggio (anche in relazione ai proventi dell'evasione fiscale), prima di valutare l'effettiva necessità dell'introduzione di tale ulteriore strumento nell'ampio armamentario disponibile oggi nella lotta contro l'accumulazione di capitali illeciti.

2. I proventi dell'evasione fiscale: il risparmio. La giurisprudenza italiana

Per stabilire se sia possibile configurare l'autoriciclaggio e a monte lo stesso riciclaggio dei proventi dell'evasione fiscale occorre stabilire, innanzitutto, se il risparmio, che normalmente è la forma di profitto derivante da quest'ultima fattispecie, possa essere considerato profitto del reato e, quindi, possa rappresentare l'oggetto del riciclaggio e dell'autoriciclaggio³⁴.

³³ Così S. FAIELLA, *Riciclaggio e crimine organizzato transnazionale*, Milano, Giuffrè, 2009, p. 303. Cfr. G. FORTI, *Introduzione*, in M. ARNONE - S. GIAVAZZI, *Riciclaggio e imprese. Il contrasto alla circolazione dei proventi illeciti*, Milano, Vita e pensiero, 2011, p. 10 sulla mutata percezione sociale del riciclaggio, delitto dotato di una specifica carica di disvalore, meritevole di autonoma stigmatizzazione penale; sulla plurioffensività del riciclaggio A. MACCHIA, *Spunti sul delitto di riciclaggio*, in *CP*, 2014, p. 1454 ss.

³⁴ In materia 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*.

A tal fine occorre risolvere un risalente nodo interpretativo relativo alla nozione di provenienza. In base ad una concezione dinamica «che ne esalta i connotati intrinsecamente coordinati al complemento di moto da luogo (introdotto dalla preposizione “da”）」 vi rientra «un flusso di ricchezza illecita proveniente dall'esterno e incamerata dal riciclatore che vi opera mediante sostituzione, trasferimento o altre operazioni», con la conseguenza di escludere il riciclaggio del profitto risparmio di imposta³⁵.

«Il profitto nelle fattispecie tributarie si sostanzia in un mancato depauperamento, senza un arricchimento evidente e tangibile nella disponibilità dell'autore, tale utilità, restando confusa nel complesso delle disponibilità di chi ne ha tratto vantaggio, si sottrae a qualsiasi possibilità di specificazione in senso civilistico e, quindi, di individuazione come oggetto materiale definito di un successivo riciclaggio o re-impiego»³⁶; ma soprattutto più a monte non si tratta di profitto di origine illecita perché si tratta di risorse «che, appunto di provenienza lecita, vengono in maniera illecita sottratte all'imposizione fiscale» («afferiscono a risorse che non derivano da illecito, ma da libere e legittime attività, quali quella di impresa, di lavoro autonomo o dipendente, o, comunque, da altra origine lecita soggetta ad imposizione fiscale»)³⁷. Si parla di una «insussistenza ontologica dei requisiti necessari perché la relativa condotta costituisca il presupposto valido rispetto ad un'attività di riciclaggio»³⁸.

Come, quando e perché, a cura di E. Mezzetti, D. Piva, Torino, Giappichelli, 2016, p. 107 ss.; V. Mongillo, *Confisca (per equivalente) e risparmi di spesa: dall'incerto statuto alla violazione dei principi*, in *RIDPP*, 2015, p. 717 ss.

³⁵ A.R. CASTALDO - M. NADDEO, *Il denaro sporco - Prevenzione e repressione nella lotta al riciclaggio*, Padova, Cedam, 2010, p. 155; A.R. CASTALDO, *Riciclaggio e impiego di beni di provenienza illecita*, in D. PULITANÒ, *Diritto Penale - Parte speciale*, II, Torino, Giappichelli, 2013, p. 231.

³⁶ S. CAVALLINI - L. TROYER, *op. cit.*, p. 17; conforme U. LIGUORI, *Rapporti tra condotte principali e reato-presupposto*, in AA.VV., *Riciclaggio e reati connessi nell'intermediazione mobiliare*, a cura di A. Manna, Torino, Utet, 2000, p. 103 s.; A. PAGLIARO, *Principi di diritto penale, Parte speciale*, Milano, Giuffrè, 2003, p. 488 s.-508; M. ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, *cit.*, p. 398 ss.; F. HINNA-DANESI, *Proventi da frode fiscale e riciclaggio*, in *Fisc*, 1995, p. 9759; C. PECORELLA, *Ricettazione* (voce) (Diritto penale), in *NssDIt*, XV, Torino, 1968, p. 943; B. ASSUMMA, *Riciclaggio di capitali e reati tributari*, in *RassTrib*, II, 1995, p. 1779 ss.; I. CARACCIOLI, *L'emissione di fatture false non è menzionata dall'Ufficio Italiano Cambi come reato presupposto della segnalazione antiriciclaggio*, in *Fisc*, 29/17/07/2006, I, p. 4542 ss.

³⁷ S. FAIELLA, *op. cit.*, p. 68.

³⁸ F. HINNA-DANESI, *op. cit.*, p. 9763; B. ASSUMMA, *op. cit.*, p. 1793. In tale direzione R. BORSARI, *Reati tributari e confisca di beni societari. Ovvero, di un'occasione perduta dalle Sezioni Unite*, in *Soc*, 2014, p. 874.

L'opposta tesi finirebbe per ammettere un riciclaggio concretizzato dall'«impiego per "equivalente", in cui non sia possibile identificare, indipendentemente e anteriormente alla condotta di sostituzione, trasferimento o reimpiego, l'oggetto materiale dei delitti di cui agli artt. 648-bis e ter c.p.»³⁹.

Come precisato nella relazione al d.d.l. n. 231/2001 in relazione alla confisca diretta ex art. 19, ma con considerazioni che si possono estendere a tutte le forme di confisca diretta, e confermato dalla giurisprudenza prevalente, il profitto confiscabile deve avere il carattere della: patrimonialità in senso "materiale"; attualità concretizzata attraverso un reale "income" reddituale nella sfera economica della *corporation* (deve rappresentare un risultato conseguito e deve essere un risultato positivo, cioè un'utilità ulteriore rispetto a quelle che l'ente aveva anteriormente all'illecito) o della persona fisica, autore del reato; connessione causale diretta fra la condotta (l'integrazione del reato-presupposto) e l'evento (il materializzarsi dell'utile: *id est*, la «conseguenza economica immediata ricavata dal fatto di reato») ⁴⁰.

Questa presa di posizione è assolutamente condivisibile laddove accoglie una nozione di profitto del reato compatibile con l'orientamento prevalente della giurisprudenza, confermato dalle Sezioni Unite (26654/2008) in base al quale il profitto del reato confiscabile deve essere rappresentato da un «beneficio aggiunto di tipo patrimoniale», «pertinente al reato» secondo un rapporto "causa-effetto", nel senso che il profitto deve essere «una conseguenza economica immediata ricavata dal fatto di reato»⁴¹ e quindi il risparmio di spesa non rientrerebbe in tale nozione. Si richiede che «sia individuabile un vantaggio, che per essere tale deve rappresentare un risultato conseguito (e non una mera aspettativa che può fondare solo l'interesse o il movente alla commissione del reato ma non l'adozione di una misura reale) e deve essere un risultato positivo, cioè un'utilità ulteriore rispetto a quelle che l'ente aveva anteriormente all'illecito»⁴².

Tale posizione della dottrina è stata sostanzialmente accolta dalla Suprema Corte nel caso Italease: «il profitto, per essere tipico, corrisponda ad un muta-

³⁹ S. CAVALLINI - L. TROYER, *op. cit.*, p. 17. Cfr. contro l'incriminazione dell'autoriciclaggio M. NADDEO - D. MONTEMURRO, *Autoriciclaggio e teoria degli insiemi: un privilegio matematicamente sostenibile*, in *RTDPE* 2011, p. 338 ss.

⁴⁰ Così C.E. PALIERO, *False comunicazioni e profitto confiscabile: connessione problematica o correlazione impossibile?*, in *Soc* 2012, p. 74. Nella medesima direzione Cass., S.U., 02/07/2008, n. 26654; Cass., sez. V, 04/03/2014 (ud. 28/11/2013), Banca Italease s.p.a., n. 10265; F. BONELLI, *D. lgs. 231/2001: tre sentenze in materia di "profitto" confiscabile/sequestrabile*, in *DPC, Riv. trim.*, 2012, I, p. 133.

⁴¹ Cass., S.U., 02/07/2008, n. 26654; F. BONELLI, *op. cit.*, p. 133.

⁴² Cass., S.U., 02/07/2008, n. 26654.

mento 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 (materialità ed attualità sono caratteri che devono intendersi evocati come requisiti propri del profitto in quanto evento, mentre quello della variazione di segno positivo è immanente alla scelta terminologica operata dal legislatore per definire tale evento)⁴³. Si evidenzia la necessità del nesso causale tra la condotta illecita e il profitto, che manca laddove il profitto era già presente nel patrimonio del soggetto; il profitto risparmio deve rappresentare, riprendendo testualmente le Sezioni Unite nel caso Fisia, un ricavo effettivamente introitato e non decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere, «vale a dire un risultato economico positivo concretamente determinato in misura maggiore di quanto avrebbe dovuto essere conseguito»⁴⁴.

In tale direzione si osserva che anche nella loro massima estensione i concetti di provenienza contenuti nelle legislazioni straniere sul riciclaggio sono ritagliati sulle norme in tema di confisca le quali utilizzano definizioni non dissimili dalla triade “prodotto-profitto-prezzo” di cui al nostro art. 240 c.p.; sembra inaccettabile un'interpretazione che volesse estendere il concetto di provenienza alla mera *pertinenza* (beni che abbiano qualsiasi legame con il reato, anche se non provengono in senso stretto da esso ma, eventualmente, sono preesistenti), anche probatoria, di cui alle norme italiane sul sequestro⁴⁵.

In dottrina si osserva correttamente che rispetto ad alcuni reati-presupposto, quali, per tutti, corruzione e truffa in sovvenzioni, reati economici, «il profitto è, per così dire, connaturato al fatto, è il fine tipico che muove l'azione delittuosa; in queste ipotesi, un profitto confiscabile, non solo sarà di regola attualmente presente e ben individuabile, ma neppure darà luogo a problemi interpretativi (o re-interpretativi) di sorta»⁴⁶. Per altri reati «invece, il discorso è, in concreto, diverso, e l'analisi, in punto di “profitto” e di “confiscabilità”, dovrà esser svolta caso per caso, ancorandola saldamente alle peculiarità fattuali dell'episodio criminoso di

⁴³ Cass., sez. V, 04/03/2014 (ud. 28/11/2013), Banca Italease s.p.a., n. 10265.

⁴⁴ Idem, § 10.3. Cfr. Trib. Milano, 19/02/1999, in *Famb*, 1999, 4, p. 44 con nota di G. FLORA, *Sulla configurabilità del riciclaggio di proventi da frode fiscale*: «Il reato presupposto può essere costituito soltanto dai delitti che provocano un arricchimento evidente e tangibile nella disponibilità dell'autore»; «la frode fiscale non costituisce un presupposto valido per la successiva attività di riciclaggio a causa dell'impossibilità concreta di individuare la natura e la consistenza dei proventi illeciti».

⁴⁵ M. ZANCHETTI, *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, Milano, Giuffrè, 1997, p. 412 s.

⁴⁶ «Lo stesso varrà per alcune *new entries* come, per tutte, viene agevole ricordare l'insider trading o le frodi in commercio (artt. 25 *sexies* e 25 *bis*)».

volta in volta giunto alla considerazione dei giudicanti»⁴⁷ (basti pensare alla difficoltà di calcolare il profitto del reato di manipolazione di mercato)⁴⁸.

In tale direzione si evidenzia che la Convenzione di Strasburgo del 1990 in materia di riciclaggio e confisca presuppone quelle fattispecie in grado di “creare ricchezza” e non semplicemente un indebito non impoverimento conseguente all’evasione fiscale⁴⁹.

In relazione ai reati tributari la giurisprudenza non riteneva confiscabile il profitto risparmio con la confisca diretta, e proprio per questo si riteneva che fosse stata introdotta la confisca per equivalente, – art. 1, c. 143, della l. 24/12/2007, n. 244 –, per compensare la pratica inoperatività delle ordinarie ipotesi di confisca ai reati tributari⁵⁰; la confisca diretta pretendendo un rapporto di pertinenzialità tra “prodotto, profitto e prezzo”, da un lato, e “reato”, dall’altro, non sarebbe stata applicabile perlomeno in tutte le ipotesi in cui i vantaggi illeciti fossero costituiti da un risparmio di spese dovute a titolo di mancato versamento (nella maggior parte dei casi)⁵¹. Tale genere di profitti, infatti, non possono adattarsi al concetto di “provenienza da reato” dal momento che coincidono con beni già presenti nel patrimonio del reo; non sarebbe possibile dimostrare il rapporto di pertinenzialità intercorrente tra profitto e reato, come sottolineato anche dalle Sezioni Unite⁵², e la necessità di individuare in concreto il denaro risparmiato per effetto del reato darebbe inevitabilmente spazio a «collegamenti esclusivamente

⁴⁷ Così C.E. PALIERO, *op. cit.*, p. 77.

⁴⁸ V. TUTINELLI, *Responsabilità per falso in bilancio e determinazione del profitto confiscabile alla luce della recente sentenza del Tribunale di Milano sul caso Italease*, in *Resp. amm. soc. enti*, p. 156.

⁴⁹ Ciò si deduce dall’art. 1 lett. A) che stabilisce che per “provento” si intende «ogni vantaggio economico derivato da reati» e dalla lett. e) che descrive il reato presupposto come «qualsiasi reato in conseguenza del quale si formano dei proventi che possono diventare oggetto di uno dei reati definiti all’art. 6 di questa Convenzione»; dalla lettura di queste due disposizioni si deduce che il delitto presupposto deve essere capace di produrre ricchezza, deponendo in tal senso l’uso del verbo formare nella lett. e), in conformità del resto al concetto di “provenienza” di cui all’art. 648-*bis* che fanno pensare al provento come vantaggio economico che si forma *ex novo* o che determina un accrescimento nel patrimonio del reo (così U. LIGUORI, *op. cit.*, p. 104; M. ZANCHETTI, *voce Riciclaggio*, cit., p. 398; F. HINNA-DANESI, *op. cit.*, m 9758); un’ «entrata profitevole nella disponibilità dell’autore», cfr. in materia E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, 2010, p. 74; e L. CUOMO, *Problemi di giustizia penale tributaria: la confisca per equivalente del profitto*, in *AP*, 2014, I, p. 15.

⁵⁰ Cfr. Corte Suprema, S.U., Adami 2013, n. 18374, Giussani, 2015, n. 22127; Riva Fire s.p.a., 2014, rv. 259717.

⁵¹ Cass. pen., S.U., 09/07/2004, n. 29951, Curatela fallimentare in proc. Focarelli, in *Fisc.*, 2004, 43, p. 7355.

⁵² *Idem.*

congetturali, che potrebbero condurre all'aberrante conclusione di ritenere, in ogni caso e comunque legittimo il sequestro del patrimonio di qualsiasi soggetto venga indiziato di illeciti tributari [...] dovendo al contrario essere tenuta ferma l'esigenza di una diretta derivazione causale dell'attività del reo intesa quale stretta correlazione con la condotta illecita». In base a questo orientamento, solo la confisca per equivalente consentirà di confiscare le «somme sottratte dal pagamento dell'imposta dovuta, che, pertanto, si connota come profitto-risparmio»⁵³, come stabilito anche dalle Sezioni Unite nel caso Adami⁵⁴ o nella sentenza Giusani⁵⁵. «In tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, il profitto del reato tributario che si sostanzia in un mancato esborso dell'imposta dovuta, consistendo in una posta contabile di natura immateriale, mai convertita in moneta contante, non può costituire oggetto di sequestro diretto, ma solo nella forma "per equivalente"»⁵⁶. In tale settore il legislatore ha introdotto la confisca per equivalente per consentire appositamente la confisca dell'unica forma di profitto normalmente configurabile, il profitto risparmio (ponendosi, tra l'altro, minori problemi di rispetto del principio di tassatività nella determinazio-

⁵³ Trib. Milano, 20/04/2011, G.i.p. D'Arcangelo, n. 6733/10 R.G.N.R. - n. 7453/10 R.G.Gip.; Cass., 09/10/2012, n. 42120, S.R., in *DeG*, 2012, 31 ottobre (con nota di DI GIACOMO); Cass., sez. III, 18/12/2012, Bofanti.

⁵⁴ Cass., S.U., 31/01/2013, n. 18374, Adami e altro, in *CP*, 2014, I, p. 120; Cass., sez. III., 05/03/2013, n. 32799; Cass., 30/05/2014, n. 49631; Cass., sez. VI, 14/11/2012, n. 11029.

⁵⁵ Cass., sez. III, 30/04/2015, Giussani ed altro, n. 22127; cfr. Cass., sez. 2, n. 21228 del 29/04/2014, Riva Fire s.p.a., rv. 259717.

⁵⁶ Cass., 30/05/2014, n. 49631, in *CP*, 2015. Cfr. Cass., sez. III, 23/10/2012, n. 45849, Chierico, in *GD*, 2013, I, p. 81; conforme Cass., sez. III, 03/05/2013, n. 19099, Ric. D.V.M., in *DPP*, 2013, 1468, con nota di PORCU, *Sequestro e confisca per equivalente e reati tributari: un sottosistema speciale?*; Cass., sez. III, 23/01/2013, n. 7078, Piccolo, con nota di AMATO, *Reati tributari: nel sequestro ai fini della confisca l'importo non deve eccedere il valore del profitto*, in *GD*, 2013, 12, p. 38; Cass., sez. VI, 17/03/2009, Paggiaro; Cass., sez. VI, 06/02/2009, Ramponi e altro; Cass. 26/05/2010, n. 25890, *Molon*, Rv. 248058; cfr. Cass., sez. III, 16/05/2012, n. 25677; Cass., sez. V, 10/11/2011, n. 1843, Mazzieri, Rv. 251525; Cass., sez. III, 07/07/2010, n. 35807, Bellonzi e altri, Rv. 248618.

Fermo restando che la giurisprudenza fa rientrare nella nozione di profitto-risparmio anche il caso di omesso versamento dell'IVA, ex art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000, in cui il profitto confiscabile coincide con l'importo dell'IVA trattenuto, ipotesi in cui la dottrina individua un beneficio aggiunto di tipo patrimoniale di cui l'imprenditore sostanzialmente si appropria cfr. F. MUCCIARELLI - C.E. PALIERO, *Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, in *DPC, Riv. trim.*, 20/04/2015, p. 17. Cass., 26/05/2010, n. 25890, *Molon*, Rv. 248058; cfr. Cass., sez. III, 16/05/2012, n. 25677; Cass., sez. V, 10/11/2011, n. 1843, Mazzieri, Rv. 251525; Cass., sez. III, 07/07/2010, n. 35807, Bellonzi e altri, Rv. 248618; Cass., sez. III, 03/05/2013, n. 19099, Ric. D.V.M., in *DPP*, 2013, p. 1468, con nota di F. PORCU, *Sequestro e confisca per equivalente e reati tributari: un sottosistema speciale?*.

ne dell'ammontare del profitto, che può essere calcolato attraverso la normativa tributaria che stabilisce l'imposta dovuta)⁵⁷.

Al contrario, un'altra parte della dottrina in base ad una concezione statica «pone in rilievo il nesso di provenienza “in senso economico”, conferendovi il significato di derivazione causale dall'attività delittuosa, nella quale l'arricchimento (ovvero, il mancato depauperamento) ritroverebbe la sua origine e collocazione»⁵⁸. In quest'ultimo caso la provenienza postulerebbe «la conservazione illecita di un *quantum* già interiorizzato nella sfera patrimoniale del reo attraverso attività legittime, secondo l'accezione statica»⁵⁹. I sostenitori di quest'ultima più ampia nozione di provenienza evidenziano che «è la nozione di “provenienza” che deve adattarsi alle caratteristiche dei reati presupposto, molteplici ed eterogenei e non certo il contrario»⁶⁰. Ne consegue che il riciclaggio dell'imposta risparmiata è possibile⁶¹.

⁵⁷ In tale direzione la VI sezione della Suprema Corte, sez. VI, 20/12/2013, n. 3635, Riva Fire s.p.a., rv. 259717, afferma che «la ratio e le finalità di tale intervento normativo emergono con chiarezza, ove si ponga mente al rilievo, di immediata ed agevole comprensione, che in quelle fattispecie di reato non si tratta tanto di un risparmio, quanto di un inadempimento ad un'obbligazione già esistente prima delle condotte, liquida, esigibile, quantificata in termini nummari. Il profitto si realizza, dunque, proprio con il mancato pagamento del tributo e, ciò nonostante, prima della novella legislativa del 2007 esso non poteva essere assoggettato alla confisca *ex art.* 240 c.p. in quanto, benché il valore sottratto coincidesse con elementi già presenti e rinvenibili nella sfera patrimoniale del reo, non rientrava *stricto sensu* nel concetto di provenienza da reato».

⁵⁸ P. COSTANZO, *I reati del mercato finanziario*, in *Il riciclaggio di disponibilità di provenienza illecita*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, IX, *I reati del mercato finanziario*, a cura di A. Di Amato, Padova, Cedam, 2007, p. 518.

⁵⁹ *Idem*.

⁶⁰ P. COSTANZO, *op. cit.*, 529.

⁶¹ L. FERRAJOLI, *La normativa antiriciclaggio. Repressione penale, adempimenti amministrativi degli intermediari finanziari, strumenti e tecniche di investigazione, profili internazionali*, III ed., Milano, Il Sole 24 ore, 1994, p. 285 ss.; G. FAUCEGLIA, *L'antiriciclaggio tra priapismo legislativo ed incontinenza regolamentare*, in *Il riciclaggio dei proventi illeciti tra politica criminale e diritto vigente*, a cura di E. Palombi, Napoli, Esi, 1996, p. 250 anche se con note fortemente critiche evidenziando che l'elusione non si iscrive nella categoria dei “*mala in se*”, ma in quella dei “*mala quia prohibita*”; P. BERNASCONI, *Il nuovo diritto europeo sul sequestro e il depistaggio di valori patrimoniali provento di reato transnazionale*, in *RTDPE*, 1992, p. 37; G. BERSANI, *Il reato di riciclaggio tra nuovi provvedimenti legislativi e criminalità economica*, in *RTDPE*, 1993, p. 67; B. SANTACROCE, *Il segreto bancario e gli accertamenti fiscali dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass Trib*, 1993, 9, p. 83; ID., *La ratifica della Convenzione di Strasburgo ed i delitti fiscali (L.n. 328/1993)*, in *Fisc*, 1994, 1, p. 51; L. MAGISTRO, *Riciclaggio dei capitali illeciti, rilevanza del fenomeno e strategie di contrasto in materia fiscale*, Milano, Giuffrè, 1991, p. 41 ss.; G. IZZO, *La frode fiscale quale possibile delitto-presupposto del riciclaggio*, in *Fisc*, 1996, 21, p. 5293.

Le frodi fiscali non potrebbero essere estromesse dalla categoria delle fonti illecite del profitto sulla base di una «preconcetta nozione di provenienza, intesa esclusivamente quale incremento della ricchezza derivante da apporto esterno materialmente individuabile»⁶². A sostegno di tale assunto, si è osservato che la ridefinizione dell'art. 648-*bis* è stata conseguenza della ratifica della convenzione di Strasburgo del 1990, che all'art. I, lett. a), individua nel provento da reato *ogni vantaggio economico derivato da reato*; nozione ampia capace di ricomprendere qualsiasi entità economicamente apprezzabile proveniente da reato, ivi compreso il vantaggio economico derivante dalla commissione di un delitto tributario⁶³.

Si ritiene che l'opinione contraria non sembra in linea con «la tendenza del sistema, tenuto conto delle diverse fonti internazionali e comunitarie che hanno ribadito la necessità di aver riguardo al riciclaggio di disponibilità provenienti da illeciti fiscali e dell'orientamento maturato dalla Cassazione in relazione all'omogeneo concetto di provenienza inserito nell'art. 648-*bis* c.p., favorevole ad una lettura economica di essa quale lucro (sia esso l'incremento o il mancato depauperamento) che deriva causalmente dal compimento di quel delitto, senza del quale non si sarebbe determinato»⁶⁴.

Da ultimo sembra accogliere una nozione ampia la Direttiva 2018/1673 che come già precisato, include i reati fiscali tra i reati presupposto e, quindi, implicitamente il profitto corrispondente all'imposta evasa e richiama una nozione ampia di provento del reato laddove nel considerando n. (13) precisa che «la presente direttiva non dovrebbe distinguere tra situazioni in cui il bene deriva direttamente dall'attività criminosa e situazioni in cui deriva indirettamente dall'attività criminosa, in linea con l'ampia definizione di “provento” di cui alla direttiva 2014/42/UE del Parlamento europeo e del Consiglio». Anche se la Direttiva non fa alcun espresso riferimento al profitto risparmio, che dovrebbe rientrare in questa definizione di bene che «deriva indirettamente dall'attività criminosa».

Un altro argomento utilizzato per affermare che la tassa risparmiata è provento del crimine, è costituito dalla *fictio iuris* in base alla quale «chi viola l'obbligo di pagare una somma di denaro sarebbe l'autore del furto della somma non pagata»⁶⁵.

⁶² P. COSTANZO, *op. cit.*, p. 529.

⁶³ G. IZZO, *op. cit.*, p. 5292. Si riconosce, tuttavia, la difficoltà di provare in concreto il collegamento tra il denaro o il bene riciclato o reimpiegato e i delitti tributari e, quindi, l'individuazione della specifica riferibilità agli stessi, O. CUCUZZA, *Segreto bancario, criminalità organizzata, riciclaggio, evasione fiscale in Italia*, II ed., Padova, Cedam, 2007, p. 456.

⁶⁴ Così F. DI VIZIO, *op. cit.*, p. 32.

⁶⁵ Così E. BACIGALUPO, *Sobre el concurso de delito fiscal y blanqueo de dinero*, Navarra, Civitas, 2012, p. 35, che cita LE GOFF, *La bourse et la vie. Economie et religion au Moyen Âge*, Evreux, Hachette, 1986, p. 19.

Nell'ordinamento italiano le Sezioni Unite hanno consacrato un simile orientamento con la sentenza Gubert, n. 10561/2014, che oltre ad accogliere una nozione molto ampia di profitto, ricomprendendo anche le utilità indirette, ritiene che anche il denaro sottratto alla tassazione, nella misura dell'imposta evasa, rientra nella nozione di profitto confiscabile, che in quanto bene fungibile può essere sottratto al reo con la confisca diretta *ex art. 240 c.p. o 322-ter c.p.* dato che la «confisca del profitto, quando si tratta di denaro o di beni fungibili, non è confisca per equivalente, ma confisca diretta»⁶⁶. Da ultimo si precisa che «in tema di reati tributari, può essere oggetto di confisca c.d. diretta il saldo positivo del conto corrente nella disponibilità dell'imputato alla scadenza del termine per l'adempimento dell'obbligazione fiscale fino alla concorrenza dell'esborso che sarebbe stato necessario per il pagamento dell'imposta, in quanto queste somme costituiscono il profitto del reato di omesso versamento, rappresentando il "risparmio di spesa" conseguito grazie al mancato pagamento dell'imposta»⁶⁷.

Tale orientamento è ribadito dalle Sezioni Unite nella sentenza Thyssenkrupp in un settore diverso da quello tributario, precisando che «con riguardo ad una condotta che reca la violazione di una disciplina prevenzionistica, posta in essere per corrispondere ad istanze aziendali, l'idea di profitto si collega con naturalezza ad una situazione in cui l'ente trae da tale violazione un vantaggio che si concreta, tipicamente, nella mancata adozione di qualche oneroso accorgimento di natura cautelare, o nello svolgimento di una attività in una condizione che risulta economicamente favorevole, anche se meno sicura di quanto dovuto. Qui si concreta il vantaggio che costituisce il nucleo essenziale dell'idea normativa di profitto. Dunque non erra per nulla la Corte di merito quando individua il profitto, come

⁶⁶ Cass., SS.UU., 30/01/2014 (dep. 05/03/2014), n. 10561, Gubert., in *DPC, Riv. trim.*, 2014, 12/03/2014; conforme Cass., sez. III, 09/05/2012, dep. 04/10/2012, n. 38740, *Sgarbi, Rv. 254795*; Cass., 16/09/2014, n. 37846; Cass., sez. III, 02/10/2018, n. 105; Cass., sez. III, 02/03/2018, n. 24042: «In definitiva, come precisato dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 10561 del 30/01/2014), nei procedimenti aventi ad oggetto i reati tributari, è possibile procedere alla confisca per equivalente a carico dell'imputato persona fisica, solo laddove sia impossibile individuare il profitto diretto del reato in capo all'ente, reale beneficiario del risparmio di imposta che costituisce il profitto del reato, potendo essere oggetto di confisca diretta anche il denaro liquido o di altro bene fungibile nella disponibilità della persona giuridica»; Cass., sez. V, 18/01/2018, n. 5459; cfr. A.M. MAUGERI, *La responsabilità da reato degli enti: il ruolo del profitto e della sua ablazione nella prassi giurisprudenziale*, in *RTDPE*, 2013, p. 716 ss.; V. MONGILLO, *op. cit.*, 738 ss.; decisamente critici F. MUCCIARELLI - C. PALIERO, *op. cit.*, p. 17; R. BORSARI, *op. cit.*, p. 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 *RTDPE*, 2014, p. 401 ss.

⁶⁷ Cass., sez. III, 04/10/2018, n. 6348

minimo, *nel risparmio di spesa inerente all'impianto di spegnimento*⁶⁸. E sempre accogliendo tale nozione di profitto ricomprensivo del risparmio di spesa (anche se in base ad un orientamento più restrittivo che richiede un più pregnante nesso causale, in via immediata e diretta, tra il profitto e il reato), le Sezioni Unite nella sentenza Lucci hanno addirittura sancito la possibilità di applicare la confisca obbligatoria diretta⁶⁹ in caso di estinzione del reato per intervenuta prescrizione⁷⁰.

In queste sentenze si utilizza il condivisibile orientamento giurisprudenziale in base al quale la confisca del denaro rimane diretta anche quando non sia possibile la sottrazione dell'*eadem res* direttamente derivante dal reato (il denaro oggetto della rapina) ma di un ammontare equivalente (denaro depositato in banca nel conto del rapinatore), trattandosi di un bene fungibile⁷¹, per trarne la conseguenza, con un evidente salto logico, che anche il risparmio di spesa rientra nella nozione di profitto del reato direttamente confiscabile, dimenticando la

⁶⁸ Conforme Cass., S.U., 24/04/2014, n. 38343.

⁶⁹ «A norma dell'art. 240, secondo comma, n. 1, c.p., la confisca del prezzo del reato e, a norma dell'art. 322-ter c.p., la confisca del prezzo o del profitto del reato sempre che si tratti di confisca diretta.

⁷⁰ Cass., S.U., 26/06/2015 (dep. 21/07/2015), n. 31617, Lucci: «a condizione che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna e che l'accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla penale responsabilità dell'imputato e alla qualificazione del bene da confiscare come prezzo o profitto rimanga inalterato nel merito nei successivi gradi di giudizio». Cfr. M. PANZARASA, *Confisca senza condanna? Uno studio de lege lata e de iure condendo sui presupposti processuali dell'applicazione della confisca*, in RIDPP, 2010, pp. 1672-1701; V. MANES, *La "confisca senza condanna" al crocevia tra Roma e Strasburgo: il nodo della presunzione di innocenza*, in DPC, Riv. trim., 13/04/2015.

⁷¹ Cass., 14/06/2007-30/07/2007, n. 30966, Puliga, rv. 236984, che «nello stabilire che, quando il profitto del reato di concussione sia costituito da danaro, è legittimamente operato in base alla prima parte dell'articolo 322-ter comma I c.p. il sequestro preventivo di disponibilità di conto corrente dell'imputato, ha chiarito in motivazione che in casi siffatti non si tratta di confisca per equivalente, ma di una ipotesi di confisca in forma specifica»; da ultimo Cass., sez. VI, 29/01/2019, (ud. 29/01/2019, dep. 12/02/2019), n. 6816; correttamente Cass., sez. III, 30/10/2017, n. 8995 precisa che «la natura fungibile del denaro non consente la confisca diretta delle somme depositate su conto corrente bancario del reo, ove si abbia la prova che le stesse non possono in alcun modo derivare dal reato e costituiscano, pertanto, profitto dell'illecito»; Cass., sez. VI, 25/03/2003, n. 23773, Madaffari, rv. 225727: ed ancora che «è pertanto ammissibile il sequestro preventivo, ex art. 321 c.p.p., qualora sussistano indizi per i quali il denaro di provenienza illecita sia stato depositato in banca ovvero investito in titoli, trattandosi di assicurare ciò che proviene dal reato e che si è cercato di nascondere con il più semplice degli artifici»; Cass., S.U. 09/07/2004, n. 29951: «La fungibilità del denaro e la sua funzione di mezzo di pagamento non impone che il sequestro debba necessariamente colpire le medesime specie monetarie illegalmente percepite, bensì la somma corrispondente al loro valore nominale»; Cass., sez. VI, 01/02/1995, n. 4289.

differenza fondamentale tra le due ipotesi in questione: nel caso della confisca diretta del denaro si è avuto comunque un beneficio aggiunto di tipo patrimoniale, avente una sua esternalità e causalmente connesso al reato, mentre nel caso di confisca del profitto risparmio manca il beneficio aggiunto di tipo patrimoniale in questione e il patrimonio dell'evasore rimane invariato in seguito al reato⁷².

In tale direzione, in ogni caso, la giurisprudenza ha espressamente riconosciuto il riciclaggio anche rispetto ai delitti il cui provento consiste nel mancato depauperamento del patrimonio (dovuto all'evasione fiscale)⁷³, anche facendo rientrare i proventi dell'evasione fiscale nella nozione di "altre utilità" di cui al citato articolo 648-*bis* c.p.⁷⁴; la locuzione altre utilità consentirebbe di intendere in modo ampio l'oggetto materiale del reato di riciclaggio e in tale direzione la giurisprudenza ha affermato che «L'illecito fiscale penalmente rilevante per l'ordinamento del paese straniero nel cui territorio viene integralmente consumato può costituire il reato presupposto necessario per la configurabilità del delitto di riciclaggio dei relativi proventi commesso successivamente nel territorio italiano»⁷⁵. O, ancora, la Suprema Corte ritiene che alla luce della costante espansione della fattispecie di riciclaggio, sia sotto il profilo del superamento della elencazione nominativa dei reati presupposto, sia attraverso l'inclusione tra gli oggetti materiali del reato dell'ampio concetto di "altre utilità", quest'ultima locuzione «deve essere intesa come [ricomprensiva] tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente

⁷² Cfr. F. MUCCIARELLI - E. PALIERO, *op. cit.*, pp. 11-12, i quali nel muovere critiche simili alla sentenza Gubert, sembrano andare oltre nel senso di pretendere che in virtù del requisito della pertinenzialità la confisca diretta del denaro sia limitata all'*eadem res*. Cfr. A.M. MAUGERI, *La responsabilità da reato degli enti*, cit., 716 ss. Sembra interessante Cass., sez. V, 18/01/2018 (dep. 06/02/2018), n. 5459, che specifica «Qualora il prezzo o il profitto c.d. accrescitivo del reato sia costituito da denaro, la confisca delle somme depositate su conto corrente bancario, di cui il soggetto abbia la disponibilità, deve essere qualificata come confisca diretta e, in considerazione della natura del bene, non necessita della prova del nesso di derivazione diretta tra la somma materialmente oggetto dell'ablazione e il reato»; Cass., sez. VI, 12/01/2018, n. 11375 «Ove il profitto o il prezzo del reato sia rappresentato da una somma di denaro,... Ciò che rileva è che le disponibilità economiche del percipiente si siano accresciute di questa somma, legittimando, dunque, la confisca "in forma diretta" del relativo importo, ovunque o presso chiunque custodito nell'interesse del reo».

⁷³ Cass., sez. II, 21/11/2014 (13/03/2015), n. 10746, in Ced Cass., rv. 263156; Cass., sez. II, 15/02/2012, n. 6061; Cass., sez. II, 17/01/2012, n. 6061; Cass., sez. I, 13/01/2009, n. 1025; Corte appello Milano, sez. IV, 07/07/2015, n. 4920. Cfr. A. NASTASIA - M. QUERQUI, *I reati tributari quali delitti presupposto di fatti di (auto)riciclaggio e (auto)impiego*, in *RGFin*, 2014, p. 788.

⁷⁴ Cfr. P. IELO, *Delitti tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*, in *R231*, 2010, 1, p. 10 ss. favorevole al riciclaggio dei proventi di reati fiscali.

⁷⁵ Cass., sez. II, 17/11/2009, n. 49427; nel senso che abbia rilievo, a questi fini, la commissione di reati fiscali all'estero, si veda Cass., sez. II, 19/11/2003, n. 813.

che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. In esse devono farsi rientrare non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente, ma anche quelle attività fraudolente a seguito delle quali l'agente impedisce che il proprio patrimonio s'impovertisca. Di conseguenza, rientra fra i reati presupposto anche il reato di frode fiscale a seguito del quale l'agente, evitando di pagare le imposte, consegue un risparmio di spesa che si traduce in un mancato decremento del patrimonio e, quindi, in una evidente utilità di natura economica»⁷⁶.

Ne consegue, in conclusione, che è possibile configurare l'autoriciclaggio dei proventi dell'evasione fiscale in base a questa interpretazione che fa rientrare nella nozione di profitto del reato il risparmio di spesa, rappresentato nei delitti tributari volti all'evasione, come l'infedele dichiarazione (art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000), nel risparmio dell'imposta dovuta⁷⁷; qualunque investimento di denaro nella propria azienda o comunque in un'attività economica in misura corrispondente all'imposta evasa, successivo alla evasione, concretizza la condotta di autoriciclaggio perché quella somma è provento del reato (purché si tratti del provento di "delitti"⁷⁸).

⁷⁶ Cass., sez. II, 17/01/2012, n. 6061, rv. 252701. Cfr. S. CAVALLINI - L. TROYER, *op. cit.*, 106; A.M. DELL'OSSO, *Riciclaggio di proventi illeciti e sistema penale*, Torino, Giappichelli, 2017, p. 120 s., critici nei confronti della configurabilità del riciclaggio del profitto risparmio dei reati tributari C. PIERGALLINI, *Autoriciclaggio, concorso di persone e responsabilità dell'ente*, in *Crim*, 2015, p. 544 ss.; V.G. PECORELLA, *Circolazione del denaro e riciclaggio*, in *RIDPP*, 1991, p. 1228 ss.; G. FLORA, *Sulla configurabilità*, cit., 442; S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali quali reati-presupposto del riciclaggio*, in M. ARNONE - S. GIAVAZZI, *Riciclaggio e imprese*, cit., p. 105; A. GULLO, *op. cit.*, 10 ss.

⁷⁷ Favorevoli a questa interpretazione M. ANGELINI, voce *Riciclaggio*, cit., 1406 ss.; F. D'ARCANGELO, *Frode fiscale e riciclaggio*, in *RDottComm.*, 2011, p. 334 ss.; P. IELO, *op. cit.*, p. 10; L. DEAGLIO, *Autoriciclaggio e reati tributari: lo scontro dottrinale in punto di compatibilità*, in *Autoriciclaggio. La sistematica punitiva*, a cura di A. Rossi, S. Quattrocchio, Napoli, Editoriale Scientifica, 2017, p. 103; M. GALLI, *Dentro il castello dei destini incrociati: la responsabilità dell'ente da autoriciclaggio*, in *RTDPE*, 2016, p.131.

⁷⁸ «Già, con il più volte citato, parere dell'UIF (allora VIC - Ufficio Italiano Cambi) del 21 giugno 2006, l'Ufficio sosteneva che l'attenzione andava indirizzata verso quelle operazioni che possono fondatamente far nascere il sospetto che siano attuate con "fondi neri" derivanti da evasione fiscale di una tale entità e rilevanza da rientrare nelle ipotesi delittuose previste dalla legislazione penale tributaria. Solo l'evasione che costituisce delitto, infatti, può considerarsi generatrice di denaro, beni o altre utilità che, se sostituite, trasferite, occultate o impiegate comportano, per chi compie questi atti (sempre che non si tratti del contribuente evasore o di chi ha con lui concorso nel compiere il reato), la consumazione del reato di riciclaggio, così come previsto dagli artt. 648-bis e 648-ter c.p.», F. LA MANNA, *Autoriciclaggio: un privilegio da abolire*, in *RGFin*, n. 3, 2014, p. 879.

E allora, «seguendo la giurisprudenza più recente, ove l'infedele dichiarazione sia compiuta dall'amministratore nell'interesse della società, restando il risparmio d'imposta confuso nel patrimonio sociale, ne seguirebbe come effetto automatico il re-impiego in attività economiche: si potrebbe, persino, accusare l'amministratore di autoriciclaggio, affermando che costui abbia pagato i dipendenti con i proventi del delitto tributario»⁷⁹; il datore di lavoro dovrebbe non pagare gli stipendi o i fornitori per evitare di investire i proventi dell'evasione fiscale⁸⁰.

2.1. *Il risparmio come profitto illecito riciclabile nel diritto comparato*

Il riciclaggio di denaro è ampiamente definito nel *Proceeds of Crime Act del 2002* (PoCA) e nel *Money Laundering Regulations 2003* (MLR). In particolare, nel *Reporting Obligations of the Proceeds of Crime Act 2002* (POCA)⁸¹ viene inclusa una guida su cosa costituisce "criminal property": «La *criminal property* è ampiamente definita nella sezione 340 (3) del POCA e comprende tutti i beni ovunque situati. La definizione include beni materiali e immateriali, nonché vantaggi pecuniari ottenuti in conseguenza o in connessione con la condotta criminale. Se una persona risparmia denaro o spese attraverso la condotta criminale, tale risparmio costituisce un bene criminale. I beni acquistati da quella persona successivamente possono essere *criminal property* perché l'acquisto potrebbe essere stato finanziato da tale risparmio»⁸². In questa direzione la Corte Suprema inglese nel caso *Rv GH* (2015) ha affermato che «*criminal property* ai sensi delle sezioni 327, 328 e 329 significa beni ottenuti come risultato o in connessione con attività criminali distinte da quella che è l'oggetto dell'accusa»⁸³. Sulla base di questa definizione, l'origine criminale non è necessaria, ma solo il collegamento con la condotta criminale, e quindi anche il risparmio fiscale può essere incluso nel concetto di proventi di reato che possono essere soggetti a riciclaggio di denaro e autoriciclaggio. In particolare dal 2005, la legge in Inghilterra e nel Galles ha

⁷⁹ S. CAVALLINI - L. TROYER, *op. cit.*, p. 18.

⁸⁰ D. BRUNELLI, *Autoriciclaggio e divieto di retroattività: brevi note a margine del dibattito sulla nuova incriminazione*, in *DPC, Riv. trim.*, 10/01/2015, il quale ritiene che «l'incriminazione dell'autoriciclaggio non incarna solo uno strumento per rendere più efficace la lotta contro la circolazione delle ricchezze illecite, come hanno proclamato i suoi fautori, ma determina anche una più approfondita tutela dei beni a cui mira la previsione del reato presupposto, rappresentando (almeno in linea teorica) per l'aspirante reo un ostacolo maggiore al conseguimento della rendita da reato e quindi una ragione in più per astenersi dalla sua realizzazione».

⁸¹ Ashurst, July 2015.

⁸² D. WINCH, *25 Common Questions Relating to Money Laundering and Tax Returns Answered*, May 2006, in <http://www.accountingevidence.com/documents/articles/Money%20launde-ring%20and%20tax%20returns.pdf>.

⁸³ § 20.

incluso i reati fiscali come reati presupposto del riciclaggio, soprattutto dopo l'aggiornamento delle Quaranta raccomandazioni del GAFI nel 2012, che pretende ciò obbligatoriamente⁸⁴. Sempre nella precedente legislazione, *Criminal Justice Act* del 1988, riformato dal *Criminal Justice Act* 1993, la condotta criminale, come reato presupposto del reato di riciclaggio, è definita come qualsiasi reato che sia procedibile penalmente dinanzi alla Crown Court o in base alla "Schedule 4" dinanzi alla Magistrates Court⁸⁵; così «la definizione di "condotta criminale" comprende i proventi dell'evasione fiscale derivanti dal mancato pagamento fraudolento dell'imposta britannica»⁸⁶.

L'accusa di riciclaggio di denaro potrebbe anche essere proposta contro una banca o un consulente professionale, in combinato disposto con una accusa – di common law – nei confronti di un contribuente per frode nei confronti dell'Agenzia delle entrate⁸⁷. In *R v William, William & William*, la Corte d'appello ha dichiarato che, laddove un contribuente ha ingannato l'Agenzia delle entrate falsamente rappresentando il fatturato di un'impresa, ha ottenuto un vantaggio pecuniario, pari all'imposta dovuta sul fatturato non dichiarato. Inoltre, si ritiene che la "criminal property" sia rappresentata dall'insieme dell'imponibile non dichiarato, non solo dalla tassa dovuta⁸⁸; la legge applica la finzione che l'evasore fiscale ha nel proprio possesso dei beni che lui/lei non ha effettivamente e usa tale finzione come base per la condanna⁸⁹.

La dottrina critica tale orientamento giurisprudenziale perché si ritiene che «ciò che fa colui che non dichiara al fisco è di rimandare il pagamento di un debito», ma «il debito è dovuto» e «le autorità fiscali hanno ampi poteri per ottenere il denaro, imporre sanzioni e interessi, e, fino a poco tempo fa, erano i creditori privilegiati in caso di insolvenza»⁹⁰. Inoltre, la natura stessa dei reati fiscali è

⁸⁴ *Enterprise Act* 2000, s. 251. L. KOMISAR, *Profit Laundering and Tax Evasion*, in Dissent, v., N. SPRIN, 2005, pp. 48-54.

⁸⁵ *Criminal Justice Act* 1988, s. 93A(7), introdotto dal *Criminal Justice Act* 1993, s. 29.

⁸⁶ *Hunt* [1994] S.T.C. 819; M. BRIDGES - P. ATKINSON - R. RHODES - R. BOSWORTH, *Criminalising artificial tax avoidance - part three*, in NLJ 13 February 1998, p. 219.

⁸⁷ J. FISHER-J. BEWSEY, *Laundering the proceeds of fiscal crime*, [2000] J.I.B.L., p. 12.

⁸⁸ *R v William, William & William* [2013] EWCA Crim 1262, che conferma ed estende *R v Gabriel* [2006] EWCA Crim 229; [2007] 2 Cr App R 11 *R v K* [2007] EWCA Crim 491; [2008] STC 1270.

⁸⁹ P. ALLDRIDGE, *What went wrong with money laundering law?*, London, Palgrave, 2016, p. 67.

⁹⁰ Così P. ALLDRIDGE, *What went wrong*, cit., 27; cfr. P. ALLDRIDGE - A. MUMFORD, *The Tax Evasion and Proceeds of Crime Act 2002*, (2005) 25 *Legal Studies*, p. 353; R.T. NAYLOR, *Counterfeit Crime: Criminal Profits, Terror Dollars, and Nonsense*, Montreal-Kingston, McGill-Queen's University Press, 2015, p. 110 ss. Cfr. K. HARRISON - N. RYDER, *The Law*

diversa da quella degli altri reati presupposti. Il denaro potrebbe essere stato originariamente guadagnato attraverso un'attività legale e quindi non originato da reato; il comportamento illegale è, infatti, non pagare in tasse la parte di questo reddito che è dovuta allo stato.

In tal modo attraverso l'accusa per evasione fiscale, il pubblico ministero si sottrae alla necessità di fornire le prove di un più specifico reato presupposto del riciclaggio, reato-fonte delle entrate non dichiarate⁹¹: «qualcuno che si guadagna da vivere con lo spaccio di droga quasi non dichiarerà reddito, quindi dove è possibile dimostrare che ha ricevuto il denaro, utilizzando l'evasione fiscale come reato presupposto, semplicemente aggregando la ricchezza, si evita la necessità di fornire prove più specifiche sulla provenienza»⁹². Se l'evasione fiscale è un reato presupposto del riciclaggio di denaro, c'è il rischio che il meccanismo prescelto di implementazione dell'ordinamento penale – contro, ad esempio, spacciatori e individui corrotti – sarà quello di «trattare il loro denaro come il ricavato dell'evasione fiscale e accusarli di riciclaggio di quel denaro, piuttosto che dover dimostrare il reato presupposto»⁹³.

Secondo l'opinione della dottrina, anche se questa inclusione (dell'evasione fiscale come reato presupposto del riciclaggio) potrebbe probabilmente comportare un incremento dell'efficienza della lotta contro i reati fiscali, la sua rilevanza per la lotta contro il riciclaggio di denaro è discutibile e rischia di aumentare eccessivamente il carico di lavoro delle FIU (rischiando di sopraffarle). Di conseguenza, è probabile che solo le truffe fiscali gravi e organizzate siano investigate dalle FIU⁹⁴.

Nel codice penale tedesco (StGB), il reato di riciclaggio di denaro, § 261 Geldwäsche, include esplicitamente tra i profitti illeciti, oggetto della condotta incriminata, i proventi dei reati fiscali commessi in forma professionale o organizzata ex § 370 del codice fiscale, e in particolare le spese risparmiate con l'evasione e i rimborsi e le retribuzioni illegittimamente ottenuti, nonché, nei

Relating to Financial Crime in the United Kingdom, Abingdon, Routledge, 2nd edition, 2017; P. ALLDRIDGE, *Money Laundering Law: Forfeiture, Confiscation, Civil Recovery, Criminal Laundering & Taxation of the Proceeds of Crime*, Oxford-Portland (Oregon), Hart, 2003, pp. 247-253, sul ruolo sempre più importante della tassazione nell'armamentario legale contro i proventi di reato; l'autore sottolinea i poteri della nuova Agenzia per il recupero dei beni, che combina i poteri tradizionalmente separati di applicazione della legge penale con quelli degli ispettori delle imposte.

⁹¹ P. ALLDRIDGE, *What went wrong*, cit., p. 66.

⁹² P. ALLDRIDGE, *What went wrong*, cit., p. 66.

⁹³ P. ALLDRIDGE, *What went wrong*, cit., p. 67.

⁹⁴ A. MET DOMESTICI, *The Fight against Money Laundering in the EU. The Framework Set by the Fourth Directive and Its Proposed Enhancements*, in *Eu crim* 4 / 2016, p. 173.

casi previsti dal comma 2 n. 3, l'oggetto in relazione al quale sono state eluse le imposte⁹⁵.

Anche in questo ordinamento giuridico la dottrina afferma che le spese risparmiate non rappresentano un bene derivato "da" un reato⁹⁶ (essi sono "un Nullum")⁹⁷. Il legislatore, invece, ha stabilito che «sia considerata anche la parte dei beni che, sebbene non derivino essi stessi dal reato fiscale, siano in chiaro collegamento con questo (BT-Drs. 14/747I, 18 ss.)». Ma, si osserva in dottrina, questa regola si applica a beni/proventi di origine legale, che non derivano dai crimini presupposti e quindi non possono essere riconosciuti come tali (cioè, provento di reati); «quando qualcuno sta proteggendo i suoi beni, non facendo una spesa, il denaro disponibile non deriva dalla rinuncia ma dal suo stipendio»⁹⁸. Secondo parte della dottrina la punizione di tale condotta è sproporzionata e contraddice il principio di colpevolezza perché il riciclaggio delle spese risparmiate, che sono una parte indistinguibile della ricchezza, non è riconoscibile; la costituzionalità è dubbia⁹⁹. Il legislatore desidera punire qualsiasi trasporto di denaro da parte di autori di reati fiscali. Nella prassi, in ogni caso, questa regola viene ignorata¹⁰⁰.

- Anche il § 165 (1) öStGB (codice austriaco) consente il riciclaggio di proventi di reati fiscali dopo la riforma del luglio del 2010 (BGBl, Österreich I, Nr. 38/2010).
- In Spagna la Ley organica 10/2010, art. 1.2, stabilisce che «Ai fini della presente legge, i beni derivanti da attività criminali comprendono tutti i beni la cui acquisizione o possesso siano originati da un reato [...] con l'inclusione di quote frodate nel caso di crimini contro il Tesoro»; quindi il riciclaggio del risparmio fiscale sembra possibile¹⁰¹. La dottrina prevalente critica tale disciplina in quanto si ritiene che la tassa risparmiata non possa

⁹⁵ § 261, in *Kommentar*, p. 1868 ss.

⁹⁶ J. BITTMANN, *Die gewerbs- oder bandenmässige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle*, in *Wistra*, 2003, p. 161.

⁹⁷ A. DIERLAMM, *Geldwäsche und Steuerhinterziehung als Vortat - Die Quadratur des Kreises*, in *Mehle Festschrift*, 2009, p. 177-178 ss.

⁹⁸ F. SALDITT, *Die Schlingen des neuen Steuerstrafrechts*, in *StV* 2002, p. 216; M. GEURTS, *Die Strafbarkeit der Geldwäsche - Metastasen politischen Willens*, in *ZRP* 97, p. 250 ss.

⁹⁹ R. SPATSCHKE - M. WULF, § 261 *Geldwäsche*, *NJW* 2002, pp. 2983-2987; E. SAMSON, *Geldwäsche durch Steuerhinterziehung? Gedanken zur Halbwertzeit von Strafgesetzen*, in *Kohlmann Festschrift*, 2003, p. 268 ss.; H. SATZGER - W. SCHLUCKEBIER WIDMAIER, *StGB-Kommentar*, Köln, Wolters Kluwer, 2014, § 23 ss.-1626 s.

¹⁰⁰ F. BITTMANN, *Die gewerbs- oder bandenmässige Steuerhinterziehung und die Erfindung des gegenständlichen Nichts als geldwäscherelevante Infektionsquelle*, in *Wistra*, 2003, p. 166; M. WULF, *Telefonüberwachung und Geldwäsche im Steuerstrafrecht*, in *Wistra*, 2008, p. 328.

¹⁰¹ D. CAMPOS NAVAS, *Lavado de dinero y delito fiscal*, in *La ley*, 21/12/2005, p. 6383.

essere oggetto di riciclaggio poiché la ricchezza corrispondente alla quota di tassa frodata non ha la sua origine in un'attività illegale¹⁰²; l'inadempimento dell'obbligo fiscale non genera di per sé un aumento di capitale¹⁰³. L'autore ha avuto i soldi prima di commettere il reato, il reato fiscale non genera un profitto e, quindi, il possesso, l'acquisizione, l'uso o il trasferimento di questo denaro non concretizzano il reato di riciclaggio di denaro¹⁰⁴. Inoltre, l'art. 301 C.P. esige una "relazione causale" dei beni (da riciclare) con il crimine; considerare il denaro, non pagato per le tasse, come profitto che ha la sua causa nel crimine, significa un'applicazione analogica del diritto penale in contrasto con il principio di legalità: «l'omissione di rispettare un obbligo fiscale non può originare beni di alcun tipo»¹⁰⁵. Inoltre, alcuni autori sottolineano che Ley organica 10/2010 ha introdotto questa regola solo «Ai fini della presente legge», la legge amministrativa per la prevenzione del riciclaggio di denaro e del terrorismo: la limitazione espressa a un sottosistema dell'ordinamento legale, non consente ulteriori estensioni e in particolare al diritto penale; se il legislatore avesse voluto applicare il riciclaggio di denaro al risparmio fiscale, avrebbe introdotto una specifica regola nel § 301 C.P., sul modello del § 261 StGB¹⁰⁶.

- Al contrario, altri autori sottolineano che il reato presupposto può essere qualsiasi crimine in base alla volontà del legislatore; l'evasione fiscale comporta anche una diminuzione del patrimonio della vittima come altri crimini. In questo caso la vittima è il Tesoro e questo significa anche che il crimine è più grave in considerazione del fatto che l'intera popolazione spagnola è vittima¹⁰⁷.

¹⁰² G. QUINTERO OLIVARES, *El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo*, in *Actualidad Jurídica Aranzaldi*, 698/2006, p. 2 ss.; J. CÓRDOBA RODA, *Abogacía, secreto profesional y blanqueo de capitales*, in *Cuadernos de crítica jurídica*, 2006, p. 65 ss.; I. BLANCO CORDERO, *El delito de Blanqueo*, cit., p. 369-387 ss.

¹⁰³ E. BACIGALUPO, cit., p. 35.

¹⁰⁴ J.A. CHOCLÁN MONTALVO, *Puede ser el delito fiscal delito precedente del delito de blanqueo de capitales?*, in *Boletín de I.C. Abogados de Madrid*, n. 37, 2007, p. 163.

¹⁰⁵ E. BACIGALUPO, cit., pp. 35-36 che crede che l'omissione non sia causale; la causalità dell'omissione è solo ipotetica e quindi il mancato pagamento di un debito fiscale non può originare beni di alcuna specie. Cfr. E. LUZÓN CAMPOS, *Blanqueo de cuotas defraudadas y la paradoja McFly*, in *La Ley*, 2012, 7818.

¹⁰⁶ E. BACIGALUPO, *op. cit.*, p. 10; see I. BLANCO CORDERO, *El delito de Blanqueo*, cit., p. 387 ss.

¹⁰⁷ C. ARANGUEZ SANCHEZ, *El Blanqueo de capitales*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2000, p. 187; L.M. LOMBARDO EXPÓSITO, *Blanqueo de capitales*, Barcelona, Bosch, 2009, p. 163 s.; see I. BLANCO CORDERO, *El delito de Blanqueo*, cit., p. 390.

3. L'incriminazione dell'autoriciclaggio nel diritto comparato

Le linee guida del POCA britannico 2002 ammettono la criminalizzazione dell'autoriciclaggio perché nella definizione di "*criminal property*" non vi è distinzione tra i proventi dei reati dell'imputato e dei reati commessi da altri (cfr. S.340 [4]).

Pertanto, il riciclaggio dei propri proventi realizza il reato di riciclaggio, come le similari attività svolte da qualcun altro, in particolare riciclatori professionisti per incarico degli autori del reato o reati presupposti. Ciò è valido per ogni tipo di procedimento per riciclaggio e per ogni forma del reato di riciclaggio.

Esistono 4 tipi di procedimenti contro il riciclaggio di denaro. Vi sono, in primo luogo, quei casi "misti" in cui il riciclaggio di denaro può essere addebitato nell'ambito dell'accusa relativa al reato presupposto generante i proventi. In tale ipotesi sono ricompresi due casi: il primo riguardante i "proventi propri" o "autoriciclaggio", in cui l'imputato del riciclaggio di denaro può anche essere l'autore del reato presupposto; il secondo relativo al riciclaggio da parte di persona o persone diverse dall'autore del reato. In secondo luogo, ci sono quei casi in cui il riciclaggio di denaro è l'unica imputazione dimostrabile o l'accusa più semplice da provare. Ancora una volta, ci sono due sottoinsiemi: riciclaggio dei proventi dei propri reati; riciclaggio da parte di una persona diversa dall'autore del reato presupposto. Il riciclaggio di proventi propri è possibile in relazione alle tre principali forme di riciclaggio: l'acquisto, l'uso e il possesso. Una persona commette il reato di riciclaggio se acquisisce beni di origine illecita (penalmente illecita), usa beni di origine illecita, o ha il possesso di tali beni. Dal punto di vista soggettivo, si richiede che l'autore sappia o sospetta che la proprietà acquisita, ecc., costituisce o rappresenta il proprio o altrui beneficio derivante dalla condotta criminale. Per le fattispecie "*on indictment*" (ipotesi più gravi sottoposte a processo dinanzi alla Crown Court) si prevede la pena detentiva sino a 14 anni oppure la multa, o entrambe le sanzioni; per le fattispecie in "*summary trial in a magistrates' court*" (ipotesi meno gravi) si prevede la pena di sei mesi di reclusione o una multa, o entrambe.

In questo ordinamento giuridico, quindi, il riciclaggio di denaro può consistere anche nel "possesso", ciò significa che nello stesso momento in cui viene commessa l'omissione del pagamento dell'imposta, anche l'autoriciclaggio è perpetrato con il possesso del risparmio fiscale.

Lo stesso è possibile in Spagna, dove l'Art. 301 CP¹⁰⁸ punisce espressamente come riciclaggio (pena detentiva da sei mesi a sei anni e una multa pari a tre volte

¹⁰⁸ Art. 301 Código penal: 1. Anyone who acquire, possess, use, convert, or transfers property, knowing that they originate in a criminal activity committed by him or by any third

il valore dei beni): «1. Chiunque acquisisca, possieda, usi, converta o trasferisca beni, sapendo che provengono da un'attività criminale commessa da lui o da terzi». Anche in questo sistema è sufficiente il possesso di proventi criminali. Pertanto, l'ordinamento inglese e spagnolo vanno oltre le richieste della Proposta di Direttiva sul riciclaggio di denaro del 2016, che non criminalizza l'autoriciclaggio attraverso il possesso, ma, imponendo regole minime, non esclude che gli Stati membri possano introdurre questa forma di auto-riciclaggio.

L'ordinamento giuridico francese non prevedeva la criminalizzazione dell'autoriciclaggio sino al 2004; la svolta transalpina non è il risultato di una scelta del legislatore, ma di una decisione della Corte Suprema¹⁰⁹. In maniera simile, anche in Svizzera, nonostante l'opinione contraria della dottrina, la giurisprudenza prevalente riconosce la responsabilità per riciclaggio in capo agli autori dei reati presupposto in considerazione del silenzio del legislatore nell'art. 305-bis del codice penale¹¹⁰.

Nell'ordinamento italiano, – dopo l'art. 2 del d.lgs. n. 231/2007¹¹¹, che include nella definizione di riciclaggio-illecito amministrativo anche l'autoriciclaggio¹¹², e dopo l'introduzione sul piano penale dell'art. 12-*quinquies*, c. 131, d.l. n. 306/1992 (convertito con modificazioni dalla l. n. 356/1992), il cui ambito di più sicura praticabilità è stato individuato nella possibilità di punire anche l'au-

person, or perform any other act to conceal or disguise their illicit origin, or to help the person who has participated in the offense or offenses to evade the legal consequences of their acts, he shall be punished with imprisonment of six months to six years and a fine of three times the value of goods.

¹⁰⁹ Cour de Cassation, 14/01/2004, n. 03-81.156, www.courdecassation.fr.

¹¹⁰ S. CASSETTA, *Il nuovo delitto di autoriciclaggio*, <http://www.altalex.com/documents/news/2015/09/09/autoriciclaggio>.

¹¹¹ Con una definizione largamente debitrice di quella introdotta dalla Convenzione di Strasburgo del 1990, che include anche l'acquisizione o il possesso di beni di cui si conosce la natura di provento illecito (contegno che nell'ordinamento penale italiano integra la ricettazione). Tale disposizione includeva nella nozione di "attività criminosa" capace di originare i beni interessati dalle operazioni di riciclaggio amministrativo, sino alla novella del d.lgs. n. 90/2017, una categoria di reati più vasta di quella prevista dagli articoli 648-bis, 648-ter.1, 648-ter c.p. e 12-*quinquies* decreto-l. n. 306/1992. Tali fattispecie penali, infatti, richiedono, quantomeno, la natura delittuosa del reato matrice, nei primi due casi esigendo altresì che le condotte di quest'ultimo siano sostenute da elemento soggettivo non colposo. Diversamente, l'originario art. 2 del d.lgs. n. 231/2007 richiedeva solo la provenienza da un'attività criminosa, espressione che ammetteva la natura anche contravvenzionale del reato scaturigine dei beni e la consumazione di esso con contegno colposo o preterintenzionale (concetto distinto, infatti, è l'intenzionalità richiesta per la successiva azione riciclatoria).

¹¹² Cfr. F. DI VIZIO, *Il riciclaggio nella prospettiva penale ed in quella amministrativa Definizioni di riciclaggio*, in *Quaderni dell'antiriciclaggio. Analisi e studi*, 2017, 8, p. 14.

tore del reato presupposto, delineandosi come una delle prime forme di autoriciclaggio dell'ordinamento nazionale –, il nuovo articolo 648-*bis* I del codice penale italiano, introdotto dalla l. n. 186/2014, punisce l'autoriciclaggio con la pena detentiva da due a otto anni e una multa da € 5,000 a € 25,000. Questo reato è punito solo se il comportamento è commesso al fine di ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa dei profitti e deve consistere nell'impiegare, sostituire, trasferire, i proventi illeciti in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative¹¹³. L'uso personale non è punito¹¹⁴, ma un uomo d'affari commette autoriciclaggio se paga i fornitori o i lavoratori dopo l'evasione fiscale.

L'unico elemento che potrebbe limitare l'applicazione della nuova fattispecie nel settore in esame è determinato dal fatto che la condotta di impiego, sostituzione e trasferimento del profitto dovrebbe essere specificamente idonea ad «ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa»: una caratteristica della condotta che assume una particolare valenza rispetto a un beneficio aggiunto di tipo patrimoniale ingiustificato da nascondere o, comunque, di cui occorre ostacolare l'identificazione, ma di difficile configurazione rispetto al mero risparmio di spesa non materialmente identificabile nel patrimonio del contribuente¹¹⁵. Intanto la collocazione sintattica del requisito depone chiaramente a

¹¹³ Cfr. Cass., sez. II, 05/07/2018, n. 38422 che ha stabilito che «la nozione di attività economica o finanziaria rilevante ai fini dell'impiego del profitto del reato presupposto, presa in considerazione dalla norma incriminatrice dell'autoriciclaggio, è desumibile dagli articoli 2082, 2135 e 2195 del codice civile e fa riferimento non solo all'attività produttiva in senso stretto, ossia a quella diretta a creare nuovi beni o servizi, ma anche a quella di scambio e di distribuzione dei beni nel mercato del consumo, nonché a ogni altra attività che possa rientrare in una di quelle elencate nelle menzionate norme del Cc.»; Cass., sez. II, 07/03/2019, n. 13795, che riconduce alla nozione di attività speculativa «l'impiego di denaro derivante da delitto nel settore del gioco d'azzardo o delle scommesse, se idoneo a realizzare il camuffamento della provenienza della provvista». Contra Cass., sez. II, 13/12/2018 (dep. 06/03/019), n. 9751.

¹¹⁴ G. CERAMI, *op. cit.*, p. 1010 osserva che tale limitazione è coerente con l'individuazione del bene tutelato nell'ordine economico e la correttezza del mercato, e in linea con la proposta della V Direttiva. Cass., sez. II, 07/06/2018, n. 30399 che precisa che «la clausola di non punibilità prevista» dal quarto comma dell'articolo 648-*ter* I c.p. sull'autoriciclaggio va interpretata nel senso che l'agente è esente da responsabilità penale «solo se utilizza e gode dei beni del delitto presupposto in modo diretto senza compiere su questi alcuna operazione tesa a ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa».

¹¹⁵ *Idem.* D. BRUNELLI, *op. cit.*, p. 86. Cfr. Cass., sez. II, 04/05/2018, n. 25979, che ha stabilito che «ai fini dell'integrazione dell'illecito di cui all'art. 648-*ter*.1 c.p. è necessario che la condotta sia dotata di particolare capacità dissimulativa, sia cioè idonea a provare che l'autore del delitto presupposto abbia effettivamente voluto attuare un impegno finalizzato

favore della riferibilità a tutte le categorie di condotta, rappresentando il tratto modale di ciascuna condotta tipizzata, con una formula in grado di avvalorare l'interpretazione della fattispecie in esame come reato di pericolo concreto¹¹⁶. Del resto proprio in funzione della necessità di punire la dissimulazione, e cioè l'occultamento della provenienza della res, per tutelare l'amministrazione della giustizia si giustificerebbe, ad avviso di una parte della dottrina, l'autonoma incriminazione della condotta in esame e si garantirebbe il rispetto del principio *ne bis in idem*¹¹⁷.

Tale requisito viene interpretato dalla dottrina maggioritaria nel senso di richiedere l'idoneità dell'azione al turbamento della funzione dell'amministrazione della giustizia, la concreta tensione delle condotte a rendere difficile l'accertamento della provenienza del denaro, dei beni e delle altre utilità (una sorta di modalità della condotta) e non l'effettivo ostacolo alle indagini e all'attività giudiziaria¹¹⁸; si tratterebbe di una fattispecie a pericolo concreto, per la cui consumazione è sufficiente la realizzazione della condotta tipica purché idonea a ostacolare l'identificazione della provenienza illecita ed indipendentemente dal fatto che gli investigatori siano riusciti a ricostruire la c.d. *paper trail*¹¹⁹. Si tratta di un requisito da accertare *ex ante* e in concreto, oggetto della rappresentazione e volizione da parte del soggetto agente il quale non potrà rispondere del delitto di riciclaggio nel caso in cui non abbia avuto la consapevolezza dell'idoneità

a occultare l'origine illecita del denaro o dei beni oggetto del profitto sicché rilevano penalmente tutte le condotte di sostituzione che avvengano attraverso le reimmersione 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; Cass., sez. V, 05/02/2019, n. 5719.

¹¹⁶ P. COSTANZO, *op. cit.*, 538; P. SILVESTRI - I. MUSTO, *Profili concorsuali tra reati presupposti e reati di riciclaggio: nuove prospettive alla luce dell'introduzione del reato di auto riciclaggio (commento a Cass. pen., n. 245, 7 gennaio 2015)*, in *R23I*, 2015, 2, p. 219; Cass., sez. II, 09/03/2015, n. 26208.

¹¹⁷ S. FAIELLA, *op. cit.*, p. 303. Cfr. C. PIERGALLINI, *Osservazioni sulla introduzione del reato di autoriciclaggio* - Audizione presso la Commissione Giustizia della Camera dei Deputati del 30/07/2014 - Proposta di legge c. 2247 in materia di emersione e rientro dei capitali detenuti all'estero, nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale, in *www.camera.it*; cfr. A.R. CASTALDO, *Riciclaggio e impiego*, cit., 230. Critica rispetto a questa limitazione G. CERAMI, *op. cit.*, p. 1010.

¹¹⁸ Cfr. M. ANGELINI, *Il reato di riciclaggio (art. 648 bis c.p.)*. *Aspetti dogmatici e problemi applicativi*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 91.

¹¹⁹ A. PALMA, *Riciclaggio e obblighi dei professionisti*, a cura di C. Bernasconi, F. Giunta, Milano, Giuffrè, 2011, pp. 122-123, S. FAIELLA, *op. cit.*, p. 13; A.R. CASTALDO - M. NADDEO, *op. cit.*, p. 115.

dissimulativa della propria condotta¹²⁰. Non solo, ma si precisa in dottrina in relazione al riciclaggio, ma con considerazioni estensibili in materia di autoriciclaggio, che la norma pretende l'ostacolo (o meglio l'idoneità ad ostacolare) all'accertamento della provenienza delittuosa e non genericamente l'ostacolo alle indagini; ne consegue che una condotta idonea a intralciare le indagini, ma non incidente sulla corretta identificazione del *paper trail* non potrà integrare le modalità della condotta che la norma pretende¹²¹. Tale requisito assume, infine, una funzione selettiva consentendo al riciclaggio di ritrovare una sua tipicità contro il rischio di punire delle *ordinary commercial transactions*, evitando che il *money laundering* si trasformi in un *money spending*, come affermato, in dottrina¹²²; valutazione che assume un valore ancora più pregnante in relazione alla fattispecie di autoriciclaggio che non punisce le mere condotte idonee alla dissimulazione quando non sono destinate ad attività economiche in senso ampio.

In realtà, però, tale requisito nella prassi della fattispecie di riciclaggio finisce per perdere la sua funzione selettiva laddove viene interpretato in maniera assolutamente dilatata dalla giurisprudenza: il delitto di riciclaggio si consumerebbe con il mero «deposito in banca di una somma di denaro proveniente dal reato presupposto» in quanto, stante la fungibilità del denaro, con il deposito del contante sporco si realizza la sostituzione dello stesso, essendo la banca obbligata a restituire il *tantundem*¹²³; «il delitto di riciclaggio si realizza con la sostituzione delle utilità illecite e si perfeziona pertanto nel luogo in cui i capitali illeciti sono restituiti a colui che li aveva movimentati (Cass., sez. V, 05/02/2007, n. 19288). Tanto può avvenire anche con il solo cambio di un assegno in denaro, presso una banca, o con il deposito in banca di una somma di denaro proveniente dal reato presupposto (Cass., sez. VI, 15/10/2008, n. 495). Ne segue che il trasferimento dal conto corrente (OMISSIS) al conto corrente (OMISSIS) ha dato luogo ad un fatto valutabile come di riciclaggio, in quanto avente ad oggetto fondi illeciti di provenienza (OMISSIS) che, per tal modo, comparivano sul conto corrente (OMISSIS) quali disponibilità “pulite”, perché formalmente provenienti da una regolare operazione di bonifico da banca a banca»¹²⁴. Come recentemente riba-

¹²⁰ A. PALMA, *op. cit.*, p. 124; cfr. Cass., 18/11/2009, n. 44043, Sanziona, in CED rv. 245625. Cass., sez. II, 09/03/2015, n. 26208.

¹²¹ M. ZANCHETTI, *voce Riciclaggio*, cit., p. 208; A. PALMA, *op. cit.*, p. 124.

¹²² A.R. CASTALDO - M. NADDEO, *op. cit.*, p. 154.

¹²³ Già Cass., sez. II, 15/04/1986, Ghezzi, in *Rpen*. 1987, p. 797.

¹²⁴ Cass., sez. II, 17/11/2009, n. 49427; nella medesima direzione Cass., sez. II, 07/01/2011, n. 546, Rv. 249446; Cass., sez. II, 06/11/2009, n. 47375, Di Silvio; Cass., sez. VI, 15/10/2008, n. 495, Arghi Carrubba; Cass., sez. II, 06/11/2009, n. 47375, Di Silvio; Cass., sez. II, 15/04/1986, n. 13155, Ghezzi.

dito: «Infatti, in tale fattispecie delittuosa non è necessario che sia efficacemente impedita la tracciabilità del percorso dei beni, essendo sufficiente che essa sia anche solo ostacolata. Proprio in base a tali principi, si è affermata la sussistenza del reato di riciclaggio anche nella condotta di mero trasferimento del denaro di provenienza delittuosa da un conto corrente ad un altro conto corrente di un diverso istituto bancario (Cass., sez. II, 06/11/2009, n. 47375)»¹²⁵. «Secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass., sez. VI, 24/04/2012, n. 43534, Lubiana; sez. VI, 6 aprile 2011, n. 26746, De Pierro; sez. VI, 15/10/2008, n. 495, Argiri Carrubba), il riciclaggio si considera integrato anche nel caso in cui venga depositato in banca denaro di provenienza illecita, atteso che, stante la natura fungibile del bene, per il solo fatto dell'avvenuto deposito il denaro viene automaticamente sostituito, essendo l'istituto di credito obbligato a restituire al depositante il mero tandundem (Cass., sez. II, 06/11/2009, n. 47375, Di Silvio; sez. VI, 15/10/2008, n. 495, Argiri Carrubba; sez. II, 15 aprile 1986, n. 13155, Ghezzi)»¹²⁶. Si avrebbe riciclaggio anche «in presenza di una completa tracciabilità dei flussi finanziari»¹²⁷.

Il requisito che dovrebbe restringere l'ambito applicativo del riciclaggio e anche dell'autoriciclaggio viene così praticamente scolorito nella prassi giurisprudenziale e in particolare in relazione al denaro, che normalmente rappresenta

¹²⁵ Cass., sez. II, 09/03/2015 (dep.22/06/2015), n. 26208, in cui si era prima ribadito: «Secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass., sez. VI, 24/04/2012, n. 43534, Lubiana; sez. VI, 06/04/2011, n. 26746, De Pierro; sez. VI, 15/10/2008, n. 495, Argiri Carrubba), il riciclaggio si considera integrato anche nel caso in cui venga depositato in banca denaro di provenienza illecita, atteso che, stante la natura fungibile del bene, per il solo fatto dell'avvenuto deposito il denaro viene automaticamente sostituito, essendo l'istituto di credito obbligato a restituire al depositante il mero tandundem (Cass., sez. II, 06/11/2009, n. 47375, Di Silvio; sez. VI, 15/10/2008, n. 495, Argiri Carrubba; sez. II, 15/04/1986, n. 13155, Ghezzi)».

¹²⁶ Cass., sez. II, 22/10/2014, n. 43881; conforme Cass., sez. II, 21/11/2014 (13/03/2015), n. 10746

¹²⁷ Cass., sez. II, 22/10/2014, n. 43881; nella medesima direzione Cass., sez. II, 07/01/2011, n. 546, in Cass. pen. 2012, 4, 1388. Cfr. Cass., sez. II, 15/02/2019, n. 9681 che considera autororiciclaggio la condotta consistente nel riscattare una polizza vita con successivo acquisto di due polizze vita diverse con il denaro conseguito. Contra Cass., sez. V, 01/02/2019, n. 8851 stabilisce che «in tema di autororiciclaggio di somme oggetto di distrazione fallimentare, la condotta sanzionata ex art. 648-ter 1 c.p., non può consistere nel mero trasferimento di dette somme a favore di imprese operative, ma occorre un *quid pluris* che denoti l'attitudine dissimulatoria della condotta rispetto alla provenienza delittuosa del bene». Cfr. A. PERDUCA - F. BRIZZI, *Riciclaggio, reimpiego ed autororiciclaggio*, in *Diritto penale dell'impresa*, a cura di C. Parodi, Milano, Giuffrè, 2017, p. 449.

il profitto dell'evasione fiscale¹²⁸. In tal modo il riciclaggio e a maggior ragione l'autoriciclaggio diventerebbe un reato a condotta neutra, che finirebbe per attrarre nell'ambito della punibilità anche fatti costituenti normale godimento o disposizione della res: ogni sostituzione o trasferimento diventerebbe capace di evocare la previsione di cui all'art. 648-*bis* c.p.; in tal modo «si costruisce [...] artificialmente ed impropriamente un rapporto di implicazione necessaria tra fattispecie presupposta e fattispecie di cui all'art. 648-*bis* c.p., con l'effetto che quest'ultima finisce per punire gran parte delle condotte che costituiscono il naturale sviluppo del primo illecito»¹²⁹.

In dottrina contro simili timori con specifico riferimento all'autoriciclaggio è stato evidenziato correttamente che si deve trattare in ogni caso di una condotta relativa ad attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative: «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* I. c.p., ma che in base a quanto detto rimane fuori dal raggio di azione dell'autoriciclaggio»¹³⁰. Probabilmente in talune ipotesi ciò sarà vero¹³¹, ma consideriamo che anche il mero pagamento di fornitori o lavoratori, che rappresenta sicuramente un'attività economica o imprenditoria-

¹²⁸ F. BRIZZI - G. CAPECCHI - A. RINAUDO - F. VANNI, *Autoriciclaggio e fenomeni di reimpiego dei beni illeciti nell'economia*, in *Altalex*, 18/02/2015, p. 5. Cfr. A. GULLO, voce *Autoriciclaggio*, in *DPC, Riv. trim.*, 21/12/2015.

¹²⁹ S. FAIELLA, *op. cit.*, p. 301. A parte che si finirebbe per scolorire le distinzioni con le fattispecie di ricettazione art. 648 e di impiego 648-*ter*; come evidenziato in dottrina all'art. «648 bis C.P. si affiancano ulteriori fattispecie come ricettazione (art. 648 C.P.) e “reimpiego” (art. 648 ter C.P.) che assegnano rilievo a condotte molto più incolori, come la semplice ricezione del denaro (o della cosa) nella ricettazione, se accompagnata dall'ulteriore (e a volte impalpabile) fine di profitto (senza il quale comunque verrebbe in rilievo il reato di “favoreggiamento reale”, art. 379 C.P.), ovvero l'impiego dei beni o delle utilità di provenienza illecita “in attività economiche o finanziarie” (norma che, tuttavia, è sostanzialmente messa “fuori gioco” dalla clausola di sussidiarietà). Nella trama del codice italiano, dunque, il risultato è un continuum di tipicità nel quale lo specifico lesivo del riciclaggio è annacquato fino a scomparire. Una conferma della estrema fluidità di confini tra le fattispecie che presidiano la materia in esame si avverte, ad esempio, in quella giurisprudenza che nega esservi violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza qualora ad una contestazione per il reato di riciclaggio segua la condanna per il reato di ricettazione», così V. MANES, *Il riciclaggio dei proventi illeciti*, cit., 56.

¹³⁰ A. GULLO, *op. cit.*, p. 13.

¹³¹ L'autore cita come esempio il caso in cui «il soggetto agente nel caso in cui depositasse su conti terzi entrate di denaro ‘in nero’ non dichiarate, frutto di illeciti tributari».

le, comporterà un trasferimento dal conto del datore di lavoro a un altro conto che, in base alla giurisprudenza esaminata, potrà configurare l'autoriciclaggio (anche se tracciabile).

Proprio per questo si giustificava il privilegio che vietava di punire l'autoriciclaggio per evitare il *bis in idem* cui, a seguito della neutralizzazione dei connotati obiettivi del fatto di riciclaggio, sarebbe inesorabilmente esposto il responsabile del reato presupposto: «egli potrebbe solo restituire la *res* all'offeso» (ove materialmente e giuridicamente possibile), oppure tenerla per sempre presso di sé «sotto il mattone»¹³²; «la fungibilità di esso (n.d.r. denaro), agevolandone oltremodo il trasferimento della proprietà, mal si concilia con una gestione statica del provento. Segnatamente, dunque, ove si tratti di denaro, ogni atto di disposizione tende ad implicare automaticamente l'applicazione della fattispecie di cui all'art. 648-*bis* c.p. per come interpretata. È evidente che il dogma del privilegio dell'autoriciclaggio finisce, così, per imporsi, per la necessità di evitare un *bis in idem*»¹³³. Fermo restando che ai fini dell'autoriciclaggio per come concepito nell'art. 648-*ter* 1 si deve concretizzare l'ulteriore requisito dello svolgimento della condotta in attività economica, finanziaria, speculativa e imprenditoriale; non sarà punibile qualunque atto di disposizione del denaro.

Nella fattispecie di auto riciclaggio, allora, si dovrebbe valorizzare l'avverbio *concretamente* per suggerire una interpretazione più stringente, conforme al principio di offensività, della modalità decettiva¹³⁴. La necessità di valorizzare tale elemento, l'idoneità decettiva è stata enfatizzata anche da Confindustria in una sua circolare in materia con l'auspicio che l'elemento costitutivo in questione costituisca un filtro al proliferare di improprie contestazioni per autoriciclaggio («l'avverbio "concretamente" contribuisce a specificare che la ratio è di punire soltanto le condotte che sono state poste in essere per ostacolare, in concreto, l'identificazione della provenienza delittuosa delle utilità. L'utilizzo di questa espressione evidenzia dunque una precisa scelta del legislatore, soprattutto alla luce della comparazione con l'analoga fattispecie di riciclaggio (art. 648-*ter*, c.p.),

¹³² S. FAIELLA, *op. cit.*, p. 301.

¹³³ S. FAIELLA, *op. cit.*, p. 301. Cfr. Cass., 18/02/2015, n. 9392: «Indipendentemente dalla ricostruzione dogmatica della clausola, il Collegio tuttavia ritiene che la previsione che esclude l'applicabilità dei delitti di riciclaggio e reimpiego di capitali nei confronti di chi abbia commesso o concorso a commettere il delitto presupposto costituisce una deroga al concorso di reati che trova la sua ragione di essere nella valutazione, tipizzata dal legislatore, di ritenere l'intero disvalore dei fatti ricompreso nella punibilità del solo delitto presupposto».

¹³⁴ Cfr. D'ALESSANDRO, *op. cit.*, p. 21 sul timore che l'inserimento di tale avverbio nella nuova fattispecie, avalli l'interpretazione del riciclaggio come reato di pericolo astratto.

che ha rappresentato il termine di paragone per la definizione dell'autoriciclaggio e non contiene l'avverbio sopra richiamato»¹³⁵.

Per restringere l'ambito di applicazione della fattispecie in esame, inoltre, la dottrina anche se non pretende che sia giudizialmente accertato il delitto presupposto, ne richiede la *verifica incidentale* in tutti i suoi aspetti essenziali, oggettivi e soggettivi¹³⁶, riferiti al fatto tipico¹³⁷: «l'investigatore non può [...] limitarsi semplicemente a supporre l'esistenza generica di un delitto presupposto sulla sola base del carattere asseritamente sospetto delle operazioni relative ai beni e valori, ma, pur non ritenendo necessario che questi siano accertati giudizialmente, è indispensabile che essi risultino, alla stregua degli elementi di fatto, almeno individuati ed astrattamente configurabili»¹³⁸. In tale direzione, del resto, la norma

¹³⁵ In giurisprudenza si afferma un'interpretazione più stringente in Cass., 14/07/2016, n. 33074: «la norma sull'autoriciclaggio punisce soltanto quelle attività di impiego, sostituzione o trasferimento di beni od altre utilità commesse dallo stesso autore del delitto presupposto che abbiano però la caratteristica specifica di essere idonee ad «ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa». Il legislatore richiede pertanto che la condotta sia dotata di particolare capacità dissimulativa, sia cioè idonea a fare ritenere che l'autore del delitto presupposto abbia effettivamente voluto effettuare un impiego di qualsiasi tipo ma sempre finalizzato ad occultare l'origine illecita del denaro o dei beni oggetto del profitto, ipotesi questa non ravvisabile nel versamento di una somma in una carta prepagata intestata alla stessa autrice del fatto illecito».

¹³⁶ Così A.R. CASTALDO - M. NADDEO, *op. cit.*, p. 153; per la ricettazione V. MANES, *Ricettazione (art. 648 c.p.)*, in AA.VV., *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, Bologna, Monduzzi, 2000, p. 587.

¹³⁷ V. MANES, *Delitti contro il patrimonio mediante frode*, in S. CANESTRARI - A. AMBERINI - G. INSOLERA - N. MAZZACUVA - F. SGUBBI - L. STORTONI - F. TAGLIARINI, *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, Bologna, Monduzzi, 2000, p. 531. Si consideri che in giurisprudenza si ritiene che il reato presupposto può essere oggetto di archiviazione Cass., sez. II, 21/11/2014 (13/03/2015), n. 10746 secondo la quale «In tema di riciclaggio, non è necessario che il delitto presupposto risulti accertato con sentenza passata in giudicato, ma è sufficiente che lo stesso non sia stato giudizialmente escluso, nella sua materialità, in modo definitivo e che il giudice procedente per il reato di cui all'art. 648-bis c.p. ne abbia incidentalmente ritenuto la sussistenza; ne consegue che non può essere automaticamente esclusa la configurabilità del delitto di riciclaggio, per effetto della intervenuta archiviazione del procedimento relativo al reato presupposto, trattandosi di decisione non suscettibile di giudicato». Si parla in dottrina del reato presupposto come un mero presupposto di fatto Cfr. in dottrina, A. GULLO, *Autoriciclaggio*, cit.; P. CORSO, *Il declino di un "privilegio": l'antiriciclaggio (anche da reato tributario) ha rilievo penale autonomo*, in *Ctrib.*, 3, 2015. In senso critico rispetto a questa tesi sembrano invece: D. BRUNELLI, *op. cit.*; R. CORDEIRO GUERRA, *op. cit.*; Cass., sez. II, 15/12/2015, n. 3691.

¹³⁸ M. ANGELINI, *op. cit.*, p. 126; conforme A.R. CASTALDO - M. NADDEO, *op. cit.*, p. 154; in tale direzione Cass., 12/11/1997, n. 4769; GUERINI, *Le norme del codice penale in tema di*

precisa che sarà punibile a titolo di autoriciclaggio non tanto il mero impiego, sostituzione o trasferimento in attività economiche, etc., di denaro, beni o altre utilità di origine illecita, ma del « (il) denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto», e cioè di quello specifico delitto non colposo di cui il soggetto risulta autore o concorrente; anche perché si potrà per definizione parlare di autoriciclaggio se sia provato che il soggetto sia l'autore o concorrente del delitto a monte, si tratta di un reato proprio¹³⁹. Anche quando la Suprema Corte ha cercato di alleviare l'onere probatorio dell'elemento soggettivo, accontentandosi di quello che è stato definito “ampiamente stemperato” rigore probatorio sulla consapevolezza qualificata della provenienza delittuosa (sostanzialmente deducendo tale consapevolezza dalla mancata giustificazione del possesso di una cosa proveniente da delitto)¹⁴⁰, ha comunque preteso l'accertamento della provenienza dell'oggetto del reato da uno specifico reato-presupposto¹⁴¹.

repressione dei fenomeni di riciclaggio, in AA.VV., *Diritto penale della banca, del mercato mobiliare e finanziario*, a cura di A. Meyer, L. Stortoni, Torino, Utet, 2002, p. 410.

¹³⁹ Tra gli altri, G. FIANDACA - E. MUSCO, *Diritto penale. Parte speciale, I delitti contro il patrimonio*, Bologna, Zanichelli, 2015, p. 268; F. D'ALESSANDRO, *op. cit.*, 14. Cfr. Cass., sez. II, 14/07/2017, n. 42561 che precisa che «in caso di concorso dell'extraneus, risponde anche il soggetto a cui non sia contestato il reato presupposto» (Risponde del reato di autoriciclaggio anche il soggetto a cui non sia contestato il reato presupposto giacché si configura un'ipotesi di concorso dell'extraneus nel reato proprio (nella specie, è stata affermata la sussistenza di gravi indizi di colpevolezza per il reato di autoriciclaggio in capo all'indagato che si occupava della redazione dei bilanci e della tenuta delle scritture contabili delle società nei cui conti correnti transitava il denaro proveniente dal reato presupposto, bancarotta fraudolenta, a lui non contestato).

¹⁴⁰ Cass., sez. VI, 06/04/1995, Prudente, 2023, 12: «In tema di riciclaggio la scienza dell'agente in ordine alla provenienza dei beni da determinati delitti può essere desunta da qualsiasi elemento e sussiste quando gli indizi in proposito siano così gravi ed univoci da autorizzare la logica conclusione della certezza che i beni ricevuti per la sostituzione siano di derivazione delittuosa specifica, anche mediata»; Cass., sez. II, 15/07/2015, n. 31991, in *DeG*, 2015, 23 luglio, ai fini della configurabilità del delitto di ricettazione l'elemento psicologico può essere integrato anche dal dolo eventuale, che è configurabile in presenza della rappresentazione da parte dell'agente della concreta possibilità della provenienza della cosa da delitto e della relativa accettazione del rischio, non potendosi desumere da semplici motivi di sospetto, né potendo consistere in un mero sospetto; Cass., Liguori, 26/11/2009, n. 12433, Rv. 246324. Cfr. Cass., sez. II, 02/04/2015, (ud. 02/04/2015, dep. 07/07/2015), n. 28781. Parla di prova stemperata L. BONZANINI, *La convenzione di Strasburgo e la legge 328/1993: nuove fasi nella lotta al riciclaggio di denaro "sporco" ed effetti sul sistema bancario*, in *BBTC*, 1994, p. 731; G. FORTE, *L'elemento soggettivo nel riciclaggio*, in A. MANNA, *Riciclaggio e reati connessi all'intermediazione mobiliare*, Torino, Utet, 2000, p. 168.

¹⁴¹ In dottrina, con riferimento al delitto di ricettazione che sotto questo profilo presenta un problema del tutto analogo, si è ribadita la necessità che sia “in ogni caso” accertata l'esistenza di un reato presupposto, da cui la cosa proviene (altrimenti si impone l'assoluzione

Per contro, però, la Suprema Corte si accontenta in relazione alla fattispecie di riciclaggio e di ricettazione della c.d. *prova logica* della provenienza illecita delle utilità oggetto delle operazioni compiute e, quindi, dell'astratta configurabilità del reato presupposto, in quanto «per l'affermazione della responsabilità non è necessario l'accertamento giudiziale della commissione del delitto presupposto né dei suoi autori, né l'esatta tipologia del reato, potendo il giudice affermarne l'esistenza attraverso prove logiche»¹⁴². In tale direzione, del resto, da ultimo, nell'art. 3 n. 3 della recentissima Direttiva (UE) 2018/1673 si precisa che «Gli Stati membri adottano le misure necessarie per garantire che: a) l'esistenza di una condanna precedente o simultanea per l'attività criminosa da cui provengono i beni non sia un requisito essenziale per una condanna per i reati di cui ai paragrafi 1 e 2; b) una condanna per i reati di cui ai paragrafi 1 e 2 sia possibile qualora si accerti che i beni provengono da un'attività criminosa, senza che sia necessario determinare tutti gli elementi fattuali o tutte le circostanze relative a tale attività criminosa, compresa l'identità dell'autore». E nel considerando n. (12): «Affinché le misure di diritto penale siano efficaci contro il riciclaggio, la condanna dovrebbe essere possibile senza che sia necessario determinare con precisione da quale attività criminosa provengano i beni o che, per tale condotta criminosa, esista una condanna precedente o simultanea, tenendo conto di tutte le circostanze e gli elementi di prova pertinenti». Si rischia così di scolorire anche tale requisito finendo per modificare la natura del reato in esame, rendendo evanescente lo stesso specifico lesivo del riciclaggio, il cui disvalore si risolverebbe «in una impalpabile "pericolosità" della cosa o, più esattamente, del proprietario/reo, in forza della quale altri viene chiamato a rispondere per un autonomo titolo di reato fondato su nulla più che un semplice *fumus* di provenienza illecita. In sostanza, il

«perché il fatto di ricettazione non sussiste»: Cass., 01/02/1990, in *Mass. pen.* 90, p. 14506); M. ZANCHETTI, *Art. 648*, in A. CRESPI - F. STELLA - G. ZUCCALÀ, *Commentario breve al Codice penale*, Padova, Cedam, 1895.

Da ultimo l'art. 1 n. 6 della IV Direttiva antiriciclaggio precisa che «6. La conoscenza, l'intenzione o la finalità, che devono costituire un elemento delle attività di cui ai paragrafi 3 e 5, possono essere dedotte da circostanze di fatto obiettive».

¹⁴² Trib. di Cassino, sez. pen., 18/02/2009, n. III, Perna in *GD*, n. 36, 2009, p. 81; Cass., sez. II, 04/02/2015, n. 20188; Cass., sez. II, 07/01/2011, dep. 11/01/2011, Berruti, n. 546, rv. 249444; siffatto principio di diritto vale, a fortiori, in materia cautelare, cfr. Cass., sez. V, 21/05/2008, dep. 26/09/2008, Magnerà, n. 36940, rv. 241581. A. PERDUCA - F. BRIZZI, *op. cit.*, p. 456 ss. Si consideri, inoltre, che la giurisprudenza in materia di riciclaggio si accontenta anche del dolo eventuale rispetto alla provenienza illecita (occorre che l'agente si configuri la concreta possibilità e ne accetti il rischio), cfr. Cass., n. 8330/2014; 1137/2016; 11491/2017.

reato-presupposto, estromesso dal fuoco dell'offesa tipica, sarebbe così ridotto a mera condizione obiettiva di punibilità del reato di riciclaggio»¹⁴³). Simili osservazioni valgono a maggior ragione per l'autoriciclaggio che si ridurrebbe ad una sorta di *possesto ingiustificato di valori*¹⁴⁴, come l'art. 708 c.p., dichiarato incostituzionale, o meglio come l'immediatamente dichiarato incostituzionale art. 12-*quinquies* d.l. 306/92, realizzato però in forma dinamica, divenendo un mero impiego di valori ingiustificati, da consumare attraverso la reimmisione di questi ultimi nel mercato legale. Nonostante l'invito della dottrina ad una prova più pregnante del reato presupposto in relazione alla fattispecie di autoriciclaggio in virtù del suo carattere di reato proprio, la Suprema Corte¹⁴⁵, per contro, almeno nella prospettiva cautelare, ha mostrato di aderire all'orientamento maturato per l'accertamento del reato di riciclaggio, alla cui stregua non è richiesta «l'individuazione dell'esatta tipologia del delitto presupposto, né la precisa indicazione delle persone offese, essendo sufficiente che venga raggiunta la prova logica della provenienza illecita delle utilità oggetto delle operazioni compiute. (Nella fattispecie, gli indagati trasportavano nei rispettivi trolley l'ingente somma contante di 500.000,00 euro, della quale non fornivano alcuna plausibile giustificazione) (sez. 2 n. 20188 del 04/02/2015 Cc.(dep. 15/05/2015) Rv. 26352I». Inoltre, la Cassazione, nella medesima occasione, ha riconosciuto il *fumus* del delitto di autoriciclaggio nell'apertura da parte dell'autore del reato presupposto di un conto corrente presso Stato straniero e nella grave sproporzione delle somme reintrodotte in Italia con modalità occulte rispetto ai redditi dichiarati¹⁴⁶.

Si conferma il rischio, nell'applicazione della fattispecie di autoriciclaggio, di considerare «la mancata giustificazione della provenienza dei beni come una solida base di partenza per la dimostrazione dell'autoriciclaggio»; ciò, come evidenziato in dottrina, «significherebbe affrancarsi con un solo colpo da tutti i limiti valutativi imposti dall'art. 192 c.p.p. Peraltro, nel caso di specie, si è già

¹⁴³ V. MANES, *Il riciclaggio dei proventi illeciti*, cit., p. 73.

¹⁴⁴ Cfr. F.R. DINACCI, *Voluntary disclosure e autoriciclaggio: gli stravaganti effetti processuali*, in M. BACCARI - K LA REGINA - E.M. MANCUSO, *Il nuovo volto della giustizia penale*, cit., p. 55 ss.: «occorre rilevare come la prova dell'esistenza di un delitto di autoriciclaggio possa scontare, nella pratica, delle scoriaioie probatorie che si fondano su un meccanismo logico-valutativo tipico delle misure di prevenzione. Infatti, il non sapere giustificare la provenienza dei beni potrebbe essere, a seconda della cultura della prova che si recepisce, una buona base di partenza per giungere a ritenere che gli stessi siano frutto di auto riciclaggio»; che riprende R. BRICCHETTI, *Così l'autoriciclaggio entra a far parte del codice penale*, in *GD*, 2015, 4, 46.

¹⁴⁵ Cass., II, 21/03/2017, dep. 11/04/2017, n. 18308, Martinoli.

¹⁴⁶ Cfr. F. DI VIZIO, *op. cit.*, p. 27.

rilevato come non si sia in presenza di un dato noto non oggetto di prova da cui poter far partire il circuito inferenziale tipico del sillogismo giudiziario. La mancata giustificazione non è un dato conoscitivo e può costituire un inizio di prova solo ove si acceda ad un criterio “presuntivo”. Tuttavia, come noto, nel processo penale non vi è spazio per le presunzioni *contra reum* ed anzi, se una presunzione c'è, la stessa va individuata in quella di matrice costituzionale di non colpevolezza, da cui origina quell'onere dimostrativo che grava sull'accusa¹⁴⁷. Se si volatizza, da una parte, il requisito in esame, l'accertamento del delitto presupposto e della relativa provenienza illecita del denaro, beni o altra utilità, e, dall'altra, come sopra esaminato, il requisito dell'idoneità decettiva, l'autoriciclaggio si ridurrebbe al mero reimpiego di sospetti proventi illeciti, o peggio di proventi illeciti non giustificati.

Del resto anche la direttiva 2018/1673 al considerando n. 13 stabilisce che «all'atto di valutare se i beni derivano da un'attività criminosa e se la persona ne era consapevole, dovrebbero essere prese in considerazione le specifiche circostanze del caso, ad esempio il fatto che il valore dei beni è sproporzionato rispetto al reddito legittimo dell'imputato e la contiguità temporale tra attività criminosa e acquisizione dei beni».

In Germania l'auto-riciclaggio è diventato un crimine con la riforma del 2015 dell'Art. 261 StGB (codice penale tedesco), Geldwäsche (riciclaggio di denaro) (anche il § 165 (1) öStGB, codice penale austriaco, è stato introdotto con la riforma del luglio del 2010, BGBl, Österreich I, Nr. 38/2010). Nell'ultimo paragrafo (9) di questa norma, dopo l'affermazione che «i paragrafi da 1 a 5 non penalizzano alcuna persona che è passibile di essere perseguita a causa della partecipazione al reato», è stata introdotta una nuova norma che stabilisce che «l'impunità ai sensi del comma 2 è esclusa se il perpetratore o l'autore trasferisce un oggetto risultante da un atto illecito di cui al paragrafo 1, frase 2, celando così l'origine illegale dell'oggetto». Secondo questa disposizione, ogni partecipe alla commissione del reato presupposto è punibile per riciclaggio di denaro solo quando distribuisce i proventi ad altri e, così facendo, nasconde la loro origine illegale. Questa regola è coerente con le indicazioni della proposta di direttiva 2016, che sottolinea l'obiettivo dissimulante dell'autoriciclaggio. Si consideri, inoltre, che in questo ordinamento, si applica il principio del “*Teil-Kontaminationen*”, che significa che è possibile considerare come oggetto del riciclaggio di denaro e confiscare l'intero patrimonio, quando è parzialmente contaminato da proventi illeciti¹⁴⁸.

¹⁴⁷ F.R. DINACCI, *op. cit.*, p. 58.

¹⁴⁸ Cfr. BGH, Beschluss vom 20/05/2015 - I StR 33/15; si veda infra § 5.

4. L'autoriciclaggio della tassa evasa: la violazione del principio del *ne bis in idem*

Se è possibile ammettere il riciclaggio del denaro corrispondente alla tassa risparmiata e in un ordinamento giuridico viene punito l'autoriciclaggio, aumenta il rischio di criminalizzare automaticamente come autoriciclaggio ogni atto di utilizzo o investimento di denaro dopo l'evasione fiscale, in violazione dei principi del *ne bis in idem* e di proporzionalità. I dubbi, infatti, sulla compatibilità della fattispecie in esame con i principi del diritto penale, a partire dal principio del *ne bis in idem*¹⁴⁹, sono esacerbati in relazione all'autoriciclaggio delle imposte risparmiate. In quest'ultima ipotesi, innanzitutto, l'operazione di "isolamento" dei proventi dei reati fiscali non sarà necessaria. Nonostante tutti i dubbi sulla possibilità di identificare il risparmio fiscale, la condotta del reato di riciclaggio presuppone che dopo la commissione dei reati fiscali segua un'operazione in cui i proventi di frodi fiscali siano fisicamente "isolati" dal patrimonio del contribuente e siano trasferiti – o distratti – al terzo riciclatore, ad esempio nei conti di un soggetto apparentemente terzo, in qualità di fiduciario, che opera in un paese offshore tramite una terza società (spesso di diritto straniero), senza attività concreta e vero scopo commerciale. Questa operazione di "isolamento" dei proventi dei reati fiscali non sarà necessaria per l'autoriciclaggio.

In secondo luogo, nella prassi, l'identificazione della condotta di autoriciclaggio delle imposte risparmiate sarà molto difficile: sarà considerata una conseguenza implicita dell'evasione fiscale¹⁵⁰. Sarà difficile, infatti, accertare il momen-

¹⁴⁹ Contra G. CERAMI, *op. cit.*, p. 1008 ss.; P.V. TONINI, *Autoriciclaggio di denaro: criticità e profili innovativi di legislazione penale contemporanea*, in *AP*, 2015, 3, p. 7 ss. che afferma che il principio del *ne bis in idem* sostanziale non è ancorabile in maniera generale ad alcun disposto normativo positivo, ma è di elaborazione prettamente dottrinale e sussistono seri dubbi sulla sua compatibilità col superiore principio di legalità; la giurisprudenza della Suprema Corte ha solo parzialmente accolto questo principio in pochi e ben circostanziati casi di parte speciale, comunque diversi dal riciclaggio, e non è in grado, entro i parametri costituzionali di riferimento, di imporre precedenti vincolanti; ad analoga conclusione porta una disamina della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti Umani. In ogni caso anche se si ammettesse tale principio sarebbe inapplicabile al caso dell'autoriciclaggio perché sarebbe «cambiato il quadro giuridico-valoriale di riferimento ai beni tutelati, manca cioè quell'*eadem ratio* normativo-sociale necessaria all'applicabilità del principio».

¹⁵⁰ Così A.M. MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, cit., p. 97-140 ss.; cfr. M. PANSARELLA - G. STANCATI, *Reato di autoriciclaggio e sistemi di controllo del rischio fiscale: una nuova prospettiva*, in *Corriere tributario*, v. 38, n. 30, 2015, p. 2363 che individua questo rischio sicuramente nell'ipotesi di deposito del denaro risparmiato – frutto di evasione fiscale nel contro altrui (modalità decettiva), nel proprio conto mancherebbe l'ostacolo all'identificazione della provenienza.

to in cui si realizza la consumazione dell'autoriciclaggio, così come verificare se l'oggetto è il ricavato dell'evasione fiscale, che non ha un'identità specifica.

Ne consegue che ogni imprenditore che paga i fornitori o i lavoratori dopo l'evasione fiscale commette il reato di autoriciclaggio¹⁵¹ (in termini simili la Suprema Corte italiana ha stabilito che «Commette estorsione e autoriciclaggio il datore di lavoro che impone una retribuzione inferiore a quella risultante dalla busta paga»¹⁵²). Come osservato dalla dottrina nell'ordinamento britannico, l'evasione fiscale¹⁵³ coinvolge inevitabilmente il riciclaggio perchè «*when a person "saves" taxes by evasion he commits a criminal offence by making a false tax return, and commits a money laundering offence by failing to pay the full amount of tax which is properly due*»¹⁵⁴. La legge inglese non ha restrizioni che impediscono la responsabilità per "autoriciclaggio", quindi da questi orientamenti interpretativi deriva che sarà molto improbabile che l'imputato accusato di evasione fiscale non sia anche considerato responsabile di riciclaggio¹⁵⁵. Questa tendenza è esemplificata dal caso *R v Kuchhadia* in cui lo stile di vita dell'imputato è stato considerato come prova di un numero di possibili reati presupposto, di cui l'evasione era solo uno, ma il più facile da provare¹⁵⁶. E gli autori sottolineano che l'estensione della legge sul riciclaggio di denaro all'evasione fiscale diventerà più seria se si adotterà la proposta di introdurre una fattispecie di «*strict liability offence of offshore tax evasion*»¹⁵⁷. In ogni caso gli autori britannici evidenziano

¹⁵¹ A.M. MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi*, cit., p. 129.

¹⁵² Cass., sez. II, 04/05/2018, n. 25979: «il rastrellamento di liquidità attraverso le condotte estorsive enucleate in incolpazione e, in particolare, per effetto della mancata corresponsione degli anticipi solo formalmente versati in contanti, delle quattordicesime mensilità, del corrispettivo dei permessi non goduti e il successivo utilizzo, secondo le ammissioni dello stesso indagato M.A., per pagare provvigioni o altri benefit aziendali in nero in favore dei venditori della società integra una condotta di reimmisione dei fondi illeciti nel circuito aziendale, concretamente ed efficacemente elusiva dell'identificazione della provenienza delittuosa della provvista».

¹⁵³ In law, tax evasion is the dishonest under-declaration of tax liabilities. Dishonesty is an essential ingredient of tax evasion, which distinguishes illegal tax evasion, which incorporates reportable money laundering, from honest tax avoidance, which is not reportable under PoCA/MLR; the legal test of dishonesty was set out in the leading case of *R v Ghosh* in 1982, cfr. D. WINCH, cit.

¹⁵⁴ D. WINCH, cit.

¹⁵⁵ P. ALLDRIDGE, *What went wrong*, cit., p. 67.

¹⁵⁶ P. ALLDRIDGE, *What went wrong*, cit., p. 67.

¹⁵⁷ *Idem*. See J. FISHER, *Recent International Developments in the Fight Against Money Laundering*, in *Journal of int. bank. law. reg.*, v. 17, n. 3, (2002), pp. 67-72; L. KOMISAR, cit., pp. 48-54; S.C. RAUZDUEL, *Tax Havens and Money Laundering: A Fight at an International Level*, in *Rev. inter. crim. pol. tech. scient.*, 2000, v. 53, n. 2, pp. 231-249; R. GORDON - A. MOR-

il rischio di violare l'art. 7 del IV Protocollo della CEDU (il principio del *ne bis in idem*)¹⁵⁸.

Inoltre, in paesi come la Spagna e l'Inghilterra dove persino il possesso di proventi illeciti realizza il riciclaggio di denaro, la condotta di autoriciclaggio delle imposte risparmiate consiste «nel non prelevare dal sistema finanziario la somma di denaro sottratta alle autorità fiscali»: una commissione per omissione¹⁵⁹. Poiché i crimini di omissione vengono consumati nel momento in cui l'autore deve agire, il momento in cui qualcuno commette l'autoriciclaggio è lo stesso in cui realizza il reato fiscale¹⁶⁰.

La Suprema Corte italiana ha ritenuto che una volta considerato l'imputato «responsabile in prima persona del reato di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 11», ne consegue «quindi la concorrente configurabilità dell'autoriciclaggio (che non reca alcuna clausola di riserva, e la cui configurabilità non è quindi ostacolata dall'essere l'indagato autore del reato presupposto)»¹⁶¹.

A tal proposito nella circolare di Confindustria n. 19867/2015¹⁶², sopra citata, si sottolinea il rischio di violazione del principio del *ne bis in idem*, se il requisito dell'idoneità decettiva della condotta non sia adeguatamente valorizzato; quando l'evasione fiscale è commessa nell'interesse di una persona giuridica, il risparmio fiscale sarà inevitabilmente confuso con il patrimonio della società, e conseguentemente l'autore dell'evasione fiscale incorrerà anche nell'accusa di auto-riciclaggio (come investimento in un'attività economica) dei proventi illeciti (*bis in idem*), mentre la persona giuridica sarà punita inesorabilmente per autoriciclaggio (responsabilità amministrativa *ex crimine* con d.lgs. 231/2001, art. 25-*octies*)¹⁶³.

RISS, *Moving Money: International Financial Flows, Taxes, and Money Laundering*, in *Hast. int. comp. l. rev.* v. 37, n. 1, 2014, p. 1.

¹⁵⁸ P. ALLDRIDGE, *op. cit.*, p. 74.

¹⁵⁹ E. BACIGALUPO, *cit.*, p. 49.

¹⁶⁰ E. BACIGALUPO, *cit.*, p. 49.

¹⁶¹ Cass., sez. II, 15/09/2015 (dep. 18/12/2015), n. 49958 «la condotta, oltre all'ipotizzato reato tributario, integra anche il fumus del riciclaggio o dell'autoriciclaggio, a seconda che il precedente trasferimento in Croazia fosse stato operato da terzi o dallo stesso indagato: a tal proposito, gli elementi raccolti dal P.M. inducono a ritenere l'indagato responsabile in prima persona del reato di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 11 e quindi la concorrente configurabilità dell'autoriciclaggio (che non reca alcuna clausola di riserva, e la cui configurabilità non è quindi ostacolata dall'essere l'indagato autore del reato presupposto)». Cfr. A. PERDUCA - F. BRIZZI, *op. cit.*, p. 480 ss.

¹⁶² Confindustria, Circolare n. 19867, 12/06/2015, in <http://anticorruzione.eu/wp-content/uploads/2015/09/Confindustria-Circolare-Autoriciclaggio-e-reponsabilit%C3%A0.pdf>.

¹⁶³ Really the liability of legal entities for self-laundering of the saved taxes has to be excluded because this crime is possible only in relation to the proceeds of own crimes and in the

Il risultato della punizione di comportamenti sostanzialmente equivalenti come il reato fiscale e il riciclaggio di denaro provoca una violazione del principio del *ne bis in idem* (articolo 4 settimo protocollo della CEDU¹⁶⁴, articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea, articolo 54 dell'*acquis* di Schengen - Convenzione di applicazione dell'accordo di Schengen).

Per quanto riguarda la sostanza del principio, tradizionalmente viene fatta una distinzione tra: *nemo debet bis vexari pro una et eadem causa* (nessuno dovrebbe subire più di un procedimento per lo stesso reato) e *nemo debet bis puniri pro uno delicto* (nessuno dovrebbe essere punito due volte per lo stesso reato).

4.1. *Il concorso apparente di norme per evitare il bis in idem*

Secondo l'opinione di molti autori e pronunce giurisprudenziali nell'ordinamento tedesco, italiano e spagnolo (ad esempio STS 20/2001 Tribunal Supremo in Spagna, 18/02/2015, n. 9392 e Sezioni Unite, 25191/2014) l'istituto del "concorso apparente di norme" (*concurso aparente de normas, unechte Konkurrenz, concours apparent d'infractions*) deve essere applicato nel rispetto del principio del *ne bis in idem*; ciò comporta l'applicazione del principio dell'assorbimento (*burnout*), – *lex consumens derogat legi consumptae* –: c'è solo un'apparente

Italian system of law the legal entities can be liable for self-laundering, but not for tax crimes ex legislative decree 231/2001. Cfr. F. CIANI, *Il nuovo reato di autoriciclaggio su "base fiscale"*, in *Crib*, v. 39, n. 28, (2016), p. 2205.

¹⁶⁴ In materia con particolare riferimento al rapporto tra illecito amministrativo e illecito penale la ben nota giurisprudenza della Corte Edu: sez. II, 04/03/2014, sent., Grande Stevens c. Italia, in *DPC, Riv. trim.*, 09/03/2014, con nota di A.F. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del de bis in idem in tema di manipolazione del mercato*; Corte EDU, Grande Camera, 15/11/2016, sent., A e B c. Norvegia, ivi, 18/11/2016, con nota di F. VIGANÒ, *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*; Corte EDU, I sez., sent. 18/05/2017, Jóhannesson e a. c. Islanda, ric. n. 22007/11, con nota di F. VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, ivi 2017, f. 5; da ultimo Corte Edu, sez. II, sent. 16/04/2019, Bjarni Armannsson c. Islanda, con nota di A. GALLUCCIO, *Non solo proporzione della pena: la Corte Edu ancora sul bis in idem*, ivi 07/05/2019; in ambito eurounitario CGUE, Grande Sezione, 20/03/2018, *Menci* (C-524/15), *Garlsson Real Estate* (C-537/16), *Di Puma e Zecca* (C-596/16 e C-597/16), in questa *Rivista*, 21/03/2018, con nota di A. GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di ne bis in idem*. Cfr. *Corte edu e ne bis in idem: pubblicata una guida aggiornata sull'art. 4, prot. 7 Cedu*, Guide on Article 4 of Protocol No. 7 to the European Convention on Human Rights, ivi 13/03/2019; *La relazione dell'ufficio del massimario in materia di ne bis in idem - Relazione di orientamento dell'Ufficio del Massimario penale della Corte di Cassazione*, n. 26/2017, ivi 30/03/2017.

coincidenza di norme quando l'applicazione solo della fattispecie che prevede la pena più severa ha già esaurito l'intero disvalore obiettivo e soggettivo del fatto (un crimine è consumato da un altro, «un concetto che è parallelo all'idea di common law di “lesser included offences”»¹⁶⁵). Si tratta di un tipico criterio di valore che, tuttavia, preclude l'applicazione della norma consumata solo se la norma “consumante” viene effettivamente applicata (e non bloccata per motivi sostanziali o procedurali).

In tale prospettiva se il crimine presupposto (evasione fiscale) è punito, l'autoriciclaggio è solo un *post factum* non punibile in base al principio del *ne bis in idem*¹⁶⁶; l'intero disvalore dei fatti commessi è compreso nella punizione del reato presupposto. L'autoriciclaggio sarà in questo caso “un normale sviluppo della condotta precedente”; infatti, ogni reato economico che genera *latu* sensu un profitto o utilità determina la conseguente necessità per l'autore di usare o investire la ricchezza prodotta¹⁶⁷.

Questo principio del *ne bis in idem* può essere applicato anche se gli interessi protetti sono diversi, ma omogenei (si configura una progressione criminosa)¹⁶⁸. In tale direzione si osserva che il crimine di riciclaggio è un reato contro il patrimonio e l'ordine pubblico economico, la libertà di concorrenza, e l'evasione fiscale è un reato contro il patrimonio dello Stato, e quindi anche esso contro l'ordine pubblico economico¹⁶⁹.

Alcuni autori applicano anche la teoria dei reati perpetuanti (*Perpetuierungsdelikte, delitos de perpetuación*)¹⁷⁰ al fine di giustificare la non punizione del riciclaggio dei profitti fiscali: il presunto riciclaggio di denaro comporta solo il consolidarsi o il perpetuarsi del pregiudizio causato dai reati fiscali. Le azioni di riciclaggio del risparmio fiscale sono azioni necessarie per l'uso o la garanzia di quanto ottenuto dai reati fiscali; *post facta* che accompagnano i reati fiscali anche

¹⁶⁵ O. OLUSANYA, *Double Jeopardy without parameters: re caracterisatio in international criminal law*, Intersentia 2004.

¹⁶⁶ I. BLANCO CORDERO, *El delito de Blanqueo*, cit., p. 528 et s.; contra A.M. DELL'OSSO, *Riciclaggio e concorso nel reato presupposto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.* 2011, p. 1283 ss.

¹⁶⁷ A. LA MANNA, *op. cit.*, p. 862; see L.M. LOMBARDO EXPÓSITO, cit., p. 165 ss.

¹⁶⁸ See H. BLEI, *Strafrecht*, I, AT. XVIII ed., 1983, p. 362; T. PADOVANI, *Diritto penale*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 395; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova 2015, p. 484; L. JIMÉNEZ DE ASÚA, *Tratado de derecho penal*, II, p. 559; E. BACIGALUPO, *op. cit.*, p. 31 s.; StS 20/2001. Alcuni autori pretendono che i beni protetti siano i medesimi, così Th. VOGLER, *StGB Leipziger Kommentar*, 1985, pre- § 52, p. 140; A. SCHÖNKE - H. SCHRÖDER - W. STREE, *op. cit.*, pre § 52, §§ 114 (contra STS 1493/1999, Case Roldán).

¹⁶⁹ E. BACIGALUPO, *op. cit.*, p. 32.

¹⁷⁰ H. OTTO, *Grundkurs Strafrecht. Die einzelne, Delikte*, V ed., Berlin-New York, de Gruyter, 1998, p. 269.

se realizzano (formalmente) un nuovo reato, necessario per assicurare o utilizzare il prodotto del primo reato¹⁷¹.

- La Suprema Corte spagnola (*Tribunal Supremo*), con la sentenza n. 20/2001, secondo la dottrina, applica questo istituto del concorso apparente di norme nell'ipotesi del riciclaggio del denaro ottenuto come tangente della corruzione, ritenendo che l'autore e il complice del reato presupposto (corruzione) possono essere autori di riciclaggio ma «qualcuno, che è già punito per il crimine presupposto, non sarà punibile per riciclaggio di denaro» (applicando l'articolo 8.3 del codice penale); agli stessi risultati è giunto sempre il *Tribunal Supremo* con la decisione (STS) n. 1637/1999 o con la n. 575/2003 relative al traffico di droga e riciclaggio di denaro¹⁷². Questa è un'applicazione della teoria dell'assorbimento/consumazione (*ne bis in idem, double jeopardy*). La stessa teoria può essere applicata in relazione a reati fiscali e auto-riciclaggio secondo l'opinione della dottrina¹⁷³.
- Nell'ordinamento italiano, invece, una corretta applicazione del principio del *ne bis in idem*, – sulla base del quale solo il reato più grave sarà applicato nell'ipotesi di concorso apparente di norme in relazione al medesimo fatto –, comporta che solo l'autoriciclaggio sarà punito, perché esso è normalmente più grave dell'evasione fiscale. Salvo a verificare che nella prassi non sempre la giurisprudenza configura un concorso apparente di norme in presenza di un diverso bene giuridico tutelato¹⁷⁴, così tutto dipende dall'interpretazione adottata circa il bene giuridico. Anche se in precedenza è stato evidenziata la similarità dei beni giuridici protetti dalle fattispecie di evasione fiscale e autoriciclaggio, nulla impedisce

¹⁷¹ E. BACIGALUPO, cit., p. 25 ss.; *Il Tribunal Supremo* n. 20/2001 applica questa teoria in relazione alle fattispecie di autoriciclaggio e corruzione.

¹⁷² U. KINDHÄUSER, § 261, in U. KINDHÄUSER - U. NEUMANN - H.U. PAEFFGEN, *Strafgesetzbuch|StGB, Nomos, § 4*; A. SCHÖNKE/H. SCHRÖDER/W. STREE, § 261, *StGB XXVI ed.*, 2001, § 5.

¹⁷³ E. BACIGALUPO, *op. cit.*, p. 3; J. PACHECO, *El Código Penal Concordado y Comentado*, tomo I, II ed., 1856, p. 421 ss.

¹⁷⁴ Ad avviso della giurisprudenza il giudizio di valore sul quale si fonda il principio del *ne bis in idem* sostanziale si pone in contrasto con il principio di legalità, in quanto affidano la scelta della fattispecie da applicare a una valutazione intuitiva ed incontrollabile del giudice; cfr. Cass., S.U., 20/12/2005, n. 47164, Marino, Rv. 232302; Cass. S.U., 19/04/2007, Carchivi, n. 16568, Rv. 235962; Cass., S.U., 28/10/2010, n. 1235, Giordano e a., Rv. 248865; Cass., S.U., 28/10/2010, n. 1963, Di Lorenzo, Rv. 248722; Cass., 03/11/2016, n. 47174; Cass., S.U., 23/02/2017, n. 20664, Stalla, Rv. 269668. Cfr. S. FINOCCHIARO, *Concorso di reati o concorso apparente di norme*, in *DPC, Riv. trim.*, 05/12/2016, <http://www.penalecontemporaneo.it>.

una diversa interpretazione da parte della giurisprudenza. Ad esempio, in questo caso si potrebbe individuare come bene protetto, da una parte, la tutela dell'imposizione fiscale e della giustizia contributiva; dall'altra la tutela dell'amministrazione della giustizia e della libera concorrenza. Ne consegue, quindi, che nulla impedirà alla giurisprudenza di applicare entrambe le fattispecie laddove l'evasione fiscale si realizza con una condotta fraudolenta, realizzando il paradosso per cui la stessa condotta dissimulativa, volta a sottrarre il reddito lecitamente ottenuto alla tassazione, sarà punita sia come delitto tributario sia come forma di autoriciclaggio: «si giungerebbe, dunque, ad una duplice punizione di uno stesso fatto, prima come illecito tributario, poi come delitto di cui all'art. 648-bis. Si tratta di una soluzione ermeneutica che condurrebbe ad *un bis in idem* imposto per legge [...], non sarebbe possibile applicare il delitto tributario senza quello di riciclaggio»¹⁷⁵.

4.2. *Un'interessante interpretazione giurisprudenziale per evitare la violazione del principio del ne bis in idem*

Una recente sentenza della Suprema Corte tedesca¹⁷⁶ ha interpretato la nuova normativa che ha introdotto la fattispecie di autoriciclaggio, stabilendo che: attraverso la recente riforma la criminalizzazione del riciclaggio di denaro è stata estesa ai casi in cui l'autore (unico) del reato presupposto ricicla il denaro. In questo modo si vuole cambiare l'insoddisfacente precedente disciplina legislativa, in base alla quale, nel caso di una possibile, ma non definitivamente dimostrabile, commissione del reato presupposto da parte del solo autore del riciclaggio, la sua punizione non era possibile né per il reato presupposto né per riciclaggio (BT-Druck 13/8651). Al fine di evitare una doppia punizione, una clausola di esclusione della punibilità e cioè una regola sul concorso di norme (vgl. BGH, Urteil vom 20. Settembre 2000 - 5 StR 252/00, NJW 2000, 3725; Beschluss vom 26. Febbraio 2003 - 5 St 423/02, BGHSt 48, 240, 245) è stata introdotta nella Sezione 261 par. 9 comma 2 StGB, secondo cui, in caso di responsabilità per la partecipazione ai reati presupposti elencati, il riciclaggio di denaro non è punibile. Secondo questa regola, non vi è spazio per una scelta discrezionale tra il reato presupposto e la fattispecie di riciclaggio di denaro in vista dell'eventuale "*Postpendenzfeststellung*" (v. BGH, Urteil vom 21. Juni 1995 - 2 StR 157/95, BGHR StGB vor § 1 Wahlfeststellung Postpendenz 5; Beschluss vom 26. Februar 2003 - 5 StR 423/02, aaO; Urteil vom 20. Settembre 2000 - 5 StR 252/00, aaO), in caso di partecipazione

¹⁷⁵ S. FAIELLA, *op. cit.*, p. 70 s.

¹⁷⁶ BGH 5 StR 182/16 - Beschluss vom 16. August 2016 (LG Potsdam).

non dimostrabile nel reato presupposto e provata consumazione del reato di riciclaggio. «Secondo la sua formulazione chiara, che non può essere corretta con l'interpretazione, la norma dell'articolo 261, paragrafo 9, secondo comma, del codice penale conferisce alla condanna, per i crimini elencati, la priorità rispetto alla condanna per riciclaggio realizzato nello stesso momento (BGH, gennaio 2006 - I StR 357/05, BGHSt 50, 347, 358)». Quindi, in conclusione, in base all'opinione della Corte Suprema, la punizione per autoriciclaggio sarà possibile solo nel caso in cui l'autore non possa essere condannato per il reato presupposto, in conformità al principio del *ne bis in idem*.

Un'interpretazione simile è stata applicata nell'ordinamento britannico nel caso RV GH¹⁷⁷, in cui la Corte Suprema ha affermato in relazione al reato di *self-laundering* (sezioni 327 e 329 POCA 2002): «§ 48. Un ladro non è colpevole di acquisire beni di origine criminale con la sua condotta di furto al legittimo proprietario, ma ciò non gli impedisce di essere colpevole in seguito di un reato in base all'una o all'altra, o entrambe, di quelle sezioni, possedendo, usando, nascondendo, trasferendo i beni e così via. L'ambito di quelle sezioni è ampio. Tuttavia, sarebbe una cattiva prassi (*bad practice*) per l'accusa aggiungere ulteriori imputazioni di questo tipo, a meno che non ci sia un vero fine pubblico nel farlo, ad esempio, perché l'accusa non è sicura di poter dimostrare che l'imputato sia responsabile per il furto, ma invece riesce a dimostrare che l'imputato ha nascosto dei beni sapendo o dovendo sapere che si tratta di merce rubata o laddove la condotta di riciclaggio del ladro comporta un disvalore aggiunto non solo da un punto di vista formale (della definizione legale), ma sufficientemente distinto e tale da meritare un'autonoma imputazione nell'interesse pubblico («However, it would be *bad practice for the prosecution to add additional counts of that kind unless there is a proper public purpose in doing so, for example, because there may be doubt whether the prosecution can prove that the defendant was the thief but it can prove that he concealed what he must have known or suspected was stolen property, or because the thief's conduct involved some added criminality not just as a matter of legal definition but sufficiently distinct from the offence that the public interest would merit it being charged separately*»). Il caso *Brink's-Mat Ltd v Noye* [1991] 1 Bank LR 68 fornisce un noto esempio di riciclaggio dei proventi del furto di lingotti d'oro da un magazzino, ma la condotta di autoriciclaggio dei ladri non assume un autonomo disvalore, o perlomeno tale da meritare di essere punita.

§ 49. Le Corti devono utilizzare i loro poteri per scoraggiare un uso inopportuno delle disposizioni del POCA per perseguire condotte che sono sufficiente-

¹⁷⁷ Easter Term [2015] UKSC 24 On appeal from: [2013] EWCA Crim 2237, https://www.supremecourt.uk/decided-cases/docs/UKSC_2014_0035_Judgment.pdf.

mente coperte dalla fattispecie presupposta, come nel caso della gestione dei beni rubati («*The courts should be willing to use their powers to discourage inappropriate use of the provisions of POCA to prosecute conduct which is sufficiently covered by substantive offences, as they have done in relation to handling stolen property*»). Una persona che commette il reato di riciclaggio nella forma della gestione (*handling*) di beni rubati in contrasto con la sezione 22 del *Theft Act 1968* è anche necessariamente colpevole di un reato ai sensi della sezione 329 del POCA, ma la Corte d'Appello ha scoraggiato la persecuzione di tali casi in base al POCA, ritenendo preferibile addebitare il reato presupposto specifico ai sensi della disciplina del furto (vedi R (Wilkinson) [2006] EWHC 3012 (Admin) e R v Rose [2008] EWCA Crim 239, [2008] 1 WLR 2113, paragrafo 20). È improbabile che l'accusa non rispetti l'opinione del tribunale in materia e non è necessario considerare quale potere possa avere la corte in un evento così improbabile". Pertanto, per concludere, secondo la Corte Suprema, la doppia incriminazione e punizione per il reato presupposto e l'autoriciclaggio è "un uso inappropriato" del POCA ("da scoraggiare") se il comportamento "è sufficientemente coperto da una specifica fattispecie". Lo stesso ragionamento è alla base del principio del *ne bis in idem* sostanziale. Ma la Corte ammette espressamente l'uso dell'auto-riciclaggio per punire il crimine presupposto quando la prova non è sufficiente per perseguire direttamente questo crimine; la Corte individua un vero scopo pubblico nel perseguire l'autoriciclaggio laddove non si riesce a punire il reato presupposto ma si riesce a provare il riciclaggio di proventi di origine illegale o laddove sussiste "*some added criminality*". Quest'ultimo caso non è chiaro e eccessivamente affidato alla discrezionalità del tribunale.

5. I rapporti tra la fattispecie di autoriciclaggio e il principio di proporzionalità e *nemo tenetur se detegere*

Secondo altri autori, il problema non è la violazione del principio del *ne bis in idem* (o non solo) ma del principio di proporzionalità, perché ci sono due reati con diversi aspetti di disvalore e due interessi diversi da proteggere (l'interesse tutelato dal crimine presupposto e l'ordine economico sociale o la libera concorrenza); ma in ogni caso la punizione dell'autoriciclaggio può essere sproporzionata nella prassi. Come sottolineato dal precedente Governatore della Banca d'Italia, Mario Draghi¹⁷⁸, la criminalizzazione dell'"auto-riciclaggio" di per sé potrebbe

¹⁷⁸ Commissione Parlamentare Antimafia, *La prevenzione e la repressione del riciclaggio, testimonianza del Governatore di Banca d'Italia Mario Draghi*, Roma, 14/06/2007.

rendere più facile la prova di reati complessi, anche se si deve considerare che laddove i reati presupposto sono meno gravi, un simile approccio potrebbe portare a punizioni eccessivamente severe.

L'autoriciclaggio, infatti, finisce per diventare una sorta di circostanza aggravante di ogni crimine che mira a creare guadagno. E spesso l'autoriciclaggio è punito più severamente del reato presupposto¹⁷⁹ (in Italia fino a 8 anni, nel sistema giudiziario britannico fino a 14 anni, in Spagna fino a sei anni).

Inoltre, il rischio di violare il principio di proporzionalità è collegato anche ad un'interpretazione estensiva dell'oggetto dell'autoriciclaggio, come sopra esaminato, e della relativa confisca.

In Inghilterra, nel caso *R v William, William & William*, come sopra esaminato, la Corte d'appello ha stabilito che nel caso di evasione fiscale i beni di origine illecita sono rappresentati da tutto l'imponibile non dichiarato, non solo dall'imposta dovuta¹⁸⁰; quindi l'autoriciclaggio è il possesso, l'uso, ecc., anche di beni di origine legale, – il fatturato non dichiarato –, e l'eventuale confisca di questi come proventi del crimine diventa una vera pena patrimoniale, e non solo una forma di sottrazione dei proventi illeciti.

Nel sistema giuridico tedesco, si applica il principio di "*Teil-Kontaminationen*", come accennato, che significa che è possibile considerare come oggetto del riciclaggio e dell'autoriciclaggio – e, quindi, confiscare – l'intero patrimonio, quando sia solo parzialmente contaminato da proventi illeciti. In un caso recente la Corte Suprema tedesca ha affermato che nel caso di commistione tra beni legali e illegali, l'intera proprietà può essere considerata come qualcosa che deriva da crimini; questo quando la parte che deriva dal reato in senso economico non è irrilevante: in questo caso tra il 5,9% e il 35% negli anni 2007-2009. Questa interpretazione si basa sul significato linguistico dei concetti di "oggetto (*Gegenstand*)" e "deriva (*herruüehrt*)"¹⁸¹. L'applicazione di questo principio in caso di evasione fiscale, significa che non solo il risparmio fiscale ma anche la parte lecita del patrimonio è considerata contaminata e oggetto di riciclaggio (Bt-Drs. 14/7471, 18) o auto-riciclaggio. Considerando che il riciclaggio di denaro consente l'applicazione della confisca dei profitti e della confisca estesa (§ 73 *Einziehung von Taterträgen bei Tätern und Teilnehmern* e § 73a *Erweiterte Einziehung von Taterträgen bei Tätern und Teilnehmern*), la conseguenza è l'applicazione di una sorta di pena patrimoniale; ma la *Vermögensstrafe* (pena pa-

¹⁷⁹ S. SEMINARA, *I soggetti attivi del reato di riciclaggio tra diritto vigente e proposte di riforma*, in *DPP*, 2005, pp. 233-236.

¹⁸⁰ *R v William, William & William* [2013] EWCA Crim 1262.

¹⁸¹ BGHSt 53, 205 [208-210] = NJW 2009, 1617 = NStZ 2009, 328 Rn. 12 - 15.

trimoniale), § 43a StGB, fu dichiarata incostituzionale perché questa sanzione violava il principio di legalità (articolo 103, § 2 GG) (e colpevolezza) (BverfGE 105, 135).

Anche in Italia, la Corte Suprema italiana, sezioni unite, ha stabilito che quando il ricavato dell'evasione fiscale viene confuso con i beni leciti, l'intera attività economica è illegale al fine di applicare la confisca¹⁸². Questo approccio può essere solo aggravato dall'introduzione della fattispecie di autoriciclaggio perché l'accusa per reati fiscali nella gestione di un'impresa comporterà spesso, pressoché automaticamente, l'accusa per l'autoriciclaggio, anche al sol fine di applicare la misura preventiva della confisca basata su semplici prove circostanziali di attività illegali¹⁸³. Ciò comporta una chiara violazione del principio di proporzionalità e anche del principio di legalità, poiché le forme di confisca considerate consentono di sottrarre solo la proprietà di origine illegale o che non è commisurata al reddito dichiarato o all'attività economica del proprietario, in quanto il valore sproporzionato è considerato sintomo dell'origine illecita¹⁸⁴ (articolo 24 d.lgs. n. 159/2011 e 240-bis c.p., prima art. 12-sexies d.l. 306/1992)¹⁸⁵.

Il rischio di queste interpretazioni draconiane è evidente, in particolare negli ordinamenti giuridici dove anche le persone giuridiche possono essere considerate responsabili del reato e queste forme di confisca possono essere applicate contro di loro. Si consideri che la Direttiva 2018/1673, come esaminato, impone anche la responsabilizzazione degli enti per i reati contemplati, riciclaggio e autoriciclaggio (art. 7).

Inoltre, la criminalizzazione dell'autoriciclaggio comporta il rischio di violare il principio "*nemo tenetur se detegere*", riconosciuto anche nell'articolo 6, c. 2 della CEDU, in particolare nei sistemi giuridici in cui è richiesto che il comportamento sia condotto in modo tale da impedire l'identificazione dell'origine criminale dei proventi, ad esempio negli ordinamenti italiano e tedesco (secondo la proposta della V Direttiva del 2016). Indurre l'autore del reato presupposto ad astenersi da operazioni volte ad ostacolare l'identificazione dell'origine illecita dei proventi lo espone, infatti, al rischio di essere identifi-

¹⁸² Cass., S.U., 29/05/2014, n. 33451, Imp. Repaci.

¹⁸³ I proventi dell'autoriciclaggio sono individuati dalla Suprema Corte, sez. II, 07/06/2018 (dep. 05/07/2018, n. 30401) non con il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dal reato presupposto, consistendo invece nei proventi conseguiti dall'impiego di questi ultimi in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali e speculative.

¹⁸⁴ Corte Cost., 21/02/2018, n. 33.

¹⁸⁵ Cfr. A.M. MAUGERI, *La confisca allargata: dalla lotta alla mafia alla lotta all'evasione fiscale?*, in *DPC, Riv. trim.*, 2014, 2, p. 191; ID., *La lotta all'evasione fiscale tra confisca di prevenzione e autoriciclaggio*, *ivi*, 2015, 4, p. 207.

cato come l'autore di quel reato. I comportamenti di cosiddetta "autodifesa" potrebbero essere puniti come autoriciclaggio in violazione del principio *nemo tenetur se detegere*¹⁸⁶.

6. Lo scopo del legislatore: l'obiettivo di politica criminale sotteso alla criminalizzazione dell'autoriciclaggio

In Italia il legislatore ha cercato di giustificare l'introduzione dell'autoriciclaggio come ulteriore strumento nell'ambito della lotta contro l'illecito arricchimento della criminalità organizzata; anche se l'uso o l'investimento dei proventi illeciti in attività economiche costituisce una circostanza aggravante della fattispecie di associazione di stampo mafioso *ex art. 416-bis c.p.*, e la Suprema Corte ha stabilito che il partecipe dell'organizzazione non può essere l'autore di autoriciclaggio¹⁸⁷. Inoltre, per affrontare l'infiltrazione della criminalità organizzata e dei suoi proventi illeciti nell'economia, l'ordinamento italiano prevede già non solo il reato di riciclaggio (articolo 648 c.p.), ma anche numerosi strumenti di confisca (in particolare la confisca *ex art. 416-bis c. 7*, la confisca allargata *ex art. 240-bis c.p.* e la confisca misura preventiva *ex art. 24 d.lgs. 159 l'II*), nonché ulteriori fattispecie come la ricettazione (art. 648 c.p.), l'impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (art. 648-ter c.p.) e il trasferimento fraudolento di valori (art. 12-*quinquies* d.l. 306/1992).

A tal fine, altri ordinamenti giuridici europei prevedono forme di confisca estesa, di confisca senza condanna (come il *civil forfeiture*) e altri reati oltre al riciclaggio di denaro, ad esempio il reato di arricchimento ingiustificato (come in Francia)¹⁸⁸. Recentemente, il *Criminal Finances Act 2017* ha anche introdotto

¹⁸⁶ Cfr. G. INSOLERA, *Ripensare l'antimafia: il sistema penale*, in *DPC, Riv. trim.*, 09/05/2014, p. 7; A.M. DELL'OSSO, *Riciclaggio e concorso*, cit., p. 803.

¹⁸⁷ Cass., S.U., 27/02/2014, n. 25191; Cass., sez. V, 24/10/2018, n. 15041; Cass., sez. II, 06/12/2017, n. 6966 (fermo restando che «la clausola di esclusione della responsabilità, peraltro, non, opera nei confronti del partecipe dell'associazione che abbia il precipuo compito di ripulire o reimpiegare i proventi dei delitti scopo, alla cui realizzazione non abbia fornito alcun contributo, cosicché può configurarsi il concorso tra i reati sopra menzionati nel caso dell'associato che ricicli o reimpieghi proventi dei soli delitti-scopo, cfr. S.U., 27/02/2014, lavarazzo»). Cfr. sui rapporti tra 416-*bis* e 648-*bis* e 648-*ter* c.p. A. PERDUCA - F. BRIZZI, *op. cit.*, p. 465 ss.

¹⁸⁸ La l. n. 2006-64 del 23/01/2006 ha introdotto nell'ordinamento francese il delitto di "*non-justification de ressources ou de l'origine d'un bien*" che punisce chi non riesce a giustificare il proprio tenore di vita e non è in grado di provare l'origine dei propri beni, avendo un rapporto abituale con una o più persone impegnate nella commissione di crimini o in reati

gli *unexplained wealth orders* nel Regno Unito, con l'obiettivo di facilitare le indagini al fine di applicare il *civil forfeiture*¹⁸⁹. Alla luce di tale ampio spettro di strumenti, la criminalizzazione dell'autoriciclaggio è veramente necessaria per proteggere l'economia dall'infiltrazione di proventi di origine criminale?

Sembra, allora, che in realtà uno degli scopi di politica criminale perseguiti con l'introduzione della nuova fattispecie è proprio quello di punire più severamente o comunque introdurre un ulteriore deterrente nei confronti dell'evasione fiscale e degli altri reati presupposti. L'autoriciclaggio, come sottolineato in precedenza, è una sorta di circostanza aggravante di ogni crimine che mira a generare profitti ed è spesso punito più severamente del reato presupposto.

Un altro importante obiettivo è quello di semplificare l'onere della prova per punire, attraverso l'autoriciclaggio, a valle i reati presupposti che il pubblico ministero non è in grado di provare a monte. Provare in sede processuale l'evasione fiscale di un arricchimento ingiustificato e l'autoriciclaggio collegato è più facile che dimostrare la corruzione, la frode, il traffico di droga. «*Money laundering as complicity in property offences has become property offences as a form of complicity in money laundering*»¹⁹⁰.

Gli autori criticano non solo questo reato, ma anche l'idea che «*there is then some added turpitude when the criminal tries to do anything with the property*»: «*it is wholly artificial*». Definirlo "riciclaggio di denaro" piuttosto che "partecipazione nel crimine" aggiunge solo forza retorica e alza la posta in gioco portando

punibili con almeno cinque anni di reclusione, capaci di fornire profitti diretti o indiretti (art. 321-6, – modificato dalla l. n. 2006-64 du 23 janvier 2006 – art. 24 JORF 24 janvier 2006 e dalla l. n. 2016-731 du 3 juin 2016 - art. 26 - e 321-6-1).

Si prevede la pena detentiva di tre anni di reclusione e 75.000 euro di multa (Articolo 321-6), che diventano 5 anni e 150.000 quando il reato è commesso tramite un minore rispetto al quale l'imputato non può giustificare le basi della sua autorità (Article 321-6-1), e 7 e 200.000 di multa, quando i reati in questione sono traffico di esseri umani, estorsione o associazione a delinquere, o traffico di stupefacenti, anche nei casi di normali relazioni con uno o più persone che fanno uso di sostanze stupefacenti. Essi sono aumentati a dieci anni di reclusione e una multa di 300.000 euro nel caso in un reato di cui al comma precedente, è commesso da uno o più minori. Cfr. A.M. MAUGERI, *La confisca di prevenzione come sanzione del possesso ingiustificato di valori, tra fattispecie ad hoc e unexplained wealth orders*, in *La pena, ancora: fra attualità e tradizione, Studi in onore di Emilio Dolcini*, a cura di C.E. Paliero, F. Viganò, F. Basile, G.L. Gatta, Milano, Giuffrè, 2018, p. 937 ss.

¹⁸⁹ Gli ordini forniranno alle autorità preposte all'esecuzione il potere di richiedere a un individuo di spiegare l'origine dei beni, che sembrano essere sproporzionati rispetto al suo reddito, laddove tale persona è sospettata, tra le altre cose, di coinvolgimento in reati gravi. Cfr. A.M. MAUGERI, *La confisca di prevenzione come sanzione del possesso ingiustificato di valori*, cit., p. 943 ss.

¹⁹⁰ P. ALLDRIDGE, *op. cit.*, p. 41.

il crimine all'interno dell'agenda della sicurezza, a prescindere dalla gravità del reato presupposto¹⁹¹. Alcuni autori mettono in discussione la necessità di punire il riciclaggio anche in considerazione del costo dell'industria dell'AML e, in particolare, in relazione ai proventi di reati fiscali, nei confronti dei quali le autorità hanno già ampi poteri per recuperare i soldi¹⁹²; il diritto penale, del resto, dovrebbe intervenire solo come *extrema ratio*.

Non solo, inoltre, la nuova fattispecie di autoriciclaggio rappresenterà una sorta di aggravante dei reati presupposti, punita ben più severamente della fattispecie base, ma la confisca del provento del reato "investito in attività economiche" era già possibile in base alla confisca penale *ex art. 240 c.p.* o alle forme di confisca speciale obbligatoria previste nell'ordinamento italiano (e anche negli altri ordinamenti), in quanto il reimpiego rientra nel concetto di surrogato direttamente confiscabile, come pacificamente riconosciuto in giurisprudenza¹⁹³, così come era già possibile confiscare i proventi della stessa attività di autoriciclaggio, perlomeno laddove si dimostra la connessione causale con i reati a monte, in base a quell'orientamento giurisprudenziale che accoglie una nozione più ampia di provento, ricomprensivo anche delle ulteriori utilità, inaugurato dalla sentenza Miragliotta del 2008¹⁹⁴; orientamento, quest'ultimo, conforme alle indicazioni della Direttiva n. 42/2014¹⁹⁵. Non solo ma la confisca dei proventi dell'evasione fiscale così come degli altri reati a monte, laddove si tratti di attività criminale di carattere continuativo ai fini del giudizio di pericolosità generica («abituamente dediti a traffici delittuosi» – ipotesi dichiarata incostituzionale dalla sentenza n. 24/2019 – o «vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose») o di fattispecie espressamente contemplate ai fini del giudizio di pericolosità qualificata, saranno ed erano già

¹⁹¹ *Idem*, p. 72.

¹⁹² *Idem*, p. 76.

¹⁹³ Cass., 25/06/2009, n. 38691, cit.; Cass., sez. III, 30/04/2015, Giussani ed altro, n. 22127, cit. Cfr. D'ARCANGELO, *Fondamento e limiti della non punibilità dell'autoriciclaggio*, in *IP*, 2014, p. 313; Cass., sez. VI, 15/12/2017, n. 7896.

¹⁹⁴ Cass., S.U., 06/03/2008, n. 10280, Miragliotta, Rv. 238700. Cfr. Cass., sez. II, 07/06/2018, n. 30401, in cui si stabilisce che «Il profitto del reato di autoriciclaggio consiste nei proventi conseguiti dall'impiego in attività economiche del profitto del reato presupposto» e «non coincide con quello del reato presupposto» («oggetto di un eventuale sequestro finalizzato alla confisca di cui all'art. 648 ter c.p., può essere solo ed esclusivamente il profitto ricavato dal reinvestimento di quella parte del denaro proveniente dall'illecito tributario, quale reato presupposto»); conforme Cass., sez. II, 07/06/2018, n. 30401.

¹⁹⁵ Cfr. A.M. MAUGERI, *La Direttiva 2014/42/UE relativa alla confisca degli strumenti e dei proventi da reato nell'Unione europea tra garanzie ed efficienza: un "work in progress"*, in *DPC, Riv. trim.*, 2015, p. 303.

confiscabili in maniera ben più incisiva con le misure di prevenzione patrimoniali (d.lgs. n. 159/2011)¹⁹⁶.

La nuova fattispecie consentirà, ancora, di punire anche se indirettamente, ma talora anche più severamente, l'evasione fiscale e gli altri reati presupposti, fonte di profitti, che siano ormai *prescritti*. Nell'ordinamento italiano, anzi, proprio la possibilità di garantire almeno in certi limiti la punibilità anche dopo la prescrizione rappresenta probabilmente uno degli scopi reconditi dell'introduzione della nuova fattispecie, in un ordinamento che da anni vede drammaticamente impuniti anche gravi reati come la concussione o la corruzione a causa della prescrizione¹⁹⁷. Tale problema emerge seriamente anche nel settore dei delitti tributari, tanto è vero che l'Italia è stata condannata dalla Corte di Giustizia nel famoso caso Taricco per il fatto di consentire attraverso i ridotti termini di prescrizione degli illeciti fiscali ai sensi dell'art. 157 ss. c.p., la sostanziale impunità di tali reati in violazione dell'obbligo di garantire una persecuzione proporzionata, efficace e dissuasiva a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 325 TFUE¹⁹⁸, nonché della Convenzione PIF relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee firmata il 26 luglio 1995¹⁹⁹, ora sostituita

¹⁹⁶ In relazione alla qualifica di pericoloso generico fondamentale le distinzioni tra le varie fattispecie di reati tributari della sentenza Cass., sez. VI, 21/09/2017 (dep. 21/11/2017), n. 53003; in relazione alla categoria dei soggetti a "pericolosità generica" cfr. la dichiarazione di incostituzionalità, Corte cost., 24/01/2019 (dep. 27/02/2019), n. 24. Cfr. sulla confisca in relazione ai reati tributari F. COLAIANNI - M. MONZA, *Le confische nel diritto penale tributario: una pluralità di istituti ablatori a confronto*, in *DPC, Riv. trim.*, II, 2018, p. 125; in relazione all'autoriciclaggio F.R. DINACCI, *op. cit.*, p.64 ss.

¹⁹⁷ In materia è intervenuta la l. n. 3/2019 che sospende la prescrizione dopo la condanna in primo grado, o meglio, individua il nuovo «*dies ad quem* del decorso del termine di prescrizione del reato, che viene per la prima volta anticipato rispetto a quello della definitività del giudizio e viene espressamente individuato in *quello in cui diventa esecutiva la sentenza di primo grado* ovvero diventa *irrevocabile il decreto di condanna*. Questa è la sostanza della modifica normativa, che avrebbe dovuto trovare la propria collocazione nell'art. 158 c.p., che disciplina la "decorrenza del termine di prescrizione del reato". Senonché, impropriamente, il legislatore è intervenuto sul testo dell'art. 159 c.p., configurando, a parole, la nuova disciplina come un'ipotesi di *sospensione* del corso della prescrizione del reato. Questo, infatti, è il tenore del nuovo art. 159, co. 2 c.p.: «*Il corso della prescrizione rimane altresì sospeso dalla pronuncia della sentenza di primo grado o del decreto di condanna fino alla data di esecutività della sentenza che definisce il giudizio o dell'irrevocabilità del decreto di condanna*», così G.L. GATTA, *Una riforma dirimpente: stop alla prescrizione del reato nei giudizi di Appello e di Cassazione* - l. 09/01/2019, n. 3 (art. 1, lett. d, e, f), in *DPC, Riv. trim.*, 21/01/2019.

¹⁹⁸ Corte di Giustizia (Grande Sezione), 08/09/2015, C105/14, Taricco.

¹⁹⁹ GUC 316, 48. le parti contraenti di tale Convenzione, Stati membri dell'Unione europea, sono convinti «che la tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee esige che

dalla Direttiva PIF del 2017, della direttiva 2006/112 (art. 131 e 158), della decisione quadro 2007/436/CE (art. 2, par. 1) del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee²⁰⁰. In particolare l'articolo 4, par. 3, TUE, prevede che gli Stati membri hanno non solo l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative idonee a garantire che l'IVA dovuta nei loro rispettivi territori sia interamente riscossa, ma devono anche lottare contro la frode²⁰¹; lo stesso art. 325 TFUE obbliga gli Stati membri non solo a perseguire la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, ma anche ad adottare a tal fine le stesse misure impiegate per contrastare le frodi contro le risorse interne²⁰².

In Spagna il legislatore con la Ley organica 5/2010 ha introdotto nell'art. 131 CP, il § 5 che cristallizza in legge l'orientamento giurisprudenziale in base al quale: «In caso di concorso di reati o reati connessi, il termine di prescrizione è quello per il reato più grave» (in questo caso il riciclaggio di denaro). Il crimine finanziario non si prescrive sino a quando non si prescrive il riciclaggio dei relativi proventi. La giurisprudenza ha affermato questo principio per molti anni in seguito alla decisione del Tribunal Supremo del 14/06/1965, affermando il principio dell'«ordine del processo» nel senso che vi deve essere solo un processo per affrontare un'attività illecita unica, che non può essere divisa in considerazione dei diversi reati imputati, perché altrimenti si determinerebbe il caos processuale (e la separazione dei processi potrebbe comportare dei risultati assurdi)²⁰³; la società considera la condotta come unica, espressione di un'intenzione unica²⁰⁴.

Gli autori hanno criticato queste pronunce e l'art. 131 c.p., § 5, perché questo principio, – che, in caso di reati connessi, il primo reato ha lo stesso periodo di prescrizione del secondo –, rappresenta una violazione del principio di legalità (articolo 25.1 c.p.) e nell'ordinamento spagnolo si pone in contrasto con le regole procedurali che consentono una soluzione separata e anticipata in relazione a un reato, che non può più essere perseguito perché è prescritto (articoli 637.2 - 666-

ogni condotta fraudolenta che leda tali interessi debba dar luogo ad azioni penali» e «della necessità di rendere tali condotte passibili di sanzioni penali effettive, proporzionate e dissuasive, fatta salva l'applicazione di altre sanzioni in taluni casi opportuni, e di prevedere, almeno nei casi gravi, delle pene privative della libertà», si veda art. 1 e 2, par. 1.

²⁰⁰ *GUL* 163, 17.

²⁰¹ § 36; cfr. Corte di Giustizia, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, § 25 e giurisprudenza ivi citata.

²⁰² Corte di Giust., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, § 26 e giurisprudenza ivi citata.

²⁰³ Nella medesima direzione STS 06/11/1991; STS 1996/1992; STS 604/1993; STS 686/1995.

²⁰⁴ STS 06/11/1991.

3 - 634). Dopo l'introduzione dell'art. 131 c.p., § 5, non è possibile rivendicare la violazione del principio di legalità, ma in ogni caso gli autori considerano il riciclaggio di denaro assorbito nel reato fiscale (principio di consunzione) e quindi, a loro avviso, «l'atto successivo dovrebbe, perciò, rimanere impunito, se il fatto presupposto non può essere punito perché prescritto»²⁰⁵.

Infine, inoltre, lo scopo dissimulato del legislatore che criminalizza l'autoriciclaggio della tassa evasa, sembra essere la punizione di un *ingiustificato arricchimento*. L'autoriciclaggio si riduce al possesso o uso di beni di origine non giustificata. Ciò è chiaramente possibile quando la giurisprudenza non è così esigente in relazione alla prova dei crimini presupposti e dell'origine illegale dei proventi, in un ordinamento giuridico in cui anche il possesso di proventi illeciti può essere punito come autoriciclaggio e tutti i crimini che generano profitto possono essere reati presupposto (Regno Unito, Spagna).

Si perviene al medesimo risultato attraverso un'ampia interpretazione della fattispecie in un ordinamento giuridico in cui il mero possesso non è punito come autoriciclaggio, ad esempio in Italia. Se ci si accontenta della mera "prova logica", come esaminato, dell'origine illegale dei proventi e del crimine presupposto e si adotta un ampio concetto di idoneità decettiva della condotta, si riduce l'autoriciclaggio a una versione dinamica dell'arricchimento ingiustificato: l'autoriciclaggio può punire il semplice reimpiego in un'attività economica di proventi sospetti. Tuttavia, in Italia il reato di possesso ingiustificato, l'art. 12-*quinquies* d.l. 306 /'92 (e prima l'articolo 708 c.p.²⁰⁶) fu dichiarato incostituzionale (Corte Cost. 17/02/1994, 48) per la violazione della presunzione di innocenza.

L'incriminazione dell'autoriciclaggio come forma di possesso ingiustificato, insomma, potrebbe essere valutata positivamente per esigenze di prevenzione generale in considerazione del suo possibile impatto deterrente, ma sembra assolutamente discutibile in termini di rispetto dei principi dello stato di diritto e in particolare per il rispetto della presunzione d'innocenza, come evidenziato dalla dottrina contraria all'introduzione del reato di ingiustificato arricchimento proposto dall'art. 20 della Convenzione delle Nazioni Unite contro la corruzione ('UNCAC'; '*it has the potential to undermine due process and infringe human rights*')²⁰⁷.

²⁰⁵ H. JESCHECK - T. WEIGEND, *Lehrbuch des Strafrechts* (5th edn, Duncker & Humblot GmbH) 736; W. STREE, § 78, in A. SCHÖNKE - H. SCHRÖDER - W. STREE (n. 94), § 8; HJ. RUDOLPHI, § 78, *SK StGB* (6th edn 1995) § 9.

²⁰⁶ Corte cost., 01/11/1996, n. 370.

²⁰⁷ D.THOMAS-JAMES, *Does the UK Need to Create a Criminal Offence of Illicit Enrichment*, in *The White Collar Crime Center, Unexplained Wealth Orders*, 2017, https://www.brightlinelaw.co.uk/images/Unexplained_Wealth_Order-Briefing_Papers_Final.pdf, 20.

In conclusione, sembra che l'autoriciclaggio del risparmio fiscale non solo determina una violazione del principio sostanziale del *ne bis in idem*, ma rappresenta una forma di *overcriminalisation* nella lotta contro la criminalità organizzata e la criminalità economica, destinata ad alleggerire l'onere della prova dell'accusa in contrasto con il principio della presunzione d'innocenza in materia penale. «*Much of laundering law has been written to avoid the consequences of Articles 6.2 and 6.3 (HRA)*»²⁰⁸. I legislatori «*have put in place an avoidance culture which looks at human rights documents with a view to finding loopholes that can be used so as to secure legislative objectives without pesky human rights proving an obstacle*»²⁰⁹.

7. Conclusioni

La Direttiva (UE) 2018/1673, sulla *lotta al riciclaggio mediante il diritto penale*, prevede espressamente la criminalizzazione dell'autoriciclaggio (art. 3, n. 5) e include i reati fiscali tra quelli presupposti dal riciclaggio (art. 2, n. 1, lett. q)), inclusione già operata dalle Raccomandazioni del GAFI nella versione del 2012, insieme con la IV Direttiva antiriciclaggio - (EU) 2015/849.

Nonostante questi input sovranazionali rimangono dei dubbi sulla legittimità della considerazione della tassa evasa come provento che deriva da reato e che può essere oggetto del riciclaggio; la dottrina ritiene che si tratta di un'applicazione analogica del concetto di provento, in conflitto con il principio di legalità (è preferibile l'espressa inclusione dei reati fiscali tra i reati presupposto, come previsto nel § 261 StGB).

La violazione del principio del *ne bis in idem* con la criminalizzazione dell'auto-riciclaggio è esacerbata nel caso del risparmio fiscale, sia nei sistemi legali in cui può essere realizzato attraverso il mero possesso sia nei sistemi legali in cui è richiesto l'impiego del denaro con idonea modalità decettiva. Nel primo caso, nel momento in cui qualcuno non riesce a pagare le imposte dovute, commette il reato di autoriciclaggio semplicemente possedendo il denaro risparmiato; nel secondo caso emerge la difficoltà di stabilire quale sia la condotta di autoriciclaggio in relazione a proventi non identificabili, in particolare nel contesto di attività economiche (qualsiasi uso di denaro, dopo l'evasione fiscale, può essere considerato autoriciclaggio). In entrambi i casi, il semplice *post factum* del godimento – anche attraverso l'investimento in attività economiche (Italia) – del

²⁰⁸ P. ALLDRIDGE, *op. cit.*, 73.

²⁰⁹ *Idem*, 74.

ricavato del proprio crimine (normale sviluppo del comportamento precedente al fine di raggiungere l'obiettivo del reato presupposto) sarà punito come un crimine autonomo, una sorta di circostanza aggravante di ogni crimine presupposto, in violazione dei principi del *ne bis in idem*, proporzionalità e *nemo tenetur se detegere*.

Riassumendo, attraverso la criminalizzazione dell'autoriciclaggio, il legislatore spera di raggiungere una serie di obiettivi: l'introduzione di un ulteriore deterrente contro l'evasione fiscale e altri reati presupposto, la semplificazione dell'onere della prova per punire a valle i reati presupposto che l'accusa non è in grado di provare a monte (in violazione del principio della presunzione di innocenza), la punizione dell'evasione fiscale (e anche di altri crimini presupposti) anche in seguito alla prescrizione e la punizione di un semplice arricchimento ingiustificato o possesso ingiustificato di valori.

L'applicazione del principio di consunzione, attraverso il riconoscimento del "concorso apparente di norme" tra reati fiscali e autoriciclaggio, come affermato dalla Corte Suprema spagnola in relazione all'autoriciclaggio e alla corruzione o al traffico di droga²¹⁰, può fornire una soluzione per evitare la doppia e non proporzionata punizione della stessa condotta, tuttavia la giurisprudenza non applica sempre questo principio. Ad esempio, in Italia, la Suprema Corte (20684/2017, 3935/2017²¹¹) ha applicato l'autoriciclaggio (articolo 648-ter.I c.p.) insieme al reato di trasferimento fraudolento *ex art. 12-quinquies* d.l. 306/1992 (considerato una prima forma di autoriciclaggio nell'ordinamento italiano), che era nella situazione concreta solo uno strumento per riciclare i proventi illeciti²¹².

La speranza è che l'autoriciclaggio, e in particolare l'autoriciclaggio delle tasse risparmiate, sia applicato solo quando l'imputato non possa essere condannato per il reato presupposto, in conformità al principio del *ne bis in idem*, come raccomandato dalla Corte Suprema tedesca e da quella britannica. In tal modo si raggiungerà l'obiettivo perseguito in taluni ordinamenti con l'introduzione di

²¹⁰ Tribunal Supremo, n. 1637/1999 e n. 20/2001.

²¹¹ Cass., II, 12/01/2017, Di Monaco ed altri, n. 3935.

²¹² Corte Suprema, sez. II, 09/03/2017, n. 20684; Cass., sez. II, 12/01/2017, n. 3935: «Il delitto di trasferimento fraudolento di valori, di cui all'art. 12-quinquies d.l. n. 306 del 1992 (conv., con modif., nella l. 7 agosto 1992, n. 356), concorre con il delitto di autoriciclaggio introdotto dall'art. 648-ter.I c.p., anche nell'ipotesi in cui il trasferimento fittizio sia finalizzato esclusivamente all'agevolazione dell'autoriciclaggio; invero, la condotta di autoriciclaggio non presuppone e non implica che l'autore di essa ponga in essere anche un trasferimento fittizio ad un terzo dei cespiti riventi dal reato presupposto ed è evidente che le due violazioni della legge penale si pongono anche in momenti cronologicamente distinti, a dimostrazione della loro diversità, che non consente assorbimenti».

tale fattispecie, come sottolineato dalla UK Supreme Court (nel caso sopra esaminato RV GH²¹³), e cioè di evitare l'impunità di colui che non può essere punito per il reato presupposto in assenza di prove sufficienti e non può essere punito per riciclaggio perché sospettato di essere un concorrente nel reato presupposto (si eviterà il giudizio in base al quale «*in the case of a possible, but not definitively demonstrable, commission of the predicate offence by the sole author, his punishment was neither possible because of the predicate offence nor because of money laundering*»), ma allo stesso tempo si garantirà il rispetto del principio del *ne bis in idem*.

Tra l'altro, per concludere, la nuova Direttiva per la repressione penale del riciclaggio 2018/1673 richiama nel considerando n. 21 (21) l'imprescindibile necessità di rispettare «i principi sanciti dall'articolo 2 del trattato sull'Unione europea (TUE), i diritti e le libertà fondamentali e i principi riconosciuti, nello specifico, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, inclusi quelli di cui ai titoli II, III, V e VI che comprendono, tra l'altro, [...] i principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene, tra cui l'esigenza di precisione, chiarezza e prevedibilità del diritto penale, la presunzione d'innocenza, così come i diritti degli indagati e degli imputati ad avere accesso a un difensore, il diritto di non autoincriminarsi e il diritto a un processo equo. Occorre attuare la presente direttiva conformemente a tali diritti e principi, tenendo conto anche della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici e degli altri obblighi di diritto internazionale in materia di diritti umani».

²¹³ Easter Term [2015] UKSC 24 On appeal from: [2013] EWCA Crim 2237, https://www.supremecourt.uk/decided-cases/docs/UKSC_2014_0035_Judgment.pdf.