

Corte di Cassazione, sezione penale, sentenza n. 27848 depositata il 24 giugno 2019

Evasione fiscale – Ristrutturazione di un immobile con il profitto del reato –
Riciclaggio – Sussiste

RITENUTO IN FATTO

1. Deve, in via preliminare, rilevarsi che i procedimenti R.G.N. 2474/19 e N. 2485/2019 (chiamati separatamente all'odierna udienza ed in relazione ai quali le parti hanno presentato autonome conclusioni), sono stati riuniti con ordinanza di questa Corte trattandosi di impugnazioni proposte dallo stesso soggetto nei confronti del medesimo provvedimento.

2. Con ordinanza in data 6 dicembre 2018, a seguito di giudizio di riesame, il Tribunale di Santa Maria Capua Vetere ha rigettato il gravame presentato nell'interesse dalla società "L. S.r.l." avverso il decreto di sequestro preventivo emesso in data 17 settembre 2018 dal Giudice per le indagini preliminari del medesimo tribunale.

La vicenda trae origine da un procedimento penale promosso ai danni di C.D. e P.M. come persone fisiche e della società L. come ente giuridico ai sensi della d.Lgs. 231/2001.

Il primo reato ipotizzato è quello di cui all'art. 648-bis cod. pen. in quanto secondo la prospettazione accusatoria la D. quale legale rappresentante della sopra menzionata società, dopo avere ricevuto sul conto corrente della medesima società, mediante lo strumento di un simulato contratto preliminare di compravendita, somme di denaro per un importo di € 670.450,00 provenienti dal profitto dei delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 del d.Lgs. 74/2000 commessi negli anni dal 2009 al 2011 da P.M., in qualità di legale rappresentante del "Centro (omissis) e di T.F." nell'ambito del proc. pen. 9134/2017 R.G.n.r., le trasferiva nella ristrutturazione di un immobile sito in (omissis) così compiendo operazioni tali da ostacolare l'identificazione della provenienza illecita delle somme stesse. E', poi, ipotizzato anche il reato di cui all'art. 512-bis cod. pen. (già art. 12-quinquies d.l. 306/92) a carico sia della D. che del M. per avere, mediante il contratto sopra menzionato, attribuito fittiziamente alla D., che agiva in nome e per conto della società L., la titolarità dei beni immobili (terreno e fabbricato) siti in (omissis).

A carico della società odierna ricorrente è, infine, ipotizzato l'illecito amministrativo di cui agli artt. 5, comma 1, lett. a), e 25-octies d.Lgs. 231/2001. Deve essere ancora chiarito che il Giudice per le indagini preliminari emetteva in relazione alla medesima vicenda due decreti di sequestro preventivo (rispettivamente in data 17 settembre 2018 e 16 ottobre 2018), il primo in

relazione al reato di riciclaggio ed all'illecito amministrativo, il secondo in relazione al reato di cui all'art. 512-bis cod. pen.

2. Ricorre per cassazione avverso la predetta ordinanza (con separati atti di contenuto sostanzialmente sovrapponibile) che hanno dato luogo all'iscrizione presso questa Corte dei due procedimenti sopra indicati il difensore della predetta società, deducendo con un unico articolato motivo la violazione di legge ex art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen. per erronea applicazione degli artt. 5, comma 1, lett. a), e 25-octies l. 231/2001 in relazione all'art. 648-bis cod. pen. e totale omissione di motivazione.

Premette il ricorrente che la società L. e la D. sarebbero rimaste coinvolte in questa vicenda familiare e processuale per essere legate professionalmente da anni al c.d. Gruppo M. e che la vicenda in contestazione aveva inizio il 23 aprile 2012 allorquando la D. quale legale rappresentante della società, aveva acquistato attraverso un contratto preliminare di compravendita da F.G. e M.L.P. un fabbricato con terreno siti in (omissis). Successivamente (4 settembre 2013) veniva stipulato un contratto preliminare di compravendita di cosa altrui tra L. S.r.l. (promittente venditrice) e le società del gruppo M. (promissarie acquirenti) per un corrispettivo di € 1.900.000 essendo il fabbricato stato nel frattempo ristrutturato e proprio con tale preliminare veniva previsto il versamento della somma asseritamente oggetto dell'attività di riciclaggio.

Rileva peraltro parte ricorrente che il Tribunale non avrebbe offerto alcuna motivazione circa la consapevolezza della D. in relazione alla provenienza illecita dell'importo contestato, svalutando anche la circostanza che tale importo sarebbe derivato dagli asseriti reati fiscali commessi anni prima dal M. Il Tribunale non avrebbe tenuto conto del fatto che i saldi iniziali ed i movimenti bancari delle società del Gruppo M. erano assolutamente capienti e coerenti con i bonifici effettuati a favore del L. S.r.l. in esecuzione del menzionato contratto. Tale rilievo mosso dalla difesa sarebbe rimasto totalmente privo di riscontro nella motivazione del provvedimento impugnato.

Un diverso profilo di censura che parte ricorrente opera nei confronti del provvedimento impugnato riguarda, poi, la circostanza che la difesa aveva già evidenziato che il contestato profitto illecito del reato di riciclaggio era già stato oggetto di sequestro per equivalente a seguito di provvedimento emesso il 27 giugno 2016 nell'ambito del procedimento penale n. 16368/15 R.G.n.r. a carico del M. per i reati tributari con la conseguenza che sarebbe stato impossibile il reimpiego di un profitto di fatto già posto sotto sequestro.

Ancora: la difesa della ricorrente aveva evidenziato l'irragionevolezza del richiamo operato dal Tribunale ad una perizia che aveva attribuito il valore di € 350.000 ai due immobili, essendo documentato che anche solo le spese per la ristrutturazione erano state ampiamente superiori.

Non sarebbe altresì corretto quanto affermato dal Tribunale circa il fatto che la

condotta di riciclaggio ascritta alla D. non si sarebbe esaurita nella mera percezione delle somme da parte del Gruppo M. ma si sarebbe concretizzata nel loro reimpiego attraverso il versamento delle somme destinate al pagamento delle opere di ristrutturazione degli immobili, ciò in quanto tutti i passaggi di somme dal Gruppo M. a L. S.r.l. e da questa utilizzati per l'acquisto e ristrutturazione degli immobili sono assolutamente tracciati.

Inoltre anche l'illazione a sostegno della fittizietà, relativa alla mancata esecuzione del preliminare di vendita dalla società L. al Gruppo M. sarebbe documentalmente smentita dal fatto che il Gruppo M. (nella sua nuova gestione) ha posto in essere un atto di citazione per l'accertamento della simulazione e questa è la ragione per la quale non si potuti addvenire alla stipulazione di un contratto definitivo.

Infine, rileva la difesa della ricorrente che il Tribunale del riesame nell'ambito del proc. n. 557/18 ha confermato un sequestro che non è mai stato emesso dal Giudice per le indagini preliminari in quanto il delitto di cui all'art. 512-bis cod. pen. non è annoverato tra i reati presupposto di cui al d.Lgs. 231/2001.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso nella sua evidenziata duplicazione non è fondato.

Deve, innanzitutto, doverosamente ricordarsi che questa Corte Suprema, con una sentenza emessa in materia di misure di prevenzione ma con un principio certamente applicabile anche in questa sede stante l'identità del limite in relazione al quale è consentito il ricorso per cassazione in materia di misure cautelari reali, ha avuto modo di chiarire che «Nel procedimento di prevenzione il ricorso per cassazione è ammesso soltanto per violazione di legge, secondo il disposto dell'art. 4 legge 27 dicembre 1956, n. 1423, richiamato dall'art. 3 ter, secondo comma, legge 31 maggio 1965, n. 575; ne consegue che, in tema di sindacato sulla motivazione, è esclusa dal novero dei vizi deducibili in sede di legittimità l'ipotesi dell'illogicità manifesta di cui all'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., potendosi esclusivamente denunciare con il ricorso, poiché qualificabile come violazione dell'obbligo di provvedere con decreto motivato imposto al giudice d'appello dal nono comma del predetto art. 4 legge n. 1423 del 56, il caso di motivazione inesistente o meramente apparente» (In motivazione la Corte ha ribadito che non può essere proposta come vizio di motivazione mancante o apparente la deduzione di sottovalutazione di argomenti difensivi che, in realtà, siano stati presi in considerazione dal giudice o comunque risultino assorbiti dalle argomentazioni poste a fondamento del provvedimento impugnato). (Sez. U, n. 33451 del 29/05/2014, Repaci, Rv. 260246).

Il sindacato demandato alla Corte di Cassazione in subiecta materia ha pertanto un orizzonte circoscritto, dovendo essere limitato, per espresso disposto normativo, alla assoluta mancanza di motivazione ovvero alla presenza di motivazione meramente apparente. E la giurisprudenza di questa Corte ha avuto

modo altresì di evidenziare, con riferimento alla problematica del riesame delle misure cautelari, che il legislatore ha in tal modo inteso sanzionare l'elusione da parte del giudice del riesame del suo compito istituzionale di controllo "in concreto" del provvedimento impugnato, riconducibile alla prescrizione dell'obbligo di motivazione di cui all'art. 125 c.p.p., comma 3, sanzionato a pena di nullità, e dunque deducibile con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. c).

Deve altresì aggiungersi che la verifica delle condizioni di legittimità della misura, da parte (prima) del Tribunale e (poi) della Corte di legittimità, non può tradursi in un'anticipata decisione della questione di merito, concernente la responsabilità del soggetto indagato, in ordine al reato oggetto di investigazione, ma deve limitarsi al controllo di compatibilità tra la fattispecie concreta e quella legale ipotizzata, mediante una valutazione prioritaria dell'antigiuridicità del fatto.

I principi enunciati non comportano, però, che il sindacato giurisdizionale operato dal Tribunale del riesame e dalla Corte di Cassazione sulla compatibilità tra la fattispecie concreta e quella legale debba essere meramente astratto e puramente cartolare, disancorato da ogni valutazione della effettiva situazione concreta.

La Corte costituzionale con la sentenza n. 48/1994 in tema di misure cautelari reali aveva già affermato che "il controllo che il giudice è chiamato a operare è tutt'altro che burocratico, dovendosi invece incentrare sulla verifica della integralità dei presupposti che legittimano la misura", precisando che "neppure è però a dirsi che il controllo del giudice non possa in alcun modo spingersi all'esame del fatto per il quale si procede".

Sulla scia di queste importanti affermazioni, le Sezioni unite di questa Corte hanno meglio definito il potere del giudice in tema di sequestro probatorio o preventivo, affermando che il giudice, nel compiere il controllo di legalità che gli spetta, non deve limitarsi a "prendere atto" della tesi accusatoria, ma, senza spingersi sino a una verifica in concreto della sua fondatezza, deve valutare se gli elementi di fatto rappresentati consentono di sussumere l'ipotesi formulata in quella tipica, "tenendo nel debito conto le contestazioni difensive sull'esistenza della fattispecie dedotta ed esaminando l'integralità dei presupposti che legittimano il sequestro" (Sez. U. n. 23 del 20.11.1996, dep. 1997, Bassi, rv. 206657; Sez. U. n. 7/2000).

2. Ciò doverosamente premesso, rileva l'odierno Collegio che nel caso di specie i Giudici del riesame hanno fatto corretta applicazione dei principi espressi dando atto di avere esaminato e valutato gli elementi accusatori e quelli prospettati dalla difesa e all'esito di essere pervenuti alla affermazione di sussistenza del *fumus commissi delicti* di cui hanno dato conto nel provvedimento in questa sede censurato che non è certo caratterizzato – come vorrebbe parte ricorrente – da una "totale assenza di motivazione" sui punti

essenziali della questione in esame.

Il Tribunale del riesame ha, innanzitutto, dato conto della provenienza delittuosa delle somme utilizzate nelle operazioni nel dettaglio ricostruite, provenienza che la stessa parte qui ricorrente ha affermato di non contestare, ponendo invece l'accento sulla assenza di prova circa la consapevolezza in capo alla D. del fatto che le somme a lei versate dal Gruppo M. fossero frutto di provenienza delittuosa.

Ora, partendo dalla premessa in diritto che se anche per la configurabilità del delitto di riciclaggio (così come per quello di ricettazione) è necessaria la consapevolezza della provenienza illecita del bene ricevuto sul quale poi vengono compiute le operazioni indicate nell'art. 648-bis cod. pen. non è tuttavia indispensabile che tale consapevolezza si estenda alla precisa e completa conoscenza delle circostanze di tempo, di modo e di luogo del reato presupposto, e la prova dell'elemento soggettivo del reato può trarsi anche da fattori indiretti, qualora la loro coordinazione logica sia tale da consentire l'inequivoca dimostrazione della malafede.

Ciò detto – contrariamente all'assunto di parte ricorrente – con una motivazione assai dettagliata riguardante la ricostruzione dei rapporti tra la società L. e la società del Gruppo M. i Giudici della cautela hanno dato atto dei numerosi indici di anomalia dell'operazione che non possono che sottendere il fumus non solo dell'elemento oggettivo ma anche di quello soggettivo del reato ipotizzato a carico della D. il tutto collocato in una operazione che – come adeguatamente la definisce il Tribunale del riesame – “non ha alcun significato da un punto di vista imprenditoriale né commerciale” operata da un'impresa di pulizie quale L. risulta essere, già legata alle società del Gruppo M. da un contratto per un servizio di pulizia a sua volta “curioso” (così lo definisce a ragion veduta lo stesso Tribunale) in quanto estremamente oneroso e caratterizzato da modalità anomale (cfr. pagg. da 6 a 8 dell'ordinanza impugnata), che ad un tratto diventa imprenditore immobiliare svolgendo un'illogica attività di intermediazione per l'acquisto e la ristrutturazione di un fabbricato, attività che ben avrebbe potuto essere compiuta direttamente dai pretesi acquirenti finali, con un'operazione di ristrutturazione che ha appalesato la volontà della D. di destinare l'immobile non alla finalità socio-assistenziale prevista dal Gruppo M. ma piuttosto quella di adibire il fabbricato a civile abitazione mediante l'investimento di ingenti somme di denaro nell'acquisto di lussuosi materiali.

In sostanza proprio dalle attività descritte nel provvedimento impugnato e dalle “anomalie” segnalate emerge per quello che in questa sede interesse un fumus tale da ritenere che ci si trovi in presenza di attività contrattuali simulate (in particolare quella tra la società L. ed il Gruppo M.) tali da consentire, attraverso un'apparente operazione immobiliare, la ripulitura di denaro di provenienza delittuosa. Del resto questa Corte di legittimità ha già avuto modo di chiarire che

«il delitto di riciclaggio si consuma con la realizzazione dell'effetto dissimulatorio conseguente alle condotte tipiche previste dall'art. 648 bis, primo comma, cod. pen. (sostituzione, trasferimento o altre operazioni volte ad ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa di denaro, beni o altre utilità), non essendo invece necessario che il compendio "ripulito" sia restituito a chi l'aveva movimentato» (cfr. ex ceteris: Sez. 1, n. 32491 del 30/06/2015, Ghini, Rv. 264497).

La finalità illecita dell'operazione è palese non poteva di certo sfuggire alla D. proprio in relazione ai rapporti che la legavano al M. ed alle società del suo gruppo.

A ben vedere la condotta di riciclaggio formalmente contestata alla D. appare financo riduttiva laddove limitata all'importo di 670.450,00 euro sol ove si pensi al fatto che dalle casse delle società del "gruppo M." è stata fatta uscire una somma ben più ampia di quella proveniente dai delitti di cui agli artt. 2, 3 e 4 del d.Lgs., somma comunque di fatto destinata a consentire l'acquisto di beni da parte di altra società – quale è L. – del tutto estranea al "gruppo M." e per una finalità non legata alla costruzione di un immobile servente all'attività societaria, quanto piuttosto ad un immobile di lusso destinato ad abitazione. Situazione questa che consentirebbe astrattamente di ipotizzare anche il reato di appropriazione indebita che a sua volta può anch'esso costituire presupposto di quello di riciclaggio così come di fatto traspare nella penultima pagina dell'ordinanza impugnata nella quale si descrive un programmatico svuotamento delle casse sociali da parte di P.M.

E, valga il vero, a nulla rileva per escludere la ricorrenza dell'ipotizzato reato di riciclaggio la tracciabilità delle operazioni compiute perché per realizzare la condotta di riciclaggio, non è necessario che sia efficacemente impedita la tracciabilità del percorso dei beni provento di reato, ma è sufficiente anche che essa sia solo ostacolata (cfr. Sez. 2, n. 26208 del 09/03/2015, Steinhauslin, Rv. 264369).

Ancora, deve essere evidenziato che risulta corretta l'affermazione contenuta nell'ordinanza impugnata relativa al fatto che un conto è la questione relativa alla confisca per equivalente relativa al reato finanziario del quale è chiamato a rispondere il M. ed altra cosa è il delitto di riciclaggio delle somme di provenienza illecita che sono state utilizzate da L. S.r.l. per incrementare illecitamente il proprio patrimonio aziendale.

Del resto l'unico che si potrebbe lamentare di un "doppio sequestro qualora ne ricorressero le condizioni (che in questa sede sono solo asserite ma non documentate) è solo il M. e non certo possono farlo la D. e/o la società della quale la stessa è la legale rappresentante.

Per il resto le censure mosse all'impugnato provvedimento con il motivo di ricorso che qui ci occupa (quali ad esempio la problematica della correttezza

delle perizia di stima degli immobili), sotto l'apparente deduzione di vizi attinenti alla violazione di legge, prospettano una richiesta di rivalutazione del merito, inammissibile in questa sede dove deve essere apprezzata solo la presenza di seri indizi della sussistenza del fumus dei quali la piena prova è riservata al merito.

3. Quanto all'ultimo passaggio del ricorso deve solo rilevarsi che l'ordinanza impugnata riguarda il procedimento iscritto al n. 563/2018 e fa espresso riferimento alle violazioni amministrative di cui al d.Lgs. 231/2001 ed all'art. 648-bis cod. pen.

L'asserto difensivo secondo il quale il Tribunale del riesame nell'ambito del proc. n. 557/18 ha confermato un sequestro che non è mai stato emesso dal Giudice per le indagini preliminari in quanto il delitto di cui all'art. 512-bis cod. pen. non è annoverato tra i reati presupposto di cui al d.Lgs. 231/2001 non trova alcun fondamento in relazione al contenuto del provvedimento qui in esame.

4. Deve solo aggiungersi che quanto detto al coinvolgimento della D. in ordine ai reati alla stessa contestati è intimamente connesso e si ripercuote sulla infondatezza della richiesta di annullamento del provvedimento impugnato formulata nell'interesse della L. S.r.l. atteso che una volta che si è affermato che ricorre il fumus del reato di riciclaggio a carico della D. amministratrice e socio unico della società L. ne consegue – in assenza di qualsivoglia doglianza difensiva sullo specifico punto volta a separare il ruolo della D. quale persona fisica da quello di amministratore della predetta società – ricorre anche il fumus dell'illecito amministrativo contestato alla predetta persona giuridica.

5. Da quanto sopra consegue il rigetto del ricorso in esame, con condanna della ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Note a margine della sentenza Cass. pen. sez. II, 24 giugno 2019, n. 27848: riciclaggio e illecito tributario

di Alessandra Russo

dottoranda di ricerca in Diritto Comparato e Processi di Integrazione – Università degli Studi della Campania Luigi Vanvitelli

ABSTRACT

This paper is inspired by the decision of the Corte di Cassazione pen. sez. II, 24 June 2019, no. 27848 (hearing of 14 March 2019) in which the Supreme Court, starting from the difficult issue of the configuration of the crime of money

laundering in the event that the so-called alleged crime is a tax offense, comes to consider it unnecessary that the awareness of the illegal origin of the money or of the laundering related assets can refer to all the circumstances of time, manner and place of the alleged offense. In the opinion of the Court, as a matter of fact, evidence of the subjective element of the crime could also be obtained from indirect elements, logically coordinated in order to conceal the "cleaning up" of the illegal tax savings gained from the tax offense. The money laundering crime and the self-laundering as well, if committed in the interest or for the benefit of entities, constitutes a prerequisite for the administrative liability of legal persons pursuant to art. 25-octies of Legislative Decree no. 231/2001. Starting from this premise, this paper is intended to examine the conduct of a company, Alfa, linked by a contractual relationship to the group of companies Beta. The analysis is aimed at understanding if it is possible to consider the crime of money laundering on the basis of indirect elements and how to infer the illegal origin of money.

SINTESI

Il presente lavoro trae spunto dalla sentenza Cass. pen. sez. II, 24 giugno 2019, n. 27848 (udienza del 14 marzo 2019) nella quale la Suprema Corte, a partire dallo spinoso tema della configurabilità del delitto di riciclaggio nel caso in cui il c.d. reato presupposto sia un delitto fiscale, giunge a considerare non necessario che la consapevolezza della provenienza illecita del denaro o del bene oggetto del laundry riguardi tutte le circostanze di tempo, di modo e di luogo del reato presupposto. Secondo la Corte, infatti, la prova dell'elemento soggettivo del reato si potrebbe ricavare anche da elementi indiretti, logicamente coordinati al fine di dissimulare la "ripulitura" dell'illecito risparmio d'imposta ottenuto a seguito del reato fiscale. Il delitto di riciclaggio, così come quello di autoriciclaggio, inoltre, se commesso nell'interesse o a vantaggio di un ente, costituisce presupposto per la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche ai sensi dell'art. 25-octies del D.Lgs. n. 231/2001.

Muovendo da tali premesse, si intende prendere in esame la condotta di una società, Alfa, legata da un rapporto contrattuale al gruppo di società Beta, e tentare di capire se sia possibile ritenere configurato il delitto di riciclaggio sulla base di elementi indiretti dai quali desumere la consapevolezza dell'origine illecita del denaro.

SOMMARIO: 1. Riciclaggio e autoriciclaggio: caratteri generali – 2. I reati tributari alla luce delle ultime modifiche legislative – 3. Osservazioni critiche in merito alla sentenza Cass. Pen. Sez. II, 24 giugno 2019, n. 27848

1. Riciclaggio e autoriciclaggio: caratteri generali

Una soluzione al problema della dissimulazione della provenienza illecita del denaro si è, negli ultimi decenni, resa una priorità per i Legislatori nazionali, in misura direttamente proporzionale alla progressiva dematerializzazione della ricchezza e allo sviluppo di nuovi strumenti di pagamento¹. Il contrasto al fenomeno del riciclaggio trova una prima disciplina nella Convenzione Unica di New York del 1961 relativa al traffico di sostanze stupefacenti, mentre in Italia il reato di riciclaggio è stato introdotto dalla L. 18 maggio 1978 n. 191, di conversione del D.L. 21 marzo 1978 n. 59 *Norme penali e processuali per la prevenzione e la repressione di gravi reati* (relativi alla criminalità organizzata e al terrorismo). In particolare, tra le diverse importanti modifiche e integrazioni al Codice penale e al codice di procedura penale, è stato introdotto l'art. 648-bis c.p. "Sostituzione di denaro o valori provenienti da rapina aggravata, estorsione aggravata o sequestro di persona a scopo di estorsione"².

Nella sua originaria formulazione tale delitto era quindi circoscritto ad un *numerus clausus* di fattispecie criminali, quali il sequestro di persona e la rapina riconducibili al terrorismo e alla criminalità organizzata.

Negli anni Novanta, complice la crescente percezione del disvalore sociale di tali condotte anche al di là dei confini nazionali, si è registrata una profonda evoluzione nella disciplina del riciclaggio. In particolare, l'art. 23 della l. 55/1990 di ratifica della Convenzione delle Nazioni Unite contro il traffico illecito di

¹ R. CORDEIRO GUERRA, *Diritti Fiscali e Autoriciclaggio*, in *Rass. Trib* n. 2, 2016, p. 3 "Il tema dei reati tributari e della loro rilevanza quali possibili delitti presupposto della condotta criminosa di riciclaggio si è effettivamente posto allorché l'evoluzione della fattispecie codicistica di riciclaggio, da un lato, e il mutato assetto dell'intervento penale in materia tributaria, dall'altro, hanno reso possibile, quantomeno in astratto, configurare attività di riciclaggio su utilità provenienti da delitti fiscali".

² L'originario art. 648-bis, introdotto dall'art. 3 d.l. 21 marzo 1978, n. 59, conv. nella l. 18 maggio 1978, n. 191, era così formulato: "Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque compie fatti o atti diretti a sostituire denaro o valori provenienti dai delitti di rapina aggravata, di estorsione aggravata o di sequestro di persona a scopo di estorsione, con altro danaro o altri valori, al fine di procurare a sé o ad altri un profitto o di aiutare gli autori dei delitti suddetti ad assicurarsi il profitto del reato, è punito con la reclusione da quattro a dieci anni e con la multa da lire un milione a venti milioni."

stupefacenti e di sostanze psicotrope, adottata a Vienna il 20 dicembre 1988³, ha modificato l'art. 648-bis c.p., rubricandolo "riciclaggio" e prevedendo che *"fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo; ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare⁴ l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000."*

La lettera della norma richiamata, nell'escludere (attraverso la c.d. clausola di riserva) la punibilità nel caso di concorso⁵ nel delitto non colposo (c.d. reato presupposto), evidenzia sin da subito che si tratta di una fattispecie che presenta una "base delittuosa consolidata"⁶ a natura bifasica, che si configura

³ Cfr. Convenzione di Vienna del 1988 contro il traffico illecito di stupefacenti e di sostanze psicotrope, Art. 3 (Reati e sanzioni): *"Ciascuna Parte adotta i provvedimenti necessari per attribuire il carattere di reato, conformemente con la sua legislazione nazionale, qualora l'atto sia stato commesso intenzionalmente: alla conversione o al trasferimento dei beni, effettuati con la consapevolezza che provengono da uno dei reati stabiliti in conformità con il capoverso a) del presente paragrafo o dalla partecipazione alla sua perpetrazione, al fine di dissimulare o di contraffare l'origine illecita di detti beni o di aiutare qualsiasi persona implicata nella perpetrazione di uno di tali reati a sfuggire alle conseguenze legali dei suoi atti, ii) alla dissimulazione o alla contraffazione della reale natura, origine, luogo, disposizione, movimento o proprietà dei beni o relativi diritti, il cui autore sa essere proveniente da uno dei reati determinati conformemente con il capoverso a) del presente paragrafo o dalla partecipazione ad uno di questi reati; c) fatti salvi i suoi principi costituzionali ed i concetti fondamentali del proprio sistema giuridico: i) all'acquisto, alla detenzione o all'utilizzazione di beni il cui acquirente, detentore o utilizzatore sa, al momento in cui li riceve, essere provenienti da uno dei reati determinati conformemente con il capoverso a) del presente paragrafo o dalla partecipazione ad una di queste infrazioni."*

⁴ R. CORDEIRO GUERRA, *Diritti Fiscali e Autoriciclaggio*, in *Rass. Trib. n. 2*, 2016, p. 10 Sul tema dell'evoluzione normativa dell'art. 648 bis c.p. l'A. osserva *"È, in tal modo, definitivamente compiuto il cammino di affrancamento del riciclaggio dall'esigenza di repressione dei reati a monte, nel solco di una politica legislativa che tende a colpire una nuova figura criminosa autonoma, di grande pericolosità sociale, consistente nel sostituire e reintegrare nel circuito economico lecito frutti di attività delittuose, quali che siano, purché non colpose."*

⁵ L.D. CERQUA, *Il delitto di riciclaggio dei proventi illeciti*, in *Il riciclaggio del denaro*, in E. CAPPA - L. D. CERQUA (a cura di), Milano, 2012; G. MORGANTE, *Riflessioni su taluni profili problematici dei rapporti tra fattispecie aventi ad oggetto operazioni in denaro o beni di provenienza illecita*, in *Cass. pen.*, 1998, pp. 2518 ss.; A. M. DELL'OSSO, *Riciclaggio e concorso nel reato presupposto: difficoltà di inquadramento dogmatico ed esigenze di intervento legislativo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011

⁶ R. BRICCHETTI, *Riciclaggio e autoriciclaggio*, in *Rivista italiana di Diritto e Procedura Penale*, 2014, p. 685. L'A. evidenzia come l'alterità soggettiva rispetto all'autore del reato presupposto sia elemento fondante la fattispecie delittuosa del riciclaggio. Tale aspetto vale altresì a

quindi *ex post*, attraverso tre possibili modalità di condotta: la sostituzione, il trasferimento, il compimento di altre operazioni. Le tre modalità sono accomunate dalla condotta dell'ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa del denaro/bene/utilità⁷.

In particolare, il trasferimento, ovvero il "lavaggio" vero e proprio del provento illecito, viene tipicamente posto in essere utilizzando strumenti giuridico-negoziali e operazioni finalizzate ad ottenere un incremento patrimoniale o ad impedire che il proprio patrimonio si impoverisca. Difatti, presupposto del delitto di riciclaggio non sono soltanto reati che generano proventi in termini di creazione di capitali, ma anche tutte quelle condotte illecite che producono un'utilità, anche in termini di risparmio di spesa⁸. Il delitto di riciclaggio è infatti strettamente collegato al fenomeno dell'evasione fiscale⁹ e può presupporre reati tributari: il soggetto, evitando di pagare le imposte, ottiene un risparmio di spesa che si traduce in un mancato decremento del patrimonio e, quindi, in una evidente utilità di natura economica. Ne deriva che l'espressione "*altre utilità*" dev'essere intesa come tutte quelle utilità che abbiano, per il soggetto che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile¹⁰.

motivare la *ratio* della scelta del Legislatore di introdurre, soltanto nel 2014, il delitto di autoriciclaggio.

⁷ Ex multis, si veda Cass. Pen. Sez. VI, 24 gennaio 2019, n. 3608, in cui la Suprema Corte definisce le operazioni "*consapevolmente volte ad impedire in modo definitivo od anche a rendere difficile l'accertamento della provenienza delittuosa del denaro, dei beni o delle altre utilità.*"

⁸ Cfr. I. CARACCIOLI, *L'incerta definizione del reato di riciclaggio*, in *Il fisco*, n. 4/15, 356. Sul tema è più volte intervenuta la Suprema Corte, che con la sentenza n. 11836 del 30 gennaio 2018 (si vedano anche le pronunce n. 42120 del 29.10.2012 e n. 6061 del 15.02.2012) ha confermato che le contravvenzioni e i delitti colposi non rientrano fra i reati presupposto ex art. 648 bis c.p. Conseguentemente, tutti i reati dolosi, fra cui quelli fiscali, possono costituire reato presupposto.

⁹ Cfr. S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali quali reati-presupposto del riciclaggio*, in *Riciclaggio e imprese. Il contrasto alla circolazione dei proventi illeciti*, in S. GIAVAZZI - M. ARNONE (a cura di), Milano, 2011, pp. 108 ss.; F. SANTAGATA - F. LICCARDO, *Libera circolazione dei capitali e dei pagamenti, evasione fiscale e riciclaggio*, in *Atti e contributi del Simposio scientifico internazionale, vol. II "Contabilità, finanza pubblica e fiscalità nell'area euro-mediterranea*, ESI, 2010, p. 1094

¹⁰ La giurisprudenza è sostanzialmente concorde sul punto: in particolare si veda Cass. II sez. pen. 17 gennaio 2012, n. 6061: "*la locuzione "altre utilità" di cui all'art. 648 bis c.p. dev'essere intesa come tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. In esse devono farsi rientrare non solo*

Se poi si considera che *"i vantaggi fiscali di questi meccanismi fraudolenti riguardano la sottrazione di materia imponibile alla tassazione reddituale, con riflessi in tema di imposta sul valore aggiunto piuttosto variabili da caso a caso, che si traducono comunque in un danno erariale"*¹¹, appare di tutta evidenza l'offensività di tali delitti e il rischio-reato che rappresentano per le imprese, costituendo altresì presupposto per l'affermazione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche¹² ex D.Lgs. 231/2001¹³.

In considerazione della portata offensiva delle condotte di riciclaggio, gli interventi normativi di contrasto hanno fatto e fanno registrare una continua evoluzione. L'attuale regolamentazione in materia è prevalentemente contenuta nel D. Lgs. 231/2007¹⁴ che ha recepito la III Direttiva CE (sostituita dalla IV

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'impoverisca. 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". Conformi anche Cass. II sez. pen. n. 11836 del 30 gennaio 2018 Cass. II sez. pen. n. 1024/2008; Cass. II sez. pen. n. 49427/2009

¹¹ V. L. MAGISTRO, *Riciclaggio dei capitali illeciti*, Giuffrè, Milano, 1991, p. 51

¹² Sul punto si veda C. PIERGALLINI, *Autoriciclaggio, concorso di persone e responsabilità dell'ente, in Criminalia*, 2015, p. 544

¹³ Il D. Lgs. 8 giugno 2001 n. 231 all'art. 25-octies Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, nonché autoriciclaggio prevede che *"in relazione ai reati di cui agli articoli 648, 648-bis, 648-ter e 648-ter c.p., si applica all'ente la sanzione pecuniaria da 200 a 800 quote. Nel caso in cui il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione superiore nel massimo a cinque anni si applica la sanzione pecuniaria da 400 a 1000 quote."* Si segnala l'importante modifica apportata dalla legge di delegazione europea 2018, che in attuazione della c.d. Direttiva PIF (Direttiva UE 2017/1371) ha previsto l'inserimento dei reati tributari fra i c.d. reati presupposto della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche. In seguito, il D.L. n. 124/2019 (c.d. Decreto fiscale) ha introdotto il reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000 nel c.d. "catalogo 231", che sarà analizzato successivamente, eliminando di fatto ogni dubbio sulla possibilità di sanzionare tale condotta anche a titolo di responsabilità amministrativa degli enti.

¹⁴ Decreto Legislativo 21 novembre 2007, n. 231 "Attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione". In particolare, ai sensi dell'art. 2 co. 4 del D. Lgs 231/2007, così come modificato dal D. Lgs. 90/2017 *"Costituiscono riciclaggio:*

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 delle proprie azioni;*

Direttiva che in Italia ha avuto attuazione con il D. Lgs. 90/2017 che ha modificato il D. Lgs. 231/2007 e, recentemente, dalla V Direttiva¹⁵⁾ volta a prevenire l'utilizzo del sistema finanziario e di quello economico a scopo di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo.

Il decreto legislativo prevede, tra l'altro, l'introduzione (per la prima volta) nell'ordinamento giuridico italiano di una fattispecie unificata di riciclaggio e autoriciclaggio, nell'intento di dotarsi di uno strumento necessario ed efficace per il contrasto al crimine organizzato, conformemente alle direttive europee in materia, con particolare riferimento alla terza direttiva.

L' art. 2 del D. Lgs. n. 231/2007, così come modificato dal D. Lgs. n. 90/2017, introduce una definizione ampia di riciclaggio, costituita dall'elencazione di una serie di condotte rilevanti elaborate nell'ambito della normativa internazionale di settore. L'elemento di novità rispetto alla nozione penalistica ex art. 648-*bis* c.p. consiste nella mancanza dell'incipit "*fuori dei casi di concorso nel reato*", determinando quindi la rilevanza delle condotte di autoriciclaggio¹⁶.

La legge 15 dicembre 2014, n. 186 ha inserito l'art. 648-*ter* 1 all'interno

b) *L'occultamento o la dissimulazione della reale natura, provenienza, ubicazione, disposizione, movimento, proprietà di beni o dei diritti sugli stessi, effettuati essendo a conoscenza che tali beni provengano 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;*

d) *La partecipazione ad uno degli atti di cui alle lettere precedenti, l'associazione per commettere tale atto, il tentativo di perpetrarlo, il fatto di aiutare, istigare o consigliare qualcuno a commetterlo o il fatto di agevolare l'esecuzione".*

¹⁵ Con la recente V Direttiva Antiriciclaggio (Direttiva UE 2018/843), il legislatore europeo ha parzialmente modificato (con la tecnica della novellazione) la precedente IV Direttiva Antiriciclaggio (Direttiva UE 2015/849), ampliandone l'ambito di applicazione. Significativo l'inserimento delle lettere g) e h) nell'art. 2, paragrafo 1, punto 3, della IV Direttiva con l'estensione delle disposizioni ai "prestatori di servizi la cui attività consiste nella fornitura di servizi di cambio tra valute virtuali e valute aventi corso forzoso" e ai "prestatori di servizi di portafoglio digitale". Inoltre, sono stati inserite nell'art. 3 della IV Direttiva, ai punti 18) e 19) le definizioni di "valute virtuali" e "prestatore di servizi di portafoglio digitale".

¹⁶ Il 17 dicembre 2014 è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale la L. n. 186 del 15 dicembre 2014, recante "*Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento alla lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio*", entrata in vigore il 1° gennaio 2015.

dell'art. 25-octies del D. Lgs. 231/01, ora rubricato *“Ricettazione, riciclaggio e impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita nonché autoriciclaggio”*, infine ha apportato modifiche agli articoli 648 (Ricettazione), 648-bis (Riciclaggio), 648-ter (Reimpiego)¹⁷, al fine di armonizzare il quadro normativo e inasprire il regime sanzionatorio.

2. I reati tributari alla luce delle ultime modifiche legislative

Prima di esaminare la pronuncia Cass. Pen. Sez. II, 24 giugno 2019, n. 2784 occorre indagare le ragioni che hanno indotto il Legislatore – nazionale prima ed europeo poi – a intervenire in maniera profondamente innovativa¹⁸ sulla disciplina dei reati tributari. Con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, il Legislatore nazionale ha fortemente modificato il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. La Relazione illustrativa dello schema del suddetto decreto, del resto, esprime una chiara volontà di cambiamento per dare una nuova risposta sanzionatoria al fenomeno dell'evasione fiscale¹⁹. Il D.Lgs. 158/2015 si inserisce in un ampio disegno di

¹⁷ L'art. 648-ter 1 c.p. punisce la condotta di colui che “avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni e le altre attività provenienti da tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa”.

¹⁸ A. PERINI, *Diritto penale e processo*, n.1, 2016, p. 14 a proposito della portata innovativa del D. Lgs. n. 158/2015 sul testo del D. Lgs. n. 74/2000 evidenzia come *“nonostante la Relazione governativa parli di “revisione” e non di “riforma” del tessuto normativo, la portata dell'intervento è così incisiva da indurre a ritenere che il legislatore abbia inteso, in realtà, rimeditare alcune scelte di fondo compiute nel 2000 e poi ribadite (o rafforzate) nel 2011: in questo nuovo solco, ad esempio, si colloca l'efficacia estintiva della punibilità riconosciuta al pagamento del debito tributario (cfr. art. 13). Ma anche il significativo innalzamento della soglia di punibilità prevista dall'art. 10 ter (oggi pari ad € 250.000), la forte compressione dell'area applicativa dell'art. 4, la riscrittura della “frode fiscale” di cui all'art. 3 riavvicinandola, per diversi aspetti, alla fattispecie in vigore prima del 2000, nonché il ritorno alla criminalizzazione dell'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta (cfr. il nuovo comma 1 bis dell'art. 5), sono altrettanti segnali inequivoci di una progressiva presa di distanze da quella riforma voluta ad inizio secolo e della quale - a ben vedere - rimane oggi in vita poco più di qualche scampolo”*. Sul punto si vedano anche V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, p. 41; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, pp. 115 ss.; E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Bologna, 2012, p. 93; F. CAGNOLA, in AA.VV., *La riforma dei reati tributari*, in C. NOCERINO - S. PUTINATI (a cura di), p. 35.

¹⁹ Cfr. Relazione illustrativa allo schema del D.Lgs. n. 74/2000 *“Il decreto legislativo, suddiviso nel Titolo I, dedicato alla riforma dei reati tributari, e nel Titolo II, dedicato alla modifica dell'impianto sanzionatorio amministrativo, dà attuazione alle previsioni contenute nell' articolo*

riforma del sistema sanzionatorio sia amministrativo che penale, come si evince anche dalla sostanziale modifica apportata all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000²⁰, a norma della legge delega n. 23 del 2014, che prevedeva una riforma di ampia portata della disciplina della riscossione e della lotta all'evasione²¹.

Il Legislatore europeo, successivamente, nel quadro della lotta alle frodi che

8 della legge delega per la riforma del sistema fiscale. Il legislatore della legge delega ha individuato, tra le priorità da garantire in sede di riforma, una revisione del sistema sanzionatorio volta essenzialmente a dare attuazione ai principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale. Nel rafforzamento della competitività del Paese a livello internazionale, che la legge delega persegue nel suo complesso ed a cui tende come obiettivo finale di lungo periodo, riveste, infatti, un ruolo centrale la stabilità del quadro giuridico di riferimento, da intendersi riferita non solo alla disciplina sostanziale dei singoli tributi o alla trasparenza e semplificazione del rapporto fiscale, ma anche alla predeterminazione delle condotte illecite, alla certezza della misura sanzionatoria, alla rapidità dei tempi di irrogazione della sanzione ed alla percezione della pena come risposta adeguata, non vessatoria né di carattere espropriativo".

²⁰ Il nuovo comma 1-bis dell'articolo 4 del D.Lgs. n. 74/2000 prevede che ai fini della configurabilità del delitto di dichiarazione infedele, non si debba tenere conto "della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della non deducibilità di elementi passivi reali." Ai sensi del nuovo comma 1-ter inoltre "fuori dei casi di cui al comma 1-bis non danno comunque luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)."

²¹ Lo Schema di Relazione illustrativa del D. Lgs. n. 158/2015 ricostruisce efficacemente la ratio legis della riforma: "Va rilevato che le risultanze dei lavori parlamentari relative alla legge delega appaiono univoche nel senso che la prefigurata revisione di detta disciplina deve attuarsi nella direzione dell'"alleggerimento" della situazione attuale. Dalla stessa relazione alla proposta di legge n. 282/C emerge, in particolare, come il legislatore delegante abbia visto con sfavore il fatto che l'attuale descrizione del fatto incriminato - la quale, per un verso, prescinde da comportamenti fraudolenti e, per altro verso, rende penalmente rilevanti non solo le omesse o mendaci indicazioni di dati oggettivi, ma anche l'effettuazione di valutazioni giuridico-tributarie difformi da quelle corrette - comporti la creazione di una sorta di "rischio penale" a carico del contribuente, correlato agli ampi margini di opinabilità e di incertezza che connotano i risultati di dette valutazioni: "rischio penale" non sufficientemente circoscritto dalla previsione di un dolo specifico di evasione (nella relazione alla proposta di legge n. 282/C si prospetta, così, l'esempio del contribuente portato «a giudizio [...] unicamente per aver imputato un costo o un ricavo fuori competenza»). Come è stato da più parti evidenziato, il fenomeno ora indicato è foriero di conseguenze pregiudizievoli anche in termini macroeconomici. Sul piano della "competizione tra ordinamenti", esso rischia, infatti, di tradursi in un disincentivo alla allocazione delle imprese sul territorio italiano, stante la prospettiva che una semplice divergenza di vedute tra contribuente e organi dell'accertamento fiscale in ordine agli esiti delle operazioni valutative considerate porti, con inesorabile automatismo, all'avvio di un procedimento penale".

ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, ha adottato la direttiva UE 2017/1371, c.d. Direttiva PIF²², recepita in Italia con il D.L. 124/2019²³, che estende la responsabilità amministrativa²⁴ delle imprese ai reati tributari, in particolare ai delitti di dichiarazione infedele, di omessa dichiarazione e di indebita compensazione, quando sono commessi anche in parte in altro Stato membro dell'Unione europea al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto e il

²² La Direttiva (UE) 2017/1371 prevede l'introduzione di sanzioni fino a 4 anni di reclusione se il danno finanziario al bilancio dell'UE è superiore 100.000 euro o in caso di reato grave finalizzato all'evasione dell'IVA e stabilisce che le persone giuridiche debbano essere considerate responsabili dei reati commessi a loro vantaggio.

²³ Si veda Camera dei Deputati, Servizio Studi XVIII Legislatura, Provvedimento D.L. n. 124/2019: Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili in <https://temi.camera.it/leg18/provvedimento/disposizioni-urgenti-in-materia-fiscale-e-per-esigenze-indifferibili.html>. Il Capo IV è costituito dal solo art. 39 "Modifiche della disciplina penale e della responsabilità amministrativa degli enti" che inasprisce le pene per i reati tributari e abbassa alcune soglie di punibilità; introduce inoltre, in caso di condanna, la confisca dei beni di cui il condannato abbia disponibilità per un valore sproporzionato al proprio reddito (c.d. confisca allargata). La disposizione modifica, inoltre, la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, per prevedere specifiche sanzioni amministrative quando alcuni reati tributari sono commessi a vantaggio dell'ente. Le disposizioni dell'art. 39 sono destinate ad avere efficacia solo dopo la conversione in legge del decreto in commento. A seguito dell'esame in sede referente, l'inasprimento delle pene è stato attenuato per le condotte non caratterizzate da frode, per le quali è stata anche esclusa la confisca allargata; è stata inoltre consentita, anche per le condotte fraudolente, l'applicazione della causa di non punibilità in caso di integrale pagamento del debito tributario ed è stato ampliato il catalogo dei reati tributari che danno luogo a responsabilità amministrativa dell'ente. In particolare, il comma 1 dell'articolo 39, modifica molte delle fattispecie penali previste dal decreto legislativo n. 74 del 2000 (...) e vi introduce una nuova disciplina della confisca penale. Analiticamente, le lettere a) e b) intervengono sul delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, novellando l'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo. Tra i crimini previsti vi sono altresì una serie di reati contro la PA, l'appropriazione indebita o distrazione di fondi comunitari, l'evasione di tariffe doganali (reato di contrabbando). Misure specifiche sono introdotte in tema di evasione IVA, quando questa è condotta con sistemi transfrontalieri con conseguente lesione degli interessi finanziari dell'UE. Sono integrati infine il reato di frode nelle pubbliche forniture e il reato di frode in agricoltura, con sanzioni penali modulate a seconda dell'entità del danno arrecato o del beneficio indebitamente ottenuto. Vengono poi integrati i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto. In particolare, per i reati di dichiarazione infedele, di dichiarazione fraudolenta mediante fatture o di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, è inserita la punibilità anche del solo tentativo di reato quando questo è consumato anche nel territorio di un altro Stato membro all'interno dell'Unione Europea e se è finalizzato all'evasione dell'IVA per un valore non inferiore ai dieci milioni di euro.

²⁴ In attuazione della Direttiva PIF è stato inserito un nuovo comma 1-bis all'art. 25-*quinquiesdecies*, che dispone la punibilità delle persone giuridiche per le gravi frodi IVA (carattere transazionale ed evasione non inferiore a 10milioni di euro) in ipotesi di dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. 74/2000), omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. 74/2000) e indebita compensazione (art. 10-*quater* D.Lgs. 74/2000).

valore dell'evasione o della tentata evasione è pari o superiore a dieci milioni di euro. L'integrazione del D.Lgs. n. 231/2001 con l'aggiunta di nuove responsabilità comporta l'esigenza per le aziende, che si sono già dotate di un modello organizzativo di gestione e controllo, di aggiornarlo integrandolo con la previsione dei nuovi reati al fine di evitare sanzioni pecuniarie e il conseguente danno reputazionale.

3. Osservazioni critiche in merito alla sentenza Cass. Pen. Sez. II, 24 giugno 2019, n. 27848

Volendo ora tentare di calare le considerazioni sopra esposte nel caso oggetto della sentenza analizzata, con riguardo alla configurabilità del delitto di riciclaggio sul presupposto di reati tributari, si ritiene che il rapporto tra la disciplina antiriciclaggio e il fenomeno dell'evasione e dell'elusione fiscale sia molto stretto, soprattutto se si parte dalla *bigger picture* rappresentata dal contesto normativo penale tributario. Nel nostro ordinamento gli illeciti tributari sono di due tipologie, penali e amministrativi, distinzione che dipende esclusivamente dalla disciplina sanzionatoria prevista²⁵. Verosimilmente potrebbe verificarsi il caso in cui un'operazione, apparentemente priva di

²⁵ Il D.Lgs. 74/2000 per l'integrazione delle fattispecie penalistiche richiede il superamento delle soglie di punibilità, che rappresentano quindi l'elemento che consente di discriminare fra illecito amministrativo-tributario e reato. Il Decreto stabilisce una netta separazione fra i due procedimenti per evitare che l'esito del processo penale possa ripercuotersi su quello amministrativo nel senso della non applicazione della sanzione: il cd. "doppio binario" supera la vecchia pregiudiziale tributaria che consentiva l'esercizio dell'azione penale a conclusione del procedimento amministrativo. A norma dell'art. 20 del Decreto infatti "*Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.*" Di conseguenza una sentenza penale definitiva non avrà valore di cosa giudicata nel giudizio tributario e la separazione dei due procedimenti non contrasta con il principio di *ne bis in idem*, previsto dall'art. 649 c.p.p., dall'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e dall'art. 4 del Protocollo 7 annesso alla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo. Il divieto di *bis in idem* si applicherebbe qualora il medesimo fatto fosse oggetto di due procedimenti penali o di due procedimenti amministrativi. Orientamento confermato dall'ordinanza del 27/11/2019 n. 30941/5 della S.C., che chiarisce che la sentenza penale di assoluzione del contribuente passata in giudicato non produce effetti nel processo tributario sui fatti alla base dell'accertamento fiscale, secondo quanto disposto dall'art. 654 c.p.p.

motivazione economica e posta in essere mediante l'impiego di uno strumento contrattuale, nasconde invece la finalità di conseguire un indebito risparmio d'imposta.

Nella pronuncia in commento, i reati tributari individuati come presupposto del riciclaggio sono: Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ex art. 2 D. Lgs. 74/2000; Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, ex art. 3 D. Lgs. 74/2000; Dichiarazione infedele, ex art. 4 D. Lgs. 74/2000²⁶, commessi dal Gruppo di società Beta. Al fine di "ripulire" il denaro provento di tali illeciti, la società Alfa avrebbe fatto transitare sul proprio conto corrente il denaro nella consapevolezza della sua provenienza delittuosa.

La principale novità del caso in esame consiste nel fatto che la Suprema Corte abbia dedotto la consapevolezza della provenienza illecita²⁷ del denaro da

²⁶ Il Legislatore, in attuazione della Legge delega n. 205/1999 (avente ad oggetto la "Depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario") ha varato il D.Lgs. n.74/2000, ridefinendo gli illeciti penali in materia di dichiarazione nonché in materia di documenti e pagamento di imposte, ridisegnando il rapporto fra il sistema sanzionatorio amministrativo e quello penale, improntandolo al principio di specialità. Il nuovo quadro ordinamentale risulta così ispirato alla "separatezza" fra i due rispettivi procedimenti giurisdizionali, in contrapposizione al regime della pregiudiziale tributaria che, in precedenza, consentiva al Giudice penale di occuparsi di ipotesi di reato tributarie a condizione che l'accertamento posto in essere dall'Ufficio finanziario fosse divenuto "definitivo". Il Legislatore è successivamente intervenuto con il d.lgs. 158/2015 sul delitto di dichiarazione infedele, nel senso illustrato da A. INGRASSIA in *Drawing hands: la (ir)rilevanza penale delle condotte elusive e i 'nuovi' confini dei delitti di dichiarazione infedele, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, Rubrica di diritto penale tributario, 2019, 13 "mutando l'aggettivazione degli elementi passivi indicati in dichiarazione, sostituendo 'fittizi' con 'inesistenti', e, soprattutto, includendo ai fini del calcolo dell'imposta evasa e, dunque, del superamento delle soglie di punibilità, quei costi che, per ragioni tributarie (competenza, inerenza, deducibilità, classificazione) non possano essere presi in considerazione nel computo dell'imposta dovuta in sede amministrativa, ma che, nondimeno, siano stati effettivamente sostenuti dal contribuente. In altre parole, e semplificando, se un costo è stato effettivamente sostenuto, questo deve essere considerato nel calcolo dell'imposta evasa nel giudizio criminale, indipendentemente dalle valutazioni che dello stesso costo potrebbero compiersi in sede tributaria".

²⁷ Cfr. Cass. n. 9090/1995: in tema di riciclaggio la scienza dell'agente in ordine alla provenienza dei beni da delitti può essere desunta da qualsiasi elemento e sussiste quando gli indizi in proposito siano così gravi ed univoci da autorizzare la logica conclusione che i beni ricevuti per la sostituzione sono di derivazione delittuosa specifica, anche mediata.

elementi indiretti, quali un simulato contratto preliminare di vendita²⁸, il rapporto preesistente fra le due società, la natura della società Alfa (un'impresa di pulizie incaricata di un'opera di ristrutturazione dal Gruppo di società Beta). Nel caso di specie, la società Alfa, secondo la ricostruzione della Suprema Corte, avrebbe consapevolmente prestato la propria opera dapprima acquistando un immobile e successivamente rivendendolo al Gruppo Beta, peraltro mediante un simulato contratto preliminare di vendita con lo scopo di ripulire il denaro proveniente dall'evasione fiscale commessa dal Gruppo Beta. Posto che per rispondere dei reati ex artt. 648 bis o 648 ter c.p. il soggetto agente non deve aver concorso nel reato presupposto, stante la clausola di riserva "fuori dei casi di concorso", due sono le questioni fondamentali in ordine alla configurabilità dei reati: la conoscenza della provenienza delittuosa del denaro o delle altre utilità e la loro determinabilità come provento del delitto presupposto. In ordine alla prima, la Suprema Corte ritiene che per la configurabilità del reato di riciclaggio non sia necessario che tale consapevolezza si estenda alla precisa e completa conoscenza delle circostanze di tempo, di modo e di luogo del reato presupposto, essendo possibile desumerla da elementi indiretti, come precedentemente menzionati. Il contratto preliminare inteso dalla Suprema Corte come elemento indiretto dal quale risalire alla consapevolezza della provenienza illecita del denaro è tuttavia nel caso specifico affetto da simulazione. Si tratta cioè di un negozio giuridico apparente, sia dal punto di vista soggettivo (interposizione fittizia di persona in quanto la parte venditrice non è proprietaria dell'immobile) che dal punto di vista oggettivo, in quanto stipulato dalle parti con l'intenzione di non porre in essere alcun negozio, o meglio, un sottostante negozio occulto (derivante dall'accordo fra le parti di

²⁸ Il contratto preliminare di vendita, disciplinato dall'art. 1351 c.c. è un contratto con effetti obbligatori che impegna le parti a concludere un futuro un contratto definitivo. Quanto al contenuto, il preliminare deve riprodurre i punti essenziali del definitivo e quanto alla forma, deve essere la stessa che la legge prescrive per il definitivo. Una volta concluso il contratto definitivo, il preliminare esaurisce la propria funzione: le parti troveranno, quindi, nel definitivo, e non nel preliminare, la fonte di disciplina del rapporto giuridico.

simulare una compravendita immobiliare al fine di far transitare i proventi dell'evasione fiscale frodando il fisco).

Considerare tali elementi indiretti come prova dell'elemento soggettivo di un riciclaggio da evasione, *ictu oculi* significa che tali elementi indiretti sono stati ritenuti – presuntivamente²⁹ e con passaggi di non immediata comprensione – indici di una capacità contributiva³⁰ preesistente.

Occorre ora ricordare che al fine dell'ammissibilità di elementi presuntivi in ambito tributario, secondo il prevalente orientamento giurisprudenziale di Legittimità³¹, è necessario che essi siano "gravi", ovvero oggettivamente consistenti in modo che con ogni probabilità il fatto presunto sia vero³², "precisi", ovvero riferibili a fatti certi, dotati di specificità e concretezza e non suscettibili di diversa interpretazione e "concordanti", ovvero non confliggenti tra loro e non smentiti da dati ugualmente certi. Tuttavia, nella sentenza in commento, pur volendo ritenere gravi gli elementi individuati dalla Corte, appaiono difficilmente

²⁹ In base all'articolo 2729 c.c., le presunzioni semplici sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. In sostanza, per le presunzioni semplici, e con riferimento al diritto tributario, i fatti sui quali esse si fondano devono essere provati in giudizio e il relativo onere grava sull'amministrazione finanziaria, la quale ha, quindi, l'onere di dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di gravità, precisione e concordanza. Le presunzioni c.d. legali sono invece quelle il cui valore probatorio è riconosciuto dalla legge e che da sole sono sufficienti a legittimare la rettifica del reddito imponibile addossando l'onere della prova contraria a carico del contribuente. Queste, a loro volta, possono essere "assolute" per le quali non è ammessa prova contraria, o "relative" per le quali è consentito al contribuente accertato di dimostrare l'insussistenza della pretesa impositiva.

³⁰ La capacità contributiva è l'idoneità economica dell'individuo a concorrere alle spese pubbliche, la quale si esprime attraverso indici economicamente valutabili, quali un patrimonio, un reddito, una spesa per consumi o investimenti, fenomeni, cioè, sempre suscettibili di valutazione economica. Cfr. G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969; E. GIARDINA, *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Milano, 1961; A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva* (voce), in [www.treccani.it/enciclopedia/capacita-contributiva_\(Diritto-on-line\)](http://www.treccani.it/enciclopedia/capacita-contributiva_(Diritto-on-line)) 2013; R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia Giuridica*, V, 1988.

³¹ Cass., 5 settembre 1996, n. 8089; Cass., 7 aprile 1999, n. 3352; Cass. 5 luglio 1994, n. 2419; Cass. 26 marzo 1997, n. 2700; Cass. 6 giugno 1997, n. 5082; Cass. 14 settembre 1999, n. 9782; Cass., 8 luglio 2002, n. 9884; Cass., 21 ottobre 2003, n. 15723

³² Secondo la Corte di Cassazione è sufficiente che a partire dal fatto noto sia possibile desumere quello ignoto secondo un giudizio probabilistico, basato sulla connessione logica tra i fatti e tale da convincere il giudice a ritenere l'uno quale effetto dell'altro.

ravvisabili il carattere della precisione e quello della concordanza. La Suprema Corte ha infatti in via presuntiva considerato il simulato contratto preliminare di vendita un elemento indiretto, parte di un'operazione priva di sostanza economica, che aveva sin dall'inizio come unica finalità quella di ottenere un indebito vantaggio fiscale³³, celando una capacità contributiva attuale³⁴ al momento dell'operazione. Questo elemento, isolatamente considerato, non sembra tuttavia sufficiente a determinare la prova dell'elemento soggettivo del delitto di riciclaggio. Infatti, la Suprema Corte ha ricavato la consapevolezza della provenienza illecita del denaro altresì dai rapporti fra le società Alfa e Beta³⁵ (ritenuti dalla Corte quantomeno anomali perché caratterizzati da

³³ M. PROCOPIO, *L'abuso del diritto (o elusione d'imposta): una riforma da ripensare*, in *Diritto e Pratica tributaria* n.4/2019 "Un'operazione è priva di sostanza economica se i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, sono inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Si considerano, inoltre, indebitamente conseguiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Devono, per converso, ritenersi legittime quelle operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente".

³⁴ S. BALDASSARRE, in *Diritto Tributario*, Milano, 2011, pp. 59 e ss. evidenza che questa capacità, intesa come forza economica, si determina in base alla ricchezza del soggetto. Il legislatore si affida a degli indici di ricchezza che consentano di determinare se il soggetto abbia i mezzi necessari per poter adempiere all'obbligazione tributaria. In questo modo, si vuole anche evitare che il tributo colpisca il cd. *minimo vitale*. Si veda in questo senso: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 75; L. TOSI, *Il requisito di effettività*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 135

³⁵ La Corte di Cassazione si è pronunciata in senso analogo nei casi riportati da A. INGRASSIA in *Drawing hands: la (ir)rilevanza penale delle condotte elusive e i "nuovi" confini dei delitti di dichiarazione infedele, indebita compensazione e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, Rubrica di diritto penale tributario, 2019, p. 18:

Cass. pen., Sez. III, 20 novembre 2015 (dep. 5 ottobre 2016), n. 41755, in *Leggi d'Italia*, in cui "La Suprema Corte ha ritenuto simulata una effettiva cessione infragruppo di beni, avvenuta sottocosto per consentire alla controllata (in difficoltà economica e in credito d'imposta) di rivendere i beni e, nella prospettiva di gruppo, di azzerare il tributo dovuto in relazione alla plusvalenza connessa alla cessione, attraverso la compensazione tra il debito sorto con l'alienazione e il credito già maturato dalla controllata con l'amministrazione finanziaria. Secondo la Suprema Corte si sarebbe in presenza di una vera e propria macchinazione priva di sostanza economica il cui unico scopo, anche attraverso il sapiente utilizzo di strumenti negoziali fra loro collegati, sarebbe quello di raggiungere un indebito vantaggio fiscale: riecheggia proprio la artificiosità tipica dell'abuso del diritto, illuminata nell'art. 10-bis l. 212/2000, totalmente eterogenea rispetto alla 'artificiosità' propria della simulazione. Si registra così, quella pericolosa nebbia concettuale, temuta dalla decisione Mocali, e che la dottrina aveva già da tempo puntualmente dipanato, chiarendo che «l'artificiosità dell'elusione è tutta giuridica

contratti stipulati a condizioni poco vantaggiose). Nonostante sotto il profilo formale Alfa e Beta non facciano parte del medesimo gruppo di società, potendo al più configurare una sorta di *gruppo occulto di società*, il riferimento della Corte alle condizioni "fuori mercato" dei rapporti contrattuali preesistenti non può non richiamare alla mente il dibattito giurisprudenziale in materia di *transfer pricing* interno³⁶. Allo stato, l'orientamento prevalente nega la sua configurabilità fra imprese residenti nello stesso Stato, ma può comunque non essere superfluo richiamare la sentenza n. 16948/2019, con la quale la Suprema Corte ha sancito una serie di importanti principi, tutti ampiamente condivisibili, in merito alla irrilevanza della nozione di valore normale nell'ambito delle transazioni infragruppo interne e sulla non sindacabilità delle scelte imprenditoriali. Sulla base di tale impostazione, quindi, anche la scelta imprenditoriale di stipulare un contratto non vantaggioso, per quanto discutibile dal punto di vista dell'interesse della società, non sarebbe di per sé sufficiente a provare l'elemento soggettivo del reato.

Ebbene, alla luce delle considerazioni appena svolte, non si vede come la somma dei due elementi indiretti possa creare un *quadro indiziario* tale da motivare un addebito penale a titolo di riciclaggio. Come è noto, la configurabilità del delitto di riciclaggio richiede il dolo generico, ovvero la coscienza e la volontà di sostituire/trasferire i proventi illeciti. Anche a voler ritenere che il delitto possa

e non ha nulla a che fare con la frode in senso penalistico, distinguendosi per la mancanza di divergenze tra quanto voluto e quanto dichiarato. In particolare, l'artificiosità nell'elusione non va confusa con quella della simulazione, che è invece manipolazione della realtà, col tentativo di mostrarne una diversa da quella effettiva; se si vuole la simulazione è questione di fatto, mentre l'elusione è questione di diritto, con una distinzione concettuale nitida."; Cass. pen., Sez. III, 21 aprile 2017, n. 38016 "*Simulata è stata qualificata l'operazione con cui una società Alfa, invece di cedere direttamente alcuni immobili, ha conferito i predetti in una società Beta, creata a seguito di scissione, completamente detenuta da Alfa e inserita nelle immobilizzazioni finanziarie, le cui quote sono state poi cedute ad un terzo acquirente [...] Ugualmente simulata è stata considerata l'operazione di cessione di un compendio immobiliare, realizzata attraverso il trasferimento di quote societarie, secondo lo schema già più sopra analizzato, accompagnata dall'acquisto da parte del medesimo contribuente delle quote di altra società, poi posta in liquidazione dopo averne venduto tutti i beni, al fine di azzerare con una minusvalenza la plusvalenza ottenuta con la vendita dei predetti immobili/quote societarie.*"

³⁶ Per un approfondimento sul tema si veda P. VALENTE, *Manuale del Transfer pricing*, Ipsoa, 2018; P. VALENTE, *Le novità del Transfer pricing*, Ipsoa, 2010

configurarsi nella forma del dolo eventuale³⁷, e quindi nell'ipotesi in cui la società Alfa si sia rappresentata la concreta possibilità della provenienza delittuosa del denaro ricevuto e ne abbia accettato il rischio, sarebbe comunque necessaria almeno una generica consapevolezza della provenienza delittuosa della *res*. Tale consapevolezza deve però essere "piena", nel senso che il soggetto agente deve rappresentarsi con coscienza e volontà tutti gli elementi del fatto tipico.

Quanto appena ricordato, tuttavia, contrasta inevitabilmente con la ricostruzione della Corte che ha ritenuto non necessario che la consapevolezza della provenienza illecita del denaro o del bene oggetto del *laundry* riguardi tutte le circostanze di tempo, di modo e di luogo del reato presupposto.

Alla luce delle modifiche legislative introdotte con il Decreto n. 124/2019 di attuazione della Direttiva PIF e, tenendo in considerazione il fatto che il delitto di riciclaggio si configura a partire da un ampio ventaglio di possibili reati presupposto – chiaramente non solo tributari – si ritiene che la volontà del Legislatore europeo prima e nazionale poi si sia orientata verso un tentativo di dare una definizione più netta e stringente dell'evasione fiscale, considerandola quasi come reato prodromico del riciclaggio. Difatti, si evidenzia come il Decreto fiscale preveda l'applicabilità anche ai reati tributari della confisca "per sproporzione", che consente, dopo la pronuncia della sentenza definitiva di condanna o patteggiamento, il sequestro di quei beni di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo, in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica.

Quanto appena menzionato sembra andare nella direzione della futura

³⁷ Possibilità peraltro ammessa dalla III Sezione penale della Suprema Corte con la recente sentenza n. 12680 del 22 aprile 2020, in cui la Cassazione ha ritenuto il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/2000 punibile a titolo di dolo eventuale sulla base, fra altri elementi, del fine dell'agente di conseguire un indebito risparmio di imposta.

configurabilità di una fattispecie unitaria³⁸ di "riciclaggio da evasione fiscale"³⁹ che, superando tanto la problematica della possibilità di considerare i reati tributari quali presupposto del riciclaggio, quanto gli elementi indiretti nella configurabilità del reato di riciclaggio, consente di determinare con una

³⁸ La dottrina sul punto si divide in una corrente secondo la quale i reati tributari che non generano un flusso di ricchezza, ma un risparmio illecito non possono costituire presupposto del riciclaggio. Su questa linea, F. HINNA-DANESI, *Proventi da frode fiscale e riciclaggio*, in *Il Fisco*, 1995; G. FLORA, *Sulla configurabilità del riciclaggio di proventi da frode fiscale*, in *Foro Ambrosiano*, 1999; R. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, pp. 1163 ss.; M. ZANCHETTI, *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, Giuffrè, Milano, 1997, pp. 400 ss.; L.D. CERQUA, *Il riciclaggio del denaro*, p. 7; AA.VV., *Il riciclaggio del denaro nella legislazione civile e penale*, a cura di Carvese e Santoro, Milano, 1996; U. LIGUORI, *Rapporti tra condotte principali e reato presupposto: cause di estinzione del reato o della pena, cause di esclusione dell'antigiuridicità, cause di non punibilità o non imputabilità, abolitio criminis, dichiarazione di incostituzionalità*, in A. MANNA (a cura di), *Riciclaggio e reati connessi all'intermediazione mobiliare*, Torino, 2000, pp. 102 ss.; V. MANES, *Riciclaggio*, (art. 648 bis), in AA.VV., *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, Bologna, 2009, pp. 722 ss.;

In senso contrario cfr. S. GIAVAZZI, *I reati societari e fiscali quali reati-presupposto del riciclaggio*, in *Riciclaggio e imprese. Il contrasto alla circolazione dei proventi illeciti*, in S. GIAVAZZI - M. ARNONE (a cura di), Milano, 2011, p. 105. L'A. afferma che «[...] qualificare il risparmio di imposta come provento riciclabile può portare a risultati inaccettabili in tema di accertamento del successivo fatto di riciclaggio. Infatti, se il provento fiscale non ha una sua autonomia, una sua identità prima dell'intervento ripulitore, non si può essere sicuri del percorso o della destinazione di quel provento, né si può essere sicuri che il risparmio di imposta sia proprio l'ammontare oggetto delle successive condotte di riciclaggio o reimpiego». Per un ulteriore approfondimento cfr. P. COSTANZO, *Il riciclaggio di disponibilità di provenienza illecita. La disciplina penale italiana alla luce delle regole internazionali comunitarie*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa, Volume nono, I reati del mercato finanziario*, a cura di Adolfo Di Amato, Padova, 2007, pp. 560 ss.; G. FIANDACA - E. MUSCO, *Diritto penale, Parte speciale, vol. II, tomo 2, I delitti contro il patrimonio*, Bologna, p. 248; M. ANGELINI, *Il reato di riciclaggio (art. 648 bis c.p.). Aspetti dogmatici e problemi applicativi*, Torino, 2008, pp. 136 ss.; R. ACQUAROLI, *Il riciclaggio*, in *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da F. PALAZZO e C.E. PALIERO, vol. VII, *Reati contro la persona e contro il patrimonio*, in F. VIGANÒ - C. PIERGALLINI (a cura di), Torino 2011, p. 818;

³⁹ In tal senso cfr. A. GULLO, *Autoriciclaggio e reati tributari*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2018, p. 10 "Si tratta piuttosto, come giustamente rilevato, di tenere in conto quello che è un connotato intrinseco del provento, connesso alla struttura stessa di base del reato di riciclaggio, senza il quale non pare possibile accertare né la sussistenza materiale del fatto né il dolo del riciclaggio ovvero sia quello della sua identificabilità. E la ragione è presto detta: la fattispecie in questione, se non si vuole aprire la strada a pericolosi meccanismi di imputazione di responsabilità a carattere presuntivo, esige che il provento – sia esso denaro, beni o le altre utilità – sia riconoscibile ex ante nel momento in cui entra nel patrimonio del soggetto. Se così non fosse, e dunque il risparmio di imposta fosse reputato possibile oggetto dei delitti di cui agli artt. 648-bis e ss. c.p., qualunque condotta di sostituzione o trasferimento o di reimpiego di denaro o beni, rientranti nella disponibilità del soggetto al quale fosse contestato il reato fiscale in questione, sarebbe passibile di incriminazione, poiché saremmo in presenza di un bene che rimane confuso nel patrimonio dell'autore del delitto presupposto al quale spetterebbe la difficile prova della sua origine lecita."

valutazione *ex ante* l'elemento dell'ostacolo alla provenienza delittuosa⁴⁰ del bene o dell'utilità.

⁴⁰ A. GULLO, *Autoriciclaggio e reati tributari*, cit. L'A. afferma che "d'altronde una siffatta soluzione ermeneutica è ulteriormente supportata dal fatto che il riciclaggio, e ancor di più l'autoriciclaggio, si fondano sul pilastro dell'ostacolo all'identificazione della provenienza delittuosa: sembra logico ritenere che se il legislatore punisce tali comportamenti solo se frappositivi rispetto alla ricostruzione del percorso delittuoso, il relativo provento debba essere, allorché perviene all'autore, riconoscibile. Né mi pare che, così procedendo, si finisca con il sovrapporre il concetto di identificabilità con l'individuazione in concreto dello specifico oggetto materiale di derivazione illecita."