

## FRODE FISCALE E RICICLAGGIO

I rapporti tra frode fiscale e riciclaggio sono assai controversi. Il tema è, peraltro, scarsamente frequentato dalla dottrina penalistica e, parimenti, le pronunce giurisprudenziali sulle interferenze tra riciclaggio e frode fiscale sono assai esigue.

Pur nella frammentarietà dei temi affrontati dalle singole sentenze è, tuttavia, possibile isolare alcune affermazioni di principio ed indicazioni di metodo che consentono di orientare l'interprete in tale complessa materia.

### ***La configurabilità del riciclaggio dei proventi della frode fiscale.***

Per lungo tempo i rapporti tra il riciclaggio<sup>1</sup> e la frode fiscale<sup>2</sup> sono stati letti nel segno della assoluta e strutturale incompatibilità tra le due figure criminose.

Tale incompatibilità veniva affermata sotto un duplice profilo, ricorrendo a distinti percorsi argomentativi.

In primo luogo si rilevava la impossibilità giuridica di configurare un concorso tra frode fiscale e riciclaggio in ragione della clausola di riserva con la quale esordisce l'art. 648 *bis* c.p. (“*fuori dei casi di concorso nel reato*”).

Il riciclaggio postula, infatti, la estraneità dalla commissione di delitti di frode fiscale in ragione del carattere sussidiario della fattispecie incriminatrice di cui all'art. 648 *bis* c.p.

Non è pertanto possibile configurare il riciclaggio laddove vi sia il concorso nel reato da cui il denaro, i beni o le altre utilità derivano, in quanto il riciclaggio costituisce un *post factum* non punibile per l'autore del delitto presupposto<sup>3</sup>.

Nella tradizionale dimensione penalistica del riciclaggio<sup>4</sup> dal novero dei soggetti attivi di tale delitto devono necessariamente essere esclusi gli autori dei reati presupposti, in quanto la attività intesa ad

---

<sup>1</sup> Sul delitto di riciclaggio si vedano nella dottrina penalistica: REINOTTI, voce *Ricettazione e riciclaggio*, in *Enc.dir.*, XL, Milano, 1989, pp. 475 e ss.; COLOMBO, *Il riciclaggio*, Milano, 1990; TURONE, *Le tecniche di contrasto al riciclaggio*, in *Cass.pen.*, 1993, pp. 2952 e ss.; ZANCHETTI, *Il riciclaggio di danaro proveniente da reato*, Milano, 1997; 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*, IX, *I reati del mercato finanziario*, a cura di DI AMATO, Padova, 2007, pp. 339 e ss.; CERQUA, *Il delitto di riciclaggio nel sistema penale italiano*, in CAPPÀ-MORERA (a cura di), *Normativa antiriciclaggio e segnalazione di operazioni sospette*, Bologna, 2008, p. 55 e ss. Per una disamina del fenomeno criminale del riciclaggio nella prospettiva della dottrina economica cfr. RAZZANTE, *Il riciclaggio come rischio tipico dell'intermediazione finanziaria*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2008, 1, pp. 23 e ss.

<sup>2</sup> Sui rapporti tra frode fiscale e riciclaggio si vedano IELO, *Reati tributari e riciclaggio: spunti di riflessione alla luce del decreto sullo scudo fiscale*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2010, 1, pp. 7 e ss.; BURATTI, *I rapporti tra evasione fiscale e riciclaggio: profili di contiguità sostanziale e procedurale*, in CAPPÀ-MORERA (a cura di), *Normativa antiriciclaggio e segnalazione di operazioni sospette*, Bologna, 2008, p. 169 e ss.; FERRARO, *Elusione, evasione fiscale e riciclaggio nei rapporti internazionali*, in *Riv.dott. comm.*, 2006, p.3; GROSSO, *Frode fiscale e riciclaggio: nodi centrali di politica criminale nella prospettiva comunitaria*, in *Riv. dir. proc. pen.*, 1992, p.1277 e ss.

<sup>3</sup> Secondo Cass. 14.7.1994, n. 3390, *Maisto*, rv. 201066, non configura l'attività delittuosa prevista dagli artt. 648-*bis* e 648-*ter* c.p. l'impiego nelle proprie attività economiche del danaro ricavato dal traffico di sostanze stupefacenti svolto dal medesimo soggetto. Il riciclaggio penalmente rilevante, e l'impiego di danaro, beni o altre utilità di provenienza illecita, quali ipotesi particolari di ricettazione, hanno come presupposto, l'esclusione del concorso nel reato da cui il denaro, i beni e le utilità derivano. Il riferimento contenuto negli artt. 648-*bis* e 648-*ter* c.p. ai delitti concernenti “*la produzione e il traffico di sostanze stupefacenti*”, quale attività da cui derivi il danaro, i beni o altre utilità, non vale a far confondere tra loro il “*riciclaggio*” con il traffico di stupefacenti, trattandosi di attività del tutto diverse tra loro, con oggettività giuridiche distinte, le quali possono pure coesistere in capo allo stesso soggetto, ma solo e sempre in virtù di diversi e distinti comportamenti e non certo per effetto di un'unica condotta, la quale non può al tempo stesso realizzare il traffico di stupefacenti ed il reimpiego dei proventi del medesimo.

<sup>4</sup> La nozione di riciclaggio enunciata dall'art. 2 D.Lgs. 231/07 non contempla la tradizionale clausola di esclusione (“*fuori dei casi di concorso nel reato*”) che figura nella normativa penale e, pertanto, si estende anche alle figure

assicurarsi il profitto del commesso reato è penalmente irrilevante<sup>5</sup>. In virtù del principio di consunzione, la repressione del fatto antecedente esaurisce il disvalore complessivo ed il relativo bisogno di sanzione, atteso che il fatto successivo rappresenta un normale sviluppo della condotta precedente attraverso la quale il soggetto agente consegue i vantaggi perseguiti attraverso il primo fatto ovvero ne mette al sicuro i risultati.

La incompatibilità tra frode fiscale e riciclaggio veniva, peraltro, riaffermata per ragioni strutturali anche laddove fosse accertata l'estraneità dell'autore di condotte aventi carattere riciclatorio dal concorso nel delitto fiscale.

Nella giurisprudenza era, infatti, affermazione ricorrente quella seconda la quale il reato presupposto del riciclaggio poteva essere costituito esclusivamente dai delitti che determinano un "arricchimento evidente e tangibile nella disponibilità dell'autore"<sup>6</sup>.

Secondo questa interpretazione la frode fiscale non costituisce, pertanto, un presupposto idoneo per la successiva attività di riciclaggio a causa della impossibilità concreta di individuare la natura e la consistenza dei proventi di tale condotta illecita<sup>7</sup>.

La frode fiscale non origina infatti proventi sicuramente identificabili e riconoscibili come tali con certezza nel patrimonio dell'autore<sup>8</sup>.

Il bene materiale oggetto del delitto di riciclaggio deve invece preesistere rispetto alla commissione di tale delitto e deve essere specificamente individuabile anche ai fini di una sua eventuale confisca<sup>9</sup>.

---

dell'autoriciclaggio e dell'autoreimpiego, ma tale nozione rileva esclusivamente ai fini del contrasto amministrativo del riciclaggio. Sul D.Lgs. 21 novembre 2007 n. 231 si vedano i commenti di: FISICARO, *Antiriciclaggio e terza direttiva UE. Obblighi a carico dei professionisti intermediari finanziari e operatori non finanziari alla luce del D.Lgs. 231/2007*, Milano, 2008, pp. 240 e ss.; AMBROSETTI-MEZZETTI-RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2008, pp. 43 e ss.; POLI-MARCHI, *Recepimento III Direttiva antiriciclaggio in Italia (d.lgs. 231/2007): nuovi scenari per i destinatari del d.lgs. 231/2001*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2008, 2, pp. 135 e ss.; D'ARCANGELO, *Il ruolo della responsabilità da reato degli enti nel contrasto al riciclaggio*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2008, 4, pp. 61 e ss.

<sup>5</sup> Sul fondamento e sull'ambito di applicazione del principio di non punibilità del *post factum* si vedano FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, parte generale*, Bologna, 2002, p. 632; PROSDOCIMI, *Profili penali del postfatto*, Milano, 1982. Osserva COSTANZO, *op.cit.*, pp. 469 e ss., che il "privilegio di autoriciclaggio" costruisce diretta manifestazione del principio di non punibilità del *post factum*, secondo il quale quest'ultimo, costituendo il normale sbocco di altri reati, vede il proprio disvalore interamente assorbito in quello di tali reati antecedenti. In altri termini la condotta di chi impiega le disponibilità ottenute mediante azioni delittuose compiute da sé medesimo non fa altro, nella prospettiva accolta dal legislatore, che consolidare gli effetti già prodotti attraverso tali azioni delittuose; queste ultime trovano nei rispettivi post-fatti di riciclaggio il proprio naturale compimento, senza il quale non vi sarebbe ragione di realizzarle e che, eventualmente assieme ad altri presupposti, giustifica l'applicazione della pene prevista per l'antefatto.

<sup>6</sup> Trib. Milano, Ufficio G.i.p. ord. 19.2.1999, in *Foro amb.*, 1999, fasc.4, pp. 441 e ss. con nota parzialmente adesiva di FLORA, *Sulla configurabilità del riciclaggio di proventi da frode fiscale*.

<sup>7</sup> Cass. 7.12.1992, n.2206, *Miatto ed altri*, Rv. 192669, ha statuito che "in tema di frode fiscale, è illegittimo il sequestro preventivo di un libretto di deposito bancario o di certificati di credito, poiché non è ravvisabile il rapporto pertinenziale, non trattandosi di prodotto o profitto del reato. Non si può infatti affermare che i valori depositati siano cose e utilità create, trasformate o acquisite con la condotta criminosa ovvero acquistate mediante la realizzazione della prima. Né i medesimi sono frutto di indebito arricchimento per la somma corrispondente all'imposta evasa, potendo tale collegamento riferirsi a qualsiasi altro bene o utilità". Cass. 20.9.2007, n.38600, *Corigliano*, Rv. 238161, ha statuito che in tema di frode fiscale, non può automaticamente ritenersi la legittimità di un provvedimento di sequestro preventivo di somme di denaro depositate presso istituti bancari, poiché il necessario rapporto pertinenziale con il reato non è ravvisabile *ictu oculi*, ma va specificamente individuato e chiarito nella motivazione del provvedimento ablativo, nel senso che deve trattarsi di denaro che costituisca il prodotto, il profitto o il prezzo del reato oppure che sia servito a commetterlo o, comunque, concretamente destinato alla commissione del medesimo, non essendo sufficiente l'astratta possibilità di destinare il denaro a tal fine a farlo ritenere cosa pertinente al reato.

<sup>8</sup> ASSUMMA, *Riciclaggio di capitali e reati tributari*, in *Rass.trib.*, 1995, p. 1779 e ss.; CARACCIOLI, *L'emissione di fatture falsa non è menzionata dall'Ufficio Italiano Cambi come reato presupposto della segnalazione antiriciclaggio*, in *Il Fisco*, 2006, p. 4542 e ss.

<sup>9</sup> HINNA DANESI, *Proventi da frode fiscale e riciclaggio*, in *Il Fisco*, 1995, p. 9758 e ss.

Manca, pertanto, nel caso di specie la individuazione della “entrata” che determina arricchimento patrimoniale, in quanto le condotte di falso fiscale determinano soltanto un risparmio fiscale (nell’ipotesi di frode per evasione) ovvero un potenziale arricchimento futuro *sub specie* di indebito rimborso (nell’ipotesi di frode per rimborso) e non un arricchimento concreto.

I delitti di frode fiscale, in altri termini, producono un vantaggio economico esclusivamente nella forma del mancato depauperamento e le relative utilità si confondono nel complesso delle disponibilità di chi ne ha tratto vantaggio, sottraendosi a qualsiasi possibilità di specificazione in senso civilistico e, quindi, di essere individuate nel successivo reimpiego.

L’orientamento secondo il quale la frode fiscale non può costituire delitto presupposto del riciclaggio è stato riproposto anche a seguito della riformulazione dell’impianto del diritto penale tributario operato dal D.Lgs. 74/2000 in base a nuovi argomenti relativi all’elemento soggettivo dei delitti di dichiarazione infedele o fraudolenta.

Atteso che la consumazione del reato di frode fiscale si realizza esclusivamente in sede di presentazione della dichiarazione fraudolenta o infedele e, in genere, ad avvenuto superamento di determinate soglie quantitative, sarebbe arduo dimostrare, oltre al dolo specifico, la consapevolezza da parte dell’autore degli elementi tipici del delitto presupposto<sup>10</sup>.

Nella giurisprudenza più recente tali asserti sono, tuttavia, stati confutati, muovendo dalla riformulazione della fattispecie incriminatrice del riciclaggio operata dalla legge 328/1993, che ha provveduto a riscriverne la condotta in conformità alla Convenzione del Consiglio d’Europa sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato, nonché della Direttiva n. 166 del 10 giugno 1991 del Consiglio dei Ministri della Comunità Europea.

La attuale formulazione del delitto di riciclaggio ammette, infatti, quale delitto presupposto in via generalizzata qualsiasi delitto non colposo, superando la pregressa indicazione tassativa dei reati-presupposto.

In una significativa pronuncia<sup>11</sup> la Corte di Cassazione ha evidenziato le conseguenze sul piano sistematico della scelta del legislatore di svincolare la fattispecie incriminatrice dalla pregressa tassativa indicazione dei reati che potevano costituirne il presupposto.

Il superamento della elencazione nominativa dei delitti presupposto comporta che il delitto di riciclaggio può presupporre come reato principale non solo delitti funzionalmente orientati alla creazione di capitali illeciti quali la corruzione, la concussione, i reati societari, i reati fallimentari, ma anche delitti che, secondo la visione più rigorosa e tradizionalmente ricevuta del fenomeno, vi erano estranei, come ad esempio i delitti fiscali e qualsiasi altro.

In tale mutato contesto normativo è, pertanto, la nozione di “*provenienza*” che deve modellarsi sulla variegata morfologia dei delitti presupposto e non certo il contrario.

La “*provenienza*” illecita, pertanto, deve essere considerata non in senso fisico-materialistico (ovvero come ingresso nel patrimonio di ricchezza addizionale prodotta da un fatto idoneo a generarla), bensì in senso economico; proviene, infatti, da un delitto presupposto il lucro che, sotto forma di incremento o di mancato depauperamento del patrimonio, deriva causalmente dal compimento di quel delitto ovvero che non si sarebbe determinato senza la realizzazione di tale attività delittuosa<sup>12</sup>.

L’aspetto che assume rilievo dirimente è che il delitto presupposto sia di per sé idoneo a produrre proventi illeciti come evidenzia costantemente la giurisprudenza di legittimità nelle pronunce che

---

<sup>10</sup> FERRARO, *op.cit.*, p. 3 e ss.

<sup>11</sup> Cass. 27.11.2008, n.1024, *P.M. in proc. Di Cosimo*, Rv. 242512.

<sup>12</sup> Osserva IELO, *op.cit.*, p. 10, che “per effetto dell’illecito [fiscale], una parte della liquidità, individuata da un valore pari al profitto realizzato, passa da una dimensione di legalità ad una dimensione di illegalità, al punto da poter essere confiscata, e, se movimentata in guisa da frapportare ostacoli alla individuazione della sua provenienza, è idonea a generare un flusso finanziario illecito, identificabile e punibile ex art. 648 *bis* c.p. in presenza degli altri elementi di fattispecie”.

ammettono che il partecipe al sodalizio criminoso possa rispondere anche del reato di riciclaggio dei beni acquisiti attraverso la realizzazione dei reati fine dell'associazione<sup>13</sup> o che considerano delitto presupposto anche il reato di illecita concorrenza con minaccia e con violenza<sup>14</sup>.

Non mancano, inoltre, ulteriori indici normativi che ulteriormente confermano l'inclusione dei reati fiscali nel novero dei reati presupposto del riciclaggio.

L'art. 648 *bis* c.p., infatti, prevedendo il sintagma "*altre utilità*" e distinguendo le medesime dai beni o dal danaro, accredita una accezione ampia dell'oggetto materiale del delitto di riciclaggio.

D'altra parte la possibilità che il risparmio di imposta possa essere considerato una utilità rilevante ai sensi dell'art. 648 *bis* c.p. è dimostrato dalla circostanza che l'ordinamento contempla un profitto del reato tributario costituito dal risparmio di spesa e ne afferma la sequestrabilità e la confiscabilità.

L'art. 1, comma 143 della legge 24 dicembre 2007, n.244 ("*Finanziaria 2008*") ha introdotto la confisca per equivalente del profitto dei reati tributari (ad eccezione di quello di "*occultamento o distruzione di documenti contabili*" di cui all'art. 10 D.Lgs. 74/2000)<sup>15</sup> e lo stesso è costituito dalle somme sottratte dal pagamento dell'imposta dovuta<sup>16</sup> e, pertanto, si connota come profitto-risparmio.

Tale previsione, peraltro, assume particolare rilievo, in quanto consente di confutare quelle posizioni dottrinali che argomentavano la impossibilità di configurare il riciclaggio da frode fiscale, in quanto tale ultimo delitto non produce un profitto confiscabile.

La Corte di Cassazione ha, inoltre, affermato che persino 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<sup>17</sup>.

D'altra parte, in considerazione dei costanti riferimenti operati al riciclaggio da frode fiscale nella normativa internazionale<sup>18</sup> la Banca d'Italia, nelle "*Istruzioni operative per l'individuazione di*

---

<sup>13</sup> Secondo Cass. 27.11.2008, n. 1024, *cit.*, anche il delitto d'associazione di tipo mafioso può costituire il presupposto di quello di riciclaggio, atteso che lo stesso è di per sé idoneo a produrre proventi illeciti, come dimostra il fatto che tra gli scopi dell'associazione vi è anche quello di trarre vantaggi o profitti da attività economiche lecite utilizzando il metodo mafioso. Cass. 8.11.2007, n. 44138, *P.G. in proc. Rappa e altro*, Rv. 238311, afferma che il concorrente nel delitto associativo di tipo mafioso può essere chiamato a rispondere del delitto di riciclaggio dei beni provenienti dall'attività associativa quando i delitti presupposto del riciclaggio siano da individuarsi nei delitti fine dell'associazione, perché rispetto ad essi non opera la clausola di riserva - "*fuori dei casi di concorso nel reato*" - che qualifica la disposizione incriminatrice del delitto di riciclaggio.

<sup>14</sup> Cass. 27.11.2008, n.1439, *P.M. in proc. Benedetti*, Rv. 242666.

<sup>15</sup> Cass. 7.7.2010, n. 35807, *Bellonzi ed altri*, Rv. 248618, ha affermato che in tema di reati tributari, il sequestro preventivo, funzionale alla confisca "*per equivalente*", può essere disposto non soltanto per il prezzo, ma anche per il profitto del reato. (In motivazione la Corte ha precisato che l'integrale rinvio alle "*disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale*", contenuto nell'art. 1, comma 143, della legge n. 244 del 2007, consente di affermare che, con riferimento ai reati tributari, trova applicazione non solo il primo ma anche il secondo comma della norma codicistica).

<sup>16</sup> Cass. 26.5.2010, n.25890, *Molon*, Rv. 248058, afferma che è legittimo il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, di somme di denaro sottratte al pagamento dell'IVA dovuta, in quanto, per i reati tributari, la confisca di somme di denaro, beni o valori è consentita anche in relazione al profitto del reato. (Nella specie, si trattava di frode fiscale attuata mediante presentazione di una dichiarazione annuale in cui erano stati indicati elementi passivi fittizi derivanti da annotazione in contabilità di operazioni oggettivamente inesistenti, con sottrazione al Fisco del pagamento dell'IVA dovuta). Cass. 7.7.2010, n.35807, *Bellonzi ed altri*, Rv. 248618, ha statuito che in tema di reati tributari, il sequestro preventivo, funzionale alla confisca "*per equivalente*", può essere disposto non soltanto per il prezzo, ma anche per il profitto del reato con riferimento ad un sequestro preventivo di beni immobili intestati al contribuente fino alla concorrenza della somma corrispondente all'imposta evasa.

<sup>17</sup> Cass. 17.11.2009, n., 49427, *Iametti*, Rv. 246469.

<sup>18</sup> L'art. 1 della Decisione Quadro del Consiglio dell'Unione Europea n.2001/500/GAI del 26.6.2001, nel delineare l'ambito dei reati per i quali gli Stati devono procedere alla confisca di strumenti e di proventi o di valori patrimoniali il cui valore corrisponde a tali proventi, come stabilito dall'art. 2 della Convenzione di Strasburgo del Consiglio d'Europa del 1990, ha precisato che comunque restano impregiudicate le riserve alla ratifica di tale Convenzione apposte relativamente alla

*operazioni sospette*” del 12.1.2001, ha riconosciuto rilievo anche ai reati presupposto che consentono di evitare esborsi o comunque diminuzioni del patrimonio e, segnatamente, ai delitti di frode fiscale.

Anche gli argomenti relativi alle difficoltà di comprovare l’elemento soggettivo del riciclaggio da frode fiscale sono superabili.

Il delitto di riciclaggio non richiede per la sua configurabilità alcun dolo specifico o intenzionale. L’elemento soggettivo del delitto di riciclaggio (art. 648 *bis* c.p.) è, infatti, integrato dal dolo generico che ricomprende sia la volontà di compiere le attività relative ad impedire l’identificazione della provenienza delittuosa di beni, sia la consapevolezza di tale provenienza<sup>19</sup>.

Richiamando gli asserti della giurisprudenza di legittimità relativi al delitto di ricettazione (agevolmente esportabili anche in materia di riciclaggio) l’elemento psicologico può, pertanto, essere integrato anche dal dolo eventuale; il dolo del riciclaggio è, pertanto, configurabile in presenza della *rappresentazione da parte dell’agente della concreta possibilità della provenienza della cosa da delitto e della relativa accettazione del rischio*<sup>20</sup> e la stessa può avere ad oggetto anche il superamento delle soglie<sup>21</sup> previste per integrare i delitti di frode fiscale.

Agli effetti del dolo eventuale è, pertanto, sufficiente la percezione sia pure in termini di dubbio della provenienza delittuosa del denaro, dei beni o delle altre utilità ed il suo superamento mediante l’accettazione manifestata dal compimento dell’operazione a carattere riciclatorio; per accertare la ricorrenza di tale elemento soggettivo sarà necessario procedere ad una accurata disamina delle caratteristiche oggettive dalla operazione posta in essere, delle connotazioni soggettive delle parti contraenti (fiduciario operante in paese *off-shore*, qualità di parte contraente di società di diritto estero prive di concreta operatività e di reali finalità imprenditoriali) e delle eventuali anomalie della operazione stessa (operazione priva di plausibile giustificazione sul piano economico o giuridico, realizzata mediante il ricorso a società di comodo o domiciliate in *tax haven*<sup>22</sup> o alla interposizione soggettiva fittizia, estero vestizione dell’operazione stessa).

---

confisca dei proventi derivanti da reati punibili ai sensi della legislazione fiscale. I reati fiscali possono, pertanto, senz’altro produrre “proventi” in quanto tali suscettibili di formare oggetto di riciclaggio ai sensi dell’art. 6 della Convenzione di Strasburgo. L’art. 3, comma quinto, lett. f) della Direttiva 2005/60/CE prevede come delitti presupposto del riciclaggio tutti i reati punibili con una pena superiore nel massimo a un anno ovvero nel minimo a sei mesi e, pertanto, anche i delitti fiscali di dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. 74/2000), di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2), di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) e di omessa dichiarazione (art. 5).

<sup>19</sup> Cass. 30.1.2007, n. 6350, *Cazzella ed altri*, Rv.236111; Cass. 18.12.2007, n. 16980, *Gocini ed altri*, rv. 239844.

<sup>20</sup> Cass., SS.UU., 26.11.2009, n. 12433, *Nocera*, Rv. 246324. In motivazione, la Corte ha precisato che, rispetto alla ricettazione, il dolo eventuale è ravvisabile quando l’agente, rappresentandosi l’eventualità della provenienza delittuosa della cosa, non avrebbe agito diversamente anche se di tale provenienza avesse avuto la certezza. Cass. 17.6.2010, n.27548, *Screti*, Rv.247718, ha, inoltre, ribadito che l’elemento psicologico della ricettazione 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 esso desumere da semplici motivi di sospetto, né potendo consistere in un mero sospetto.

<sup>21</sup> IELO, *op.cit.*, p.12.

<sup>22</sup> L’art. 12, comma secondo, del D.Lgs. 78/2009 sancisce che, ai soli fini fiscali, gli investimenti e le attività di natura finanziaria detenuti in Stati a regime fiscale privilegiato, specificamente indicati attraverso il richiamo a decreti ministeriali del MEF, si presumono costituiti, salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione. Cass. 1.2.1996, n.2246, *Zullo*, Rv.205395, afferma che l’autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che gli stessi siano assunti non con l’efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori. Inoltre dette presunzioni hanno il valore di un indizio sicché per assurgere a dignità di prova devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi precise e concordanti. Esprimo principi analoghi Cass. 26.11.2008, n. 5490, *Crupano*, Rv.243089, e Cass. 23.1.1996, n. 2042, *Grisolia*, Rv. 205393. Sulla valenza probatoria delle presunzioni fiscali nel processo penale si vedano anche: CORSO, *La trasmigrazione delle regole probatorie non è consentita*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 744, MEREU, *Le presunzioni fiscali nel processo penale. La presunzione di utilizzo di fondi non tassati per effettuare gli*

Tuttavia, atteso che i delitti di frode fiscale si perfezionano a mezzo della presentazione della dichiarazione, il riciclaggio da frode fiscale non potrà legittimare iniziative cautelari personali e reali se non una volta perfezionato il delitto presupposto.

Parimenti in caso di mancato superamento delle soglie quantitative (e, pertanto, in presenza di una mera evasione fiscale sanzionabile esclusivamente sotto il profilo amministrativo) non sarà possibile configurare per carenza del delitto presupposto il delitto di riciclaggio da frode fiscale<sup>23</sup>.

### ***La distinzione tra concorso nella frode fiscale e riciclaggio.***

La configurabilità del riciclaggio dei proventi della frode fiscale rende estremamente rilevante delineare il confine tra concorso nel delitto presupposto di frode fiscale e riciclaggio.

Se, infatti, il discrimine tra le due figure astratte è nitido, nella realtà effettuale i due fenomeni tendono a sovrapporsi ed a confondersi.

La questione non esaurisce, peraltro, il suo rilievo in una prospettiva meramente dogmatica, ma rileva, ad esempio, sotto il profilo sanzionatorio (atteso che il delitto di riciclaggio è più gravemente sanzionato dei delitti fiscali) e, di riflesso, dei termini di durata della custodia cautelare. Stabilire, pertanto, se una determinata condotta debba essere iscritta nel perimetro della commissione concorsuale del delitto presupposto o se diversamente integri il delitto di riciclaggio non è un lezioso diletto dogmatico.

Lo statuto sanzionatorio del riciclaggio, del resto, è significativamente diverso da quello delineato dal legislatore per i delitti di frode fiscale.

Alcune norme, infatti, dimostrano come il legislatore abbia piena contezza della contiguità tra i due fenomeni criminosi e cerchi di delineare una politica di contrasto comune ai medesimi.

In tale prospettiva si può leggere l'art. 36 del D.Lgs. 231/07 che ammette l'utilizzo a fini fiscali dei dati e delle informazioni acquisite in attuazione della disciplina antiriciclaggio.

Parimenti sia per i delitti di frode fiscale (art. 1, comma 143 della legge 24 dicembre 2007, n.244 (*"Finanziaria 2008"*)) che per il delitto di riciclaggio (art. 648 *quater* c.p.) sono previste forme, sostanzialmente sovrapponibili, di confisca per equivalente dei beni che costituiscono il prodotto o il profitto di tali delitti, salvo che appartengano a persone estranee al reato.

Numerose altre disposizioni evidenziano, tuttavia, come lo statuto sanzionatorio dei due delitti sia ampiamente differenziato.

Il riciclaggio è, infatti, contemplato dal legislatore come un delitto presupposto dell'illecito amministrativo dipendente da reato dall'art. 25 *octies* D.Lgs. 231/01, laddove la responsabilità da reato dell'ente non è contemplata per i reati fiscali<sup>24</sup> ed il ricorso alla contestazione della truffa in danno dello Stato per coonestare la responsabilità da reato degli enti in tale ambito è ormai sconfessato dalle statuizioni delle Sezioni Unite<sup>25</sup>.

---

*investimenti detenuti in paradisi fiscali di cui all'art. 12 d.l. n. 78 del 2009*, in *Dir. prat.trib.* 2010, p. 145 e ss. e TURIS, *Risultanze dell'accertamento tributario e accertamento dei fatti nel processo penale. Sindacato del giudice e onere della prova*, in *Il Fisco*, 2009, p.1247 e ss.

<sup>23</sup> FISICARO, *op.cit.*, p. 45.

<sup>24</sup> CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2007, 1, pp. 155 e ss.; IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2007, 3, pp. 7 e ss.; MELIOTA, *Responsabilità patrimoniale delle società di capitali per illeciti commessi dagli amministratori. Responsabilità amministrativa ex d.lgs. 231/2001 e responsabilità tributaria ex d.l. 269/2003: due sistemi a confronto*, in *Resp. Amm. Soc. Enti*, 2010, 3, pp. 95 e ss.

<sup>25</sup> Cass. SS.UU. 28.10.2010 n. 1235, *Giordano*, Rv. 248865, ha statuito che è configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale (artt. 2 ed 8, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma secondo, n. 1, c.p.), in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale, salvo che dalla condotta derivi un profitto ulteriore e diverso rispetto all'evasione fiscale, quale l'ottenimento di pubbliche erogazioni.

Il delitto di riciclaggio, peraltro, è uno dei delitti che consentono la confisca ed il sequestro preventivo ai sensi dell'art.12-*sexies* del D.L. 8-6-1992 n. 306 (convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 1992, n. 356), del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica.

I delitti di frode fiscali, inoltre, possono essere "scudati" in quanto rientrano nella elencazione di cui all'art. 8, comma 6, lettera c), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, richiamata dall'art. 13-*bis* del D.L. 1-7-2009 n. 78, laddove per il riciclaggio non può trovare applicazione tale causa di non punibilità.

D'altra parte la giurisprudenza di legittimità ha in passato statuito che ai fini della sussistenza del reato di cui all'art. 648 *bis* c.p. è irrilevante la circostanza che per il reato presupposto concernente la violazione della normativa tributaria operi la condizione di non punibilità contenuta nell'art. 9 comma decimo lett. c) legge n. 289 del 2002 (cosiddetto condono tributario).

Il condono o lo scudo fiscale, infatti, non privano di illiceità il delitto presupposto (e, pertanto, non rendono leciti i profitti dell'attività da cui l'evasione fiscale è derivata)<sup>26</sup>, ma ricorre nel caso di specie esclusivamente una causa di non punibilità del delitto presupposto<sup>27</sup>.

La Corte ha ritenuto, inoltre, applicabile in tale ambito la previsione di cui al terzo comma dell'art. 648 c.p., richiamata dall'ultimo comma dell'art. 648 *bis* c.p., in base alla quale deve ritenersi irrilevante ai fini della configurabilità del reato di ricettazione, come pure di riciclaggio, la presenza di una condizione di non punibilità del reato presupposto<sup>28</sup>.

Delineato il rilievo che assume la distinzione tra concorso nel delitto presupposto e riciclaggio occorre occuparsi della individuazione del criterio discrezionale.

Secondo la tradizionale interpretazione della clausola di riserva di cui all'art. 648 *bis* c.p. la distinzione tra partecipazione al delitto presupposto e riciclaggio è operata ricorrendo al criterio temporale relativo alla intesa avente ad oggetto la ripulitura dei proventi del delitto presupposto.

Se l'accordo (o la *promessa di assicurare il riciclaggio*) si è perfezionato prima della consumazione del reato principale, si è in presenza di concorso del reato, quanto meno nella forma del concorso morale per aver rafforzato l'originario proposito criminoso.

Se invece l'accordo è intervenuto dopo la consumazione, può trovare applicazione la fattispecie del riciclaggio.

Secondo la giurisprudenza, tuttavia, il criterio temporale si palesa insufficiente per distinguere i casi di riciclaggio da quelli di concorso nel reato presupposto e deve essere integrato con una più penetrante

---

(La Corte, richiamando il cosiddetto principio di assimilazione sancito dall'art. 325 del T.F.U.E., ha precisato che le predette fattispecie penali tributarie, repressive anche delle condotte di frode fiscale in materia di I.V.A., esauriscono la pretesa punitiva dello Stato e dell'Unione Europea perché idonee a tutelare anche la componente comunitaria, atteso che la lesione degli interessi finanziari dell'U.E. si manifesta come lesiva, in via diretta ed indiretta, dei medesimi interessi).

<sup>26</sup> La sentenza Cass. 11.5.2005, n. 23396, *Simonelli*, Rv. 231884, rileva che "se è vero poi che il condono ha l'effetto di rendere leciti i profitti di evasione fiscale, ciò può dirsi effetto di una previsione legislativa specifica, che per così dire sana i profitti di evasione fiscale nel momento della loro utilizzazione successiva al condono al fine di consentire al contribuente di reimmettere i beni della supposta evasione fiscale nel circuito produttivo, ma non elimina la originaria provenienza delittuosa di quel denaro nel suo momento genetico e conseguentemente consente di confermare la sussistenza dei presupposti delle fattispecie criminose per le quali è stata emessa la misura cautelare in questione. A conferma di tale rilievo può ancora osservarsi come in ogni caso il condono sia intervenuto in un momento successivo (nel 2003) al consumarsi dei reati di riciclaggio e di illecito reimpiego contestati e come ciò valga a supportare l'affermazione di una sanatoria *ex post* del denaro lucrato dall'evasione a seguito dell'intervenuto condono".

<sup>27</sup> Rileva IELO, *op.cit.*, p. 13, che l'art. 170, comma primo, c.p. prevede che quando un reato è il presupposto di un altro reato, la causa che lo estingue non si estende all'altro reato.

<sup>28</sup> Cass. 11.5.2005, n. 23396, *Simonelli*, Rv. 231884.

valutazione circa l'influenza dell'accordo<sup>29</sup> ricorrendo al canone del contributo causale: ogni contributo che si ponga come condizione necessaria per il compimento del reato base costituirà concorso.

Occorre, pertanto, valutare caso per caso l'effettiva influenza dall'accordo per il riciclaggio esercitata sull'autore del reato principale, perché il preventivo accordo può non dispiegare alcuna efficacia causale, neppure sotto il profilo del rafforzamento dell'altrui proposito criminoso, nel proposito criminoso degli autori<sup>30</sup> (per i quali la persona del riciclatore abbia, ad esempio, natura assolutamente fungibile)<sup>31</sup>.

D'altra parte perché sia configurabile una ipotesi di concorso occorre che la condotta partecipativa sia sorretta dal necessario *animus socii culpaе*.

Il rilievo decisivo dell'accertamento inteso a stabilire se si sia in presenza di concorso nel delitto presupposto o di riciclaggio è sottolineato icasticamente dalla giurisprudenza di legittimità: "si tratta di un accertamento minuzioso e specifico, dal momento che esso porta ad un effetto processuale e penale assai rilevante: quello per cui una condotta dotata di tutti i connotati per essere considerata delitto di riciclaggio e dotata quindi di una sua significativa valenza antiggiuridica, rimane non punibile in virtù di una previa valutazione del legislatore sulla irrilevanza penale del *post-delictum*"<sup>32</sup>.

### ***I confini incerti tra frode fiscale e riciclaggio.***

La individuazione degli incerti confini tra concorso nella frode fiscale e riciclaggio è, peraltro, complicata dalla delimitazione dell'ampiezza del privilegio dell'autoriciclaggio con riferimento ai proventi dei delitti di frode fiscale e della particolare disciplina del concorso di persone nei delitti fiscali delineata dall'art. 9 del D.Lgs. 74/2000.

Quanto al primo profilo, di frequente sono segnalate (e tale evenienza è stata particolarmente ricorrente in pendenza dei termini per perfezionare il rimpatrio di capitali a mezzo dello scudo fiscale) come operazioni sospette ai sensi dell'art. 41 D.Lgs 231/07 atti di disposizione di proventi di delitti di frode fiscale posti in essere da parte del medesimo autore delle condotte criminose.

Tali atti, ancorché siano idonei a giustificare una segnalazione di operazione sospetta nella disciplina amministrativa di contrasto al riciclaggio (in quanto la stessa, ai sensi dell'art. 2 D.Lgs. 231/07, si estende anche alle condotte di autoriciclaggio), sono, tuttavia, penalmente irrilevanti ai sensi dell'art 648 bis c.p.

---

<sup>29</sup> TRAVAGLINO, *Riciclaggio: concorso di persone e di reato*, in *Dir. pen.proc.*, 1996, p. 755.

<sup>30</sup> Rileva, peraltro, Cass. 10.1.2007, n. 8432, *Gualtieri*, rv. 236254, che in tema di riciclaggio di denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, il criterio per distinguere la responsabilità in ordine a tale titolo di reato dalla responsabilità per il concorso nel reato presupposto -che escluderebbe la prima- non può essere solo quello temporale ma occorre, in più, che il giudice verifichi, caso per caso, se la preventiva assicurazione di "lavare" il denaro abbia realmente (o meno) influenzato o rafforzato, nell'autore del reato principale, la decisione di delinquere (Fattispecie nella quale all'indagato era stato contestato il reato di riciclaggio di somme di danaro ottenute illecitamente da terzi mediante la commissione di reati di appropriazione indebita e corruzione; la S.C. ha ritenuto che non risultassero, allo stato, accertati elementi atti a comprovare il concorso del ricorrente nel reato presupposto ex art. 646 c.p., essendo incerti il momento e le modalità di costituzione, da parte sua, delle società estere attraverso le quali aveva realizzato il trasferimento del denaro; ha quindi rigettato la doglianza sulla erronea qualificazione giuridica del fatto).

<sup>31</sup> Il concorso sussiste, secondo i principi operanti in materia, quando l'agente consapevolmente e volutamente ha determinato o rafforzato l'altrui volontà criminosa con la previa promessa di riciclare a reato avvenuto o quando abbia altrimenti partecipato, in qualsiasi modo (morale o materiale), alla commissione del reato presupposto. Il concorso, invece, non sussiste se l'agente, che ha previamente promesso il riciclaggio, non ha determinato, né rafforzato l'altrui proposito criminoso (ad esempio, perché la promessa è intervenuta dopo che l'autore si era già determinato a commettere il fatto o, comunque, non ha assunto alcun rilievo nella motivazione decisionale del soggetto *omnimodo facturus*). Parimenti il concorso non sussiste se l'agente, nel promettere il riciclaggio, era convinto di aderire ad una risoluzione già irrevocabilmente maturata o ha avuto la consapevolezza della provenienza delittuosa della cosa solo dopo l'altrui commissione del delitto principale.

<sup>32</sup> Cass. 10.1.2007, n. 8432, *cit.*

Parimenti in tali ipotesi non è agevole ricorrere alla ipotesi del sequestro per equivalente ai sensi dell'art. 321 c.p.p. e dell'art. 1, comma 143 L. 24 dicembre 2007, n. 244, in quanto tale ultima disposizione è applicabile solo in relazione ai reati commessi dopo l'entrata in vigore della legge<sup>33</sup> e spesso non è chiaro in quale periodo di imposta siano maturati i proventi dei delitti di frode fiscale di seguito emersi in sede di segnalazione di operazioni sospette.

Il tema della individuazione del discrimine tra frode fiscale e riciclaggio evidenzia, peraltro, numerose interferenze con la particolare disciplina enunciata dall'art. 9 del D.Lgs. 74/2000 che impedisce il concorso di persone tra colui che emette fatture per operazioni inesistenti e colui che utilizza le stesse, annotandole in dichiarazione.

Nessun problema sorge invero nelle ipotesi in cui un soggetto si limiti a ricevere disponibilità economiche provento di altrui delitti di frode fiscale. La mera consapevolezza dell'altrui presentazione di una dichiarazione infedele o fraudolenta non può certamente dar luogo a responsabilità concorsuale, bensì a mera connivenza non punibile.

La linea di confine tra frode fiscale e riciclaggio diviene, tuttavia, incerta laddove il soggetto che abbia emesso fatture per operazioni inesistenti sia anche fiduciario dell'annotante e, pertanto, destinatario di dazioni di danaro che provvede a rendere disponibili su conti esteri domiciliati in stati che hanno una regolamentazione del segreto bancario particolarmente rigorosa ed accordi di cooperazione giudiziaria poco stringenti.

E' il caso frequente della emissione di fatture per operazioni inesistenti e della restituzione dell'importo delle stesse, dedotto del prezzo dell'operazione illecita, al soggetto annotante in forma extracontabile<sup>34</sup> e, segnatamente, su relazioni bancarie estere<sup>35</sup>.

In tali ipotesi il fiduciario non solo emette fatture a fronte di operazioni inesistenti, ma riceve anche somme di danaro -di solito interponendo uno schermo giuridico domiciliato in stati *off shore*- e rende disponibili, previa decurtazione del *fee* maturato, tali somme estero su estero in favore del *beneficial owner* in esecuzione di un *pactum fiduciae*.

Alla condotta di emissione di fatture per operazioni inesistenti si aggiungono condotte di gestione di somme di danaro versate quale apparente corrispettivo delle prestazioni (invero insussistenti) indicate nelle fatture.

Il problema interpretativo posto da tali fattispecie è di verificare se il fiduciario concorra nel delitto presupposto o si renda autore del delitto di riciclaggio.

Nel caso di specie non è ravvisabile il concorso dell'annotante nel delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti in virtù del contenuto precettivo dell'art. 9 del D.Lgs. 74/2000. Parimenti deve essere escluso il concorso del fiduciario che emetta fatture per operazioni inesistenti nel delitto commesso dall'annotante.

---

<sup>33</sup> Cass. 26.1.2010, n. 11288, *Natali*, Rv. 246361, afferma che la confisca per equivalente prevista dall'art. 322 *ter* c.p. non è estensibile ai reati tributari commessi anteriormente all'entrata in vigore della legge 24 dicembre 2007, n. 244. In senso analogo si esprimono Cass. 18.2.2009, n.13098, *P.M. in porc. Molon ed altri*, Rv. 243127, e Cass. 5.6.2008, n.28685, *P.M. in proc. Chinaglia*, Rv. 241111.

<sup>34</sup> Osserva IELO, *op.cit.*, p. 11, che "la condotta di utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti ha una duplice attitudine a generare flussi o disponibilità finanziarie illegali: per un verso, rappresentando costi fittizi, genera, per il suo autore, un profitto pari al risparmio fiscale; per altro verso è strumento idoneo a costituire in capo a soggetti giuridici disponibilità extracontabili, non di rado utilizzate per la commissione di ulteriori illeciti".

<sup>35</sup> In tal caso la giurisdizione sussiste nei limiti posti dall'art. 6 comma secondo, c.p., secondo il quale "il reato si considera commesso nel territorio dello Stato quando l'azione o l'omissione che lo costituisce è ivi avvenuta in tutto o in parte ovvero ivi si è verificato l'evento che è la conseguenza dell'azione o dell'omissione". Tale sintagma, secondo una consolidata ermeneusi della giurisprudenza di legittimità (*ex multis*: Cass. 28.10.2008, n.40287, *Ericki*, rv. 241519; Cass. 7.11.2006, n.40643, *Miraglia ed altri*, rv. 235247; Cass. 25.2.2004, n. 9558, *Ferrarese*, rv. 228390), deve essere inteso in senso naturalistico, cioè come un momento dell'*iter* criminoso che, considerato unitamente ai successivi atti commessi all'estero, integri una ipotesi di delitto tentato o consumato.

Non pare, peraltro, convincente il rilievo che le dazioni di danaro vengono effettuate proprio in ragione dell'emissione delle fatture, in quanto le dazioni di danaro non sono in rapporto sinallagmatico con le fatture (che sono emesse a fronte di prestazioni inesistenti) bensì vengono poste in essere esclusivamente al fine di costituire disponibilità extracontabili.

Le dazioni di danaro non sono sorrette da una *causa solvendi*, indubbiamente insussistente ove le fatture sia emesse a fronte di prestazioni inesistenti, bensì da una ragione giustificativa evidentemente illecita.

Il privilegio dell'autoriciclaggio, del resto, copre il flusso di ricchezza prodotto dal risparmio di imposta (il profitto del delitto di frode fiscale) non quello relativo ai trasferimenti di danaro verso il fiduciario.

La condotta di ricezione delle somme da parte del fiduciante e di gestione delle stesse parrebbe certamente riconducibile al paradigma della fattispecie di cui all'art. 648 *bis* c.p., in quanto il ricorso a tali sofisticati schemi negoziali è diretto non solo a dissimulare l'origine illegale del bene, ma anche a creare incertezza sull'identità del soggetto percettore.

Lo svolgimento delle transazioni su circuiti internazionali ed *offshore* (e, pertanto, al di fuori dei canali nazionali), del resto, è obiettivamente idoneo a dissimulare la reale identità degli autori delle transazioni economiche ed a rendere estremamente complessa la tracciabilità di tali flussi di danaro.

Secondo una consolidata ermeneusi della giurisprudenza di legittimità, del resto, integra il delitto di riciclaggio il compimento di operazioni volte non solo ad impedire in modo definitivo, ma anche a rendere difficile l'accertamento della provenienza del denaro, dei beni o delle altre utilità, attraverso un qualsiasi espediente che consista nell'aggirare la libera e normale esecuzione dell'attività posta in essere<sup>36</sup>.

La disposizione di cui all'art. 648 *bis* c.p., infatti, configurando un reato a forma libera, richiede che le attività poste in essere sul danaro, bene o utilità di provenienza delittuosa siano specificamente dirette alla sua trasformazione parziale o totale ovvero siano dirette ad ostacolare l'accertamento sull'origine delittuosa della *res*<sup>37</sup>. Ostacolare non significa, infatti, impedire in modo insormontabile, ma soltanto rendere difficile l'accertamento della provenienza della *res*<sup>38</sup>.

La giurisprudenza di legittimità è, pertanto, orientata a dare una definizione ampia del concetto di "operazione", riconoscendo che si tratta di una condotta a forma libera, limitata dal riferimento finalistico all'idoneità dell'ostacolare l'identificazione dei beni di provenienza delittuosa e dal fatto che deve trattarsi di operazioni diverse ("altre operazioni") da quelle prese in considerazione dalla prima parte della norma, cioè sostituzioni o trasferimenti di beni o di denaro.

Ne consegue che il concetto di "operazione" non richiede necessariamente una connotazione giuridico-economica o finanziaria, essendo invece unicamente richiesto che la condotta debba risolversi in ogni caso in un ostacolo all'identificazione della provenienza.

Si è, tuttavia, evidenziato che la non punibilità del tentativo nei delitti di frode fiscale sancita dall'art. 6 del D.Lgs. 74/2000 e la consumazione degli stessi al momento della presentazione della dichiarazione infedele o fraudolenta pongono la condotta di chi, anteriormente alla consumazione, compia operazioni intese ad impedire la individuazione della provenienza delle disponibilità gestite extracontabilmente "in una sorta di limbo penale"<sup>39</sup> e, pertanto, renda impossibile configurare il delitto di riciclaggio non essendo postulabile un delitto presupposto<sup>40</sup>.

<sup>36</sup> Cfr. *ex plurimis*: Cass. 18.12.2007, n. 16980, *Gocini ed altri*, rv. 239844.

<sup>37</sup> Cass. 14.10.2003, n. 47088, *Di Capua*, rv. 227731.

<sup>38</sup> Cass. 24.1.2006, n. 2818, *Caione*, rv. 232869.

<sup>39</sup> BURATTI, *op.cit.*, p.180.

<sup>40</sup> Cass. 17.3.2010, n. 14862, *P.M. in proc. Perconti*, Rv. 246967 consentirebbe di argomentare una soluzione diversa. Secondo tale sentenza il potenziale utilizzatore di documenti o fatture emesse per operazioni inesistenti concorre con

La argomentazione non è, tuttavia, condivisibile.

Il delitto di riciclaggio è, infatti, certamente configurabile ove il contribuente eserciti l'impresa in forma societaria.

Effettuare pagamenti in esecuzione di cause giustificative insussistenti e, segnatamente, criminosi integra il delitto di appropriazione indebita ai danni della società contribuente.

L'*interversio possessionis* può, infatti, essere realizzata anche mediante la cessione del bene ad un terzo operata *sine titulo*<sup>41</sup> o in esecuzione di un disegno illecito; in tali casi l'atto di disposizione delle somme di danaro si concreta in un abuso dei poteri dell'amministratore e nell'esercizio di un potere di dominio sulle somme stesse.

La condotta di appropriazione, che caratterizza il delitto di cui all'art. 646 c.p., consiste infatti non solo nell'annettere al proprio patrimonio il danaro o la cosa mobile altrui, bensì anche nel disporre arbitrariamente, *uti dominus*, sotto qualsiasi forma, in modo tale che ne derivi per il proprietario la perdita irreversibile<sup>42</sup>.

Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, del resto, sussiste il delitto di appropriazione indebita nel fatto dell'amministratore di società che, costituendo riserve di danaro extrabilancio, con gestione occulta, le distrae in favore di terzi per scopi illeciti ed estranei all'oggetto sociale ed alle finalità aziendali, così procurando ad essi un ingiusto profitto: la condotta di appropriazione, che caratterizza il delitto di cui all'art. 646 c.p., consiste infatti non solo nell'annettere al proprio patrimonio il danaro o la cosa mobile altrui, bensì anche nel disporre arbitrariamente, *uti dominus*, sotto qualsiasi forma, in modo tale che ne derivi per il proprietario la perdita irreversibile<sup>43</sup>.

Nel delitto di appropriazione indebita, inoltre, il momento consumativo coincide con quello in cui si verifica l'inversione del possesso in dominio dell'agente, vale a dire con il momento in cui quest'ultimo abbia compiuto un atto di dominio sia esso di consumazione o di alienazione della cosa, con la volontà espressa o implicita di tenere questa come propria.

Nei casi in cui a condotte di emissioni di fatture per operazioni inesistenti si associno condotte di ricezione e di gestione di ulteriori flussi di danaro è, pertanto, certamente configurabile il delitto di riciclaggio in capo al fiduciario anche prima del consumarsi dei delitti fiscali per l'annotante, in quanto il delitto presupposto deve essere ravvisato in quello di appropriazione indebita posto in essere dal contribuente ai danni della società.

---

l'emittente, secondo l'ordinaria disciplina dettata dall'art. 110 c.p., non essendo applicabile in tal caso il regime derogatorio previsto dall'art. 9 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Fattispecie in tema di sequestro preventivo in cui la Corte ha precisato che una diversa interpretazione determinerebbe una situazione di irrilevanza penale nei confronti di chi abbia posto in essere comportamenti riconducibili alla previsione concorsuale in relazione all'emissione della documentazione fittizia, non utilizzando poi le fatture per essere avvenuti gli accertamenti prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, poiché questi non potrebbe essere sanzionato né a norma dell'art. 8, a titolo di concorso, né a norma dell'art. 2, a titolo di tentativo). La sentenza rileva che una diversa interpretazione, infatti, determinerebbe una situazione di irrilevanza penale nei confronti di chi abbia posto in essere comportamenti riconducibili alla previsione concorsuale in relazione alla emissione della documentazione fittizia e che non abbia poi utilizzato le fatture per un mero accidente (accertamenti effettuati prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione). In tal caso infatti il soggetto, pur avendo concorso nella emissione delle fatture inesistenti con un ruolo di primaria rilevanza (ad es. come istigatore) non verrebbe sanzionato né D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 8 (a titolo di concorso), né D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 2 a titolo di tentativo (essendo questo escluso espressamente dall'art. 6).

<sup>41</sup> Cass. 21.1.1994, n. 2337, *Nardecchia*, Rv.197574.

<sup>42</sup> Si veda *ex plurimis*: Cass. 4.4.1997, n. 5136, *Bussei*, rv. 208059.

<sup>43</sup> Cass. 4.4.1997, n. 5136, *Bussei*, rv. 208059. In applicazione di tale principio la Corte ha ritenuto sussistente il delitto di appropriazione indebita nel caso di un amministratore di società di capitali il quale, omettendo l'annotazione, la fatturazione e l'iscrizione a bilancio di una quota dei ricavi d'impresa, aveva creato riserve occulte utilizzate per pagare, tra l'altro, politici ed amministratori che gestivano appalti pubblici ed ufficiali della Guardia di finanza corrotti o concussori.

***Dr. Fabrizio D'Arcangelo***  
*Giudice per le Indagini Preliminari*  
*del Tribunale di Milano*