

QUESTIONI APERTE

Autoriciclaggio- Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte

La decisione

Autoriciclaggio - Risparmio di imposta - Nozione di “altra utilità” - Sussistenza (C.p. art. 648-ter.1).

In tema autoriciclaggio, il provento del reato presupposto può consistere non solo in un incremento del patrimonio, ma anche in un risparmio di spesa quale quello derivante dall’omesso pagamento delle imposte dovute all’Erario, poiché in tal caso il patrimonio dell’agente ne riceve pur sempre un vantaggio economicamente apprezzabile.

Autoriciclaggio - Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte - Concorso apparente di norme - Esclusione (C.p. artt. 15, 648-ter.1; D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 11).

In tema di rapporti tra autoriciclaggio e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, non sussiste in astratto un concorso apparente di norme. Tuttavia, ai fini dell’effettivo concorso materiale fra i due delitti, è necessario che il giudice accerti in concreto la sussistenza, sotto il profilo naturalistico, di una condotta autoriciclatoria ulteriore rispetto a quella costituente la mera sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

CASSAZIONE PENALE, SEZIONE SECONDA, 24 febbraio 2020 (ud. 27 novembre 2019), DE CRESCIENZO, *Presidente* - MESSINI D’AGOSTINI, *Estensore* - CORASANITI, *P.G.* (diff.) - Banchi e altri, *ricorrenti*.

**Autoriciclaggio e cosiddetto “risparmio di imposta”:
per la Cassazione, la nozione di “altra utilità” va interpretata estensivamente**

La sentenza affronta due punti problematici: da un lato, la nozione di “altra utilità” ai fini dell’autoriciclaggio, in relazione alla quale la Corte precisa che il provento del reato presupposto può consistere non solo in un incremento “positivo” del patrimonio, ma anche in un risparmio di spesa quale quello derivante dall’omesso pagamento delle imposte dovute all’Erario; dall’altro lato, l’eventuale concorso apparente di norme tra l’autoriciclaggio ex art. 648-ter.1. c.p. e la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte ex art. 11, D.Lgs. n. 74/2000, ove la Corte precisa che, in astratto, i due delitti possono concorrere, purché sussista, sotto il profilo naturalistico, una condotta autoriciclatoria ulteriore rispetto a quella costituente la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte.

The judgement deals with two problems. The notion of “other utility” of self-laundering: the Court specifies that the unlawful profit of self-laundering can consist not only in a “positive” patrimonial increase, but also in a “cost saving” such as tax evasion; on the other hand, the ruling deals with the possible “bis in idem” between self-laundering (pursuant to art. 648-ter.1. of the Italian Penal Code) and fraudulent tax evasion (pursuant to art. 11, Legislative Decree no. 74/2000), according to which the Court specifies that, abstractly, the two crimes can concur when, from a naturalistic point of view, there is a self-laundering behaviour which is further than that which constitutes the fraudulent tax evasion.

SOMMARIO: 1. Il caso oggetto di giudizio e i problemi giuridici sottesi. – 2. La nozione di “altre utilità” ai fini dell’autoriciclaggio: il problema del c.d. “risparmio di imposta”.

1. *Il caso oggetto di giudizio e i problemi giuridici sottesi.* La corte di Cassazione, in sede di ricorso cautelare reale, si è occupata di alcuni interessanti aspetti relativi al delitto di autoriciclaggio *ex art. 648-ter.1. c.p.*, nonché ai rapporti tra quest’ultima fattispecie e il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte *ex art. 11, D.Lgs. n. 74/2000*.

Il caso *sub iudice* riguardava un imprenditore il quale, con l’ausilio di suoi collaboratori di fiducia e di c.d. “prestanome”, aveva compiuto atti asseritamente fraudolenti su beni di numerose società che, nel frattempo, avevano omesso di versare le imposte dovute, rendendo in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva da parte dell’Erario; gli stessi soggetti, poi, avevano costituito nuove e apposite società, le cui quote o cariche di amministratore erano state fittiziamente intestate a familiari e amici compiacenti, società le quali proseguivano l’attività già svolta in diversi settori, illecitamente reimpiegando o trasferendo beni e utilità delle precedenti società, poste nel frattempo in liquidazione e trasferite in sedi non rintracciabili.

Veniva, dunque, disposto un sequestro preventivo finalizzato alla confisca diretta e per equivalente, in relazione ai reati di cui agli artt. 648-ter c.p. (*Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita*), 648-ter.1. c.p. (*Autoriciclaggio*) e art. 11, D.Lgs. n. 74/2000 (*Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*), sequestro poi confermato dal tribunale del riesame.

Proponevano ricorso per Cassazione gli indagati, sollevando, *inter alia*, le seguenti doglianze: da un lato, fra i delitti di autoriciclaggio e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte sussisterebbe un concorso apparente *ex art. 15 c.p.*, così che il principio del *ne bis in idem* sostanziale impedirebbe l’applicazione cumulativa di entrambe le fattispecie; dall’altro lato, nel caso *de quo* non sussisterebbe l’elemento della “utilità” oggetto dell’allegata condotta autoriciclatoria, in quanto un semplice “risparmio di spesa” – nella specie, il risparmio derivante dall’omesso adempimento di obbligazioni tributarie – non potrebbe integrare le “altre utilità” menzionate dall’art. 648-ter.1. c.p.

A fronte del primo quesito, la Suprema Corte ha statuito che tra autoriciclaggio e sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non sussiste, già solo in astratto, un concorso apparente di norme: infatti, le due fattispecie presentano condotte tipiche, beni materiali oggetto di reato, nonché tipologie e strutture di dolo non sovrapponibili fra loro. Il problema *de quo*, dunque, si pone non già in astratto, bensì in concreto, nel senso che, ai fini dell’effettivo con-

corso fra i due delitti, è necessario che il giudice accerti in concreto la sussistenza, sotto il profilo naturalistico, di una condotta autoriciclatoria *ulteriore* rispetto a quella costituente la pura sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte. Siccome nell'ordinanza impugnata mancava un approfondimento specifico su tale aspetto, i giudici di legittimità hanno ritenuto di annullare con rinvio il provvedimento medesimo per nuovo esame.

Tale decisione del supremo collegio appare interamente condivisibile e, dunque, non meritevole di uno speciale approfondimento critico: infatti, sia che si aderisca alle tesi c.d. "sostanzialistico-concrete", le quali ravvedono il *discrimen* fra concorso apparente e concorso reale di norme nella omogeneità di "bene giuridico tutelato"¹ o, per altro verso, nella "medesima situazione di fatto"², ovvero alle tesi "logico-formali", che individuano tale *discrimen* attraverso il solo confronto astratto tra fattispecie incriminatrici, appare evidente che l'autoriciclaggio e la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte non intrattengono una siffatta relazione di concorso apparente.

Dette disposizioni, infatti, proteggono beni giuridici radicalmente eterogenei: se, infatti, l'art. 11, D.Lgs. n. 74 del 2000 tutela chiaramente i soli interessi finanziari dell'Erario, l'art. 648-ter.1. c.p. è invece una disposizione che non presenta alcun collegamento immediato e imprescindibile con la materia fiscale, posto che i beni giuridici ad essa sottesi sono tutt'altri, vale a dire il patrimonio in generale, l'ordine economico, la libera concorrenza e la corretta amministrazione della giustizia³. Solo *per accidens* può, dunque, accadere che

¹ Cfr. FLORIAN, *Trattato di diritto penale. Parte Generale*, I, Milano, 1934, 194 («Il criterio per determinare la medesima materia è pur sempre l'oggetto (giuridico) del reato»); BETTIOL, *Diritto penale*, Padova, 1982, 652; FERRARI, *Concorso di leggi e concorso di reati nel codice penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1933, 540; SABATINI, *Il reato specifico nel sistema di concorso di norme giuridiche*, in *La scuola pos.*, 1932, 194; SPIEZIA, *Il reato progressivo*, Udine, 1937, 57; JANNITTI PIROMALLO, *Corso di diritto criminale*, Roma, 1932, 37; ID., *Relazione al progetto definitivo*, I, 131; PETRONE, *Il principio di specialità nei rapporti tra millantato credito e truffa*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1963, 161. In parte differente, ma comunque tesa ad una nozione "materiale" di specialità, è la tesi di A. MORO, *Unità e pluralità di reati. Principi*, II ed., Padova, 1954, 59 e ss.; cfr. anche MUSCATIELLO, *Pluralità e unità di reati. Per una microfisica del molteplice*, Padova, 2002, 384-385. Per una specialità conformata non tanto immediatamente al bene giuridico tutelato quanto, più ampiamente, agli scopi di tutela della norma, cfr. PAGLIARO, voce *Concorso di norme (dir. pen.)*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 549 ss.

In giurisprudenza, fra tutte, Cass. pen., Sez. V, 28 febbraio 1995, in *Dir. pen. proc.*, 1995, 945 ss., con nota di PITTARO, *Indebito utilizzo di una carta di credito e truffa: concorso di reati o concorso apparente?*, Cass. pen., Sez. II, 17 novembre 1992, in *Foro it.*, 1993, II, 564; Cass. pen., 6 ottobre 1964, in *Giust. pen.*, 1965, II, 205; Cass. pen., 13 febbraio 1960, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1963, 154, con nota di PETRONE, *Il principio di specialità nei rapporti tra millantato credito e truffa*.

² Cfr., con differenti sfumature, DELITALA, *Concorso di norme e concorso di reati*, in *Riv. it. dir. pen.*, 1934, 109; ANTOLISEI, *Sul concorso apparente di norme*, in *Riv. it. dir. pen.*, 1948, 1 ss.

³ Fra tutti, PARODI (a cura di), *Diritto penale dell'impresa*, Milano, 2017, 435; in giurisprudenza, cfr.

un fatto di autoriciclaggio comprometta *immediatamente* l'interesse dello Stato al pagamento dei tributi, probabilmente solo allorquando il reato-presupposto integri, in concreto, un illecito fiscale.

Stando, poi, al raffronto "astratto" tra le due fattispecie in questione⁴, esse presentano chiaramente strutture normative e di tipicità ben differenti: né il loro elemento oggettivo né quello soggettivo, a ben vedere, si pone tecnicamente in un rapporto di *species ad genus*, così che tra le medesime non può dirsi sussistente un concorso apparente ai sensi dell'art. 15 c.p.

Sul punto, dunque, la decisione della Suprema Corte appare pienamente condivisibile e non necessita di un particolare approfondimento.

Quanto poi al secondo quesito - e cioè se anche il "risparmio fiscale" possa integrare quella utilità del reato-presupposto suscettibile di essere oggetto di autoriciclaggio - la Corte di Cassazione ha ritenuto di aderire all'orientamento maggioritario secondo cui anche l'omesso pagamento di imposte dovute all'Erario è condotta che genera un vantaggio economicamente apprezzabile, vantaggio poi suscettibile di essere dunque "autoriciclato" da parte del soggetto agente.

Tale secondo versante, piuttosto, merita di essere adeguatamente meditato ed approfondito, in quanto foriero di non poche criticità.

2. La nozione di "altre utilità" ai fini dell'autoriciclaggio: il problema del c.d. "risparmio di imposta". Al fine di esaminare e dirimere la seconda questione sollevata dai ricorrenti, la Suprema Corte si limita brevemente a richiamare l'orientamento secondo il quale la locuzione "altre utilità", già presente nel reato di riciclaggio e poi riproposta nella nuova fattispecie di autoriciclaggio,

Cass., Sez. un., 27 febbraio 2014, Iavarazzo, parte motiva.

⁴L'art. 11, D.Lgs. n. 74/2000, così recita:

«1. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva [...].

2. È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila [...].».

L'art. 648-ter.1. c.p., invece, punisce con la reclusione da due a otto anni e la multa da euro 5.000 a euro 25.000 «chiunque, avendo commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impiega, sostituisce, trasferisce, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa».

sarebbe talmente ampia che in essa «[dovrebbero] farsi rientrare tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. Così interpretata la locuzione "altre utilità", è chiaro che in esse devono farsi rientrare non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente ma anche tutto ciò che costituisca il frutto di quelle attività fraudolente a seguito delle quali si impedisce che il patrimonio s'impoverisca»⁵.

Tale principio viene oggi condiviso dal collegio, il quale aderisce anche al più recente orientamento secondo cui, in tema di autoriciclaggio, «il provento del reato presupposto può consistere non solo in un *incremento* del patrimonio ma anche in un *risparmio* (omesso pagamento delle imposte dovute) in quanto, comunque, il patrimonio dell'agente ne riceve un vantaggio economicamente apprezzabile»⁶.

A fronte di tali regole di diritto, seppur nella limitata economia del presente commento, è opportuno formulare alcune precisazioni critiche in merito alle opposte tesi interpretative formulate *in subiecta materia*.

La soluzione al quesito⁷ - se cioè anche il "risparmio di spesa" possa integrare quel *provento di delitto* poi suscettibile di essere riciclato e autoriciclato - sembra anzitutto dipendere dall'adesione ad una nozione, per così dire, dinamica ovvero statica del provento di reato: la concezione dinamica della "provenienza" «ne esalta i connotati intrinsecamente coordinati al completamento di "moto da luogo" (introdotto dalla preposizione "da" [contenuta nell'art. 648-ter.1. c.p.]», facendovi rientrare «un flusso di ricchezza illecita proveniente dall'esterno e incamerata dal riciclatore che vi opera mediante sostituzione, trasferimento o altre operazioni»⁸, con la conseguenza di esclu-

⁵ Cass., Sez. II, 17 gennaio 2012, Gallo, in *Mass. Uff.*, n. 252701, qui citata nelle sue motivazioni.

⁶ Cass., Sez. II, 1° marzo 2019, Cera, non massimata, qui citata nelle sue motivazioni (corsivi nostri).

⁷ Cfr. sul punto MAUGERI, *L'autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, in MEZZETTI, PIVA, *Punire l'autoriciclaggio. Come, quando e perché*, Torino, 2016, 101 ss.

⁸ CASTALDO, NADDEO, *Il denaro sporco - Prevenzione e repressione nella lotta al riciclaggio*, Padova, 2010, 155. Cfr. la sentenza a Sezioni Unite nel caso "Fisia-Impregilo" (Cass., Sez. un., 17 giugno 2010, n. 35748: «Anche in questo caso il Tribunale del riesame ha operato una indebita equiparazione tra pretesa risarcitoria e profitto di reato, inteso nel senso indicato dalle Sezioni unite. Infatti, la somma in questione altro non è se non la spesa autonomamente sostenuta dalla pubblica amministrazione per far fronte alle gravi difficoltà emerse durante l'esecuzione del contratto e rappresenta l'eventuale danno che la condotta delle società ricorrenti ha cagionato all'amministrazione nel campo dello smaltimento dei rifiuti, rendendo necessario l'intervento straordinario del Commissariato di Governo, ma non può sostenersi che corrisponda al profitto del reato, in quanto il pregiudizio economico cagionato alla controparte contrattuale non equivale ad un incremento patrimoniale conseguito dalle società ricorrenti quale diretta e immediata conseguenza del reato presupposto. Con il comportamento inadempiente le società ricorrenti hanno potuto cagionare un danno alla pubblica amministrazione, ma non può dirsi che al

dere la configurabilità del riciclaggio in relazione all'illecito risparmio di imposta. Viceversa, la concezione statica «pone in rilievo il nesso di provenienza “in senso economico”, conferendovi il significato di derivazione causale dall'attività delittuosa, nella quale l'arricchimento (ovvero, il mancato depauperamento) ritroverebbe la sua origine e collocazione»⁹; secondo tale prospettiva, non si dovrebbe interpretare in maniera troppo rigida il concetto di “provenienza” ex art. 648-ter.1. c.p., in quanto esso andrebbe sempre «adatta[to] alle caratteristiche dei reati-presupposto, molteplici ed eterogenei e non certo il contrario»¹⁰.

Gli argomenti addotti da chi intende escludere il riciclaggio in relazione al “risparmio fiscale” sono molteplici: anzitutto, si osserva che le utilità oggetto di un mancato esborso sono e rimangono geneticamente *confuse* nel complesso patrimoniale del soggetto detentore¹¹, e non hanno una provenienza intrinsecamente illecita, in quanto ben possono derivare da attività del tutto autorizzate come un impiego di lavoro subordinato o un'impresa commerciale¹².

La tesi contraria fa leva sul fatto che la nozione di “altre *utilità* provenienti da delitto”, affiancata al denaro e ai beni all'interno degli artt. 648-*bis* e segg. c.p.,

danno prodotto corrisponda automaticamente un profitto da queste realizzato. Per danno, come fatto giuridico, si intende un nocumento o un pregiudizio ovvero un'alterazione di una situazione nell'ambito della sfera di interessi altrui e l'art. 185 c.p. prevede espressamente che ogni reato che cagioni un danno, patrimoniale o non patrimoniale, obbliga il colpevole al risarcimento. Nel caso di specie, la somma di Euro 99.092.457,23, così come rappresentata nella stessa ordinanza impugnata, potrà costituire, sulla base di prove adeguate, la pretesa risarcitoria della parte pubblica rispetto alla condotta illecita posta in essere dalle società, ma non può ritenersi profitto del reato, in quanto il danno non si è tradotto anche in un vantaggio patrimoniale direttamente scaturente dal reato. D'altra parte, deve anche escludersi che il valore della somma in questione possa rientrare nella nozione di profitto inteso come “risparmio di spesa”, in quanto le stesse Sezioni unite hanno avuto modo di precisare che tale concetto presuppone un ricavato comunque introitato, che non venga decurtato dei costi che si sarebbero dovuti sostenere: secondo questa interpretazione per poter parlare di profitto come risparmio di spesa conseguito sarebbe stato necessario individuare un risultato economico positivo concretamente determinato dalla contestata condotta di truffa, situazione che non si riscontra nella specie, in cui non vi è stato alcun introito da parte delle società indagate»).

⁹ COSTANZO, *Il riciclaggio di disponibilità di provenienza illecita*, in DI AMATO (a cura di), *Trattato di diritto penale dell'impresa. I reati del mercato finanziario*, IX, Padova, 2007, 518.

¹⁰ *Ibidem*, 529.

¹¹ TROYER, CAVALLINI, *Apocalittici o integrati? Il nuovo reato di autoriciclaggio: ragionevoli sentieri ermeneutici all'ombra del “vicino ingombrante”*, in *Dir. pen. cont.*, 23 gennaio 2015, 17; LIGUORI, *Rapporti tra condotte principali e reato-presupposto*, in *Riciclaggio e reati connessi nell'intermediazione mobiliare*, a cura di Manna, Torino, 2000, 103 ss.; G. PECORELLA, voce *Ricettazione (Diritto penale)*, in *Nuov. Dig. Ita.*, XV, Torino, 1968, 943.

¹² FAIELLA, *Riciclaggio e crimine organizzato transnazionale*, Milano, 2009, 68.

è volutamente ampia e onnicomprensiva, così che anche solo un risparmio di spesa sembrerebbe rientrare all'interno di tale perimetro¹³.

Ebbene, a fronte delle più disparate opinioni giuridiche in tale materia, cercheremo ora di tratteggiare la possibile via per un *respondeo* il più possibile razionale e aderente al dato normativo.

Al fine di escludere che il risparmio di spesa costituisca una utilità *proveniente* dal delitto tributario, come tale suscettibile di essere autoriciclata ai sensi dell'art. 648-ter.1. c.p., parrebbe – sottolineiamo *parrebbe* – a prima vista necessario dimostrare che tale voce economica non costituisca né prodotto, né prezzo, né profitto di reato, *species* che sono solite essere unificate sotto il *genus* del “provento” di reato.

Ora, che il “risparmio” non costituisca tecnicamente prodotto o prezzo del delitto tributario pare cosa evidente; maggiormente problematico pare escludere che il risparmio integri una forma di *profitto*. Ad esempio, è pur vero che, in tema di truffa, si esclude che possa integrare il delitto *de quo* il semplice conseguimento di un risparmio di natura economica, ma ciò vale solo in quanto la fattispecie *ex art.* 640 c.p. contempla, quale elemento implicito, l'atto di disposizione patrimoniale, atto che risulta perlopiù assente allor-

¹³ Cass., Sez. II, 17 gennaio 2012, n. 6061, in *Mass. Uff.*, n. 252701 – 01: «Soltanto le contravvenzioni ed i delitti colposi non possono costituire il presupposto di quello di riciclaggio; ne consegue che tutti i delitti dolosi, e quindi anche quello di frode fiscale, sono idonei a fungere da reato presupposto del riciclaggio (la Corte Suprema ha precisato che il riferimento dell'art. 648-*bis* cod. pen. alle “altre utilità” ben può ricomprendere il risparmio di spesa che l'agente ottiene evitando di pagare le imposte dovute, poiché esso produce un mancato decremento del patrimonio che si concretizza in una utilità di natura economica)». Nelle motivazioni si legge: «L'evoluzione storica della norma in esame, infatti, ha messo in evidenza come il legislatore, con le due riforme, abbia ampliato non solo il numero dei reati presupposto, ma anche la condotta incriminabile e lo stesso oggetto del reato, passando dalla semplice sostituzione di “denaro o valori” alla sostituzione o trasferimento “di denaro, beni o altre utilità”. Con tale amplissima ed ellittica formula, è del tutto evidente che il legislatore ha inteso colpire, con il delitto di riciclaggio, ogni vantaggio derivante dal compimento del reato presupposto, tant'è che ha adoperato la locuzione “altre utilità” come una sorta di clausola di chiusura rispetto al “denaro e beni”, proprio per evitare che potessero sfuggire dalle maglie della repressione penale utilità (qualunque esse fossero) derivanti dal reato presupposto e delle quali l'agente, grazie all'attività di riciclaggio posto in essere da un terzo, potesse usufruirne. In altri termini, la locuzione “altre utilità” è talmente ampia che in esse devono farsi rientrare tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. Così interpretata la locuzione “altre utilità”, è chiaro che in esse devono farsi rientrare non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente ma anche tutto ciò che costituisca il frutto di quelle attività fraudolente a seguito delle quali si impedisce che il patrimonio s'impoverisca: il che è quanto accade quando viene perpetrato un reato di frode fiscale a seguito del quale l'agente, evitando di pagare le imposte dovute, consegue un risparmio di spesa che si traduce, in pratica, in un mancato decremento del patrimonio e, quindi, in una evidentissima e solare utilità di natura economica». Cfr. Cass., Sez. V, 10 novembre 2011, n. 1843, in *Mass. Uff.*, n. 253480 – 01.

quando il soggetto attivo consegua dalla condotta (pur) fraudolenta un semplice mancato esborso, e non già una nuova utilità da introitarsi¹⁴. Nei reati tributari, invece, sussiste l'illecito per il sol fatto che, a fronte della condotta tipica via via descritta dalle rispettive fattispecie incriminatrici, il contribuente *ometta* di versare all'Erario una determinata somma dovuta, senza ovviamente la necessità che il Fisco compia alcun atto di disposizione in favore del contribuente evasore.

Si tratta allora di comprendere se il denaro che il delinquente evasore “risparmia” in virtù dell'illecito finanziario costituisca a tutti gli effetti “provento di delitto” ai fini degli artt. 648-*bis* e segg. c.p.

Orbene, che gli importi evasi *ex delicto* costituiscano profitto del reato fiscale, suscettibile come tale di essere confiscato, non pare cosa revocabile in dubbio; e su ciò, dunque, non ci soffermiamo.

Il punto è che, ora, ai fini della presente disamina, non si tratta di stabilire se il risparmio generato dal reato-presupposto integri un profitto suscettibile di confisca – cosa, come detto, assodata –, bensì se esso integri altresì quel “provento di delitto non colposo” suscettibile di essere riciclato o autoriciclato.

A ben vedere, infatti, i due aspetti operano su due piani sì intersecati, ma comunque differenti fra loro: un conto è la confisca del profitto del reato-presupposto, confisca la quale è misura patrimoniale che ha lo scopo di rimuovere dalla sfera del soggetto agente *qualsiasi* traccia di arricchimento derivante dal fatto illecito (secondo il brocardo *Ex malitia nemo commodum habere debet* o, più prosaicamente, *Il delitto non paga*); un altro conto è individuare la nozione di “profitto-provento” ai fini del riciclaggio, nozione che dovrà essere calibrata e commisurata non più alla finalità totalmente recuperatoria propria della confisca, ma, questa volta, allo specifico fatto tipico di cui agli artt. 648-*bis* e segg. c.p., i quali prevedono ben precise condotte quali il *sostituire*, il *trasferire*, l'*impiegare in attività economiche* il provento di delitto non colposo¹⁵. Ecco, allora, che anche la nozione di “altra utilità” di cui alle menzionate disposizioni incriminatrici non può essere interpretata e ricostruita come fosse una “monade isolata” rispetto al rimanente fatto tipico, ma do-

¹⁴ Cass., Sez. II, 13 febbraio 2015, n. 9951, *Mass. Uff.*, n. 263161- 01; Cass., Sez. II, 24 marzo 2009, n. 17472, *Mass. Uff.*, n. 244349 - 01.

¹⁵ Diverso sarebbe stato se, nell'introdurre i reati di riciclaggio, il legislatore avesse malauguratamente optato per una dizione normativa ancor più generica quale “l'avvantaggiarsi di una utilità altrui”. Siccome, invece, si è correttamente preferita una definizione più precisa delle condotte illecite, anche per evidenti finalità di frammentarietà ed *extrema ratio*, non è possibile oggi estendere il fatto tipico di cui agli artt. 648-*bis* e segg. c.p., a tal punto da ricomprendervi ipotesi e fattispecie concrete ivi non espressamente richiamate.

vrà essere necessariamente coordinata all'*intera* rete del *Tatbestand*: sarà dunque “altra utilità”, a tal fine, solo quella suscettibile di essere oggetto delle condotte tipiche – sostituire, trasferire, impiegare in attività economica – e dunque solo quel bene o quel diritto che, anzitutto, sia il risultato *estrinseco* del delitto presupposto e non sia, invece, un’entità ad esso *preesistente* e confusa nel patrimonio dell’agente, e che, in secondo luogo, sia *ex se* suscettibile di distaccarsi dal patrimonio del dante causa – o di subire una trasformazione “tipica” – per il tramite di una delle condotte tassativamente descritte dalla fattispecie legale.

Tant’è che, ad esempio, nessuno avrebbe mai l’ardire di ipotizzare un riciclaggio o un autoriciclaggio in relazione ad una utilità di natura... “sessuale” o “morale”; eppure, ad esempio in tema di concussione, fra le *utilità* – stesso sostantivo, dunque – di cui all’art. 317 c.p., la giurisprudenza e la dottrina non hanno faticato a ricomprendere anche i favori di natura sessuale, favori che non sono, invece, certo compatibili con le condotte tipiche di cui agli artt. 648-*bis* e segg. c.p.

Ciò sta a significare che la nozione generica ed equivoca di “utilità” va interpretata caso per caso, secondo la struttura della singola fattispecie incriminatrice all’interno della quale essa venga calata e, in particolar modo, alla luce delle specifiche caratteristiche della condotta tipica e dell’evento tipico di cui all’incriminazione legale.

Non è allora una casualità che, quando il legislatore del 1930 scolpì la fattispecie della ricettazione, ricomprese fra i proventi “ricettabili” solo il “denaro o cose provenienti da un qualsiasi delitto”; tale selezione normativa non appare affatto casuale e arbitraria, in quanto essa era il diretto corollario del *modo* con cui era stata contestualmente descritta la condotta tipica all’interno dell’art. 648 c.p.: infatti, solo in relazione al “denaro” e alle “cose” – cioè ai corpi concreti e materiali – apparivano configurabili e visivamente “immaginabili”¹⁶ le condotte dell’acquistare, ricevere, occultare, o dell’intromettersi nel fare acquistare, ricevere od occultare.

D’altra parte, la ricettazione, come ben noto, trova il proprio emblematico prototipo nella ricezione illecita della *res furtiva*, e non a caso l’art. 624 c.p. ammette solamente il furto della “cosa mobile altrui” e, al più, della energia elettrica; ma non certo il furto di diritti di credito, di mere aspettative (pur

¹⁶ Per la funzione “speciale” – nel senso di “iconica” e immaginativa – della fattispecie penale, si rinvia all’interessante e affascinante studio di PAPA, *Fantastic voyage. Attraverso la specialità del diritto penale*, Torino, 2019, II ed., *passim*.

giuridicamente tutelate), di avviamento aziendale, di *know-how* o di altre utilità genericamente contemplate dall'ordinamento.

Ecco allora che l'inserimento "a cascata", nelle nuove fattispecie di cui agli artt. 648-*bis*, 648-*ter* e 648-*ter*.1. c.p., della nuova dizione "altre utilità" ha rappresentato un evidente caso di virtualizzazione e volatilizzazione dei nuovi precetti penali per così dire "artificiali", in quanto posti a tutela di beni giuridici sempre più sofisticati e impalpabili¹⁷; virtualizzazione che non gioca affatto un buon ufficio ai principi generali del diritto penale, dalla legalità-tassatività, all'offensività finanche alla stessa colpevolezza, poiché finisce per sfilacciare sempre più i contorni del *Tatbestand*, sganciando il medesimo dalla sfera reale ed "empirica" del mondo concreto, sino ad affidare il giudizio di tipicità ad incerte valutazioni ideali – quando non *ideologiche* – ormai prive di riscontro nella sicura realtà dei fatti.

La facile obiezione potrebbe allora tornare in mente: come mai il "risparmio di spesa" può essere sì confiscato quale profitto del reato tributario presupposto, ma non può essere al contempo configurato come "provento" suscettibile di riciclaggio e autoriciclaggio? A tale interrogativo ci pare di avere proposto una possibile risposta, affermando che non tutti i "profitti" di delitto sono poi *ipso jure* suscettibili di riciclaggio, sempre e comunque, ma solo quelli che, costituendo un immediato e diretto arricchimento per il soggetto agente, da intendersi come locupletazione materiale *prima non sussistente*, sono poi suscettibili di essere "immaginati" come "cose" oggetto di autonome condotte di ricezione, sostituzione, acquisto, impiego, e così via.

In tale prospettiva, come ben osservato in Dottrina, «il denaro non ceduto al fisco attraverso una frode o un altro reato fiscale non *proviene* dal delitto ma *preesiste* ad esso: il delitto consente in questo ultimo caso di evitare una giusta perdita, non di ottenere un guadagno ingiusto»¹⁸: d'altra parte, in una attività (ad esempio) di impresa, in cui alcuni denari vengano reinvestiti in operazioni commerciali o finanziarie, come mai si potrà distinguere fra le risorse rivenienti da una ipotetica evasione fiscale e quelle normalmente prodotte dalla lecita attività aziendale, stante il noto principio della "confusione" che regge la detenzione del denaro e delle altre cose fungibili?

Poniamo il caso – cambiando materia, ma a parità di principio – di un malavitoso che sia debitore di mille euro nei confronti di un suo creditore: egli, con comportamento intimidatorio e valendosi dell'appartenenza ad un'associazione criminale, costringe il creditore a non riscuotere la somma

¹⁷ *Ibidem, passim.*

¹⁸ ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, in *Dig. Pen.*, IV ed., XII, Torino, 1997, 211.

citata e a rinunciare così al suo recupero. In tal caso, certamente si potrà dire integrata la fattispecie di cui all'art. 629 c.p., la quale menziona, nel proprio fatto tipico, anche il costringere taluno a fare *o ad omettere* qualche cosa; e fors'anche il menzionato profitto illecito potrà essere oggetto di confisca. Ma se, poi, il soggetto estorsore disporrà delle somme "non versate" al proprio creditore, ad esempio cedendole a terzi o impiegandole in attività economiche, egli non potrà certo rispondere di autoriciclaggio, né il terzo percettore risponderà di riciclaggio o ricettazione.

L'esemplificazione potrebbe estendersi ad ogni altro caso in cui, da un qualsivoglia delitto, non derivi un positivo incremento del patrimonio del soggetto attivo ma, solamente, un *mancato decremento* dello stesso; ad esempio, un utente della strada evita l'irrogazione di una sanzione a suo carico, minacciando la Polizia Stradale di un male ingiusto. La somma da lui risparmiata non potrà certo essere riciclata e tantomeno... autoriciclata!

D'altra parte, già da tempo la migliore Dottrina¹⁹ ha fatto notare come i delitti di ricettazione, riciclaggio, e le figure contigue, presuppongano che l'oggetto della condotta illecita di cui agli artt. 648 e segg. c.p. *provenga letteralmente* dal reato presupposto: così che, ad esempio, se un soggetto appone un determinato marchio contraffatto su merce di provenienza lecita, i successivi atti dispositivi non dovrebbero integrare né la ricettazione né altri illeciti analoghi, poiché l'apposizione del marchio, pur abusiva, non rende la merce in sé *proveniente da delitto*: infatti, ciò che deriva immediatamente dal delitto è solo il "surplus" di valore che gli oggetti acquistano illecitamente a seguito dell'impressione del marchio, surplus che integra solo un "differenziale economico", ma non un'autonoma *res* suscettibile di divenire oggetto dei reati *ex* artt. 648 e segg. c.p.

La prova di quanto sin qui argomentato, e cioè del fatto che "profitto confiscabile" e "profitto riciclabile" siano due nozioni talvolta eccentriche, è evidente: mentre la confisca può operare anche "per equivalente", non può certo esistere un fatto di riciclaggio e autoriciclaggio "per equivalente". Se, ad esempio, il colpevole di truffa, con il provento pecuniario del reato, acquista un immobile e poi lo rivende, andrebbe tendenzialmente esclusa la possibilità di configurare il riciclaggio in capo al terzo acquirente (l'immobile non è *provento di truffa*, se non in via assolutamente indiretta e mediata) nonché l'autoriciclaggio in capo allo stesso venditore in relazione al prezzo conseguito con la vendita; ciò ovviamente a meno che il terzo non sia in malafede e non

¹⁹ PAPA, *La vendita di prodotti con marchi contraffatti: spunti sui rapporti tra ricettazione e norme disciplinanti la circolazione di "cose illecite"*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, 715 ss.

si configuri in concreto, ad esempio, una interposizione fittizia. Come rilevato in Dottrina, infatti, «*provenire* dovrebbe essere inteso come riferito a un legame preciso fra delitto e arricchimento»²⁰; e non tutte le utilità che, indirettamente, derivino da un reato compiuto in precedenza possono dirsi, *tout court*, “provento di delitto”, secondo una improbabile catena all’infinito la quale, soprattutto dopo l’introduzione del delitto di autoriciclaggio, rischierebbe di rimanere senza capo né coda finale, contro ogni elementare principio - fra tutti - di certezza del diritto.

Ciò dimostra che il “profitto” ai fini della confisca e il “profitto-provento” ai fini del riciclaggio e dell’autoriciclaggio non sono due nozioni perfettamente sovrapponibili: non tutto ciò che è per legge confiscabile, in quanto profitto del reato-presupposto, può essere *ipso jure* suscettibile di autoriciclaggio, ma solo quell’incremento patrimoniale che, anzitutto, non preesistesse al reato-presupposto e, di converso, sia stato generato *ex novo* dallo stesso, e il quale, in secondo luogo, sia suscettibile di esser fatto oggetto delle condotte tipiche ben identificate all’art. 648-ter.1. c.p.

GABRIELE CIVELLO

²⁰ ZANCHETTI, voce *Riciclaggio*, cit., 211.