

Il nuovo reato di autoriciclaggio su “base fiscale”

di Fabio Ciani*

L'introduzione del reato di autoriciclaggio nell'ambito della “voluntary disclosure” reca con sé l'effetto deteriore di far rivivere la responsabilità amministrativa degli enti anche per i reati fiscali, esclusi invece dall'elencazione di quelli presupposto della responsabilità “de qua”. Si vuole dire che, verificati i collegamenti indiretti con le sanzioni penali tributarie, una evasione, ovvero la sua verosimile “consumazione” endosocietaria (pagamenti in nero dei dipendenti e fornitori), genera una doppia incriminazione sui vertici apicali delle società per il reato-presupposto fiscale e per quello extrafiscale di autoriciclaggio, unitamente ad una “coda” da responsabilità amministrativa da D.Lgs. n. 231/2001 per la società rappresentata.

L'art. 3, comma 3, Legge 15 dicembre 2014, n. 186¹, ha introdotto nel nostro ordinamento - all'art. 648-ter.1 c.p. - il delitto di autoriciclaggio e, attraverso un'estensione dell'art. 25-octies, D.Lgs. n. 231/2001, ha inserito tale figura tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti. Vedremo diffusamente *infra* sul perimetro della norma *de qua* ovvero i profili oggettivi: il requisito modale del nuovo autoriciclaggio.

Il nuovo reato di autoriciclaggio

L'introduzione del reato nell'ambito della legislazione premiale della *voluntary disclosure* (Legge n. 186/2014) - voluta dal nostro legislatore al fine di una regolarizzazione “universale”, fiscale ed extrafiscale, anche nell'ottica dell'istituendo autoriciclaggio, dei patrimoni *offshore* - ne condivide le finalità endotributarie. Si vuole dire che differire l'introduzione del delitto di autoriciclaggio, ossia portarlo dopo la parentesi della *voluntary disclosure*, avrebbe de facto rigenerato contestazioni da autoriciclaggio sulle evasioni (attività) affrancate in *voluntary* (autodenuncia) nella misura in cui la causa di non punibilità in essa prevista non avrebbe eliminato il disvalore del successivo autoriciclaggio. Difatti, sul delicato rapporto fra reato fiscale presupposto e reato di riciclaggio, rileviamo che, in base al disposto dell'art. 170 c.p., il legislatore ha previsto un volontario scoordinamento fra gli stessi per cui, quando il reato è il presupposto di un altro reato, la causa che lo estingue non si estende ad altro reato, con l'effetto deteriore che tutte le cause di estinzione che dovessero intervenire sul reato base, v. prescrizione o non punibilità, non si trasferiscono *ex se* su quello più grave di riciclaggio ed autoriciclaggio.

Invero, permangono molte riserve sull'idoneità della confessione del delitto tributario, non più punibile, a configurare il reato extrafiscale di riciclaggio. Quelle riserve dimostrano *in claris* l'asistematicità della scelta eventuale, v. Procure, di criminalizzare gli spostamenti di utilità posti in essere dopo la sopravvenuta causa di non punibilità (es. *voluntary*), essendo venuta meno la dimensione illecita in quel profitto (affrancato in *voluntary*). Il riferimento è al riciclaggio (e/o autoriciclaggio) posto in essere dopo uno scudo fiscale o un condono e lo stesso dicasi (non punibilità) per le attività prodromiche al condono (o *voluntary*). Diversamente si arriverebbe all'assurdo di criminalizzare gli intermediari che hanno posto in essere le attività di spostamento sui conti riservati. Comunque, l'introduzione coeva alla *voluntary* dell'autoriciclaggio svincola, senza riserva alcuna, i patrimoni anche su questo nuovo versante extrafiscale: difatti, lo spostamento di queste utilità, v. l'afflusso del denaro dai conti riservati, non costituirà mai reato *ex art. 648-bis c.p.*

Il reato di autoriciclaggio rappresenta una resistenza all'immissione di capitali sporchi nell'economia legale, evitando per tale via l'alterazione dei fatti economici. Un deterrente, con un “esubero” di pena nella misura in cui all'evasione e

* *Avvocato in Milano, Of Counsel Studio Internazionale Tonucci & Partners
Con la collaborazione del dott. Giorgio Damascelli, Tributarista in Milano.*

¹ Recante “Disposizioni in materia di emersione e rientro di capitali detenuti all'estero nonché per il potenziamento della lotta all'evasione fiscale. Disposizioni in materia di autoriciclaggio”.

alla sua consumazione verosimilmente si accompagnerà l'imputazione del reato extrafiscale di autoriciclaggio (doppia incriminazione). Invero, attraverso il suo inserimento fra i reati presupposto della responsabilità endosocietaria da 231, retro citata, deriveranno segnali negativi. Il riferimento è alla rigenerazione attraverso l'autoriciclaggio della responsabilità amministrativa degli enti estesa anche ai reati fiscali, invece esclusi dalla responsabilità *de qua*. In altri termini, l'autoriciclaggio connesso ai reati fiscali è causa di una nuova responsabilità dell'ente da 231. Pertanto, l'evasione e la sua verosimile consumazione endosocietaria (ad es. pagamenti in nero ai fornitori e dipendenti) genera una trilogia di responsabilità, tributarie, extrafiscali da autoriciclaggio e responsabilità amministrativa degli enti (v. 231), che ne abbiano tratto vantaggio, con un esubero di sanzioni afflittive sul medesimo fatto (un cumulo di profili sanzionatori nella "verticalizzazione" dei gruppi). Così, ad es., una contestazione di esterovestizione o di stabile organizzazione occulta avrà il portato di rigenerare una plurima incriminazione per i manager (reato fiscale ed extrafiscale di autoriciclaggio sulle movimentazioni/sostituzioni delle evasioni) e di aprire un crinale da responsabilità amministrativa sulla società rappresentata che abbia tratto vantaggio. Dunque, doppie incriminazioni sui vertici e sui terzi, banche e fiduciarie, verosimilmente coinvolte nel delitto di autoriciclaggio, ed amministrative da 231.

IL PROBLEMA APERTO

Connessione dell'autoriciclaggio ai reati fiscali

L'autoriciclaggio connesso ai reati fiscali è causa di una nuova responsabilità dell'ente da 231. Pertanto, l'evasione e la sua verosimile consumazione endosocietaria (ad es. pagamenti in nero ai fornitori e dipendenti) genera una trilogia di responsabilità, tributarie, extrafiscali da autoriciclaggio e responsabilità amministrativa degli enti, che ne abbiano tratto vantaggio, con un esubero di sanzioni afflittive sul medesimo fatto. Così, ad es., una contestazione di esterovestizione o di stabile organizzazione occulta avrà il portato di rigenerare una plurima incriminazione per i manager e di aprire un crinale da responsabilità amministrativa sulla società rappresentata che abbia tratto vantaggio. Dunque, doppie incriminazioni sui vertici e sui terzi, banche e fiduciarie, verosimilmente coinvolte nel delitto di autoriciclaggio, ed amministrative da 231.

Ancora, sui profili degenerativi di questa "verticale" punitiva, si osserva che, a seguito del regresso riconosciuto nei confronti della persona fisica autore dell'illecito penale, v. art. 11, D.Lgs. n. 472/1997, il sistema positivo può condurre al cumulo materiale della sanzione amministrativa e della sanzione penale in capo a quest'ultimo (in spregio anche al principio comunitario del *ne bis in idem* sostanziale sull'alternatività dei due tipi di sanzioni), che è l'esatto contrario del concorso apparente di norme e di sanzioni relative allo stesso fatto sotteso al principio di specialità, v. art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000.

Orbene, stante le pene minori dell'autoriciclaggio rispetto al riciclaggio, sarà forte la tentazione di traslare sul primo le condotte di terzi, ovvero quest'ultimi si autoaccuseranno, se del caso, come concorrenti dell'autoriciclatore accollandosi il reato extrafiscale minore, ed ovviamente, per tale via, beneficiare della prescrizione più breve.

Condotta modale del nuovo autoriciclaggio

È punito con la reclusione da due a otto anni e con la multa da 5.000 a 25.000 euro², chiunque, con dolo generico³, 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.

Sotto il profilo oggettivo del reato, le condotte penalmente rilevanti sono: impiegare, sostituire e trasferire. Pare non avventato ritenere che per "impiegare" debba intendersi qualsiasi forma di re-immissione delle disponibilità di provenienza illecita nel circuito economico legale (con l'esclusione degli impieghi e delle destinazioni personali v. *infra*). Mentre le forme della sostituzione e del trasferimento (che rimandano a ogni *modus* che realizzi l'effetto indicato dal predicato verbale) finiscono con il trasformare - apparentemente⁴ - il delitto in questione in una sorta di reato a forma libera qualificato dal risultato perseguito (la sostituzione o la trasformazione, appunto).

Sempre da un punto di vista oggettivo, in virtù della c.d. clausola modale, le condotte tipiche devono realizzarsi "in modo da ostacolare concretamente" l'identificazione della provenienza (delittuosa) del denaro, dei beni o delle altre utilità. Attraverso una tale connotazione in termini di idoneità concreta all'ostacolo, la determinazione delle condotte punibili è circoscritta a quei comportamenti che, seppur non necessariamente artificiosi in sé, esprimano un contenuto decettivo, capace cioè di rendere obiettivamente difficoltosa l'identificazione della provenienza delittuosa del bene.

² Ferma restando l'applicazione delle disposizioni in tema di confisca, anche "per equivalente", di cui all'art. 648-*quater* c.p.

³ Nell'estremo della rappresentazione dovranno specchiarsi, pertanto, tutti gli elementi del fatto tipico, nonché - ovviamente - quello concernente la provenienza delittuosa dei beni, mentre la componente volitiva non potrà non colorare anche il riguardo dell'ostacolo "concreto" all'identificazione della provenienza delittuosa.

⁴ In "apparenza", s'è detto, perché alla tipizzazione delle condotte punibili presiedono altri due fattori di cruciale rilievo nell'economia complessiva della fattispecie: da una parte la c.d. clausola modale, di cui *infra*, dall'altra la previsione del comma 4, concernente la destinazione non punibile delle disponibilità di origine delittuosa.

SOLUZIONI OPERATIVE

Ostacolo all'identificazione della provenienza del denaro

Da un punto di vista oggettivo, in virtù della c.d. clausola modale, le condotte tipiche dell'autoriciclaggio devono realizzarsi "in modo da ostacolare concretamente" l'identificazione della provenienza (delittuosa) del denaro, dei beni o delle altre utilità. Attraverso una tale connotazione in termini di idoneità concreta all'ostacolo, la determinazione delle condotte punibili è circoscritta a quei comportamenti che, seppur non necessariamente artificiosi in sé, esprimano un contenuto decettivo, capace cioè di rendere obiettivamente difficoltosa l'identificazione della provenienza delittuosa del bene.

È proprio la componente modale ad impreziosire il fatto descritto dall'art. 648-ter.1 c.p. sul piano del disvalore, caratterizzando (e dunque cernendo) quelle condotte che recano in sé un considerevole *quid pluris* (sia in termini di alterità rispetto al reato-presupposto sia in chiave di differente oggetto dell'offesa) rispetto a quella che altrimenti potrebbe essere considerata una sorta di automatico uso del provento del delitto presupposto⁵.

In quest'ottica, pertanto, la condotta di autoriciclaggio si configura come una nuova e diversa condotta, connotata da un autonomo e grave disvalore, in quanto tale meritevole di autonoma sanzione. Dovrebbero rilevare, in relazione al pre-requisito, retro illustrato, della "modalità ostacolativa" nel reimpiego dell'evasione, l'utilizzo di un prestanome, la confluenza delle somme evase nel circuito imprenditoriale, v. pagamenti in nero dei fornitori e dipendenti, o, ancora, il prelievo in contanti o il trasferimento del denaro a provenienza delittuosa da un conto ad un altro diversamente intestato.

SOLUZIONI OPERATIVE

Attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative

Le c.d. condotte tipiche dell'autoriciclaggio sono punibili a condizione che esse si consumino "in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative". In altre parole, la condotta di autoriciclaggio dev'essere realizzata in modo da ostacolare concretamente l'identificazione dei beni. Sostituzione e trasferimento, ma anche impiego, sono punibili a condizione che si consumino in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative.

In secondo luogo, le c.d. condotte tipiche sono punibili a condizione che esse si consumino "in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative"⁶. In altre parole, la condotta di autoriciclaggio dev'essere realizzata in modo da ostacolare concretamente l'identificazione dei beni. Sostituzione e trasferimento, ma anche impiego, sono punibili a condizione che si consumino in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative⁷.

Al comma 4 dell'art. 648-ter.1, il legislatore ha previsto una causa oggettiva di esclusione del reato: "Fuori dei casi di cui ai commi precedenti, non sono punibili le condotte per cui il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinate alla mera utilizzazione o al godimento personale". Pertanto, si è al di fuori della fattispecie tipica quando la re-immissione avviene in maniera diretta (e quindi senza far ricorso a tali modalità) verso destinazioni non connotate in termini economico-imprenditoriali. Difatti, vanno evitate scelte asistemiche di criminalizzazione di mere destinazioni e impieghi personali delle attività evase. Istanze equitative e di equilibrio sostanziale hanno imposto una ripermetratura del delitto che tenga conto di questa esclusione (impieghi ludici, privatistici), che de facto non genera un effetto contagio, inquinamento dell'economia legale - si allude all'immissione nel circuito imprenditoriale delle attività non dichiarate. Dunque, nella norma positiva è stata fatta, attraverso la clausola di esclusione *de qua*, una scelta di non perseguibilità del mero impiego del "nero fiscale" (consumazione e godimento dell'evasione, **evitate loro** valutazioni repressive), quale *post factum* non punibile, quando appunto non vi sono vantaggi nell'economia imprenditoriale e finanziaria. Pertanto, l'incriminazione dell'autoriciclaggio è stata riservata a quelle forme di utilizzazione dei proventi di illeciti (evasioni) maggiormente offensive per l'ordine economico (perturbazione) con autonomo disvalore rispetto al reato basico, ad es., di evasione fiscale, perché potenzialmente capaci di inquinare la libera concorrenza e alterare le regole del mercato. Rileva *ex se* l'impiego economico lucrativo dell'evasione. Diversamente, con la punibilità delle condotte di mero godimento personale, si finirebbe per addebitare due volte lo stesso fatto al suo autore con un concorso di norme sanzionato-

⁵ Si pensi all'amministratore di società che, avendo commesso il delitto di omesso versamento IVA (punito ex art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000), destini in modo diretto le disponibilità così generate al pagamento degli stipendi dei dipendenti (ovvero dei creditori sociali). Trattandosi di flussi finanziari che fuoriescono dalla "cassa" dell'impresa, non vi è ostacolo alcuno e il fatto non si configura come tipico alla luce del delitto di autoriciclaggio. Ben diverso, invece, è il caso della genesi delle disponibilità da un'attività intrinsecamente illecita, posto che in tale evenienza la fonte viene necessariamente "celata" per motivi agevolmente intuibili.

⁶ Condizione assente nella fattispecie di riciclaggio di cui all'art. 648-bis c.p.

⁷ Come evidenziato da F. Mucciarelli, "Qualche nota sul delitto di autoriciclaggio", in <http://www.penalecontemporaneo.it>, 24 dicembre 2014, 116 e 117, "non sembra revocabile in dubbio (...) che il reato abbia natura istantanea, destinato quindi a realizzarsi nel momento nel quale la re-immissione (nella forma dell'impiego, del trasferimento o della sostituzione) viene posta in essere (con la modalità ostacolativa di cui si è detto). Eventuali trasferimenti (successivi al primo) e che siano tuttavia caratterizzati da rinnovate forme di ostacolo alla tracciabilità dei beni, daranno luogo ad altrettante violazioni del precetto".

rie confluenti sullo stesso fatto ed un indesiderato cumulo materiale di sanzioni in capo a quest'ultimo - in spregio al principio comunitario del *ne bis in idem* sostanziale.

Ciò premesso, alla luce delle recenti modifiche apportate dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158⁸, che hanno interessato il D.Lgs. n. 74/2000, il legislatore delegato ha, da una parte, riformulato alcune fattispecie preesistenti, dall'altra, ne ha introdotte di nuove⁹. Si tratta della più importante modifica al Decreto relativo ai delitti in materia di imposte dirette e IVA dalla sua entrata in vigore. Pertanto, se da un lato alcuni illeciti penali non saranno più tali (si pensi agli omessi versamenti sotto determinate soglie o ai costi indeducibili all'interno della dichiarazione infedele), dall'altro si procede alla criminalizzazione di nuove violazioni (è il caso della omessa presentazione della dichiarazione del sostituto - art. 5, comma 1-*bis*) nonché all'inasprimento delle pene esistenti.

Tra le novità più significative, la scelta del legislatore di sancire l'irrilevanza penale delle condotte di elusione fiscale ed abuso del diritto.

Per quello che ci occorre, la conclusione che bisogna ragionevolmente trarre è che dal novero dei delitti non colposi (commessi o concorsi a commettere) che possono costituire il presupposto dell'autoriciclaggio, *id est* generare quei proventi che formeranno poi oggetto delle condotte tipiche di autoriciclaggio, bisognerà espungere l'elusione/abuso del diritto verificata, come visto, l'espressa irrilevanza penale.

Autoriciclaggio e responsabilità amministrativa delle persone giuridiche ex D.Lgs. n. 231/2001

La ricomprensione del delitto di autoriciclaggio nella disciplina di cui al D.Lgs. n. 231/2001¹⁰, art. 25-*octies*, comporta l'estensione della responsabilità amministrativa da reato a carico di quegli enti i cui dipendenti (soggetti apicali e non), dopo aver commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impieghino, sostituiscano o trasferiscano, in attività economiche, imprenditoriali, finanziarie o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione del (precedente) delitto, in modo da ostacolarne concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa.

SOLUZIONI OPERATIVE

Autoriciclaggio e responsabilità amministrativa delle persone giuridiche

La ricomprensione del delitto di autoriciclaggio nella disciplina di cui al D.Lgs. n. 231/2001 comporta l'estensione della responsabilità amministrativa da reato a carico di quegli enti i cui dipendenti, dopo aver commesso o concorso a commettere un delitto non colposo, impieghino, sostituiscano o trasferiscano, in attività economiche, imprenditoriali, finanziarie o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione del (precedente) delitto, in modo da ostacolarne concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa. I principi cardine sono due: a) la doverosa presenza nell'autore del reato-presupposto di una qualifica o di una determinata posizione soggettiva inquadrata nell'organizzazione interna dell'ente, formalizzata o di fatto; b) il particolare collegamento della condotta con l'organizzazione interna dell'ente.

I principi cardine sono due: a) la doverosa presenza nell'autore del reato-presupposto di una qualifica o di una determinata posizione soggettiva inquadrata nell'organizzazione interna dell'ente, formalizzata o di fatto¹¹; b) il particolare collegamento della condotta con l'organizzazione interna dell'ente.

Pertanto, nel caso in cui le condotte tipiche poste in essere dall'imprenditore si rivelino nell'interesse o a vantaggio della Società, questa potrà essere ritenuta responsabile ai sensi dell'art. 25-*octies* cit.

Viene così a configurarsi una colpevolezza propria e originaria delle persone giuridiche, variamente articolata in relazione alla tipologia dei soggetti attivi del reato-presupposto. In tal modo, l'autoriciclaggio funge da collettore tra reati tributari da un lato, e le problematiche da 231 dall'altro. I reati tributari non previsti esplicitamente dal Decreto 231 sono introdotti "in seconda battuta" per mezzo dell'autoriciclaggio come reati presupposti a quest'ultimo.

⁸ "Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8, comma 1, della Legge 11 marzo 2014, n. 23", in vigore dal 22 ottobre 2015. Sul punto Vd. C. Santoriello - A. Perini, "La riforma dei reati tributari", in *Il Penalista* (collana Officina del Diritto), Milano, 2015.

⁹ Trattasi degli artt.: 5, comma 1-*bis*, "Omessa dichiarazione del sostituto d'imposta"; 12-*bis*, "Confisca"; 13-*bis*, "Circostanze del reato"; 18-*bis*, "Custodia giudiziale dei beni sequestrati".

¹⁰ Per un approfondimento Vd. F. Mucciarelli, 3.7. "La responsabilità degli enti ex D.Lgs. n. 231/2001", op. e loc. ult. cit., pag. 122 ss.; A. Rossi, "Note in prima lettura su responsabilità diretta degli enti ai sensi del D.Lgs. n. 231 del 2001 ed autoriciclaggio: criticità, incertezze, illusioni ed azzardi esegetici", in *Dir. pen. cont.*, 20 febbraio 2015, pag. 124 ss.

¹¹ In quest'ultimo caso soltanto per ciò che concerne i soggetti indicati nell'art. 5, alla lett. a), c.d. soggetti "apicali".

“Rigenerazione” nella responsabilità amministrativa da D.Lgs. n. 231/2001 dei reati fiscali

L’inserimento dell’autoriciclaggio nel novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato fa sì che i reati tributari consumati dall’ente diventano quelli per cui maggiormente la persona giuridica potrà essere chiamata a rispondere. Questo avverrà nonostante i reati tributari siano, come tali, esclusi dal novero dei reati presupposto del D.Lgs. n. 231/2001. Il penale tributario, infatti, è sempre restato fuori. In maniera surrettizia, tuttavia, esso viene rigenerato dal Decreto 231, verificato il collegamento indiretto con le sanzioni penali tributarie.

Rivivono così, in maniera indiretta, i reati fiscali originariamente e sempre esclusi da quest’ultimo, **osserva supra**. Di conseguenza, viene a crearsi una verticale pericolosissima, retro illustrata, generatrice di una trilogia di responsabilità: ogni evasione genererà un reato fiscale, uno extrafiscale (di autoriciclaggio) e una responsabilità amministrativa dell’ente-società.