



SALVINI E SOCI

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO  
FONDATO DA F.GALLO

CICLO DI WEBINAR SUL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

Il controverso rapporto tra autoriciclaggio e reati tributari  
Casistica applicativa – 26 maggio 2021

Avv. DAVIDE DE GIROLAMO

## Il controverso rapporto tra autoriciclaggio e reati tributari

### Casistica applicativa

---

#### PREMESSA

Come anticipato nel precedente intervento, l'opinione che qui si condivide postula che la possibilità di considerare i reati tributari quali reati presupposto dell'autoriciclaggio deve ritenersi rigorosamente circoscritta a quelle fattispecie criminose che generino un bene o un diritto («altra utilità») che:

- ❖ sia il risultato estrinseco del delitto presupposto e non sia, invece, un'entità allo stesso preesistente e confusa nel patrimonio dell'agente;
- ❖ 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, generando un accrescimento del patrimonio dell'autoriciclatore. Si tratta della tesi c.d. «dinamica» della provenienza del denaro o delle altre utilità che richiede che sia riconoscibile un flusso di ricchezza illecita proveniente dall'esterno ovvero un arricchimento del patrimonio dell'autore dell'illecito e che il profitto non si risolva in un mero risparmio di imposta.

## Il controverso rapporto tra autoriciclaggio e reati tributari

---

### Casistica applicativa

- ❖ L'identificabilità è un connotato intrinseco del provento, connesso alla stessa struttura di base del reato di riciclaggio, senza il quale sembra difficile accertare sia la sussistenza stessa materiale del fatto sia il dolo dell'(auto)- riciclaggio.
- ❖ Tale impostazione costituirà il criterio-guida per analizzare le singole fattispecie incriminatrici di diritto penale tributario di seguito enunciate, in modo da verificare quali di esse siano suscettibili di produrre un profitto «riciclabile».

## **Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000**

---

### **Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)**

Reato di frode fiscale mediante falsa fatturazione di cui all'art. 2 – Due ipotesi:

A) può accadere che, a seguito della presentazione della dichiarazione fraudolenta da parte dell'utilizzatore delle fatture, si verifichi una "retrocessione", da parte dell'emittente, di una parte del prezzo pagato dall'utilizzatore stesso: in tale evenienza non c'è dubbio che il profitto del reato si identifichi in tale somma e che l'acquisizione della stessa da parte dell'utilizzatore della falsa fattura determini un accrescimento patrimoniale, dotato del requisito della "esternalità" suscettibile di essere identificato come il profitto del reato di evasione;

B) altra ipotesi è quella in cui non venga acquisita alcuna prova di una "retrocessione" di danaro od altra utilità: in questo caso, l'"utilità" sarà costituita solo ed esclusivamente dall'evasione (risparmio) di imposta. È evidente che tale evasione, di per sé, non determina nessun accrescimento patrimoniale, né è in alcun modo identificabile all'interno del patrimonio del contribuente, "confondendosi" invece con tutti i suoi altri beni. In tali casi, pertanto, per le ragioni che si sono esposte nel precedente paragrafo, dovrà escludersi la possibilità di configurare una condotta di autoriciclaggio.

Ulteriore ipotesi è quella in cui il vantaggio fiscale si sostanzia non in una mera evasione di imposta, ma nel conseguimento di un indebito rimborso di imposta (ad esempio, un rimborso IVA). In questo caso (similmente a quanto visto in tema di “retrocessione” di somme), è identificabile un arricchimento patrimoniale suscettibile di formare oggetto di condotte di autoriciclaggio.

Va in ogni caso sottolineato che l’impiego delle somme in azienda, con piena tracciabilità di tutti i flussi, deve ritenersi privo della concreta idoneità a nascondere la provenienza del bene, circostanza quest’ultima che rappresenta, come visto, un requisito della condotta tipica di autoriciclaggio.

## **Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000**

---

### **Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) e dichiarazione infedele (art. 4.)**

Per il reato di frode fiscale mediante altri artifici *ex art. 3* e per il reato di dichiarazione infedele *ex art. 4*, sia che la condotta si sostanzi nella indicazione in dichiarazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo sia che si sostanzi nella indicazione di elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizie (o di elementi passivi inesistenti, nel caso dell'art. 4), qualora la condotta abbia come effetto un mero risparmio di imposta, dovrà ritenersi non configurabile una condotta di autoriciclaggio, per la mancanza di un accrescimento patrimoniale. Autoriciclaggio potrà invece aversi, in presenza dei restanti requisiti di fattispecie, quando il reato fiscale abbia determinato un indebito rimborso o credito di imposta, trovandoci in questo caso di fronte a proventi aventi il carattere della externalità e della identificabilità.

## **Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000**

---

### **Omissa dichiarazione (art. 5)**

Per quanto riguarda il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del Decreto valgono le stesse conclusioni fin qui formulate, quando si tratti di omessa dichiarazione relativa alle imposte dirette o all'IVA.

Quando invece si versi in tema di omessa dichiarazione del sostituto di imposta (comma 1-bis che punisce la condotta di chi ometta la dichiarazione di sostituto d'imposta «quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila»), va effettuata un'ulteriore riflessione.

## **Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000**

---

### **Omessa dichiarazione (art. 5)**

Sembra preferibile ritenere che la ritenuta non sia identificabile nel patrimonio del sostituto di imposta come bene autonomo e, soprattutto, non presenti il requisito della “esternalità”, necessario, come visto, per configurare l’oggetto materiale del reato di autoriciclaggio.

Va comunque osservato che, anche a volere sostenere che la ritenuta sia un bene non disponibile da parte del sostituto d’imposta, autonomo rispetto al patrimonio di quest’ultimo e quindi suscettibile di essere oggetto di appropriazione, è certo che se la sua “annessione” al patrimonio del sostituto ed il suo successivo reimpiego nella attività produttiva avvengono senza modalità decettive, non sarà possibile configurare la condotta di autoriciclaggio.



## **Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000**

---

### **Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8.)**

Il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, di cui all'art. 8, non determina alcuna evasione di imposta a carico del soggetto emittente che, anzi, si trova soggetto ad un maggiore carico impositivo, proprio per la avvenuta emissione della fattura. L'utilità provento di reato, in questo caso, non potrà che consistere nel compenso che viene in genere riconosciuto all'emittente per il compimento della sua condotta illecita (prezzo del reato) e che, determinando un accrescimento della sua sfera patrimoniale, potrà essere oggetto di condotte di autoriciclaggio, se reimpiegato in attività economiche con modalità decettive.

## Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000

---

### Distruzione o occultamento di scritture contabili (art. 10)

In relazione al reato di occultamento di scritture contabili, punito dall'art. 10 del decreto 74, prevedendo quest'ultimo una condotta avente ad oggetto documenti, non è ravvisabile un profitto suscettibile di formare oggetto di condotte di autoriciclaggio (tale non può ritenersi certo il vantaggio derivante dall'ostacolo che viene frapposto alle investigazioni).

Nello stesso senso è del resto la giurisprudenza che, in una fattispecie simile (falsa dichiarazione in sede di *voluntary disclosure*), ha escluso l'esistenza di un profitto riciclabile nei reati di falso, sul presupposto che «viene a mancare uno dei requisiti essenziali per la sussistenza del delitto di autoriciclaggio, ovvero il reimpiego di beni provenienti da un delitto commesso dalla medesima persona» (così in Cass. pen., Sez. II, 1 marzo 2019, n. 14101).

## Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000

---

### Omessi versamenti e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater)

Per quanto attiene l'indebita compensazione si deve rilevare che il predetto reato, tanto nella forma più grave di compensazione con crediti inesistenti, quanto nella forma meno grave di compensazione con crediti non spettanti, determina unicamente come vantaggio una riduzione del debito di imposta e non invece un accrescimento patrimoniale.

Con riferimento invece ai reati di omesso versamento di ritenute e di IVA, una parte della dottrina sostiene che si tratti di forme speciali di appropriazione indebita in quanto *«le somme delle quali il contribuente si appropria (non versandole) erano bensì preesistenti nel patrimonio dello stesso, ma vincolate al soddisfacimento della pretesa erariale, e, una volta scaduto il termine di versamento (non essendo ipotizzabile prima di tale momento alcun rilievo penale a condotte “distrattive”), ha luogo una “impropriazione”»* (A.M. MAUGERI, *Autoriciclaggio dei proventi dei delitti tributari*, cit., p. 110).

## **Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000**

---

### **Omessi versamenti e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater)**

Di qui – sempre secondo tale dottrina – discende la conclusione che, con riferimento a tali fattispecie, *«si può delineare un profitto come beneficio aggiunto di tipo patrimoniale»* suscettibile di formare oggetto di condotte di autoriciclaggio.

Si deve però nuovamente osservare al riguardo che, se anche si volesse ammettere l'esistenza di una “impropriazione”, rimarrebbe comunque un (probabilmente insormontabile) problema probatorio: le somme non versate, infatti, si confondono nel patrimonio del contribuente e quindi, al di là delle situazioni marginali in cui intervenga una qualche specificazione, non sarà agevole dimostrare che le somme oggetto delle condotte di cui all'art. 648-ter.1 c.p. siano proprio quelle derivanti dal mancato pagamento di IVA o ritenute

## **Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000**

---

### **Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 comma 1)**

Il primo comma dell'articolo in esame punisce gli atti simulati o fraudolenti sui propri beni, finalizzati a frustrare la procedura di riscossione coattiva. La vera utilità conseguita dall'agente è di “mettere al sicuro” i beni simulatamente o fraudolentemente alienati per cui, nel momento in cui detti beni formano oggetto di un atto di “distacco” dal patrimonio dell'agente, si può ritenere che sia l'agente stesso ad identificare il profitto del reato, rendendolo conseguentemente “riciclabile”.

Del resto la giurisprudenza (Cass. pen., Sez. II, 12 gennaio 2017, n. 3935), con riferimento al delitto, per certi versi simile, di cui all'art. 12-quinquies l. n. 356/1992 (reato di intestazione fittizia di beni), non aveva avuto il minimo dubbio a ritenere che esso potesse fungere da reato presupposto a successive condotte di riciclaggio.

## **Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000**

---

### **Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 comma 2)**

Per quanto attiene, invece, al reato previsto dalla seconda parte della norma e cioè le infedeltà documentali nella procedura di transazione fiscale, vale quanto si è detto in merito alla fattispecie di dichiarazione infedele: il vantaggio consiste in un ridotto pagamento del tributo e, quindi, in una entità che si confonde con il patrimonio del contribuente e che non è quindi suscettibile di autoriciclaggio.

## **Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto 74 del 2000**

---

### **Art. 11 d.l. n. 201/2011**

Per completezza, va infine menzionato anche il reato di cui all'art. 11 d.l. n. 201/2011, che punisce la presentazione di falsa documentazione o le false informazioni rese alle autorità fiscali nel corso della loro attività di accertamento: trattandosi di reato di falso, non è ravvisabile, per le ragioni in precedenza esposte, alcun profitto suscettibile di condotte di autoriciclaggio

## CONTATTI

### ROMA

Piazza Venezia, 11  
00187 Roma  
[roma@salviniesoci.it](mailto:roma@salviniesoci.it)  
Tel. (+39) 06 83753001

### MILANO

Foro Buonaparte, 12  
20121 Milano  
[milano@salviniesoci.it](mailto:milano@salviniesoci.it)  
Tel. (+39) 02 82990010

[WWW.SALVINIESOCI.IT](http://WWW.SALVINIESOCI.IT)