

# BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

**in questo numero**

Nuova *voluntary disclosure*: reati fiscali ed extrafiscali  
(Avv. Fabio Ciani)

pag. 1365

## ***NUOVA VOLUNTARY DISCLOSURE***

### ***REATI FISCALI ED EXTRAFISCALI***

La legge delega fiscale n. 23 del 2014, ovvero i provvedimenti/decreti attuativi, di riscrittura del sistema fiscale, vengono a scadere quando i sub procedimenti da autodenuncia volontaria (*voluntary disclosure*) saranno *de facto* ancora verosimilmente aperti e quiescenti - i *deal* si chiuderanno entro il 30 settembre 2015. La legislazione sulla nuova *voluntary*, v. Ddl 2247, nonostante questa posteriorità, essendo sopravvenuta alla delega *de qua* - non si considera l'originario decreto n. 4/2014, non convertito ovvero decaduto sulla *voluntary* - è poco armonizzata con i principi ispiratori della stessa, è *de facto* decontestualizzata, v. *infra* (atteggiamento fluttuante, discontinuo del ns legislatore<sup>1</sup>). Si vuole dire che, rileviamo un viziato coordinamento fra i due prefati sistemi normativi. Il riferimento, è alla rassicurante indicazione ex delega sulla non punibilità di alcune fattispecie di evasione dichiarativa "non eversiva", v. *infra*, l'evasione

---

<sup>1</sup> Le discontinuità, asimmetrie nella stessa legislazione sulla procedura di collaborazione volontaria sono evidenti. Il riferimento è sia sull'esclusione "dall'esclusione da *voluntary*" dei reati dispositivi di riduzione delle garanzie patrimoniali, v. art. 11 dlgs 74/00, per i quali appunto non operano esimenti penali, ed all'inclusione dei reati cartolari ovvero l'evasione da riscossione nell'esclusione *de qua*. diffusi, sono i silenzi del legislatore anche sugli obblighi ai fini dell'antiriciclaggio gravanti sui professionisti ed intermediari. Limitatamente a questi ultimi dovrebbero operare le esclusioni di cui all'art. 12, comma 2 del dlgs. 231/07. Sugli esoneri dagli obblighi di segnalazione delle operazioni sospette, v. CARACCIOLI, *Normativa antiriciclaggio e responsabilità dei cd. avvocati d'affari*, in Riv. Dir. trib. Parte III, 2012, 133 ss., l'a. osserva che...*nessun dubbio che rientrino direttamente nell'esclusione dell'obbligo di segnalazione le attività direttamente connesse alla mera consulenza della posizione giuridica del cliente ovvero ad un procedimento giurisdizionale, di qualsiasi natura, sia esso in itinere oppure ancora in fieri. Pure con riferimento a queste due situazioni, che sono le più agevoli da circoscrivere, non si possono, comunque, escludere delle situazioni border line, in cui ad es. l'avvocato lasci convergere nella propria sfera giuridica, anche con un unico mandato professionale, poteri correlati ad un'attività difensiva (consulenziale o contenziosa) in una con attività finanziarie e immobiliari. In siffatte ipotesi rimarrà (o potrà rimanere) allora in concreto problematico valutare se una certa ipotesi di sospetto si è prodotta a monte nella mente dell'avvocato con riferimento all'una o all'altra parte dell'attività svolta.*

“interpretativa” (se ricadente nell’art. 3 del dl 74/00 nella discrezionalità delle procure) nella nuova definizione unificata di abuso/elusione, appunto svalutata in delega. Difatti, questa fattispecie di infedeltà dichiarativa destrutturata in delega (defenestrata dal penale), viene invece *de facto* rigenerata nella voluntary che, appunto ne mantiene *ex se* il suo disvalore extrafiscale ovvero penale. Forse invece che della prevista erosione di  $\frac{3}{4}$  di pena per i più gravi reati dichiarativi di cui all’art. 3, sarebbe stato più gradito, per esigenze superiori sistemiche, di coerenza, verificato il necessario coordinamento strutturale con la legge delega fiscale, un’esclusione universale, *ex se* della punibilità di tutti i reati dichiarativi (sulla scure nelle fatturazione inesistenti delega e voluntary sono allineate). Difatti, tutte le infedeltà dichiarative, anche da evasione meramente interpretativa, esclusa in delega, patrimonializzate, esportate sull’estero vengono oramai attratte nell’art. 3 in luogo di quella indolore dell’art. 2 (invece depenalizzata in voluntary). Pertanto, l’evasione interpretativa in futuro depenalizzata *ex delega* ed invece *de facto* rigenerata nella nuova voluntary (atteggiamento fluttuante del ns legislatore).

Rilevato che uno dei principi della delega *de qua*, è la depenalizzazione, v. *infra*, delle condotte con un minor disvalore sociale, alludo ad basso tasso di offensività, fraudolenza, si verificherà *ex se* il degrado amministrativo *de facto* della dichiarazione infedele e di alcune tipologie di condotte oggi coperte e riassorbite con la fraudolenta di cui all’art. 3/74, v. l’evasione interpretativa *retro* illustrata, con l’ovvia esclusione dell’intangibilità dell’ipotesi più grave di fatturazioni inesistenti, v. art. 2. Non di rado l’evasione interpretativa, ossia l’imposta rettificata e contestata (risparmio disapprovato) da riqualificazioni antielusive, v. art. 37/bis o da abuso di diritto, viene riassorbita con il prefato reato dichiarativo di cui all’art. 3, appunto non coperto dalla voluntary. queste condotte elusive, v. artt. 5 e 8 legge delega, resteranno verosimilmente fuori dall’area di rilevanza penale in base alle indicazioni della legge delega (criterio direttivo nei prefati articoli), con l’effetto deteriore che, la loro indiretta riviviscenza, rivalutazione in voluntary è deconstetualizzata, disallineata rispetto alla legge delega. Lo stesso dicasi, per la mera evasione esterovestita, magari con l’interposizione di società estere e l’utilizzo di conti ad esse riferibili al fine di ostacolare l’accertamento ovvero favorire il nascondimento, riassorbita *ex se* dalla procure nella fattispecie più grave della fraudolenta di cui all’art. 3/74. Si vuole dire che, superiori ragioni di coerenza insistono per una estensione *ex se* delle esimenti, *recte*: esclusioni penali nella voluntary a tutti i reati dichiarativi, e dunque anche all’art. 3, sia per l’ovvia considerazione che l’estero, *de facto* viene riassorbito attraverso la norma *de*

*qua*, per cui la *voluntary* non estinguerebbe il reato, e sia perchè, osserva *supra*, l'evasione interpretativa beneficerebbe della sopravvenuta depenalizzazione da attuazione della legge delega. Insomma risulta deficitaria una legislazione che, pensata per sanare e bonificare l'estero, non preveda al suo interno anche la depenalizzazione dell'art. 3/74 - "copre" queste fattispecie. Magari una soluzione equitativa, poteva essere la riproposizione della stessa formula espansiva dello scudo fiscale che prevedeva la non punibilità degli stessi. Invece, scelte condivise sono state fatte, v. *infra*, sulla collocazione sistemica nella *voluntary* del nuovo reato di autoriciclaggio, fino ad oggi qualificato come *post factum* non punibile, in piena coerenza ed aderenza con le indicazioni sovraordinate della stessa Convenzione di Strasburgo, all'art. 6, par. 2, lett d), che facultizza i singoli stati a prevedere che i reati denominati come riciclaggio non si applicano alle persone che hanno commesso il reato principale. E' la scelta (esclusione) fatta fino ad oggi dal ns legislatore, per cui anche il concorso nel reato tributario esclude la rilevanza penale del reato di autoriciclaggio. Le discontinuità anche su questo profilo extrafiscale (delitto di riciclaggio), v. *infra*, affiorano se si considera che, la *voluntary*, non copre su questo profilo comportamentale, con l'effetto deteriore che, la procedura di autodenuncia volontaria farà verosimilmente emergere responsabilità di terzi che ante *voluntary* hanno collaborato nel nascondimento del profitto fiscale (reato di riciclaggio). Vedremo, invece che lo "spostamento" in *voluntary* di queste utilità, v. conti riservati, non costituirà reato ex art. 648-bis cpc, con un sicuro ripristino di coerenze perdute<sup>2</sup>.

Le coerenze sistemiche perdute, *retro* illustrate, vengono invece preservate, alludo ad un necessario coordinamento con la legge madre di delega fiscale, attraverso la sopravvenuta depenalizzazione nei reati cartolari, obliterata dalla nuova *voluntary disclosure*, prevedendo la legge *de qua*, appunto un'esimente/esclusione anche per questi reati da riscossione. L'innovazione è allineata, alle indicazioni della legge delega fiscale, nella misura in cui in questa, si perviene *de facto* ad una erosione delle responsabilità penali negli omessi versamenti iva e ritenute, verificata la non ricorrenza in queste modalità comportamentali

---

<sup>2</sup> Sull'idoneità delle procedure di autodenuncia volontaria ad aprire dei crinali su versanti extrafiscali, ovvero sull'idoneità della confessione di un delitto tributario non punibile, a configurare il reato di riciclaggio a carico di coloro che hanno partecipato nel nascondimento delle utilità da reato fiscale, v. CORDEIRO GUERRA, *Reati fiscali e riciclaggio*, in *Riv. Dir. trib., parte I*, 2013, 1185 ss., l'a. aggiunge su queste criticità....*si arriverebbe all'assurdo di poter incriminare a titolo di riciclaggio o reimpiego quegli intermediari che abbiano posto in essere le attività di spostamento su conti riservati prodromiche al condono medesimo. Si pensi ad esempio, allo scudo fiscale che, seppure con varietà di forme (rimpatrio o reimpiego giuridico), presupponeva proprio l'afflusso del denaro detenuto all'estero i conti scudati intestati all'autore della dichiarazione riservata o a fiduciarie.*

di intenti fraudolenti, simulatori ed evasivi, v. art. 8 della legge delega. Le audizioni conoscitive di queste settimane in vista della preparazione dei decreti attuativi aprono all'ipotesi di depenalizzazione nei reati da riscossione quando non ricorre la frode ovvero quando vi è un atteggiamento collaborativo del contribuente in difficoltà che si autodenuncia sull'illecito. Difatti, il contribuente, che non versa - anche a causa e per effetto della crisi congiunturale - quello che ha autoliquidato ed autodichiarato, non è animato da quelle prefate finalità eversive. Verosimile sarà l'introduzione o il mantenimento, v. l'attuale disapplicazione *ex se* della sospensione condizionale della pena per omissioni superiori ai 3 milioni di euro, di soglie di rilevanza penale, cui agganciare il disvalore penale negli omessi versamenti. Invece, le perplessità e le riserve e le asimmetrie v. *infra*, restano, se sol si considera che nei reati da riscossione, gli imponibili sono dichiarati e le imposte correttamente autoliquidate (non vi è dunque un occultamento dei redditi) diversamente dalla voluntary anche nazionale, laddove invece la "copertura" è *ex se* sui redditi mai dichiarati ovvero evasi.

Ancora sulle discontinuità ovvero i vizi di coordinamento della legislazione sulla voluntary con la legge madre di delega fiscale (atteggiamento fluttuante del legislatore) evochiamo la disciplina sui raddoppi dei termini decadenziali nella notifica degli atti impositivi. Si vuole dire che, il prefato raddoppio, è escluso in voluntary per le evasioni black list, verificata la disapplicazione della norma extrafiscale (metasanzinatoria) sui raddoppi dei termini di cui all'art. 12 comma 2-bis del dl 78/09 nel riassorbimento delle evasioni/patrimoni cfc, sia pure al verificarsi di plurime condizioni comportamentali, ovvero collaborative sia del contribuente unitamente allo stato ed autorità finanziarie di localizzazione degli assets esteroinvestiti, invece viene *de facto* mantenuto il raddoppio previsto per i reati fiscali. Difatti, il regime derogatorio sul raddoppio de termini opererà in voluntary sugli imponibili riemersi penalmente rilevanti. E' evidente che, la voluntary non coprirà *ex se* le annualità nelle quali, sono state avviate attività istruttorie endoprocedimentali, verificate le ben note interdizioni preclusioni interinali da voluntary (similmente ad ogni ravvedimento volontario, la voluntary è un ravvedimento rinforzato), quando appunto il controllo fiscale è già avviato, con l'effetto deteriore che, questa evasione già monitorata, cartolarmente coperta da atti istruttori, non potrà beneficiare delle riduzioni sovvenzionali da voluntary (limitata alle evasioni vergini, non "assistite", coperte dal controllo fiscale). Ma nella legge delega, il raddoppio opererà solo quando l'invio della notizia di reato avviene nei termini ordinari decadenziali (è uno dei principi direttivi, evitare atteggiamenti ostruzionistici ed opportunistici dell'af), con il portato che, in voluntary, verificate le prefate interdizioni, preclusioni

endoprocementali, *retro* illustrate, non vi potrà essere un invio nei termini ordinari decadenziali della denuncia di reato diversamente non opererebbe la stessa voluntary. Si vuole dire che, non opererà mai ex delega fiscale il prefato raddoppio da voluntary per le evasioni non assistite, coperte dal controllo, per cui è anacronistico il mantenimento del raddoppio per reati fiscali su evasioni non ancora monitorate dall'af escluse a regime dal prefato raddoppio. Per altro, sugli effetti asistemici del mantenimento del raddoppio dei termini per reati fiscali nella voluntary, si osserva che, da una parte abbiamo un depenalizzazione strisciante dei reati dichiarativi, *de facto* anche in quella più gravi, v. l'erosione di  $\frac{3}{4}$  di pena nella fraudolenta, e dall'altra il legislatore rigenera gli stessi ai fini del mero raddoppio. Pertanto, una soluzione equitativa che ripristino le coerenze perdute sarebbe stata quella della disapplicazione del raddoppio previsto nelle diverse norme fiscali ed extrafiscali.

La previsione di una voluntary nazionale per l'evasione domestica<sup>3</sup>, una sorta di ravvedimento speciale rinforzato, non asservita, collegata all'esterovestizione dei patrimoni non dichiarati, consentirà ai "gruppi" di bonificare l'evasione endosocietaria, ovunque localizzata. Pertanto, fondi neri, generati da sovrapproduzione di costi o da sottoproduzioni, nella disponibilità ultima dei soci magari all'estero (non è un condizione ontologica questa del possesso extraterritoriale di quelle utilità non dichiarate), potranno essere regolarizzati con i benefit da voluntary. Per tale via, tutta la filiera, v. verticalizzazione dell'evasione endosocietaria nel coordinamento socio/società, potrà essere definita: una scelta multilaterale, condivisa che declina dall'alto verso il basso ovvero dal socio più apicale fino alle sue partecipate, anche estere a rischio di esterovestizione. Una visione plurisoggettiva, coordinata dell'evasione da voluntary, che consentirà a questi attori delle fattispecie multilaterali, v. società, quelle più apicali holding, sub holding e soci persone fisiche, di definire la propria fiscalità su queste utilità non dichiarate. Verranno così meno le resistenze del socio, *de facto* dissuasivo a regolarizzare il possesso cfc di attività riconducibili a veicoli endosocietari, impossibilitati ovvero

---

<sup>3</sup> Sulla multilateralità nella voluntary ovvero sulle fattispecie plurisoggettive non neutralizzate nell'originario dl n. 4/2014 v. CIANI, La multilateralità (ignorata) nella voluntary disclosure: valutazione di sintesi dei costi/benefici fiscali ed extrafiscali nell'Onziaitva volontaria, Boll. Trib., 2014, 864 ss., l'a. osserva che...*tutte le evasioni endosocietarie non sono de facto riassorbite, coperte attraverso la disclosure del socio, con l'effetto deteriore che questa autodenucia potrebbe essere utilizzata dall'af e colpire gli altri soci che non hanno aderito alla sanatoria o che sono impossibilitati a farlo (presupposte violazioni da quadro rw) unitamente alla stessa partecipata, per i tributi di sua competenza. Il tema è quello delle disponibilità estere private che originano da illeciti commessi sui bilanci societari...meglio sarebbe stato introdurre ex sé un interdizione universale ovvero l'inutilizzabilità a carico di terzi (non solo coobbligati) degli elementi a sfavore emersi in disclosure....ritengo che saranno evitate scelte, iniziative eterogenee, disaggregate dei soci...diversamente la rischiosità da sommerso verrebbe verosimilmente alterata, condizionata da comportamenti non coordinati altrui.*

esclusi dalla voluntary, versione originaria, ossia questi soci che non hanno mai dichiarati questi assets per l'ovvia considerazione di non aprire un crinale sulle partecipate, anche di diritto estero, v. stabili organizzazioni occulte o quelle a rischio di contestazioni sulla residenza. Pertanto, questa depenalizzazione "rinforzata", non limitata alle sole evasioni del socio, v. i fondi esteri societari nelle sue disponibilità, ma estesa anche a quelle delle società partecipate, ripristina le coerenze perdute nell'originaria voluntary che appunto rischiava di generare verosimili code extrafiscali.

Per altro, è da ritenere che l'effetto estintivo della punibilità prodotto dalla voluntary, possa estendersi anche ai reati connessi nella qualità di amministratore<sup>4</sup>, con l'effetto che, le evasioni endosocietarie saranno ex se coperte sul profilo penale dalla voluntary del socio. Difatti, la vecchia esperienza dello scudo fiscale, recupera il concetto di dominus della fonte reddituale (dominio e gestione della società, per un applicazione estensiva dello scudo anche alle società - effetti penali) con il portato che, la voluntary, *recte*: lo scudo fiscale, comporta la non punibilità per i reati commessi dal legale rappresentante di persona giuridica, qualora questi possa essere definito il *dominus*. Un esonero di responsabilità, limitato alle condotte afferenti i capitali oggetto della procedura di rimpatrio: la necessaria correlazione fra disponibilità fatte emergere e reato tributario per l'effetto realizzato. Viene così dilatata la nozione di contribuente ricomprendendo in essa anche le società delle quali egli possa disporre come dominus al fine di evitare un'utilizzazione a sfavore della società "dominata" della voluntary del suo socio. Dunque, la nuova voluntary nazionale rafforza questa esclusione penale del reato commesso dall'amministratore che, come ampiamente *retro* illustrato, dovrebbe operare *ex se* a regime a prescindere dal coinvolgimento del veicolo partecipato.

---

<sup>4</sup> Sugli effetti estensivi, espansivi dell'esclusione penale anche alle società ovvero ai reati commessi dagli amministratori di società, sulla scorta anche dell'esperienza del vecchio scudo fiscale, v. IMPERATO, *Gli effetti penali dello scudo fiscale nella giurisprudenza della Suprema Corte*, in *Riv. Dir. Trib. parte III*, 35 ss., 2014, l'Autore, nella sua retrospezione storica, v. scudo fiscale, si sofferma sull'applicazione estensiva dello scudo attraverso la nuova figura del dominus, in relazione anche all'enunciato (rassicurante) recente della Cass. sez. IV, del 28 ottobre 2013, n.44003, osservando che....*lo scudo fiscale comporta la non punibilità anche per i reati commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, qualora questi possa esserne definito il dominus....la nozione di dominus della società rilevarebbe anche in ambito penale, in quanto l'adesione allo scudo perfezionata dal dominus potrebbe produrre esclusione della possibilità per i reati commessi in qualità di amministratore della società. una nozione sfuggente di dominus della società, ricostruita nei termini dettati nella sentenza che si commenta, sarebbe incompatibile con i canoni costituzionali di determinatezza e tassatività prescritti dall'art. 25 cost.....quindi pur non sottovalutando le obiezioni mosse alla tesi ora esposta – fondate in sostanza, sulla constatazione che, in questo modo, verrebbe surrettiziamente introdotto uno scudo fiscale con effetti penali anche per le società(ma si potrebbe controbattere che le società per definizione non possono nutrire preoccupazione di carattere penale) – riteniamo sul punto che anche l'amministratore di società, in quanto tale, indagato per reato tributario, possa ottenere l'effetto estintivo perfezionando lo scudo fiscale. In sostanza la sentenza che si annota ha espresso, a contrario, l'importante principio dell'efficacia estintiva della punibilità quale effetto dello scudo fiscale perfezionato dall'amministratore della società ovvero dai suoi soci.*

Viene mantenuto in *voluntary* il rilievo penale di alcuni reati extrafiscali ovvero endosocietari, che nel vecchio scudo fiscale erano estinti in tanto ed in quanto siano funzionalmente collegati alla commissione dei reati fiscali. Il collegamento finalistico e teologico imposto dalla norma del vecchio scudo fiscale, art. 8 legge n. 289/02, fra reati comuni e societari e reati tributari al fine della depenalizzazione dei primi, con un esclusione della punibilità ad ogni effetto per i reati tributari e per quelli ad essi collegati. In *voluntary* si recide questo collegamento nella misura in cui, i reati endosocietari restano, ancorchè serventi quelli endotributari, esclusi. Dunque, non opera, diversamente dallo scudo fiscale l'inclusione, nel novero dei reati per cui varrebbe la preclusione penale, di illeciti realizzabili unicamente nell'ambito delle società di capitali, quali le false comunicazioni sociali, v. art. 2612 c.c. e le false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci e dei creditori, v. art. 2622 c.c. Opererà, anche per il passato l'esclusione della rilevanza penale del cosiddetto autoriciclaggio, v. *infra*, per coloro che hanno commesso il reato (fiscale) principale. Per altro, l'esclusione *de qua*, opera anche per coloro, che hanno concorso nel delitto fiscale presupposto ossia coloro che hanno posto in essere un attività di occultamento trasferimento di evasione altrui, verosimilmente saranno responsabili per concorso del delitto fiscale con conseguente non configurabilità del delitto di riciclaggio. Difatti, il prefato spostamento (riciclaggio) di utilità altrui evasa, la loro schermatura, si inserisce nella struttura del delitto fiscale: un effetto di assorbimento della condotta nel contesto della fattispecie specializzante ovvero tributaria. Elemento costitutivo del reato di riciclaggio e l'estraneità al reato presupposto. Per le condotte che, invece integrano il delitto di riciclaggio, perfezionate da terzi estranei al delitto fiscale, la *voluntary* sugli investimenti esteri, verificata l'ampiezza degli obblighi informativi, potrebbe far emergere elementi di loro responsabilità fiscale sul nascondimento del profitto del delitto fiscale.

Sull'introduzione del reato di autoriciclaggio, v. il nuovo art. 648- bis cp (fino al suo avvento, il reale beneficiario delle operazioni di pulitura è stato "immunizzato") sul trasferimento di utilità da attività illecite non colpose, vanno evitate scelte asistemiche di criminalizzazione di mere destinazioni, impieghi personali delle attività evase. Una ripermetrazione del prefato delitto che tenga conto, di questa esclusione che, *de facto* non genera un effetto contagio, inquinamento dell'economia sana (istanze equitative e di equilibrio sostanziale), alludo alla immissione nel circuito imprenditoriale di quelle attività non dichiarate (le uniche - condotte - rilevanti, di ostacolo alla identificazione della provenienza delittuosa dei capitali). In altri termini,

andrebbe riesumata una non perseguibilità del mero reimpiego del nero fiscale (v. consumazione o godimento dell'evasione), quale *post factum* non punibile, quando appunto non vi sono vantaggi nell'economia imprenditoriale o finanziaria. E' evidente che, sulla nuova definizione del reato di autoriciclaggio, autolavaggio, insisteranno i tratti evolutivi della legge delega sulla futura depenalizzazione delle fattispecie evasive meno offensive ed eversive, v. l'evasione interpretativa. Si vuole dire che, la riduzione in delega dei reati fiscali, avrà un effetto di scarico delle responsabilità extrafiscali sui comportamenti postumi dell'evasore meno "configurato". Per cui, l'esclusione del reato presupposto fiscale (meno offensivo e fraudolento) chiuderà le porte anche al reato extrafiscale. Anche le riallocazioni e gli atti dispositivi delle mere evasioni da riscossione, cartolari (verosimilmente mantenute in delega), saranno penalmente rilevanti nella prospettiva del nuovo reato di autoriciclaggio. Trattasi di condotte prive *ex se* di fraudolenza e di intenti evasivi, non sintomatiche di manifestazioni evasive - qui gli imponibili sono autodichiarati fedelmente - per le quali, sarebbe stato gradito un atto di desistenza da parte del legislatore delegante (una esclusione della loro rilevanza penale). Invece, il verosimile mantenimento in delega del loro disvalore penale, apre scenari sull'extrafiscale (doppia punibilità, con un pesante, deteriore cumulo di pena), con l'ovvia esclusione dei trasferimenti di denaro, appunto quale mero corollario del presupposto reato fiscale. pene aggravate saranno previste per gli intermediari e professionisti, impegnati a strutturare la fuga dei capitali rispetto al riciclatore/autoriciclatore. Sei i reati presupposti sono fiscali ed extrafiscali ovvero endosocietari, v. le false comunicazioni sociali in danno della società, le pene oscilleranno fra 6 e 8 anni, essendo la pena edittale per essi prevista, non superiore nel massimo ai 6 anni. pertanto, il reato di (auto) riciclaggio è passabile di una sanzione ben più grave di quella applicabile al reato fiscale presupposto. Sulla configurabilità del reato di riciclaggio sui delitti fiscali ovvero sulle utilità evase, oramai i consensi sono pressochè unanimi, verificato anche l'allargamento dei reati presupposto a tutti i delitti non colposi, v. l. 8 agosto 1993<sup>5</sup>. Valutazioni repressive dunque sia nei confronti di coloro che generano l'evasione e sia nei confronti di coloro (ex post) che ne reintegrano i proventi nel circuito dell'economia lecita. Questo anche

---

<sup>5</sup> Sul riassorbimento dei reati fiscali nei reati presupposto, v. CORDEIRO GUERRA, *op. cit.*, 1169 ss., l'a. riesuma anche gli orientamenti internazionali su questo prefato allargamento, osservando che....*la Comunicazione del 23 aprile 2012 della Banca d'Italia UIF, secondo cui evasione fiscale e riciclaggio sarebbero strumenti strettamente collegati; ciò anche alla luce delle nuove 40 raccomandazioni del GAFI – nel 2012 proprio presieduto dall'Italia – contro il riciclaggio ed il finanziamento del terrorismo, pubblicate il 16 febbraio 2012.* Tali raccomandazioni, che rappresentano il framework di riferimento più efficace per le autorità per agire contro il riciclaggio, riportano un deciso richiamo ai reati fiscali nel novero dei reati presupposti di riciclaggio.

quando il reato presupposto, v. quello fiscali, *ex sé* non genera ricchezza novella ma preserva l'integrità del patrimonio preesistente attraverso il mancato pagamento dei tributi. L'evasione ontologicamente non genera proventi riciclabili (una corrente di pensiero minoritaria) determinando *de facto* solo risparmi fiscali che permangono nel patrimonio del contribuente. il *benefit*, potrebbe configurarsi (seguendo questa linea di pensiero) solo sul reato di emissione di fatture inesistenti quando l'emittente ritrae un compenso per aver determinato un vantaggio altrui (utilizzatore). Invero, l'utilità riciclabile (valore economicamente apprezzabile), esiste anche nei reati dichiarativi e va ricercata, scorporando all'interno dell'imponibile non dichiarato, il segmento, quota di imposta non versata che, *de facto* rappresenta il profitto (identificabile) del reato presupposto ovvero l'utilità riciclabile (denaro proveniente dal delitto non colposo). In questa operazione ermeneutica di inclusione dei delitti fiscali nei reati presupposti, rileva anche l'utilizzo dell'amplessima formula *altre utilità* impiegata dal legislatore come formula di chiusura rispetto ai *denari e beni*. In altri termini, il concetto di utilità riciclabile, da intendersi non solo come incremento ma anche come "non impoverimento" nel senso di preservazione della ricchezza preesistente<sup>6</sup>.

Le procedure di voluntary saranno coperte da una causa di esclusione, con l'effetto che, non si applicherà il nuovo reato di autoriciclaggio sui trasferimenti di utilità rivenienti da reati non colposi fiscali effettuati da colui che aderirà al programma di rientro volontario. Difatti, tendenzialmente questi spostamenti dei profitti di reati fiscali, effettuati successivamente all'introduzione del reato di autoriciclaggio e prima dell'intervento della causa di non punibilità sul reato fiscale presupposto, potevano integrare il nuovo reato di autoriciclaggio. Invece, sui reati di riciclaggio, v. *infra*, non vi sono coperture da voluntary, con l'effetto peggiore che, la stessa voluntary, verificata la perimetrazione sempre più estensiva del delitto di cui all'art. 648 - bis cp, ovvero la sua costante espansione al settore fiscale, rischierà verosimilmente di far emergere responsabilità extrafiscali altrui (il riciclatore). Difatti, l'autore del reato fiscale presupposto non risponderà di riciclaggio ante voluntary stante la clausola espressa nell'art. 648-bis cp...*fuori dai casi di concorso nel*

---

<sup>6</sup> Sulla non facile identificazione di questa ricchezza *recte*; vantaggio fiscale riciclabile, v. CORDEIRO GUERRA, *op. cit.*, 1175, l'a. acutamente osserva che le maggiori criticità risiedono nell'identificazione riconoscibilità de qua...*il punto centrale è altro, ossia quello se tale utilità, proprio in quanto consistente nel preservare immutata la ricchezza del contribuente, sia individuabile ed isolabile da un terzo quale entità marcata da una provenienza illecita e, in quanto tale, suscettibile di una consapevole attività di money laundering. La stessa dottrina concorda sulla configurabilità del riciclaggio da delitto tributario ben si rappresenta la difficoltà di individuare le disponibilità ottenute attraverso l'illecito fiscale atteso che esse possono confondersi nel patrimonio dell'autore del reato ed essere difficilmente isolabili, al punto stesso che lo stesso autore del delitto fiscale, pur consapevole di averlo compiuto, potrebbe essere sprovvisto della coscienza di operare sul provento stesso.*

*reato....chiunque sostituisce.* Sui rilievi extrapenalici del riciclaggio, alludo agli obblighi di identificazione della clientela che gravano ex dlgs n. 231/08 sui professionisti ed intermediari, dovrebbero operare le coperture, esimenti sistemiche (esclusioni, v. art. 12, comma 2 norma *de qua* sulle attività di consulenza giuridica o di stretto contenzioso) nella misura in cui trattasi di informazioni ricevute nell'ambito della consulenza in procedimento giudiziari (anche per evitarli, v. voluntary).

Sui delicati rapporti fra reato fiscale presupposto e reato di riciclaggio, rileviamo che in base al disposto dell'art. 170 cp il legislatore ha previsto un volontario scoordinamento fra gli stessi....*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 presupposto, v. prescrizione o non punibilità, non si trasferiscono *ex sé* su quello più grave di riciclaggio posto in essere prima dell'effettuazione di un condono o voluntary. Così, non si richiede, un accertamento giudiziale del reato presupposto, essendo sufficiente la dimostrazione della provenienza delittuosa del denaro oggetto di riversamento nell'economia. Lo stesso dicasi, v. *Cass. pen. sez. II, 23 dicembre 2009, n. 49427*, sui delitti fiscali consumati all'estero i cui proventi sono riallocati in Italia per dar vita ad una successiva attività di riciclaggio ivi commessa. Pertanto, le condotte di terzi di riciclaggio sui profitti di delitti fiscali, poste in essere prima della sopravvenuta causa di non punibilità, v. voluntary o scudo, rileveranno non essendo venuta meno la dimensione illecita in quel profitto (non ancora affrancato e bonificato).

Ancora sul coordinamento reato fiscale-riciclaggio<sup>7</sup> e sul *timing* nella consumazione del reato fiscale presupposto, si osserva che, i reati dichiarativi perfezionandosi con la presentazione della dichiarazione periodica, potrà verificarsi che l'evasione ovvero la sua circolazione si sia già *ex sé* verificata quando essa dichiarazione (ricognitiva) viene presentata. Si vuole dire che, prima della presentazione *de qua*, il reato non si è perfezionato, con l'effetto che, nell'attività di trasferimento posta in essere prima, non è integrabile alcun disvalore penale (riciclaggio) verificata la mancata consumazione del reato fiscale presupposto. una sorta di

---

<sup>7</sup> Sulla prioritaria consumazione del delitto fiscale presupposto, v. CORDEIRO GUERRA, *op. cit.*, 1176 ss., l'a. aggiunge che....*il periodo che intercorre tra il compimento della transazione occulta. Es. pagamento di una somma non fatturata, e il perfezionamento del reato tributario(al momento della presentazione della dichiarazione) è così lungo che, sovente, l'attività di sostituzione delle somme corrisposte al fisco (o pagate in relazione a fatture emesse e fronte di operazioni inesistenti) risulta perfezionata prima che sia consumato il reato fiscale, con conseguente impossibilità giuridica di catalogare l'attività di ripulitura del denaro come riciclaggio, prima della consumazione del reato presupposto...una sorta di limbo penale, nel quale appare assai arduo configurare il delitto di riciclaggio, non essendo postulabile un reato presupposto.*

limbo penale nell'orizzonte temporale che separa dalla presentazione della dichiarazione (le attività di trasferimento poste ex ante) nel quale appare inverosimile configurare il delitto di riciclaggio (criticità).

*Avv. fabio ciani*

*Università Roma Tre*