

L'introduzione del reato di **auto-riciclaggio** implica la necessità di interpretare le varie norme incriminatrici, le quali (nel nostro ordinamento giuridico) hanno lo scopo di *sanzionare condotte attraverso cui il responsabile di un reato fiscale impiega/dispone del provento realizzato in modo illecito*.

Già il reato di **sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte** (contemplate dall'art.11 Dlgs.74/2000, riscrivente la norma prevista dall'art.97 comma 6 Dpr 602/73) è stato foriero di diverse interpretazioni relative al livello di arretramento della rilevanza penale di condotte della specie, rispetto a quella caratterizzante il reato dichiarativo *tipo*, che di solito funge da suo *presupposto*.

La **giurisprudenza di legittimità** ha, a questo proposito, in diverse occasioni specificato come il reato di **sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte** (quale reato di pericolo), **non richieda che l'amministrazione finanziaria abbia già iniziato un'attività di verifica/accertamento o che abbia proceduto all'iscrizione a ruolo del relativo debito tributario**.

Ai fini del perfezionamento del debito è, invece, sufficiente che la condotta risulti idonea a rendere inefficace la procedura di riscossione, con un giudizio di valutazione che, evidentemente, precede ogni attività coattiva realizzata dall'**Amministrazione finanziaria**.

L'*alienazione simulata* ed il compimento degli altri *atti fraudolenti*, come previsto dall'**art.11**, acquisiscono, dunque rilevanza penale in un momento pericolosamente vicino a quello che, invece, può essere considerato come naturale appendice (o prosecuzione) del reato *dichiarativo presupposto*.

Il tema si incrementa ulteriormente di contorni critici se vengono considerate le modalità con cui il **legislatore** ha inteso disegnare la condotta commissiva del reato di **auto-riciclaggio**, ancorato all'impiego/sostituzione//trasferimento di proventi in modo da ostacolare concretamente l'individuazione della loro provenienza illegale.

La Dottrina, a tal proposito, ha avuto modo di precisare come il carattere istantaneo dei reati fiscali (la maggior parte dei quali integrati al momento di presentazione della *dichiarazione annuale dei redditi ovvero al concludersi del termine di tolleranza alla suddetta scadenza di presentazione*) determini l'impossibilità di contestare il reato di **auto-riciclaggio** per condotte anteriori al momento di realizzazione del necessario reato fiscale presupposto.

In queste circostanze, non rimarrebbe tuttavia esclusa l'integrazione del reato di *fraudolenta sottrazione al pagamento delle imposte* che, come visto, ben può essere realizzato attraverso attività fraudolente o simulatorie che, anche prima della presentazione della dichiarazione, mirino ad occultare in modo illecito il risparmio d'imposta conseguito, ponendosi nella sfera di quelle condotte insidiose ed oblique che la **giurisprudenza di legittimità** ha stabilito come idonee a porre in pericolo le ragioni, anche se ancora in divenire, esercitabili dall'*amministrazione finanziaria*.

Comunque, non sfugge come l'**auto-riciclaggio** comprenda gran parte degli elementi che caratterizzano e definiscono la fattispecie di **sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte**, essendo difficile immaginare una condotta di **auto-riciclaggio** avente quale reato fonte (presupposto) una fattispecie illecita di natura fiscale, la quale non si sostanzia nel compimento (ad opera del reo) di atti simulati/fraudolenti sui propri beni, idonei ad eludere, in tutto od in parte, le richieste erariali.

Unico elemento di differenza, in proposito, appare -ai fini dell'integrazione della fattispecie di cui all'**art.648-ter** del **Codice penale**- la possibilità di individuare ed isolare nel patrimonio *dell'autore del reato tributario* l'utilità connessa all'illegittimo risparmio d'imposta così conseguito.

Il quadro normativo di riferimento, in ultima analisi, pone diverse problematiche di compenetrazione ed impone agli interpreti una scrupolosa prudenza interpretativa, soprattutto considerando come *(sebbene auto-riciclaggio e sottrazione fraudolenta mirino a tutelare beni giuridici molto diversi e tra le relative fattispecie non esista alcun rapporto in tema di concorso apparente di norme) potrebbe sussistere (in astratto) una doppia contestazione per **auto-riciclaggio** e **sottrazione fraudolenta** al pagamento di imposte, in ragione della medesima condotta di impiego dell'illecito provento, realizzato per effetto dello stesso reato dichiarativo presupposto.*