

Studio n. 261-2013/B

Reati fiscali e normativa antiriciclaggio: i confini dell'obbligo di segnalazione a carico dei notai

Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 19 aprile 2013

Lo studio in sintesi (abstract)

Lo studio prende le mosse dall'osservare che negli ultimi due anni il numero delle segnalazioni di operazioni sospette di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo ha subito un notevole aumento. Attesi, in quest'ottica, il peculiare ruolo ed impegno del notaio nello svolgimento della propria funzione di pubblico ufficiale, nello studio si evidenzia l'opportunità di delineare i confini dell'obbligo di segnalazione, con particolare riferimento ad operazioni di riciclaggio connesse ad attività criminose di natura fiscale, allo scopo di evitare che possano effettuarsi segnalazioni anche laddove non ne ricorrano i presupposti.

A tal fine, si esamina la normativa di riferimento, ponendo in luce che la definizione di "riciclaggio" di cui al D.lgs. n. 231/2007 non coincide del tutto con la fattispecie criminosa di cui agli artt. 648-bis e 648-ter del Codice penale, in quanto, in primo luogo, la segnalazione ai fini della applicazione della normativa antiriciclaggio ha come presupposto la provenienza da attività criminosa in genere, mentre il codice penale richiede la tassativa provenienza da delitto non colposo; in secondo luogo, mentre la formula "fuori dai casi di concorso nel reato", contenuta nell'art. 648 c.p., rende penalmente irrilevante il cd. autoriciclaggio, considerato quale post factum non punibile, ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. n. 231/2007, l'attività di occultamento posta in essere dal medesimo autore del reato presupposto integra a pieno titolo, in assenza di analoga clausola di esclusione, il riciclaggio. Passando al tema dei reati tributari, posto che, ai sensi dell'art. 41 del D.lgs. n. 231/2007, l'obbligo di segnalazione sussiste qualora i soggetti sappiano, sospettino od abbiano motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento al terrorismo, nello studio si afferma che il "sospetto", per assumere rilevanza ai fini della normativa antiriciclaggio, non deve essere riferito esclusivamente al "reato tributario", ma altresì al "riciclaggio" di beni provenienti da quella particolare specie di attività criminosa rappresentata dalla violazione di obblighi fiscali penalmente sanzionati. Occorre, pertanto, che, quantomeno, siano in corso o siano state tentate operazioni di riciclaggio, risultando essenziale l'essere a conoscenza di un'attività criminosa dalla quale i beni provengano o, almeno, il sospettare che gli stessi provengano da un'attività criminosa.

Nello studio si indaga quindi la possibilità che nell'ambito delle attività criminose dalle quali un bene proviene vengano inclusi i reati tributari e si dà atto dei dubbi che, al riguardo, sono stati espressi da una parte della dottrina, secondo cui non è configurabile la possibilità che un bene, di regola una somma di denaro, possa provenire da un'attività di evasione fiscale, dal momento che quest'ultima di per sé non genera proventi, limitandosi a determinare un risparmio fiscale su una ricchezza. Così ragionando, una rilevante fetta dei delitti tributari sarebbero esclusi dall'area di

quelli suscettibili di costituire presupposto del riciclaggio, in quanto, appunto, non in grado di provocare un effettivo incremento del patrimonio.

Ciononostante, si rileva che il trend normativo internazionale, incluse recenti raccomandazioni del GAFI, è orientato a considerare generalmente i reati fiscali come possibile presupposto del riciclaggio; ne deriva che il “quantum” prodotto dal reato, in questo caso, va identificato, non nell'imponibile sottratto a tassazione, ma nell'imposta evasa, che rappresenterebbe il vero “profitto del reato”.

Nello studio si procede con una sintesi riepilogativa delle diverse tipologie dei reati tributari e si chiarisce, quindi, che il reato fiscale, quale presupposto di condotte volte al riciclaggio, non è di per sé sufficiente a far insorgere l'obbligo di segnalazione di operazione sospetta. Una prima “macro-limitazione” deriva infatti direttamente dalla normativa fiscale, secondo sono penalmente punibili solo le violazioni concernenti l'IVA e le imposte sui redditi, restando escluse le violazioni in materia di IRAP e di imposte indirette. Ne consegue che, laddove la violazione concerna detti ultimi tributi, la condotta non può essere mai qualificata come attività criminosa e, pertanto, non potrà parlarsi – specularmente - di riciclaggio. Una seconda “macro-limitazione” deriva invece dal meccanismo applicativo dei reati fiscali, il cui sistema punitivo si fonda – per determinate tipologie di reati - sul superamento di limiti quantitativi di evasione. Al riguardo, nello studio, si rammenta che proprio con riguardo alla recente modifica delle soglie di rilevanza penale, l'Unità di informazione finanziaria (UIF), istituita presso la Banca d'Italia, ha opportunamente evidenziato che l'ampliamento della sfera di intervento penale accresce le condotte penalmente rilevanti presupposto del riciclaggio e, conseguentemente, aumenta il numero delle operazioni suscettibili di essere segnalate come sospette. Nello studio, si evidenzia infine una terza “macro-limitazione” legata all'individuazione del momento di commissione del reato tributario e, quindi, della integrazione dello stesso, quale momento a partire dal quale può concepirsi un'attività di riciclaggio dei relativi proventi; in proposito, si ricorda che i reati di infedele dichiarazione, omessa dichiarazione e frode fiscale si perfezionano con la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Nello studio, si esamina altresì l'ipotesi in cui non si sia ancora verificato né il reato presupposto né la conseguente attività di riciclaggio e si chiarisce che, in simili casi, un obbligo di segnalazione potrà configurarsi solo eccezionalmente, in presenza di inequivocabili indizi in ordine all'integrazione prima del reato tributario e poi dell'attività di riciclaggio.

Per quanto riguarda il caso in cui esistono elementi per sospettare che già in precedenza siano stati commessi uno o più reati fiscali e che, attraverso l'acquisto di un determinato bene effettuato con il profitto di tali reati tributari, si intenda riciclare le somme frutto dei reati fiscali medesimi, nello studio si illustra che in tale ipotesi l'aspetto problematico non attiene tanto ai confini giuridici dell'obbligo di segnalazione, quanto, piuttosto, alla valutazione degli elementi a disposizione del notaio per configurare come sospetta l'operazione e si sottolinea che tale valutazione deve avvenire sulla base di tutti (e soli) quei documenti che il notaio è tenuto a domandare per il corretto svolgimento delle proprie funzioni, senza dunque che possa configurarsi a suo carico un obbligo di penetranti indagini tese ad escludere l'esistenza di pregressi reati fiscali.

Conclusivamente, nello studio si esaminano i confini dell'obbligo di segnalazione di operazione sospetta nelle ipotesi di elusione fiscale e, prendendo le mosse da una ricostruzione dell'evoluzione dell'istituto in ambito tributario e penale, si descrive come non ogni forma di elusione assurge a reato e che certamente rimangono fuori dal perimetro della rilevanza penale le condotte elusive diverse da quelle relative ad imposte sui redditi e da quelle che, pur attinenti alle imposte sui redditi, non comportano il superamento delle soglie di imposta ed imponibile previste dalla legge. Identificati i contorni delle fattispecie elusive penalmente rilevanti, si conclude affermando che, ad

ogni modo, non è agevole configurare la violazione del dovere di segnalazione da parte del notaio in relazione ad una fattispecie così articolata e dai contorni così fortemente discrezionali.

Si svolgono in ultimo considerazioni circa la possibile rilevanza ai fini della disciplina antiriciclaggio del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. In proposito, partendo dal presupposto che il "sospetto" non deve e non può essere riferito esclusivamente al "reato tributario" ma altresì al "riciclaggio" di beni provenienti dalla violazione di obblighi fiscali penalmente sanzionati, si conclude che unicamente nell'ipotesi particolare in cui esistano precisi elementi per ritenere che i beni ceduti tramite gli atti fraudolenti o simulati costituiscono il profitto di precedenti reati fiscali - ad esempio perché acquistati con ricchezza sottratta al prelievo - potrebbe configurarsi un'attività di riciclaggio ed un conseguente obbligo di segnalazione.

Abstract a cura di Maria Concetta Cignarella

Sommario: 1. Premessa: l'obiettivo del presente studio; 2. La nozione di riciclaggio nella legge 231/2007; 3. Il riciclaggio di proventi provenienti da reati tributari; 4. Il problema della provenienza del profitto da reati tributari; 5. Le diverse tipologie di reati tributari: un breve quadro riassuntivo; 6. Due prime limitazioni all'obbligo di segnalazione: la verifica in ordine alla sussistenza del reato tributario in ragione del campo di applicazione della normativa sui reati tributari e delle soglie di rilevanza penale; 7. Una terza macro-limitazione: l'integrazione del reato tributario quale presupposto della successiva attività di riciclaggio; 8. Il diverso caso di atti finalizzati a impiegare e/o riciclare il profitto di reati tributari in precedenza commessi; 9. L'elusione fiscale: un rapido cenno all'evoluzione normativa e giurisprudenziale in ambito tributario e penale; 10. Elusione ed obbligo di segnalazione antiriciclaggio; 11. Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: cenni sulla possibile rilevanza ai fini della disciplina antiriciclaggio.

1. Premessa: l'obiettivo del presente studio

E' un dato di fatto che il numero di segnalazioni di operazioni sospette da parte dei notai ⁽¹⁾ è in impressionante aumento, sia in termini assoluti che percentuali.

Si veda al riguardo quanto rilevato sul sito del Consiglio Nazionale del Notariato in data 27 luglio 2012 ("Antiriciclaggio: boom di segnalazioni di operazioni sospette da parte dei notai") a seguito della pubblicazione da parte della Banca d'Italia del Bollettino semestrale UIF, contenente i dati relativi alle segnalazioni di operazioni sospette di riciclaggio e finanziamento al terrorismo effettuate nel primo semestre 2012. Vi è stato un incremento esponenziale rispetto alle segnalazioni riferite allo stesso periodo dell'anno precedente ⁽²⁾.

Tale constatazione esalta il ruolo e l'impegno del notaio nello svolgimento della propria funzione di pubblico ufficiale; tuttavia, non può che portare con sé anche un qualche profilo di preoccupazione.

Preoccupazione che, a tutta evidenza, non riguarda il dato numerico assoluto, quanto il

maturare di alcuni trend interpretativi che rischiano di sfumare oltremisura i confini giuridici dell'obbligo di segnalazione, con pesanti riflessi sia sull'efficacia di quest'ultime che sull'applicazione delle sanzioni previste in caso di omissione.

Il tema dei reati tributari e della loro rilevanza ai fini delle segnalazioni antiriciclaggio consente di toccare con mano il rischio sotteso ad un approccio di questo tipo: il recente ampliamento, sia normativo (riduzione delle soglie minime di imposta evasa) che giurisprudenziale (si pensi ai fenomeni dell'elusione ed abuso del diritto), dell'area di rilevanza penale degli illeciti fiscali potrebbe infatti condurre, con l'ampia portata della nozione di sospetto, ad una nuova formidabile fonte di incremento delle fattispecie potenzialmente sospette.

E' dunque opportuno un approccio giuridicamente rigoroso, teso a ricostruire e conseguentemente delimitare sulla base della normativa di riferimento il perimetro delle attività di riciclaggio connesse ad attività criminose di natura fiscale, nello spirito di segnalare tutte quelle che operazioni che si pongono all'interno dell'area così circoscritta, ma al tempo stesso non una di più.

Approccio che, ovviamente, non può che muovere dalla sintesi del quadro normativo di riferimento, al fine di tracciare i confini dell'obbligo di segnalazione di cui al D.lgs. n. 231/2007 che gravano in capo ai notai.

2. La nozione di riciclaggio nella legge 231/2007

Il D.lgs. 21 novembre 2007, n. 231, in vigore dal 29 dicembre 2007 (di seguito, "D.lgs. n. 231/2007"), ha attuato la Direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo, nonché la Direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione.

Detto provvedimento sostituisce, sostanzialmente, la previgente normativa, costituendo a tutti gli effetti il testo di riferimento in materia di antiriciclaggio.

In particolare, l'art. 2 del D.lgs. n. 231/2007 fornisce la definizione di "riciclaggio" dei proventi di attività criminose:

"Ai soli fini del presente decreto le seguenti azioni, se commesse intenzionalmente, costituiscono riciclaggio:

a) la conversione o il trasferimento di beni, effettuati essendo a conoscenza che essi provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività, allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita dei beni medesimi o di aiutare chiunque sia coinvolto in tale attività a sottrarsi alle conseguenze giuridiche delle proprie azioni;

b) l'occultamento o la dissimulazione della reale natura, provenienza, ubicazione,

disposizione, movimento, proprietà dei beni o dei diritti sugli stessi, effettuati essendo a conoscenza che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività;

c) l'acquisto, la detenzione o l'utilizzazione di beni essendo a conoscenza, al momento della loro ricezione, che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività;

d) la partecipazione ad uno degli atti di cui alle lettere precedenti, l'associazione per commettere tale atto, il tentativo di perpetrarlo, il fatto di aiutare, istigare o consigliare qualcuno a commetterlo o il fatto di agevolare l'esecuzione”.

Al terzo comma del medesimo articolo 2, sopracitato, si specifica altresì (come avremo modo di approfondire meglio nel prosieguo) che “la conoscenza, l'intenzione o la finalità, che debbono costituire un elemento degli atti di cui al comma 1, possono essere dedotte da circostanze di fatto obiettive”.

Ebbene, è in primo luogo evidente che la definizione di “riciclaggio” fornita dalla normativa *de qua* (i.e. D.lgs. n. 231/2007) è diversa dalla fattispecie di cui al disposto degli artt. 648-bis e 648-ter del Codice Penale ⁽³⁾, sotto almeno due aspetti essenziali:

a) la segnalazione ai fini della applicazione della normativa antiriciclaggio ha come presupposto la provenienza da attività criminosa in genere, mentre il codice penale richiede la tassativa provenienza da delitto non colposo;

b) la formula “fuori dai casi di concorso nel reato” contenuta nell’art. 648 c.p. rende penalmente irrilevante il c.d. autoriciclaggio ⁽⁴⁾, considerato quale *post factum* non punibile, mentre ai sensi dell’art. 2 del D.lgs. n. 231/2007 l’attività di occultamento posta in essere dal medesimo autore del reato presupposto integra a pieno titolo, in assenza di analoga clausola di esclusione, il riciclaggio.

Così ricostruito il quadro normativo di riferimento, il dato di partenza non può essere che la disposizione di cui all’art. 41 del D.lgs. n. 231/2007 (rubricato: “Segnalazione di operazioni sospette”) secondo cui “*I soggetti indicati negli articoli 10, comma 2, 11, 12, 13 e 14 inviano alla UIF, una segnalazione di operazione sospetta quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo. Il sospetto è desunto dalle caratteristiche, entità, natura dell'operazione o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi a disposizione dei segnalanti, acquisiti nell'ambito dell'attività svolta ovvero a seguito del conferimento di un incarico*”.

E' la rigorosa interpretazione del combinato disposto delle disposizioni enucleate che deve condurre il notaio:

a) ad individuare i contorni giuridici dell'obbligo a suo carico;

b) a riscontrare, per ciascuna transazione nella quale intervenga, la eventuale riconducibilità della medesima alla fattispecie "operazione sospetta da segnalare".

3. Il riciclaggio di proventi provenienti da reati tributari

Dal tenore letterale della disposizione sopra riportata, è di tutta evidenza come l'obbligo di segnalazione sussiste quando i soggetti sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento al terrorismo.

Perciò, e venendo al tema dei reati tributari, un primo punto fermo è che il "sospetto", per assumere rilevanza ai fini dell'art. 41 l.231/2007, non deve essere riferito esclusivamente al "reato tributario" (definito nei termini che diremo, quale presupposto potenziale del riciclaggio) ma altresì al "riciclaggio" di beni provenienti da quella particolare specie di attività criminosa rappresentata dalla violazione di obblighi fiscali penalmente sanzionati.

Sofferamoci su questo secondo aspetto: ***occorre quantomeno che siano in corso o siano state tentate operazioni di riciclaggio.***

Al riguardo, il parametro normativo è dato dalla nozione di "riciclaggio" utilizzata ai fini del D.lgs. n. 231/2007 qui in esame, come richiamata nel precedente paragrafo introduttivo, con conseguente rinvio, appunto, all'art. 2 che definisce le azioni che, ove commesse intenzionalmente, costituiscono "riciclaggio".

Si tratta di una serie di operazioni variegata (conversione o il trasferimento di beni, l'occultamento o la dissimulazione della reale natura, etc.) ma accomunate dal requisito della consapevolezza che esse provengono da una attività criminosa (cfr. lett. A), B), C) dell'art. 2, cit.).

Da quanto sopra, ne deriva che "sospettare" che sia in corso o stia per essere effettuata una operazione di riciclaggio significa ragionevolmente e conseguentemente:

essere a ***conoscenza*** di una "attività criminosa" dalla quale i beni provengano o, a tutto concedere, ***sospettare*** che essi provengano da una attività criminosa;

sapere o sospettare che è in corso, è stata compiuta o tentata un'attività di riciclaggio di beni provenienti da ***reato***.

Ciò posto, occorre quindi porsi due domande fondamentali, una di carattere generale ed astratto e l'altra più puntuale.

Tra le "attività criminali" dalle quali un bene proviene possono includersi anche i reati

tributari?

In caso affermativo, quando l'evasione fiscale assurge a reato e diventa dunque rilevante, quale attività criminosa, ai fini della normativa antiriciclaggio?

4. Il problema della provenienza del profitto da reati tributari

Tra le attività criminose dalle quali un bene proviene possono includersi i reati tributari?

La dottrina ⁽⁵⁾ dubita del fatto che un bene, di regola una somma di denaro, possa dirsi proveniente da una attività di evasione fiscale, giacché quest'ultima di per sé non genera proventi, ma determina un risparmio fiscale su una ricchezza in realtà prodotta da altro comportamento.

In effetti il concetto di provenienza, che indica un moto da luogo, sembra confermare che oggetto materiale del riciclaggio possa essere solo un incremento di patrimonio, quindi un flusso di ricchezza illecita proveniente dall'esterno ed incamerata dal riciclatore ⁽⁶⁾.

Seguendo questa impostazione, una rilevante parte dei delitti tributari potrebbero essere esclusi dall'area di quelli suscettibili di costituire reato presupposto del riciclaggio.

Si pensi, ad esempio, alla effettuazione al nero di vendite al nero di merce con correlativa infedele dichiarazione (art. 4 del D.lgs. n. 74/2000): il flusso di ricchezza è generato dallo svolgimento dell'attività commerciale e non dall'occultamento al fisco, in tutto od in parte, dell'imponibile, che determina piuttosto un risparmio, e dunque un mancato decremento della ricchezza stessa a titolo di prelievo fiscale.

Diversamente, l'emissione dietro compenso di fatture per operazioni inesistenti, al fine di consentire ad altri l'evasione (tramite la deduzione di un costo relativo ad operazione inesistente), ben potrebbe costituire reato presupposto del riciclaggio, in quanto suscettibile di provocare un effettivo incremento di ricchezza nel patrimonio dell'emittente.

Pur esistendo serie argomentazioni di segno contrario, l'attuale l'indirizzo della giurisprudenza penale va decisamente nel senso di considerare in genere i reati tributari come possibile presupposto del riciclaggio ⁽⁷⁾.

Non solo. Il trend normativo internazionale, ivi incluse le recenti raccomandazioni del GAFI sopraindicate, procede nella direzione di considerare i reati fiscali come possibili presupposti del riciclaggio.

Significativa, al riguardo, 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 (Le groupe d'action financière) – nel 2012 presieduto proprio dall'Italia – contro il riciclaggio di denaro 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 presupposto del riciclaggio.

Se poi si considera che, rispetto alla definizione penalistica di riciclaggio (art. 648 bis codice penale), quella rilevante ai nostri fini (D.lgs. n. 231/2007) è più lata, deve concludersi che i reati tributari possono senz'altro rappresentare il presupposto di un attività di riciclaggio. Con la precisazione che il "*quantum*" prodotto dal reato va identificato non nell'imponibile sottratto a tassazione, ma, piuttosto, nell'imposta evasa (che rappresenta il vero "profitto del reato").

Il reato tributario, come qualsiasi altra attività criminosa, può quindi rappresentare il presupposto di condotte volte al riciclaggio; ma di per sé non è sufficiente, come si avrà modo di chiarire meglio nel prosieguo, a far scattare l'obbligo di segnalazione ai sensi della normativa antiriciclaggio.

5. Le diverse tipologie di reati tributari: un breve quadro riassuntivo

Il dato normativo di riferimento in tema di reati tributari è il D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato dal D.L. n. 138/2011 convertito nella Legge n. 148/2011 in vigore dal 17 settembre 2011 (di seguito, "D.lgs. n. 74/2000").

L'entrata in vigore del dl n. 138/2011, convertito nella legge 14 settembre 2011, n. 148, ha comportato una incisiva riforma della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e Iva, soprattutto per quanto riguarda la cospicua riduzione delle soglie di imposta evasa o imponibili sottratti ad imposizione e rilevanti ai fini dell'integrazione dei reati di omessa ed infedele dichiarazione; i relativi effetti, per espressa previsione dell'art. 2, comma 36 *vicies bis*, si produrranno relativamente ai reati commessi successivamente alla data di entrata in vigore della legge e, cioè, alle dichiarazioni d'imposta presentate o da presentar dopo il 17 settembre 2011.

In sintesi, il D.lgs. n. 74/2000 contempla sette fattispecie delittuose, di cui le prime quattro in materia di dichiarazione:

art. 2:	dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti,;
art. 3:	dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, Soglia: imposta evasa superiore con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila e con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila <u>e</u> ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche

	mediante indicazione di elementi passivi fittizi, superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore ad euro un milione
art. 4:	dichiarazione infedele; soglia: imposta evasa superiore con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila e ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore ad euro due milioni
art. 5:	omessa dichiarazione; soglia: imposta evasa superiore con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila
art. 8:	emissione o rilascio di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto;
art. 10:	occultamento o distruzione di documenti contabili;
art. 11:	sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte; soglia: imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila.

Ai fini della disamina di cui al presente studio, si riassumono qui di seguito alcuni principi "guida" del sistema dei reati tributari.

Le ipotesi di reato sono generalmente collegate al verificarsi di un concreto danno erariale, per cui, a differenza che in passato, tendenzialmente non si puniscono più fatti prodromici all'evasione (ad es: mancata fatturazione di un operazione) quanto piuttosto il mancato inserimento in dichiarazione del relativo provento.

Per configurare l'ipotesi di reato, occorre che sussista **l'intento** di evasione fiscale, e il superamento di alcuni limiti di importo dell'imposta evasa o degli elementi attivi sottratti ad imposizione (c.d. soglie di punibilità)⁽⁸⁾, ad esclusione dei reati di cui agli artt. 2 e 8.

In base al c.d. "principio di specialità" (art. 19), quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.

Infine, si ricorda, che con il termine evasione di imposta non si intende solo il mancato

pagamento, ma anche il conseguimento di un rimborso indebito o il riconoscimento di un inesistente credito di imposta.

6. Due prime limitazioni all'obbligo di segnalazione: la verifica in ordine alla sussistenza del reato tributario in ragione del campo di applicazione della normativa sui reati tributari e delle soglie di rilevanza penale

Riprendendo la filiera in precedenza tratteggiata, secondo la quale l'obbligo di segnalazione scatta in presenza di sospetto di riciclaggio di attività provenienti da un reato tributario, sarà in primo luogo doveroso accertare se si è in presenza di un reato tributario o, piuttosto, di un illecito fiscale non riconducibile all'area della rilevanza penale.

In altre parole, occorrerà evitare di incorrere nell'equivoco di segnalare un'operazione sospetta solo perché si pensi che integri un reato fiscale, senza aver ben chiara la delimitazione delle relative fattispecie normative.

In tal senso, una **prima** "macro-limitazione" è rappresentata dal campo di applicazione della normativa.

Ai sensi del D.lgs. n. 74/2000 sono punibili penalmente solo le violazioni concernenti l'IVA e le imposte sui redditi, restando escluse le violazioni in materia di IRAP, come di recente ribadito dalla Suprema Corte⁽⁹⁾ e di imposte indirette (per quanto interessa ai notai, si pensi all'imposta di registro, imposte ipotecaria e catastale, imposta sulle successioni e donazioni).

Da questa prima "macro-limitazione", come ci siamo permessi di chiamarla, deriva dunque una conseguenza chiara e inequivocabile: fenomeno sia evasivi che elusivi⁽¹⁰⁾ o riconducibili all'altrettanto nota nozione di "abuso del diritto" in campo di imposte indirette (esclusa l'IVA come detto) non possono mai integrare una fattispecie rilevante ai fini della normativa antiriciclaggio, in quanto non configurano un reato ai fini fiscali, ai sensi e per gli effetti della soprarichiamata normativa (D.lgs. n. 74/2000).

Altrimenti detto: ove l'elusione o l'evasione concerna i tributi indiretti sopra indicati, la condotta evasiva non può mai essere qualificata come attività criminosa, e perciò non può mai parlarsi – specularmente – di riciclaggio.

Così, ad esempio, allorché l'illecito fiscale riguardi una serie di operazioni finalizzate ad evitare l'applicazione dell'imposta di registro o l'elusione dell'imposta sulle successioni e donazioni, indipendentemente dall'importo dell'imposta evasa e/o dell'imponibile sottratto ad imposizione, non è configurabile, per scelta legislativa, un reato fiscale.

Manca, di conseguenza, quell'attività criminosa dalla quale, ai sensi del D.lgs. n. 231/2007, devono provenire le somme oggetto di riciclaggio.

Una **seconda** “macro-limitazione” deriva dal meccanismo applicativo dei reati fiscali, il cui sistema punitivo si fonda – per determinate tipologie di reati - sul superamento di limiti quantitativi di evasione.

E così, per il reato di omessa dichiarazione (di cui all’art. 5 del D.lgs. n. 74/2000) deve essere superata la soglia di 30.000 Euro per singola imposta evasa; o ancora perché possa configurarsi il reato di infedele dichiarazione di cui all’art. 4 del D.lgs. n. 74/2000, occorre che la singola imposta evasa sia di importo superiore a 50.000 Euro, o che l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al 10% dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore ad Euro 2 milioni.

Ancora: nel reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (di cui all’art. 3 del D.lgs. n. 74/2000), perché si possa parlare di reato occorre che la singola imposta evasa sia superiore a 30.000 Euro o l’ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, sia superiore al 5% dell’ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore ad Euro 1 milione.

In ragione di quanto precede, è immediata un’ulteriore considerazione in merito alla seconda soglia, riferita ad una percentuale degli elementi attivi indicati in dichiarazione, prevista per il reato infedele dichiarazione di cui all’art. 4 del D.lgs. n. 74/2000 ed in quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all’art. 3 del D.lgs. n. 74/2000.

Prima della presentazione della dichiarazione non è agevole fare previsioni (oltre che in ordine alla futura imposta evasa) pure in relazione alla percentuale che l’imponibile sottratto ad imposizione possa rappresentare rispetto al totale degli elementi attivi. Quantomeno in chiave prudenziale, può quindi senz’altro escludersi il sospetto di reato fiscale tutte le volte che l’imponibile riferibile alla singola operazione sospettata non sia significativo rispetto alla massa rappresentata dall’attività ordinaria del soggetto.

Nessuna soglia minima, invece, preme ricordarlo, è prevista per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all’art. 2 del D.lgs. n. 74/2000.

Proprio con riguardo alla recente modifica delle soglie di rilevanza penale, l’Unità di informazione finanziaria (UIF) istituita presso la Banca d’Italia ha opportunamente evidenziato, con comunicazione del 23 aprile 2012, che “l’ampliamento della sfera di intervento penale accresce le condotte penalmente rilevanti presupposto del riciclaggio e, conseguentemente, aumenta il numero delle operazioni suscettibili di essere segnalate come sospette”.

7. Una terza macro-limitazione: l'integrazione del reato tributario quale presupposto della successiva attività di riciclaggio

Come già accennato, un ulteriore momento importante di selezione ai fini della segnalazione deriva dall'individuazione del momento di commissione del reato tributario, quale momento a partire dal quale può concepirsi un'attività di riciclaggio dei relativi proventi.

Più precisamente, l'iter logico-consequenziale di riferimento è il seguente:

- i reati di infedele dichiarazione, omessa dichiarazione e frode fiscale si perfezionano con la presentazione della dichiarazione dei redditi ⁽¹¹⁾;

- solo **dopo** il perfezionamento del reato si può parlare di (o sospettare di) operazioni di riciclaggio di beni "provenienti" da attività criminosa di natura fiscale;

prima della dichiarazione medesima, dunque, si può al più sospettare che sarà commesso un reato tributario ma non che è stato commesso, è in corso o è stato tentata un'attività di riciclaggio.

E' opportuno illustrare meglio, in relazione ad un caso specifico, la precedente affermazione generale.

Si pensi, ad esempio, ad un'operazione di compravendita immobiliare (cessione di immobile da parte di un privato entro i cinque anni dall'acquisto) rispetto alla quale sorga il sospetto che il venditore non intenda includere la relativa plusvalenza nella propria dichiarazione dei redditi, dando vita al reato di infedele dichiarazione contemplato dal menzionato art. 4 del D.lgs. n. 74/2000 (sempreché, ovviamente, l'imposta evasa - nella specie IRE - sia superiore ad euro cinquantamila e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi che saranno indicati nella futura dichiarazione).

Ebbene, se ipotizziamo un atto di compravendita stipulato nel mese di febbraio, la relativa dichiarazione dei redditi (sulla quale si appunta il sospetto di infedeltà) dovrà essere presentata nel mese di ottobre dell'anno successivo. A quell'epoca, e non prima, risulterà eventualmente configurabile il reato tributario e potrà di conseguenza essere posta in essere un'attività di riciclaggio del relativo profitto, avente ad oggetto il risparmio fiscale conseguito tramite l'infedele dichiarazione.

Di conseguenza, tutte le volte che l'atto sospettato di illiceità fiscale è quello stesso rogato dal notaio non risulterà di regola ancora integrato né il reato tributario (suscettibile di perfezionarsi con la dichiarazione da presentare l'anno successivo) né tantomeno il riciclaggio.

In altre parole, e rifacendosi alla filiera in precedenza tratteggiata, il notaio interviene in questi casi in una fase nella quale:

- il reato tributario non si è ancora perfezionato;

– il riciclaggio non ha perciò ancora potuto avere inizio.

E' plausibile, in questo contesto, configurare un obbligo di segnalazione a carico del professionista in una fase nella quale non si è ancora verificato né il reato presupposto né la conseguente attività di riciclaggio, sicché l'ipotetica segnalazione dovrebbe essere configurata come sospetto che si stia per commettere un'attività criminosa (il reato fiscale) alla quale potrebbe ipoteticamente seguire un'attività di riciclaggio?

La risposta non può che venire, ancora una volta, dalla lettura della disposizione di riferimento

"I soggetti indicati negli articoli 10, comma 2, 11, 12, 13 e 14 inviano alla UIF, una segnalazione di operazione sospetta quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo".

Da tale disposizione, pur dovendosi maturare ogni conclusione relativa a casi da segnalare sulla peculiarità di ciascuna situazione concreta, emerge che in situazioni del genere solo eccezionalmente, in presenza di inequivocabili indizi che rendano plausibile il "doppio salto mortale probabilistico" sopra ricostruito (in ordine all'integrazione prima del reato tributario e poi dell'attività di riciclaggio), potrà se del caso configurarsi un obbligo di segnalazione.

Ricordandosi sempre altresì che, come previsto nell'art. 2 del D.lgs. 231/2007, la conoscenza, l'intenzione o la finalità, che debbono costituire un elemento degli atti di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo, possono essere dedotte **esclusivamente** da circostanze di fatto obiettive.

Si tratta di un'acquisizione abbastanza importante sul piano operativo, perché piuttosto numerosi sono i casi nei quali il sospetto in ordine alla possibile commissione di un reato fiscale nasce proprio con riferimento al contenuto ed alle modalità della transazione economica sottesa all'atto rogato dal notaio.

8. Il diverso caso di atti finalizzati a impiegare e/o riciclare il profitto di reati tributari in precedenza commessi

Diverso il caso nel quale esistono elementi per sospettare che:

a) già in precedenza siano stati commessi uno o più reati fiscali (ad es.: ripetute omesse o infedeli dichiarazioni fiscali) e

b) attraverso l'acquisto di un determinato bene effettuato con il profitto di tali reati tributari (ricchezza sottratta al fisco in misura corrispondente alle imposte non pagate) si intenda riciclare le somme frutto dei reati fiscali medesimi.

Qui il problema non riguarda tanto i confini giuridici dell'obbligo di segnalazione, quanto la valutazione degli elementi a disposizione del notaio per configurare come sospetta l'operazione.

Segnatamente, e per quanto a noi interessa, sotto il duplice profilo:

- dell'esistenza di uno o più pregressi illeciti fiscali costituenti reato;
- della possibilità di ricollegare la transazione economica all'utilizzo del profitto di tali reati piuttosto che ad altra ricchezza nella disponibilità del soggetto.

Pur costituendo questo un punto delicato, che si inserisce in quello più vasto degli obblighi in punto di ricostruzione del profilo economico del cliente, conviene al riguardo ricordare che sempre secondo il menzionato art. 41 *“il sospetto è desunto dalle caratteristiche, entità, natura dell'operazione o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi a disposizione dei segnalanti, acquisiti nell'ambito dell'attività svolta ovvero a seguito del conferimento di un incarico”*.

Rilevanti, ai nostri fini, due elementi estrapolabili dalla disposizione.

Il primo riguarda la constatazione che nel contesto della norma la nozione di sospetto, in sé piuttosto sfuggente, è ancorata, e per così dire resa più oggettiva, dall'aggancio esplicito alle caratteristiche, entità, natura dell'operazione o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita.

Si è giustamente affermato, in proposito, che la nozione di sospetto, estranea alla tradizione delle professioni liberali ed anche di per sé evanescente, è dalla norma circoscritta ad alcuni presupposti, per quanto possibile obiettivi⁽¹²⁾; di talché alcuni autori hanno ritenuto che la norma faccia riferimento ad un sospetto quantomeno “fondato”.

Il secondo concerne la latitudine delle fonti di riferimento, circoscrivendoli *“agli elementi a disposizione dei segnalanti, acquisiti nell'ambito dell'attività svolta ovvero a seguito del conferimento di un incarico”*.

In ordine agli elementi da valutare, la disposizione li circoscrive dunque a quelli a disposizione dei segnalanti in quanto (nostra aggiunta) acquisiti nell'ambito dell'attività svolta ovvero a seguito del conferimento di un incarico.

Si tratta di un apprezzabile sforzo positivo di determinare le fonti sulla base delle quali può maturare il sospetto; determinazione che, a contrario, ha il preciso significato di non poter concepire un obbligo di segnalazione alla stregua di elementi critici, successivamente emersi (ad esempio nel corso di indagini di polizia giudiziaria), ma che il professionista non era tenuto ad acquisire nell'ambito dell'attività svolta ovvero a seguito dell'incarico conferito.

Un contributo alla risoluzione di questo delicato problema, del resto, sembra provenire, in un contesto diverso ma per certi versi analogo, da quanto deciso dalla Corte di Giustizia in merito alle cd. frodi carosello ⁽¹³⁾ .

Più precisamente, dovendosi stabilire fino a che punto l'acquirente di un bene si possa veder negata la detrazione dell'Iva relativa a causa di frodi carosello che l'acquirente medesimo non poteva non conoscere, la Corte ha in sostanza ritenuto che non possono pretendersi dall'acquirente, ai fini della detrazione, attività di controllo spettanti alle autorità fiscali ⁽¹⁴⁾ .

In dettaglio, la Corte, dopo aver premesso che la legge sull'Iva non stabilisce obblighi concreti, ma si limita prevedere che i diritti in materia di imposizione del soggetto passivo che figuri come acquirente in una fattura non possono essere messi in discussione ove questi abbia agito con la dovuta diligenza con riferimento al fatto generatore dell'imposta, considerate le circostanze della cessione di beni o della prestazione di servizi , all'articolo 44, paragrafo ha affermato che *"l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva, da un lato- al fine di assicurarsi che sussistono irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte- verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'iva, o , dall'altro lato,, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo. Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di Iva nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità e evasioni"* ⁽¹⁵⁾ .

Traslando questa ragionevole logica al caso che ci occupa, sembra a noi che, almeno in prima battuta, la valutazione del notaio debba avvenire sulla base di tutti (e soli) quei documenti che egli è tenuto a domandare per il corretto svolgimento delle proprie funzioni, senza dunque che possa configurarsi a suo carico un obbligo di penetranti indagini tese ad escludere l'esistenza di pregressi reati fiscali ⁽¹⁶⁾ .

9. L'elusione fiscale: un rapido cenno all'evoluzione normativa e giurisprudenziale in ambito tributario e penale.

Rispetto a tutto quanto precede, merita una trattazione specifica il tema dell'elusione fiscale.

Il recente indirizzo giurisprudenziale secondo il quale l'elusione fiscale è suscettibile di assumere rilevanza penale può incidere sulla latitudine degli obblighi di segnalazione qui in analisi: più precisamente, pure rispetto a comportamenti potenzialmente elusivi occorrerà chiedersi in

quali casi possa scattare l'obbligo di segnalazione ai fini antiriciclaggio.

L'elusione penalmente rilevante ha comunque un ambito assai più ristretto rispetto all'area, molto vasta, dell'elusione e dell'abuso del diritto in materia tributaria: per meglio comprendere il senso di quest'ultima affermazione, è opportuno tracciare una breve sintesi dell'evoluzione del concetto di elusione fiscale in ambito tributario.

L'aggiramento di norme impositive finalizzato a perseguire una riduzione del prelievo è da lungo tempo oggetto di attenzione da parte della dottrina.

Fino agli anni novanta, tuttavia, la discussione si svolge nel contesto di una convinzione sostanzialmente condivisa, secondo la quale in assenza di una norma che attribuisca rilevanza a comportamenti siffatti, l'elusione costituisce una forma di lecito risparmio d'imposta.

Si intuisce, in sostanza, che il comportamento di chi riesce ad evitare l'applicazione del tributo forzando la sostanza economica espressa da determinati atti in sequenze giuridiche costruite per evitare l'integrazione della fattispecie impositiva ha in sé un indubbio disvalore; ma con altrettanta chiarezza si ritiene che l'ordinamento non preveda a regime mezzi diversi dall'esplicita reazione legislativa per combattere il fenomeno.

Il legislatore interviene in maniera decisa a partire dagli anni novanta, seguendo due direttrici:

- l'emanazione di singole disposizioni antielusive "ad hoc" (ad esempio, artt. 172, comma 7, e 173, comma 10, del D.P.R. n. 917/1986 che disciplinano il riporto delle perdite nel caso di operazioni straordinarie);

- l'introduzione, tramite l'articolo 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, di una clausola antielusiva definita come "semi-generale".

Tale disposizione, pur recando per la prima volta una definizione normativa dell'"elusione"⁽¹⁷⁾, non è infatti suscettibile di applicazione generalizzata, ma, per espressa previsione di legge, ha un ambito di operatività limitato ai soli atti e negozi tipizzati nel terzo comma della disposizione medesima, contenente un elenco di operazioni nel tempo notevolmente arricchitosi (ad es.: trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie, distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto, conferimenti in società, cessioni d'azienda, trasferimento della residenza fiscale all'estero da parte di una società, etc.).

La giurisprudenza, per parte sua, ha inizialmente ritenuto che solo nei casi previsti dalla legge (norme ad hoc o art. 37 bis, cit.) potesse contestarsi la natura elusiva di un determinato comportamento, restando per contro lecita ogni ipotesi di risparmio fiscale non riconducibile ad una delle suddette disposizioni.

Così, ad esempio, nel 2001, la Suprema Corte ⁽¹⁸⁾ precisava che “prima dell’entrata in vigore dell’art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che con disposizione, non avente efficacia retroattiva, ha attribuito all’Amministrazione Finanziaria ampio potere di disconoscere, ai fini antielusivi, gli effetti degli atti compiuti dal contribuente al fine di beneficiare di un trattamento fiscale più vantaggioso – detta amministrazione non aveva il potere di riqualificare i contratti posti in essere dalle parti, prescindendo dalla volontà concretamente manifestata dalle stesse, per assoggettarli ad un trattamento fiscale meno favorevole di quello altrimenti applicabile, neppure in virtù degli artt. 1344 e 1418 cod. civ., che sanciscono la nullità dei contratti che costituiscono “il mezzo per eludere l’applicazione di una norma imperativa”.

Da ultimo, tuttavia, la Suprema Corte ⁽¹⁹⁾ è approdata al risultato esattamente opposto, fondato sul riconoscimento dell’esistenza di un generale principio antielusivo; *“con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell’ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale”* ⁽²⁰⁾.

Ebbene, giunti a questo punto dell’evoluzione, la Suprema Corte ha altresì affrontato per la prima volta in maniera diffusa il problema della rilevanza penale dell’elusione, nella nota sentenza Dolce e Gabbana ⁽²¹⁾.

Secondo tale pronuncia, assai criticata in dottrina ⁽²²⁾, la Cassazione ha ritenuto che la rilevanza penale possa ricollegarsi, pena il difetto di determinatezza dei contorni del reato, ai soli casi di elusione normativamente prevista, così tagliando fuori tutti quei casi nei quali la contestazione origini non dall’applicazione di una specifica norma antielusiva quanto piuttosto dall’applicazione del generale principio di divieto di abuso del diritto di marca giurisprudenziale.

In particolare, e ferma tale delimitazione, l’elusione sarebbe riconducibile alla fattispecie della infedele dichiarazione, contemplata dall’art. 4 del D.lgs. n. 74/2000.

Ebbene, volendo accedere, sul piano del diritto vivente, a questa recente tendenza giurisprudenziale, ancorché non consolidata e assai criticata in dottrina, va da sé che proprio secondo la menzionata sentenza della Cassazione non ogni forma di elusione assurge a reato.

In primo luogo, ed infatti, la fattispecie penalistica alla quale il comportamento elusivo è eventualmente riconducibile è quello del reato di infedele dichiarazione (art. 4 D.lgs. 74/2000), con conseguente rilevanza della sola elusione concernente le imposte sui redditi e soltanto nei casi di superamento delle soglie di imposta ed imponibile in precedenza ricordate.

Pur coprendo tali disposizioni un’area piuttosto vasta, è da segnalare che restano fuori dal

perimetro della rilevanza penale le condotte elusive:

- relative ad imposte diverse da quelle sui redditi (l'art. 37-bis non si riferisce all'Iva);
- attinenti alle imposte sui redditi, ma poste in essere senza integrare una delle operazioni elencate;

Tale selezione operata dalla Corte di Cassazione è ispirata dalla volontà di limitare la rilevanza penale dell'elusione alle sole fattispecie previste dalla legge e connotate dunque da un sufficiente tasso di determinatezza.

Vuol dire, di conseguenza, che quell'orientamento della giurisprudenza tributaria secondo il quale l'elusione può essere contestata, in base al principio generale di divieto di abuso del diritto, anche fuori dai casi previsti dalle due norme in considerazione, resteranno comunque privi di riflessi sul terreno penale, nel cui alveo sono dunque riconducibili solo le cosiddette fattispecie di elusione tipica, normativamente prevista.

10. Elusione ed obbligo di segnalazione antiriciclaggio

Così identificati i contorni delle fattispecie elusive penalmente rilevanti, possiamo ora affrontare il problema della loro eventuale rilevanza ai fini della segnalazioni antiriciclaggio.

Poiché, come già sottolineato, l'elusione acquisisce rilevanza penale se ed in quanto integra il reato di infedele dichiarazione (art. 4 D.lgs. n. 74/2000), valgono anche in proposito le osservazioni già svolte in ordine alla filiera temporale reato fiscale-attività di riciclaggio.

Se dunque il sospetto di elusione fiscale riguarda la struttura anomala data a determinati atti stipulati davanti al notaio (art. 37 bis: atti o fatti posti in essere al solo fine di ottenere un vantaggio fiscale, in assenza di valide ragioni economiche), anche in questo caso il relativo reato fiscale - commesso tramite l'infedele dichiarazione che recepisce il vantaggio fiscale derivante dall'elusione- si perfezionerà con la dichiarazione dei redditi dell'anno successivo. Solo dopo la presentazione della dichiarazione potrà dunque parlarsi di riciclaggio del profitto del reato fiscale.

Non solo. Proprio sul versante del sospetto di una (successiva) attività di riciclaggio del provento del reato fiscale, occorre tenere presente che l'elusione, per propria struttura caratteristica, non è di regola seguita da una attività tesa ad occultare i proventi (risparmio fiscale) della stessa.

L'occultamento è infatti tratto tipico dell'evasione fiscale, in contrapposizione all'elusione che consiste nel riservare ad operazioni effettuate alla luce del sole un trattamento fiscale contrario allo spirito delle norme che lo prevedono.

Ad esempio, il soggetto che pone in essere una scissione di una società proprietaria di due immobili e successivamente cede le quote della beneficiaria cui è stato assegnato uno dei due

cespiti, non ricorrerà normalmente ad attività tese ad “occultare” il corrispettivo della cessione di quote, quale operazione che egli stesso ha palesato al Fisco proprio al fine di eludere la tassazione.

Dunque, ammesso che in un caso come quello sopraesposto si possa arrivare a “sospettare” l’integrazione del reato fiscale tramite la successiva dichiarazione dei redditi, particolare attenzione andrà riservata anche all’esistenza di indizi di un successivo riciclaggio del risparmio fiscale ottenuto dall’operazione elusiva.

Infine, tutte le volte che l’operazione presenti, sulla base dei dati in possesso del notaio, valide ragioni economiche o non appaia comunque finalizzata ad “aggirare” la logica delle norme tributarie, viene meno uno degli elementi costitutivi del comportamento elusivo.

L’opinabilità di tale valutazione è tale che la stessa Amministrazione finanziaria, prima di contestare la natura elusiva del comportamento, è obbligata a chiedere chiarimenti per iscritto al contribuente, e non può riscuotere in via provvisoria imposte se non dopo la decisione di primo grado.

Appare dunque non agevole configurare la violazione del dovere di segnalazione da parte del notaio in relazione ad una fattispecie così articolata e dai contorni così fortemente discrezionali.

11. Il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte: cenni sulla possibile rilevanza ai fini della disciplina antiriciclaggio

Ai sensi dell’art. 11 del D.lgs. n. 74/2011, “è punito con la reclusione da 6 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 50.000:

- aliena simultaneamente, oppure
- compie altri atti fraudolenti sui propri o su altri beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Se l’ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad Euro 200.000 si applica la reclusione da un anno a sei anni”.

Antecedente della norma in questione è l’abrogato art. 97, comma 6, del D.P.R. n. 602/1972, che richiedeva il compimento, dopo la verifica fiscale, di atti fraudolenti che riuscissero a rendere inefficace l’esecuzione⁽²³⁾.

Come evidenziato dalla dottrina⁽²⁴⁾, tramite la nuova disposizione il legislatore tributario ha deciso di anticipare la tutela penale del bene protetto, non collegandola più alla effettiva mancata riscossione dei tributi ma alla semplice idoneità astratta degli atti fraudolenti a rendere in tutto od in parte inefficace la riscossione coattiva.

Si è discusso, in un primo momento, sui requisiti minimi necessari per la sussistenza del reato, ed in particolare sulla necessità dell'esistenza, ai fini della configurabilità della fattispecie, di una procedura di riscossione coattiva in atto, o quantomeno di una contestazione già elevata nei confronti del contribuente.

L'orientamento attuale, in sintonia con la maggioranza della dottrina, è di segno contrario: così, ad esempio, la Suprema Corte ha di recente ritenuto che la costituzione di un fondo patrimoniale avente ad oggetto tutti i beni mobili ed immobili del contribuente integra il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte qualora risulti atto idoneo a limitare le ragioni del Fisco. Infatti, ai fini della configurabilità del suddetto reato, che si atteggia come reato di pericolo, non è necessario che sussista una procedura di riscossione in atto essendo sufficiente l'idoneità dell'atto simulato o ritenuto fraudolento a rendere in tutto o in parte inefficace una procedura di riscossione coattiva da parte dello Stato⁽²⁵⁾.

Così sinteticamente rammentati i tratti essenziali di tale reato, occorre precisare che non ci occupiamo in questa sede dell'eventualità che il ricevimento di un atto notarile avente le caratteristiche di cui sopra (fraudolenza o simulazione ed astratta idoneità a rendere in tutto o in parte inefficace la riscossione coattiva), possa integrare, al ricorrere di puntuali e specifici requisiti, un contributo causale alla realizzazione del delitto e dunque una forma di concorso nel reato (ex art. 110 cod. pen.)⁽²⁶⁾.

Assume invece rilievo, ai fini dell'argomento oggetto di questo studio (reati tributari e segnalazione antiriciclaggio), mettere a fuoco i casi in cui, per effetto del compimento degli atti di cui sopra, sorga l'obbligo di segnalazione ai fini antiriciclaggio.

A tal fine, giova ricordare che, come in precedenza argomentato, punto fermo è che il "sospetto" non deve e non può essere riferito esclusivamente al "reato tributario" ma altresì al "riciclaggio" di beni provenienti dalla violazione di obblighi fiscali penalmente sanzionati.

Vuol dire, allora, che, di regola, la cessione di beni al fine di sottrarli all'aggressione del Fisco potrà integrare il reato tributario di cui all'art. 11, ma non invece un'ipotesi di riciclaggio di beni provenienti da illecito fiscale.

Invero, solo nell'ipotesi particolare in cui esistono elementi per ritenere che i beni ceduti tramite gli atti fraudolenti o simulati costituiscono il profitto di precedenti reati fiscali -ad esempio perché acquistati con ricchezza sottratta al prelievo- potrebbe configurarsi un'attività di riciclaggio ed un conseguente obbligo di segnalazione.

In una diversa ed ulteriore prospettiva potrebbe poi ritenersi che, una volta consumato il reato di cui all'art. 11, i beni fraudolentemente alienati costituiscono a loro volta il profitto o prodotto di detto reato fiscale, e siano dunque suscettibili di un'attività di riciclaggio consistente

nel renderne ulteriormente difficoltosa l'aggressione da parte del Fisco.

In quest'ottica, ad esempio, ulteriori e successivi atti di alienazione degli stessi beni in precedenza alienati fraudolentemente al fine di sottrarli al pagamento delle imposte, potrebbero integrare l'ampia nozione di riciclaggio di cui alle lettere a), b) o c) dell'art. 2 del decreto legislativo n. 231/2007, ossia:

a) la conversione o il trasferimento di beni, effettuati essendo a conoscenza che essi provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività, allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita dei beni medesimi o di aiutare chiunque sia coinvolto in tale attività a sottrarsi alle conseguenze giuridiche delle proprie azioni;

b) l'occultamento o la dissimulazione della reale natura, provenienza, ubicazione, disposizione, movimento, proprietà dei beni o dei diritti sugli stessi, effettuati essendo a conoscenza che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività;

c) l'acquisto, la detenzione o l'utilizzazione di beni essendo a conoscenza, al momento della loro ricezione, che tali beni provengono da un'attività criminosa o da una partecipazione a tale attività.

Prof. Roberto Cordeiro Guerra

-
- 1) Come è noto, i notai infatti rientrano, ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. 231/2007, tra i professionisti soggetti agli obblighi antiriciclaggio " *quando, in nome o per conto dei propri clienti, compiono qualsiasi operazione di natura finanziaria o immobiliare e quando assistono i propri clienti nella predisposizione o nella realizzazione di operazioni riguardanti: 1) il trasferimento a qualsiasi titolo di diritti reali su beni immobili o attività economiche; 2) la gestione di denaro, strumenti finanziari o altri beni; 3) l'apertura o la gestione di conti bancari, libretti di deposito e conti di titoli; 4) l'organizzazione degli apporti necessari alla costituzione, alla gestione o all'amministrazione di società; 5) la costituzione, la gestione o l'amministrazione di società, enti, trust o soggetti giuridici analoghi*".
 - 2) A fini di completezza, si fa presente che le segnalazioni di operazioni sospette effettuate dai notai sono passate da 153 nel 2011 a 1858 nel 2012 e che, al 20 marzo 2013, sono state compiute nel numero di 469.
 - 3) Art. 648 bis codice penale: " *Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo, ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da 1.032 euro a 15.493 euro.*"
 - 4) Per auto-riciclaggio si intende il riciclaggio dei proventi da parte di chi ha commesso o è concorso nel reato. Come evidenziato nel testo, la definizione di "riciclaggio", di cui al D.lgs. n. 231/2007 include a pieno titolo anche le ipotesi di autoriciclaggio, nelle quali oggetto di riciclaggio siano i frutti di un'attività criminosa compiuta dallo stesso riciclatore.
 - 5) V. sul punto ZANCHETTI, *Il riciclaggio di denaro proveniente da reato*, Milano, 1997, 398 ss.; MANES, *Riciclaggio*, (art. 648-bis), in A.A.V.V., *Diritto penale. Lineamenti di parte speciale*, Bologna, 2009, 722; FLORA, *Sulla configurabilità del riciclaggio di proventi da frode fiscale*, in *Foro Ambrosiano*, 1999, 441.
 - 6) Cfr. in tal senso CERQUA, *Il delitto di riciclaggio dei proventi illeciti*, in *Il riciclaggio del denaro. Il fenomeno, il reato, le norme di contrasto*, a cura di CAPPA- CERQUA, Milano, 2012, 78.
 - 7) V. in tal senso più di recente Cass. Sez. II, 17 novembre 2009, Iannetti ed altri, in C.E.D.

- 8) Con il termine "imposta evasa", si intende la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione (pari a zero se la dichiarazione non viene presentata), al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di pagamento di detta imposta.
- 9) L'IRAP in quanto non è una imposta sui redditi è esclusa dal campo di applicazione dei reati tributari. Cfr. Cassazione sez. III, n. 11147/2012.
- 10) Sull'elusione cfr. specificamente il successivo paragrafo 9
- 11) "Invero, per la configurabilità del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è necessario che sia stata presentata la dichiarazione fiscale, che viene redatta periodicamente, con scadenza annuale, e che si riferisce all'attività fiscalmente rilevante svolta dal dichiarante nell'anno precedente; occorre inoltre che la dichiarazione contenga effettivamente l'indicazione di elementi passivi fittizi e che le fatture ideologicamente false siano conservate nei registri contabili o nella documentazione fiscale dell'azienda, in ciò identificandosi la condotta di avvalersi delle fatture normativamente richiesta. E' di tutta evidenza, pertanto, che il momento consumativo del reato si individua in quello di presentazione della dichiarazione fiscale e che per individuare l'anno del commesso reato occorre sempre far riferimento all'annualità successiva a quella indicata nel documento fiscale". Così Cassazione, penale, Sez. II, 17 settembre 2010, numero 42111
- 12) Così COCUZZA, *La collaborazione attiva dei professionisti, in Il riciclaggio del denaro. Il fenomeno, il reato, le norme di contrasto*, a cura di CAPPA- CERQUA, Milano, 2012, 205, ove si afferma altresì che "obiettivizzare il sospetto è, a parere di chi scrive, un ossimoro logico prima che giuridico".
- 13) La "frode della società fittizia negli scambi intracomunitari" o altrimenti detta frode "carosello" rappresenta un comportamento fraudolento preordinato all'evasione fiscale. Di norma, per frode "carosello" si intende un meccanismo fraudolento dell'IVA attuato mediante vari passaggi di beni in genere provenienti ufficialmente da un Paese dell'Unione europea, al termine del quale l'impresa Italiana acquirente detrae l'IVA nonostante che il venditore non l'abbia di poi versata. Si tratti comunque dell'effettuazione di una fornitura di merci intracomunitarie esente da una società intermedia in uno Stato membro ad una società fittizia di un altro Stato membro, del mancato versamento dell'Iva da parte di quest'ultima sulla fornitura nazionale ad una terza società (broker), della scomparsa della società fittizia, del successivo intervento di una società cuscinetto (buffer): ognuno di questi atti, generalmente, costituisce un tassello volto alla concreta realizzazione di una frode "carosello". Cfr. C. Di Gregorio, *Frodi Carosello. Una risposta possibile*, in *Il Fisco* n. 48/2011.
- 14) Corte di Giustizia, 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11.
- 15) Cfr. in particolare i paragrafi 61 e 62 della sentenza citata. Rilevante, per la piena comprensione del pensiero della Corte, anche il precedente paragrafo 58, ove si afferma *che la legge sull'Iva non stabilisce obblighi concreti, ma si limita prevedere, all'articolo 44, paragrafo 5, che i diritti in materia di imposizione del soggetto passivo che figuri come acquirente in una fattura non possono essere messi in discussione ove questi abbia agito con la dovuta diligenza con riferimento al fatto generatore dell'imposta, considerate le circostanze della cessione di beni o della prestazione di servizi.*
- 16) Sempre con riguardo alla posizione dell'acquirente, cfr. anche Cass., Sez. trib., 24 luglio 2009, n. 17377, ove si afferma tra l'altro che *"il riconoscimento della possibilità per il soggetto del tutto estraneo ed inconsapevole della falsità della fattura di procedere in questi casi alla deduzione del costo relativo all'operazione appare discendere dai principi della tutela dell'affidamento e della certezza del diritto, che certamente trovano piena cittadinanza nel diritto tributario. L'imprenditore che abbia operato correttamente e sia, pertanto, non solo estraneo ma anche del tutto inconsapevole della fittizia intestazione delle fatture deve infatti poter fare affidamento sulla liceità dell'operazione, non potendo il suo diritto alla deduzione dei costi essere condizionato dall'accadimento di fatti estranei alla sua sfera di azione concorso"*.
- 17) Art. 37 bis, primo comma: *"Sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, ed ad ottenere indebiti riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti."*
- 18) Cass., 3 settembre 2001, n. 11351.
- 19) Cass. civ., Sez. Un., 2 dicembre 2008, n. 30057.
- 20) In *dottrina*, sull'elaborazione del concetto di "abuso del diritto" in sede europea e da parte della giurisprudenza italiana cfr. AMATUCCI, *L'abuso del diritto nell'ordinamento tributario nazionale*, in *Corriere Giuridico*, Vol. 26, n. 4/2009, p. 553 ss.; BASILAVECCHIA,, *Elusione e abuso del diritto: un'integrazione possibile*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, Vol. 15, n. 9/2008, p. 741 ss.; BEGHIN, *L'inesistente confine tra pianificazione, elusione e 'abuso del diritto'* (nota a Cass. civ., Sez. Trib., 4 aprile 2008, n. 8772), in *Corriere Tributario*, Vol. 31, n. 22/2008, p. 1777 ss.; CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Rivista di Diritto Tributario*, Vol. 18, n. 12/2008, Parte I, p. 1053 ss.; CHINELLATO, *Codificazione tributaria e abuso del diritto*, Padova, 2007; CORDEIRO GUERRA, *Il legislatore nazionale e l'elusione fiscale*

internazionale, in MAISTO, G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, Milano, 2009, p. 211 ss.; CORDEIRO GUERRA, , *Non applicabilità delle sanzioni amministrative per la violazione del divieto di abuso del diritto*, in *Corriere Tributario*, Vol. 32, n. 10/2009, p. 771 ss.; DE BROE, L., *International tax planning and prevention of abuse*, Amsterdam, 2009; FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in MAISTO, G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, Milano, 2009, p. 3 ss.; FICARI,, *Clausola generale antielusiva, Art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rassegna Tributaria*, Vol. 52, n. 2/2009, p. 390 ss.; GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rassegna Tributaria*, Vol. 53, n. 4/2010, p. 982 ss.; LA ROSA, *Nozione e limiti delle norme antielusione analitiche*, in *Corriere Tributario*, Vol. 29, n. 39/2006, p. 3092 ss.; LOVISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, in *Rivista di Diritto Tributario*, Vol. 19, n. 1/2009, Parte I, p. 49 ss.; LUNGHINI,, *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, Vol. 16, n. 9/2006, Parte I, p. 657 ss.; LUPI, – STEVANATO. – BALLANCIN., *Sull'abuso del diritto spettano le garanzie procedurali dell'art. 37-bis*, in *Dialoghi Tributari*, Vol. 4, n. 3/2011, p. 248 ss.; MANZITTI, A. – VACCA, I. – LUPI, R. – STEVANATO, D., *Contrasto all'elusione e incertezza del diritto*, in *Dialoghi Tributari*, Vol. 2, n. 1/2009, p. 30 ss.; MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di 'utilizzo abusivo di norme fiscali di favore'*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, Vol. 16, n. 3/2009, p. 197 ss.; PEDROTTI, , *Conferimento di ramo di azienda e successiva cessione di quote attribuite al soggetto conferente. Considerazioni intorno alla presunta elusività dell'operazione ai fini dell'imposta di registro (nota a Comm. trib. prov. Milano, sez. XXI, n. 17052/2010 e n. 17051/2010)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, Vol. 21, n. 4/2011, Parte II, p. 226 ss.; PISTONE, , *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di IVA (nota a Corte di Giustizia CE, Grande Sezione, causa C-255/02/2006)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, Vol. 17, n. 1/2007, Parte IV, p. 17 ss.; PISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in MAISTO, G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, Milano, 2009, p. 311 ss.; SALVINI, , *L'elusione IVA nella giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in *Corriere Tributario*, Vol. 29, n. 39/2006, p. 3097 ss.; SCREPANTI,, *Elusione fiscale, abuso del diritto e applicabilità delle sanzioni amministrative e penali*, in *Rassegna Tributaria*, Vol. 54, n. 2/2011, p. 413 ss.; TASSANI, *I confini dell'abuso del diritto ed il caso del conferimento di azienda con successiva cessione delle partecipazioni*, in *Rivista di Diritto Tributario*, Vol. 21, n. 3/2011, Parte I, p. 329 ss.; VANZ, *L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica*, in *Rassegna Tributaria*, Vol. 45, n. 5/2002, p. 1606 ss.; WEBER, , *Tax avoidance and the EC treaty freedoms: a study of the limitations under European law to the prevention of tax avoidance*, The Hague, 2005; ZIZZO, , *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in MAISTO, G. (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Quaderni della Rivista di Diritto Tributario, Milano, 2009, p. 57 ss.; ZOPPINI, *Abuso del diritto e dintorni (ricostruzione critica per lo studio sistematico dell'elusione fiscale)*, in *Rivista di Diritto Tributario*, Vol. 15, n. 7-8/2005, Parte I, p. 809 ss.

- 21)** Cfr. Cassazione, Sez. II penale, 22 novembre 2011, n. 1993.
- 22)** In dottrina, sulla irrilevanza penale dell'elusione fiscale, cfr., *ex multis*, ALESSANDRI, *L'elusione fiscale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, p.1075; FLICK, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quale rilevanza penale?*, in *Giur. Comm.*, 2011, I, , 483 ss.; MUCCIARELLI, *Abuso del diritto, elusione fiscale e fattispecie incriminatrici*, in A.A.V.V., *Elusione e abuso del diritto tributario*, a cura di Maisto, Milano, 2009, 421 ss.; FLORA, *Perché l'elusione fiscale non può costituire reato (a proposito del caso Dolce e Gabbana)*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2011, 865 ss.; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 166 ss.; CORSO, *L'operazione elusiva non è inesistente né costituisce reato*, in *Corr. Trib.*, 2012, 418 ss.; IDEM, *Secondo la Corte di Cassazione l'elusione non integra un'evasione penalmente rilevante*, in *Corr. Trib.*, 2006, 3045; IDEM, *Abuso del diritto in materia penale: vero il tramonto del principio di legalità?*, in *Corr. Trib.*, 2011, 2937 ss.; TRAVERSI, *Eludere non è evadere. I giudici forzano la legge*, in *Il Sole 24 ore 3 marzo 2012* S. Piccioli, *Profili penali dell'abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 121; Di SIENA, *La sanzionabilità penale dell'elusione fiscale alla luce delle più recenti iniziative legislative: la possibile (ragionevole) fine di uno spauracchio*, in *Riv. dir. trib.* 2010, p. 51.
- 23)** Art. 97, comma 6°, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 "Il contribuente che, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte, interessi, soprattasse e pene pecuniarie dovuti, ha compiuto, dopo che sono iniziati accessi, ispezioni e verifiche o sono stati notificati gli inviti e le richieste previsti dalle singole leggi di imposta ovvero sono stati notificati atti di accertamento o iscrizioni a ruolo, atti fraudolenti sui propri o su altrui beni che hanno reso in tutto o in parte inefficace la relativa esecuzione esattoriale, è punito con la reclusione fino a tre anni. La disposizione non si applica se l'ammontare delle somme non corrisposte non è superiore a lire 10 milioni."
- 24)** M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte (art. 11 d.lgs. 7472010)*, in *Riv. It. Dir. e proc. Pen.*, 2009, 03, 1003, i S. GENNAI – A. TRAVERSI, *I delitti tributari*, Giuffrè, 2011, pag. 171 e segg.; E. Mastrogiacomo, *La frode nella riscossione: limiti e criticità*, *Riv. Dir. trib.*, 06, 661; C. SANTORIELLO,

Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e falso in transazione fiscale, in *Fisco*, 2011, 16, 2529; A. F. MORONE, *Sulla natura di reato istantaneo della sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte*, in *Giur. It.*, 2011 8-9, nota a Cass. pen. Sez. III 27 ottobre 2010, n. 40481; E. Lo Monte, *Gli aspetti problematici del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte*, in *Rass. trib.*, 2000, 1146; B. SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Giuffrè, 2011, pag. 330; LUCA TROYER - ALEX INGRASSIA, *Il nuovo delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte alla prova del trust*, in *Riv. dott. commercialisti* 2009, 2, pagg. 370 e ss.; M. ANTINOLFI, *L'uso fraudolento del fondo patrimoniale. Il fisco creditore involontario?*, in *Notariato*, 2010, 3, 262; R. ZANNOTTI, *Diritto Penale Tributario (a cura E. MUSCO)*, Giuffrè, Milano, 2002, pag. 218.

25) Così Cass., sez. III, 7 ottobre 2009, n. 38925

26) Al riguardo si rinvia al recente studio di M. Krogh, *Atti simulati o fraudolenti finalizzati alla sottrazione di beni alla riscossione di imposte*, *Studio civilistico* n. 149-2012/C.

(Riproduzione riservata)