



**REPUBBLICA ITALIANA**  
 In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
 SECONDA SEZIONE PENALE

Composta da

ANTONIO PRESTIPINO	Presidente
GEPPINO RAGO	Relatore
ANNA MARIA DE SANTIS	
VITTORIO PAZIENZA	
GIUSEPPE COSCIONI	

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis), nato il 02/09/1961, contro l'ordinanza del 06/11/2018 del

Tribunale del riesame di Brescia;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere dott. G. Rago;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Elisabetta Ceniccola, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

uditi i difensori, avv.ti (omissis) e (omissis), che hanno concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con ordinanza del 06/11/2018, il Tribunale del riesame di Brescia confermava l'ordinanza con la quale il giudice delle indagini preliminari del Tribunale di Bergamo, in data 17/10/2018, aveva applicato a (omissis) la misura degli arresti domiciliari in relazione ai reati di cui agli artt. 5 septies D.L. 167/1990 (capo sub 1) e 648 ter 1 cod. pen. (capo sub 2).

1.1. In relazione al capo sub 1), al ricorrente è contestato: «il delitto p. e p. dall'art. 5 septies D.l. 167/90 (conv. con modo l. 227/90) poiché, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui agli artt. 5 quater - 5 octies

Decreto Legge 28 giugno 1990 n. 167 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990 n. 227), forniva dati e notizie non rispondenti al vero nella relazione di accompagnamento - depositata in data 30.12.2015 - alla domanda di adesione alla procedura, presentata in data 24.10.2015, in particolare: dichiarava falsamente che l'adesione a detta procedura si collocava in un diverso ambito oggettivo rispetto alla verifica fiscale aperta in data 20.10.2017 nei confronti della società <sup>(omissis)</sup> s.r.l., partecipata totalitariamente ed amministrata dall'indagato; nonché, in relazione alla collezione di opere d'arte (valutata € 25.944.984,00) asseritamente detenuta all'estero di cui al punto 11) della sezione 1.1) della citata relazione: dichiarava falsamente di detenere dette opere quale 'collezionista' di opere d'arte; dichiarava falsamente di non essere titolare, e di non avere alcun ruolo, in relazione alla società di diritto elvetico <sup>(omissis)</sup> s.a.; attestava falsamente la completezza e veridicità dei dati e delle informazioni rese in sede di relazione di accompagnamento, omettendo di indicare di detenere, tramite la <sup>(omissis)</sup> s.r.l. e la società <sup>(omissis)</sup> s.r.l., la società di diritto inglese <sup>(omissis)</sup> Uk, anch'essa titolare di un ingente patrimonio di opere d'arte detenute all'estero; attestava falsamente la collocazione spaziale di diverse opere d'arte, in particolare facendo risultare come detenute all'estero opere detenute in Italia: dichiarava falsamente che il 100% delle opere oggetto della procedura di collaborazione volontaria avrebbe continuato ad essere detenuto nel Regno Unito; nonché, ancora, presentava una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà - redatta in epoca non anteriore al 24.10.2015 - datata 2 settembre 2015 e nella quale attestava falsamente "di aver prodotto [ ... ] tutta la documentazione richiesta ed esistente ai fini della procedura di collaborazione volontaria riguardante la propria posizione", documentazione prodotta invece allo studio <sup>(omissis)</sup> in epoca successiva al 24.10.2015. In <sup>(omissis)</sup>, dal <sup>(omissis)</sup> »

Il Tribunale - dopo avere indicato analiticamente gli indizi a carico del ricorrente e disatteso anche la tesi difensiva (pag. 5 ss dell'ordinanza impugnata) - riteneva che, in relazione al suddetto reato, il quadro indiziario fosse grave, preciso e concordante, e «di per sé sufficiente a legittimare e rendere necessaria la misura domiciliare in atto» (pag. 11 ordinanza impugnata).

1.2. In relazione al capo sub 2), al ricorrente è contestato «il delitto p. e p. dall'art. 648 ter 1 c.p. poiché, avendo commesso il delitto di cui al capo 1) in data 30.12.2015, immediatamente dopo, e segnatamente in data 31.12.2015,

trasferiva parte della collezione di opere d'arte dianzi indicata a (omissis) verso il corrispettivo di euro 11.130.000,00, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa delle opere in parola mediante trasferimento delle stesse - trasferimento collocato nell'ambito di una serie di operazioni societarie contestuali ed interdipendenti finalizzate a mettere a disposizione della (omissis) la provvista necessaria per effettuare il menzionato acquisto - a soggetto terzo estraneo al reato presupposto e confusione delle medesime con l'ingentissimo patrimonio di opere d'arte detenuto dal predetto. In

(omissis) ».

Il Tribunale (pag. 12), dopo avere descritto la complessa operazione finanziaria, così concludeva: «Ebbene, all'esito della complessiva e reciproca compravendita, la (omissis) ha (ri)acquisito a costo zero, avendo precedentemente ricevuto la provvista dalla (omissis) - la (omissis) (di cui (omissis) restava amministratore) e ha acquistato una nutrita collezione di opere d'arte, cedendo in cambio la (omissis) (tuttavia svuotata del patrimonio immobiliare). Dal canto suo (omissis) - persona fisica e attraverso l'interposizione fittizia di (omissis) e (omissis) UK - ha versato alla (omissis) 35 milioni di euro (provenienti dalle casse della (omissis), già soggetta a verifica fiscale) che ha immediatamente riottenuto quale corrispettivo delle vendite sopra descritte. Inoltre ha ricavato una società, la (omissis) Holding, e ha incassato personalmente 11 milioni di euro. Tale negozio ha dunque avuto l'effetto di monetizzare beni che oramai erano stati dichiarati (e che grazie alla V.D. (omissis) ha potuto vendere personalmente, incassando il relativo corrispettivo) e che, in caso di esito negativo della procedura (ad esempio per inammissibilità, di cui (omissis) era pienamente conscio) ovvero di rideterminazione in aumento dell'imposta dovuta (per effetto del recupero a tassazione delle plusvalenze e degli ulteriori redditi non dichiarati), avrebbero potuto essere aggrediti dall'amministrazione finanziaria».

Ad avviso del Tribunale (pag. 13), sussistevano tutti gli elementi costitutivi del reato di autoriciclaggio posto che:

a) il reato presupposto andava individuato nel reato di falso di cui all'art. 5 septies D.L. 167/1990, in quanto la vendita «ha avuto ad oggetto opere derivanti dal reato di cui al capo 1) nella misura in cui l'apparente regolarizzazione delle opere mediante le condotte di falso sopra analizzate ha consentito all'indagato di venderle in prima persona, incassandone il prezzo». Concetto questo successivamente ribadito (pag. 15) laddove il Tribunale ha osservato che «Non può infine sottacersi come la complessiva operazione in esame fosse altresì funzionale, ed idonea, a frustrare la garanzia erariale, di guisa da rendere la condotta astrattamente compatibile anche con il delitto di cui all'art. 11 d.lvo 74/00, pacificamente non coperto da alcuna causa di non punibilità. Invero, per

effetto della strategia economica in questione, l'indagato ha trasformato le opere (ormai dichiarate e quindi aggredibili) in denaro, in larga parte occultato (cfr. nota n. 547992 del 13.9.2018, accertamenti patrimoniali in esito ai quali sono state rinvenute sui conti del <sup>(omissis)</sup> liquidità ben inferiori, pari a 156.513,92 euro), così ostacolando il recupero delle maggiori imposte. Tale lettura combacia con il complessivo comportamento dell'indagato, la cui iniziale scelta di accedere alla procedura di emersione è stata dettata dall' avvio dell' accertamento fiscale a carico della <sup>(omissis)</sup> e dal timore che questo si estendesse agli ulteriori redditi posseduti. In quest' ottica si comprende dunque come il <sup>(omissis)</sup>, in rapida sequenza, dopo aver aderito alla V.D. in maniera tutt' altro che spontanea e proprio mentre erano in corso l'accertamento fiscale nei confronti della <sup>(omissis)</sup> e l'infedele procedura di regolarizzazione dei redditi posseduti all' estero - nel dubbio che quest'ultima, poiché non spontanea e fondata su dati falsi, fosse ritenuta inammissibile ovvero esitasse in una rideterminazione in aumento dell'imposta - abbia escogitato un articolato artificio economico finalizzato a trasformare le opere (destinate a costituire la garanzia per il fisco) in denaro di più agevole occultamento e dispersione, così da paralizzare l'eventuale recupero delle maggiori imposte (ammontanti quanto meno ad ulteriori 2 milioni di euro e destinate ad aumentare significativamente per effetto del recupero a tassazione dei redditi prodotti dalle società non dichiarate e, ancor di più, in caso di esito negativo della V.D.»;

b) era ravvisabile anche la finalità e la idoneità della suddetta condotta di ostacolare l'esatta identificazione delle opere attraverso confusione nella vasta collezione della <sup>(omissis)</sup>;

c) non era sussistente la causa di non punibilità di cui all'art. 5 *quinquies* D.L. 167/1990.

1.3. Quanto, infine, alle esigenze cautelari, il Tribunale, riteneva che sussistesse «[...] un concreto rischio di reiterazione criminosa, desumibile dalla gravità e pericolosità insita nelle condotte delittuose contestate ed attualizzato dalle risultanze investigative emerse con riguardo ai comportamenti successivi, e recenti, posti in essere dall'indagato. L'abilità e la professionalità mostrate dal prevenuto in occasione dell' accesso alla V.D. denotano spiccata pericolosità e capacità delinquenziale, oltre ad intenso proposito criminoso, testimoniato dalla realizzazione delle condotte fraudolente poste in essere contestualmente al trasferimento delle opere a scopo riciclatorio. L'assenza di remore e la ferma volontà criminale è ulteriormente confermata dal tentativo di occultamento delle opere realizzato subito dopo la notizia del procedimento penale a suo carico e dai plurimi sforzi posti in essere dal <sup>(omissis)</sup> al fine di manipolare ulteriormente la documentazione contabile e fiscale, compresa quella attinente la V.D., così da fornire una pezza giustificativa alle falsità pregresse».

2. Contro la suddetta ordinanza, il <sup>(omissis)</sup>, a mezzo dei propri difensori, ha proposto ricorso per cassazione deducendo:

2.1. La violazione dell'art. 5 *quater*/2 D.l. 167/1990

La difesa del ricorrente, in punto di fatto, ha premesso di non contestare quanto accertato dal tribunale e cioè che:

- in data 20/10/2015, la Guardia di Finanza iniziava una verifica fiscale nei confronti della <sup>(omissis)</sup> s.r.l. società unipersonale di cui esso ricorrente era socio unico ed amministratore, controllante la " <sup>(omissis)</sup> s.r.l." a sua volta controllante " <sup>(omissis)</sup> UK" società di diritto inglese;
- in data 24/10/2015, il <sup>(omissis)</sup> presentava domanda di collaborazione volontaria (cd. *Voluntary Disclosure*) in base alla quale dichiarava redditi e beni detenuti all'estero per oltre 33 milioni di euro (comprensivi di una collezione di opere d'arte del valore di quasi 26 milioni di euro) aderendo alla relativa emersione.

La difesa, però, sostiene che, dalle suddette circostanze, il Tribunale avrebbe desunto errate conseguenze giuridiche avendo ritenuto che la procedura di V.D., benché perfezionata sul piano amministrativo, era da ritenersi preclusa in quanto tutte le suddette società costituivano un *unicum* indistinguibile dalla posizione singola del ricorrente il quale se ne serviva come «uno schermo fittizio attraverso cui commerciava in opere d'arte e a sua volta collegato ad altre società estere a sé riconducibili». Di conseguenza, secondo l'assunto del Tribunale, essendo il ricorrente venuto a conoscenza che la Guardia di Finanza aveva iniziato una verifica nei confronti della <sup>(omissis)</sup> srl (e cioè, in pratica di esso ricorrente) non poteva – per il divieto previsto dall'art. 5 *quater*/2 D.l. 167/1990 - appena quattro giorni dopo, presentare una istanza di V.D..

Al contrario, la difesa, ritiene che l'identità «dell'ambito oggettivo sia un elemento di natura formale e debba necessariamente consistere nella perfetta identità tra il soggetto che subisce la verifica e quello che accede alla V.D.» con la conseguenza che «se la V.D. è ammissibile, l'intero patrimonio che vi è stato dedotto è da ritenersi ormai fiscalmente regolarizzato, e le uniche conseguenze pregiudizievoli per il <sup>(omissis)</sup> potranno discendere da porzioni di patrimonio occultate o non denunciate, a condizione che le stesse vengano previamente individuate».

2.2. La violazione dell'art. 648 ter1 cod. pen.

Sostiene la difesa che il falso dichiarativo di cui all'art. 5 *septies* cit. non può costituire reato presupposto del delitto di autoriciclaggio, in quanto insuscettibile di generare provento da reato. Infatti, «salva l'applicazione delle sanzioni amministrative sulle disponibilità non denunciate in sede di V.D., il solo profilo di illiceità penale riguarderebbe l'eventuale consumazione di alcune delle fattispecie

di cui al dlgs 74/2000, il cui provento non è, ovviamente, la base imponibile, ma l'imposta evasa» e le relative sanzioni, corrispondenti alla nuova base imponibile ricalcolata a seguito dei beni non dichiarati, fatta salva, inoltre, l'eventuale responsabilità penale.

Nella fattispecie in esame, invece, nessun reato tributario era stato contestato in quanto «l'unico *surplus* di imposta e sanzioni nei confronti del (omissis) ad oggi astrattamente ipotizzabile e menzionato da ogni Autorità Giudiziaria che sia intervenuta nella vicenda è costituito dall'importo di € 1.959.218,00 riconducibile alla eventuale modifica dello *status* contributivo da collezionista a commerciante [...] il predetto ammontare - sempre che si possa contestare un reato e sempre che se ne tracci la destinazione - è l'unico elemento fattuale cui ricollegare una qualsivoglia ipotesi di illecito reimpiego»: ma lo stesso Tribunale non aveva neppure individuato l'ammontare del provento illecito reinvestito (ossia il profitto da reato tributario).

Quindi, il falso dichiarativo di cui al capo sub 1) non aveva generato alcun risparmio d'imposta tant'è che nonostante le false affermazioni contestategli, non era stata individuata ulteriore base imponibile occultata dal ricorrente.

La difesa, poi, contesta: a) che la vendita dei quadri alla (omissis), potesse essere fatta rientrare nell'impiego "in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative" in quanto la mera cessione non può di per sé costituire autoriciclaggio, tanto più che non si era trattata di un'operazione simulata; b) la sussistenza di alcun concreto ostacolo alla identificazione della provenienza delle opere d'arte.

#### 2.3. La violazione dell'art. 274 cod. proc. pen.

In ordine alla motivazione adottata dal Tribunale relativamente all'esigenze cautelari, la difesa contesta il pericolo di reiterazione sia perché il falso non è tecnicamente reiterabile essendo la procedura di collaborazione chiusa da tempo, sia perché, sotto il profilo dell'inquinamento probatorio, tutta la documentazione è nelle mani degli inquirenti che hanno ormai concluso l'indagine. Quanto alla possibilità di vendita di altre opere d'arte, non vi è alcun elemento dal quale potersi desumere che il ricorrente possa alienarle: dal che si desume anche la carenza dell'attualità della misura.

#### 2.4. La violazione degli artt. 103/5 e 271 cod. proc. pen.

Sostiene la difesa che le intercettazioni telefoniche tra l'indagato, l'avv.to (omissis) ed il dr (omissis), praticante iscritto all'albo di Milano dal 23/07/2015, formalmente in carico al suo *dominus*, avv.to (omissis), socio dell'avv.to (omissis), sarebbero inutilizzabili in quanto attività captativa in danno di un difensore. Di conseguenza, la motivazione adottata dal Tribunale secondo la quale le intercettazioni sarebbero utilizzabili in quanto «estraneie al conferimento di un mandato difensivo nell'ambito del penale» essendo state

disposte nell'ambito del procedimento della V.D., sarebbe contraria alla stessa giurisprudenza di legittimità che l'ha estesa a tutte le conversazioni comunque inerenti al mandato professionale.

2.5. In data 22/02/2019, la difesa ha depositato: a) trascrizioni di due chiamate intercettate; b) relazione di Consulenza tecnica del dott. (omissis) con relativi allegati.

In data odierna, la difesa ha depositato delle "note d'udienza".

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Preliminarmente questa Corte dichiara che non sarà presa in alcuna considerazione né la documentazione depositata il 22/02/2019 (trattandosi di atti che implicano un giudizio di merito non consentito in questa sede) né la cd. "nota d'udienza" che, in realtà, è una vera e propria memoria che avrebbe dovuto essere depositata "fino a cinque giorni prima dell'udienza" ex art. 127/2 cod. proc. pen.

Tanto premesso, ai fini della soluzione delle questioni dedotte, è, opportuno, introdurre brevi nozioni sia sull'istituto della Collaborazione Volontaria, sia del reato di autoriciclaggio.

#### **1.1. LA COLLABORAZIONE VOLONTARIA**

La Collaborazione volontaria (cd. *Voluntary Disclosure*), introdotta con la legge n. 186/2014, è una procedura con cui il contribuente, autodenunciandosi, dichiara al fisco "attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato" non indicate nella dichiarazione [art. 5 *quater*/1 lett. a): cd. nero transfrontaliero], ovvero redditi occultati in Italia (art. 1/2-3-4 Legge cit.: cd. nero domestico).

Gli effetti della corretta presentazione dell'autodenuncia sono molteplici, ma, i più importanti possono essere così riassunti:

- a) regolarizzazione della propria situazione patrimoniale e reddituale;
- b) corresponsione integrale delle imposte e degli interessi relativi ai redditi non dichiarati;
- c) riduzione delle sanzioni amministrative applicabili;
- d) non punibilità dei reati: d1) di omessa o infedele dichiarazione, di dichiarazione fraudolenta con fatture false o altri artifici, di omesso versamento di ritenute certificate, di omesso versamento IVA; d2) di cui agli artt. 648 bis, 648 ter, 648 ter 1 cod. pen..

Ove la dichiarazione sia infedele, l'Agenzia delle Entrate esercita nuovamente il suo autonomo potere di accertamento con la revoca *ex tunc* dei suddetti benefici (art. 5 *quinquies*/10).

La procedura di Collaborazione volontaria, quindi, ha, come effetto principale, quello di fare emergere "il nero", su cui il contribuente, deve pagare le imposte e gli interessi che avrebbe dovuto pagare oltre le sanzioni in misura ridotta.

E' ovvio, poi, che di quei beni occultati - che facevano parte del patrimonio del contribuente - una volta che siano stati dichiarati, il contribuente/proprietario ne possa liberamente disporre (come lo poteva anche prima) in quanto la procedura di Collaborazione Volontaria non produce alcun effetto di "cristallizzazione" o "incomerciabilità" dei medesimi: l'unico effetto previsto dalla legge - lo si ripete - è che il contribuente deve pagare le imposte evase, gli interessi e, in misura ridotta, le sanzioni in cui sarebbe incorso ove l'Amministrazione Finanziaria avesse effettuato nei suoi confronti un autonomo accertamento.

La collaborazione volontaria, tuttavia, a norma dell'art. 5 *quater*/2 «non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria indicato al comma 1 del presente articolo. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo e' stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato».

#### 1.2. IL DELITTO DI AUTORICICLAGGIO

Il reato di autoriciclaggio è configurabile ove l'agente che abbia commesso un delitto non colposo presupposto, abbia, successivamente, impiegato, sostituito, trasferito, in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative, il denaro, i beni o le altre utilità provenienti dalla commissione di tale delitto, in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa.

Quindi, gli elementi materiali del suddetto delitto sono:

- a) la commissione di un delitto non colposo;
- b) che dal suddetto delitto sia derivato un provento (denaro, beni o le altre utilità) economicamente apprezzabile;
- c) che il suddetto provento sia stato reinvestito in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative;
- d) che l'operazione di reinvestimento abbia costituito un ostacolo alla identificazione della provenienza delittuosa del provento del reato presupposto.



E' importante focalizzare il punto sub b): l'art. 648 ter 1 cod. pen. al primo comma, individua la condotta del suddetto reato nell'impiego, sostituzione, trasferimento «in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative» del denaro, beni, o altre utilità «provenienti dalla commissione» del delitto presupposto «in modo da ostacolare concretamente l'identificazione della loro provenienza delittuosa».

In altri termini, dalla commissione del reato presupposto, l'agente deve avere conseguito "un provento" di natura economica (denaro, beni, o altre utilità), che abbia "riciclato" al fine di non rendere riconducibile quella ricchezza al delitto compiuto.

Proprio questa peculiarità (e cioè l'incremento del patrimonio come effetto diretto del delitto commesso), aveva fatto sorgere il problema della configurabilità del delitto di autoriciclaggio nel caso in cui il reato presupposto fosse costituito da un reato tributario che, di per sé, non determina alcun accrescimento del patrimonio dell'agente.

La questione è stata, però, risolta dalla giurisprudenza di questa Corte - alla quale in questa sede va data continuità - secondo la quale il profitto del reato presupposto - nell'ipotesi in cui questo sia un reato tributario - consiste esclusivamente nell'ammontare dell'imposta evasa: *ex plurimis* Cass. 50310/2014 Rv. 261517; Cass. 43952/2016 Rv. 267925; Cass. 30401/2018 Rv. 272970 (in motivazione).

In altri termini, il provento del reato presupposto, può consistere non solo in un incremento del patrimonio ma anche in un risparmio (omesso pagamento delle imposte dovute) in quanto, comunque, il patrimonio dell'agente ne riceve un vantaggio economicamente apprezzabile.

Il dato giuridico, però, fondamentale per la configurabilità del reato di autoriciclaggio, è che dal reato presupposto derivi, come effetto diretto della condotta criminosa, un vantaggio patrimoniale (sia in termini di incremento che di risparmio), economicamente apprezzabile ed idoneo, quindi, ad essere "riciclato" per evitare che sia riconducibile al reato presupposto.

Questa precisazione consente, pertanto, di chiarire che i reati di falso possono fungere da reato presupposto solo in quei casi in cui dal falso derivi, come effetto diretto, un provento di natura patrimoniale per l'agente, idoneo, poi, ad essere riciclato (ad es. art. 316 *ter* cod. pen.).

Ma, se dal falso l'agente non consegue alcun provento (es. art. 476 cod. pen.) o, se il falso è commesso come reato mezzo per compiere un altro reato dal quale derivi un provento (ad es. il pubblico ufficiale incaricato di redigere un verbale di inventario, omette di inserirvi un bene di cui poi si appropria), il reato di autoriciclaggio o non è configurabile (nella prima ipotesi) o lo è (nel secondo

esempio ipotizzato) ma in relazione al reato appropriativo perché solo da questo consegue, in modo diretto, un provento riciclabile.

Chiariti questi concetti, si può ora passare alla disamina della fattispecie concreta.

## 2. LA VIOLAZIONE DELL'ART. 5 QUATER/2 D.L. 167/1990

L'art. 5 *septies*, punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni «L'autore della violazione di cui all'articolo 4, comma 1, che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater, esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero».

La configurabilità o meno del suddetto reato (capo sub 1 dell'incolpazione) dipende dalla valutazione che, in punto di fatto, si dà della locuzione contenuta nel comma secondo dell'art. 5 *quater* (al quale l'art. 5 *septies* rinvia), in cui si legge di "ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria indicato nel comma 1 del presente articolo".

Il punto su cui verte la controversia è il seguente.

Il Tribunale, sostiene che il <sup>(omissis)</sup> non avrebbe potuto accedere all'istanza di Collaborazione Volontaria in quanto, nel momento in cui la presentò, era già in corso, da quattro giorni, una verifica fiscale nei confronti della <sup>(omissis)</sup> srl a lui riconducibile. L'istanza fu possibile perché il <sup>(omissis)</sup> fornì all'Amministrazione Finanziaria notizie false (quelle indicate nel capo d'incolpazione) che se da questa conosciute esattamente non gli avrebbero consentito di accedere alla procedura. Infatti, il Tribunale è pervenuto alla suddetta conclusione motivando nei termini di seguito indicati: dal punto di vista formale, sia la <sup>(omissis)</sup> srl che le altre società a questa collegate, erano società distinte dal patrimonio personale del <sup>(omissis)</sup>. Ma, la svolta istruttoria aveva evidenziato una situazione diversa da quella formale: infatti, il <sup>(omissis)</sup>, svolgeva, in realtà, l'attività di commerciante in oggetti d'arte (e, quindi, non era un collezionista come aveva falsamente dichiarato) attraverso la ragnatela di società a lui facenti capo e delle quali si serviva come «uno schermo fittizio attraverso cui commerciava in opere d'arte e a sua volta collegata ad altre società estere a sé riconducibili». In altri termini, l'attività personale del <sup>(omissis)</sup> non era distinguibile, in fatto, da quelle delle singole società «sia per i reciproci rapporti commerciali, sia per le parziali coincidenze o comunque connessioni in punto di amministrazione, sede legale e ubicazione delle opere»: sul punto, il Tribunale (pag. 5 ss) indica una serie di elementi fattuali a riscontro della suddetta affermazione.

La conseguenza, sul piano giuridico è stata la seguente: «Se, dunque, l'oggetto della V.D. va correttamente individuato nell'emersione di redditi di fonte internazionale, è dimostrata la medesimezza del relativo ambito oggettivo

rispetto alla verifica fiscale già in corso che, indipendentemente dal dato meramente formale e fluido del soggetto destinatario della procedura di procedura di controllo, di fatto riguardava uno dei veicoli societari artatamente utilizzati dal contribuente per esercitare la propria attività commerciale e aveva, nella contingenza, disvelato il possesso in capo all'indagato - persona fisica - di beni dal valore sproporzionato rispetto ai redditi dichiarati e, soprattutto, la chiara riconducibilità allo stesso di ulteriori società straniere operanti nel settore del commercio di opere d'arte»: da qui la configurabilità del reato contestato (art 5 septies).

Ad opposta conclusione giunge, invece, la difesa la quale ritiene che il ricorrente avesse il diritto di accedere alla V.D. e che non aveva effettuato alcuna falsa dichiarazione proprio perché la verifica fiscale in corso nei confronti della <sup>(omissis)</sup> s.r.l., soggetto giuridico del tutto diverso dal ricorrente, non aveva nulla a che vedere, sul piano formale, con la sua posizione contributiva.

2.1. Questo Collegio ritiene infondata la censura dedotta in ordine alla configurabilità del reato di cui al capo sub 1).

E' indubbio, come sostiene la difesa del ricorrente, che la locuzione "ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria" si riferisca ai singoli soggetti (persone fisiche o giuridiche indicate nell'art. 4/1) che abbiano dichiarato di volersi avvalere della procedura di collaborazione volontaria.

Ma, è altrettanto indubbio che la forma non può prevalere sulla sostanza altrimenti si incorrerebbe e si legittimerebbe l'abuso del diritto.

Pertanto, nella concreta fattispecie, la questione da risolvere non consiste nello stabilire cosa si debba intendere, in diritto (e, quindi, in astratto) per "ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria", quanto se, in punto di fatto, quella situazione formale costituita da un intreccio di società, in realtà, celava, nella sostanza, quella diversa ipotizzata dalla pubblica accusa e fatta propria dal Tribunale e cioè che il ricorrente aveva creato, attraverso la costituzione di molteplici società da lui direttamente controllate, uno schermo fittizio utilizzato per commerciare in opere d'arte, per effetto del quale, aveva evaso il fisco.

Sul punto, bisogna dare atto che i dati fattuali indicati analiticamente dal Tribunale sono numerosissimi, univoci e convergenti in senso accusatorio, tant'è che la stessa difesa nulla ha saputo o potuto eccepire essendosi limitata a proporre la tesi di cui si è detto.

Va aggiunto che fra le numerose prove, il Tribunale ha indicato anche il contenuto di alcune intercettazioni in ordine alle quali la difesa ha sollevato eccezione di inutilizzabilità (*supra* in parte narrativa sub 2.4.).

La suddetta eccezione va, allo stato, dichiarata inammissibile per due motivi:

- innanzitutto, la difesa non ha esattamente chiarito gli estremi fattuali in grado di confutare l'affermazione del Tribunale secondo il quale si tratterebbe di conversazioni estranee al mandato difensivo (pag. 10): il che, sotto questo profilo, rende la censura generica;
- in secondo luogo, perché, a tutto concedere, la difesa non ha effettuato la cd. "prova di resistenza": infatti, a fronte dell'imponente quadro probatorio illustrato dal Tribunale - già di per sé ampiamente sufficiente a livello indiziario - non è chiaro quale rilevanza e decisività abbiano le suddette intercettazioni.

In conclusione, le censure dedotte in ordine alla insussistenza del reato di cui all'art. 5 *septies*, nonché alla inutilizzabilità delle intercettazioni, vanno ritenute infondate.

## 2. LA VIOLAZIONE DELL'ART. 648 TER1 COD. PEN.

La censura è fondata.

Nella fattispecie in esame, secondo la tesi del Tribunale (pag. 13):

- a) il reato presupposto sarebbe il reato di falso di cui all'art. 5 *septies*;
- b) il provento sarebbe costituito dall'apparente regolarizzazione delle opere d'arte dichiarate;
- c) il reimpiego sarebbe costituito dalla vendita alla <sup>(omissis)</sup> della suddetta collezione d'arte per la somma di € 11 milioni di euro;
- d) l'ostacolo all'identificazione sarebbe costituito dalle complesse modalità della vendita (descritte a pag. 12).

Il Tribunale ha aggiunto che «Tale negozio ha dunque avuto l'effetto di monetizzare beni che oramai erano stati dichiarati (e che grazie alla V.D. <sup>(omissis)</sup> ha potuto vendere personalmente, incassando il relativo corrispettivo) e che, in caso di esito negativo della procedura (ad esempio per inammissibilità, di cui <sup>(omissis)</sup> era pienamente conscio) ovvero di rideterminazione in aumento dell'imposta dovuta (per effetto del recupero a tassazione delle plusvalenze e degli ulteriori redditi non dichiarati), avrebbero potuto essere aggrediti dall'amministrazione finanziaria».

In realtà, nessuno degli elementi materiali previsti dall'art. 648 ter 1 cod. pen. sono individuabili nella concreta fattispecie in esame.

Ed infatti, innanzitutto, il preteso reato presupposto (il falso) non ha generato alcun provento per la semplice ragione che i beni oggetto della falsa dichiarazione, in realtà, facevano già parte del patrimonio del Cerea ed erano già stati dichiarati nell'ambito della V.D. (cfr pag. 10 e 12 ordinanza impugnata in cui è lo stesso Tribunale che afferma che le opere d'arte - poi oggetto del ritenuto autoriciclaggio - erano nella disponibilità del ricorrente in quanto elencate nella relazione di accompagnamento alla V.D.).

Il reato di falso, quindi, consistette nell'aver il (omissis) falsamente comunicato nella relazione di accompagnamento alla V.D. che quelle opere (poi oggetto dell'asserito autoriciclaggio) si trovavano all'estero ed ivi sarebbero rimaste collocate quando, invece, erano nella sua disponibilità in Italia (pag. 13 ordinanza).

Ma, è evidente che il suddetto falso, non può avere generato (come provento) quegli stessi beni che erano già presenti nel patrimonio del ricorrente e che erano già stati dichiarati (sebbene, falsamente, come collocati all'estero).

D'altra parte, non è neppure ipotizzabile che il provento possa essere costituito dall'apparente regolarizzazione delle opere d'arte dichiarate, perché, paradossalmente, la "denuncia" di quei beni fino ad allora occultati, ha consentito all'Amministrazione Finanziaria di venirne comunque a conoscenza e, quindi, in caso di non ammissibilità della richiesta di ammissione alla procedura di Collaborazione volontaria, di tenerne conto ai fini del ricalcolo delle imposte, interessi e sanzioni.

Il Tribunale, in realtà, a ben vedere, sembra ipotizzare un reato fiscale come reato presupposto a monte dell'asserita operazione di riciclaggio.

Infatti, a seguito della creazione di quella "galassia di società" riconducibili al Cerea direttamente o indirettamente, al ricorrente era stato possibile realizzare «un risparmio di imposta pari a quasi due milioni di euro (cfr nota dell'Agenzia delle Entrate n. 54494 del 06/09/2018)» (pag. 9 ordinanza impugnata).

Ma, se così fosse, le conseguenze sarebbero le seguenti:

a) il reato presupposto - dal quale era derivato il suddetto risparmio d'imposta - avrebbe dovuto essere un reato di natura tributaria che, allo stato, non risulta contestato e che, di certo, non può essere ritenuto, neppure in via incidentale, dal Tribunale per l'ovvia ed intuitiva ragione che la contestazione spetta in via esclusiva al Pubblico Ministero;

b) il provento di quel reato presupposto sarebbe, comunque, solo ed esclusivamente il "risparmio di imposta pari a quasi due milioni di euro" ma non certamente i beni denunciati, a meno che la pubblica accusa non avesse dimostrato che quei beni erano il provento di un qualche reato non colposo che il ricorrente, con l'operazione attuata, aveva cercato di riciclare: ma, di tanto, non vi è la minima traccia.

Il Tribunale, poi, a sostegno della propria tesi, afferma che il negozio giuridico a seguito del quale il (omissis) vendette alla (omissis) quadri per 11 milioni di euro, fu effettuato allo scopo di evitare che i suddetti beni potessero essere aggrediti dall'Amministrazione Finanziaria, in caso negativo della procedura di V.D. alla quale avrebbe fatto inevitabilmente seguito la rideterminazione in aumento dell'imposta dovuta per effetto del recupero a tassazione delle plusvalenze e degli ulteriori redditi non dichiarati, pari ad euro due milioni.

Ma, è evidente che quanto ipotizzato dal Tribunale non ha nulla a che vedere con il reato di autoriciclaggio, perché, quand'anche fosse fondato (ma, sul punto, nulla si sa) si tratta del "classico" comportamento del debitore finalizzato a sottrarre i propri beni (dei quali il contribuente può liberamente disporre) alla pretesa creditoria dello Stato, contro il quale l'ordinamento, da una parte, ha approntato - a livello civilistico - diversi strumenti giuridici per rimediare al negozio fraudolento (art. 49 dpr 602/1973) e, dall'altro - a livello penalistico - ha previsto il reato di cui all'art. 11 Dlgs n. 74/2000 che non risulta, però, ancora una volta, contestato.

Pertanto - in considerazione della pacifica ricostruzione del fatto così come effettuata dal Tribunale - va ritenuta l'insussistenza del fatto di cui al capo b) e, quindi, vanno annullate senza rinvio - limitatamente al suddetto capo - sia l'ordinanza impugnata che quella genetica: restano assorbite le ulteriori censure illustrate *supra* in parte narrativa al § 2.2. sub a) b).

### 3. LA VIOLAZIONE DELL'ART. 274 COD. PROC. PEN.

Venuto meno il reato sub b), viene meno anche la motivazione addotta in ordine alla sussistenza delle esigenze cautelari in ordine al suddetto reato.

Il tribunale (pag. 11), però, ha ritenuto la sussistenza delle esigenze cautelari anche in relazione al solo reato di cui al capo sub a) «considerata l'intensità delle esigenze cautelari più avanti analizzate» e cioè in relazione anche e soprattutto al reato di cui al capo sub b).

Di conseguenza, l'ordinanza va, sul punto, annullata con rinvio affinché il Tribunale motivi sulle esigenze cautelari, in particolare sotto il profilo dell'attualità e concretezza, in relazione al solo reato di cui al capo sub a).

**P.Q.M.**

**ANNULLA**

senza rinvio l'ordinanza impugnata, nonché l'ordinanza applicativa della misura cautelare emessa dal giudice delle indagini preliminari di Bergamo in data 17/10/2018, limitatamente al capo sub b) dell'incolpazione, perché il fatto non sussiste;

**ANNULLA**

l'ordinanza impugnata relativamente alle esigenze cautelari per il residuo reato sub a) con rinvio al Tribunale di Brescia - sezione per il riesame dei provvedimenti coercitivi, con integrale trasmissione degli atti - per nuovo esame.

Così deciso il 01/03/2019

Il Consigliere estensore

Geppino Rago

Il Presidente

Antonio Prestipino

DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
SECONDA SEZIONE PENALE

IL \_\_\_\_\_ - 1 APR. 2019



Il Cancelliere  
**CANCELLIERE**  
Claudia Pianelli