Sentenza del 12/02/2026 n. 5760 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 11/03/2025, la Corte d'Appello di Milano ha confermato la sentenza di condanna alla pena di giustizia pronunciata dal Tribunale di Lodi, in data 29/09/2023, nei confronti di A.A. e B.B., in relazione al concorso nel delitto di cui all' art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000(capo 4), nonché - il solo A.A. - del delitto continuato di cui all'art. 5 dello stesso decreto legislativo, come meglio specificato ai capi da 1 a 3 della rubrica.

2. Ricorre per cassazione A.A., a mezzo del proprio difensore, deducendo

2.1. Violazione di legge e vizio di motivazione con riferimento alla mancata assunzione di prove decisive, individuate nei testi di cui alla lista regolarmente ammessa nel corso del giudizio di primo grado, e tuttavia revocati dal Tribunale all'udienza del 24/04/2024 (revoca implicita adottata senza contraddittorio, desumibile dal rinvio per la discussione). Si contesta l'assunto per cui i testi non si sarebbero presentati all'udienza calendarizzata per la loro escussione (non essendo mai stata prevista una siffatta udienza), e si lamenta la compressione dei diritti di difesa operata dal Tribunale, che aveva deciso la causa avvalendosi della presunzione tributaria. Con riferimento alla mancata rinnovazione dell'istruttoria, si deduce la manifesta illogicità della decisione, dal momento che l'esistenza di un affare si è ritenuta provata grazie a un bonifico, ma senza sentire l'ordinante, né verificare la corrispondenza tra i bonifici e gli affari.

2.2. Vizio di motivazione con riferimento alla ritenuta sussistenza del reato di cui all'art. 5. Si lamenta la mancata considerazione dell'estratto conto relativo alla società cinese ZHUCHENG, la cui disamina era invece essenziale dal momento che, secondo il meccanismo triangolare accertato, i clienti italiani del A.A. pagavano quest'ultimo con bonifici alla società cinese, la quale retrocedeva gli importi sul conto italiano del ricorrente. Con tale accertamento, sarebbe emersa l'inconsistenza della tesi accusatoria secondo cui il A.A. avrebbe avuto "un copiosissimo volume di affari", dato che l'estratto conto aveva fatto emergere solo i bonifici fatti dalle tre società italiane per le quali il ricorrente, in tre distinte occasioni, avrebbe svolto il ruolo di intermediario. Si evidenzia ancora il carattere generico della motivazione sulla pretesa inaffidabilità dell'estratto conto, dai cui importi, tra l'altro, sarebbe emerso il mancato superamento delle soglie di punibilità (uno dei testi non escussi avrebbe riferito in ordine alla società e all'estratto conto ad essa riferito).

2.3. Violazione di legge e vizio di motivazione con riferimento alla ritenuta irrilevanza della dichiarazione congiunta che era stata presentata, e che precludeva la configurabilità dell'ipotesi di omessa dichiarazione.

2.4. Violazione di legge e vizio di motivazione con riferimento alla ritenuta sussistenza del pericolo concreto, indispensabile per la configurabilità dell'art. 11. Si censura la sentenza per essersi soffermata sulle sole intenzioni del A.A., senza esaminare la concreta idoneità del fondo patrimoniale costituito a rendere inefficace la procedura di riscossione. Al riguardo, si evidenziano le incongruenze motivazionali rilevabili con riguardo alla ritenuta sussistenza del requisito della soggettiva fraudolenza, trattandosi di unico atto pubblico ben noto all'amministrazione finanziaria, concretamente inidoneo ad impedire la soddisfazione del credito erariale. La difesa richiama l'elaborazione della giurisprudenza civile e tributaria in tema di fondo patrimoniale, sottolineando che la percezione di reddito dà luogo ad un'obbligazione tributaria da ritenersi inerente all'interesse familiare, circostanza che rende aggredibile il fondo patrimoniale con azioni esecutive ai sensi degli artt. 167 e 170 cod. civ. ferma restando comunque la sussistenza anche dell'altra ipotesi di aggredibilità prevista dalle predette disposizioni (debiti che il creditore non sapeva essere estranei agli interessi della famiglia), con onere della prova a carico del debitore. La difesa deduce dunque che il fondo patrimoniale, in sé considerato, non può costituire un pericolo concreto per l'inefficacia dell'azione esecutiva, e censura l'indirizzo

giurisprudenziale secondo cui potrebbe ritenersi sufficiente, ai fini dell'art. 11, la semplice "maggiore difficoltà" nell'esazione coattiva, dal momento che il termine "inefficacia" deve essere inteso in senso restrittivo, e che non può ammettersi la necessità di una sorta di "prova di resistenza del patrimonio". Si evidenzia, al riguardo, che altra parte della giurisprudenza è orientata nel senso della necessità di una puntuale indagine sulla strumentalizzazione della causa tipica del fondo patrimoniale a fini di evitare il pagamento del debito tributario, non potendo ipotizzarsi una sostanziale inversione dell'onere della prova conseguente alla sola creazione del patrimonio separato.

2.6. Violazione di legge con riferimento alla confisca. Si censura la motivazione della Corte, che ha applicato due diverse tipologie di confisca (per equivalente e ai sensi del primo comma dell' art. 240 cod. pen.). Quanto all'ablazione ex art. 12-bis D.Lgs. n. 74 del 2000 , si evidenzia che la norma fa riferimento non agli immobili sottratti, ma al valore di questi, peraltro aggredibile solo nei limiti del debito tributario da soddisfare (che ammontava al momento della costituzione del fondo, ad Euro 296.000). Quanto alla confisca facoltativa, si deduce che la stessa può disporsi in relazione alle "cose che sono il profitto del reato", qualifica non attribuibile agli immobili di cui al fondo patrimoniale, e che comunque il "mezzo" (ciò che è servito a compiere l'atto) non può essere confuso con l'oggetto dell'atto stesso.

2.7. Vizio di motivazione con riferimento agli aumenti applicati a titolo di continuazione. Si deduce che la consistenza di ciascun aumento avrebbe imposto una motivazione più compiuta del mero riferimento alla "condotta omissiva complessivamente tenuta" (in parte peraltro commissiva) e al "danno cagionato".

3. Ricorre per cassazione B.B., a mezzo del proprio difensore, svolgendo censure in tema di sussistenza del pericolo concreto ai fini dell'art. 11, e di legittimità della confisca, sostanzialmente sovrapponibili a quelle proposte dal coimputato.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso di A.A. è fondato (come si vedrà in seguito, trattando anche la posizione della coimputata B.B.) limitatamente all'imputazione di cui all' art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000 . Sono invece inammissibili le ulteriori censure proposte dal A.A. con riferimento al reato continuato di omessa dichiarazione ai fini IRPEF e IVA per gli anni 2014/2016, a lui ascritto quale esercente in proprio la professione di procacciatore di affari.

2. Prendendo le mosse appunto dai rilievi formulati in relazione all'art. 5, va anzitutto evidenziato che quelli veicolati con il primo ed il secondo motivo di ricorso possono essere trattati congiuntamente, essendo inammissibili per difetto di specificità ed autosufficienza.

Costituisce invero circostanza pacifica, perché ammessa dallo stesso ricorrente, quella per cui le provvigioni spettanti per la sua attività professionale venivano versate dai clienti italiani sul conto corrente di una società cinese a lui riferibile, per poi rientrare, a mezzo bonifici, sui conti italiani del A.A.

La difesa ha peraltro contestato il volume di affari ricostruito dagli operanti, lamentando in particolare il mancato esame dell'estratto conto cinese, che avrebbe consentito - così come i testi non escussi in primo grado - di ridimensionare l'entità degli introiti del A.A., il quale, nella prospettazione difensiva, avrebbe ricevuto solo in tre distinte occasioni bonifici fatti dalle società italiane.

Al riguardo, deve anzitutto osservarsi che ogni approfondimento in ordine all'estratto conto cinese risulta precluso dal difetto di autosufficienza del ricorso, non essendo il predetto documento stato allegato né indicato con l'indispensabile precisione.

Il ricorso risulta peraltro anche privo della necessaria specificità, difettando un adeguato confronto con le risultanze acquisite e tutt'altro che illogicamente valorizzate dai giudici di merito (le cui argomentazioni devono essere valutate unitariamente, secondo i noti principi in tema di "doppia conforme").

In particolare, le sentenze di primo e di secondo grado hanno posto in evidenza la documentazione - in parte acquisita con perquisizione domiciliare, in parte consegnata dalle società clienti - comprovante il giro di affari ricostruito dalla Guardia di Finanza, all'esito di accertamenti imperniati sulle

corrispondenze temporali e soggettive tra i pagamenti sul conto cinese, effettuate dai clienti italiani del A.A., e le retrocessioni operate con bonifico verso l'Italia (cfr. pag. 2 segg. della sentenza impugnata, pagg. 6 segg. della sentenza di primo grado) e sulle dichiarazioni dei clienti italiani, del tutto incompatibili con un rapporto di tipo episodico (cfr. pag. 7 della sentenza di primo grado, da cui emerge che il teste B.B., amministratore della P.L.A. Spa, aveva tra l'altro chiarito che il compenso del A.A. variava "a seconda delle forniture che l'azienda faceva al cliente cinese", e che il A.A. "a volte veniva con i clienti (...) altre volte veniva da solo"). Un particolare rilievo è stato altresì conferito alle dichiarazioni dell'imputato, che ha ammesso di aver svolto l'attività di mediatore negli anni 2015 e 2016, e di aver utilizzato diverse persone per la retrocessione del danaro versato sul conto cinese, a causa del limite annuo di 50.000 dollari vigente in Cina per trasferire danaro all'estero (cfr. pag. 7 della sentenza di primo grado, pag. 3 della sentenza impugnata).

Tale percorso argomentativo è rimasto sostanzialmente privo di adeguata confutazione da parte della difesa, che ha insistito sull'estratto conto - in termini, peraltro, privi di autosufficienza - e sui testi non escussi dal giudice di primo grado, senza peraltro chiarire la valenza demolitoria di tali escussioni rispetto alle convergenti, solide risultanze qui appena richiamate (in argomento, cfr. Sez. 1, n. 49799 del 11/10/2023, Lolli, Rv. 285580 - 01 "in tema di ricorso per cassazione, l'ammissibilità dell'impugnazione dell'ordinanza che, all'esito dell'istruttoria, abbia revocato una prova testimoniale già ammessa è subordinata all'illustrazione dei motivi per i quali la deposizione ritenuta superflua dal giudice fosse, invece, rilevante ai fini della decisione, trovando applicazione il principio di specificità di cui all' art. 581 cod. proc. pen.").

3. Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi quanto al terzo motivo.Ogni approfondimento in ordine alla valorizzazione di una o più dichiarazioni congiunte, asseritamente presentate dal A.A., appare infatti precluso dalla genericità della deduzione (quanto all'anno di riferimento, e alle imposte rilevanti) e - anche in questo caso - dal totale difetto di autosufficienza del motivo.

4. Sono invece fondate, come già accennato, le censure formulate da entrambi i ricorrenti per ciò che riguarda il reato di sottrazione fraudolenta, loro ascritto al capo 4 con riferimento alla costituzione di un fondo patrimoniale.

Risulta invero preliminare ed assorbente la necessità di dar seguito all'indirizzo interpretativo, elaborato da questa Suprema Corte, secondo cui "ai fini della integrazione del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (previsto dall' art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000), la costituzione di un fondo patrimoniale non esonera dalla necessità di dimostrare, sia sotto il profilo dell'attitudine della condotta che della sussistenza del dolo specifico di frode, che la creazione del patrimonio separato sia idonea e finalizzata ad evitare il soddisfacimento dell'obbligazione tributaria, con la conseguenza che il giudice è tenuto a motivare sulla ragione per cui la segregazione patrimoniale rappresenta, in concreto, uno strumento idoneo a rendere in tutto o in parte inefficace il recupero del credito erariale" (Sez. 3, n. 47827 del 12/07/2017, Dinelli, Rv. 271321 - 01, la quale, in motivazione ha altresì precisato che tale obbligo motivazionale si impone alla luce della giurisprudenza che ritiene ammissibile l'iscrizione ipotecaria anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale, per cui grava sul debitore che intenda avvalersi della impignorabilità dei beni nel fondo patrimoniale l'onere di provare l'estraneità del debito alle esigenze familiari. In senso conforme, tra le altre, cfr. Sez. 3, n. 9154 del 19/11/2015, dep. 2016, Parlatore, Rv. 266457 - 01).

Tale soluzione interpretativa appare preferibile a quella volta a ritenere senz'altro configurabile il reato di cui all' art 11 , per il solo fatto della costituzione del fondo patrimoniale, anche perché più aderente ai principi generali in materia, secondo cui l'atto dispositivo deve risultare - oltre, e prima ancora che idoneo ad ostacolare le ragioni creditorie dell'Erario - "fraudolento". Sul punto, questa Suprema Corte ha ripetutamente chiarito che "ai sensi dell' art. 11 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , gli atti dispositivi compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta allorquando siano connotati da elementi di artificio, inganno o menzogna tali da rappresentare ai terzi una riduzione del patrimonio non corrispondente al vero, così mettendo a repentaglio o, comunque, rendendo più difficoltosa la procedura di riscossione coattiva" (Sez. 3, n.

35983 del 17/09/2020, Colanzi, Rv. 280372 - 01. In senso conforme v. anche Sez. 3, n. 10161 del 16/05/2017, dep. 2018, Cemin Rv. 272547 - 01, la quale ha ulteriormente precisato che "in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposta di cui all' art. 11 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , la natura fraudolenta degli atti dispositivi presuppone non soltanto la lesione di un diritto altrui, per effetto della riduzione del patrimonio del debitore che rende più difficoltosa l'azione di recupero dell'erario, ma anche che il pregiudizio arrecato non sia immediatamente percepibile").

È dunque evidente, in tale condivisibile ottica interpretativa, che la Corte territoriale non avrebbe dovuto ancorare la conferma della condanna per il reato di cui all' art. 11 al mero dato obiettivo della costituzione del fondo in epoca prossima agli accertamenti fiscali, ma avrebbe dovuto confrontarsi con le censur difensive, riproposte in questa sede, volte a sottolineare l'aggredibilità - ai sensi e per gli effetti di cui agli artt. 167 e 170 cod. civ., nell'interpretazione consolidatasi presso le Sezioni Civili di questa Suprema Corte - del fondo medesimo da parte dell'Erario, per essere i debiti tributari connessi alle esigenze della famiglia (trattandosi di debiti correlati alla percezione di reddito da lavoro), ovvero - in ogni caso - per essere l'eventuale estraneità a tali esigenze ignota al predetto creditore (cfr. per una analoga impostazione, e per i suoi riflessi sulla necessaria indagine anche in ordine alla sussistenza dell'elemento psicologico, Sez. 3, n. 45163 del 10/10/2023, Ferlanda, Rv. 285345 - 01).

Il difetto motivazionale registrato su tale specifico aspetto rende ultronea la disamina sia delle ulteriori doglianze comuni ai ricorrenti, relative alla disposta confisca, sia di quelle formulate dal A.A. in ordine al trattamento sanzionatorio irrogato doglianze da ritenere assorbite.

5. Le considerazioni fin qui svolte impongono da un lato, in accoglimento dei ricorsi proposti da entrambi gli imputati, l'annullamento della sentenza impugnata limitatamente al reato di cui all' art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000 , con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di Appello di Milano.

D'altro lato, il ricorso proposto da A.A. deve essere, nel resto, dichiarato inammissibile.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente al reato di cui all' art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000 nei confronti di A.A. e di B.B. con rinvio per nuovo giudizio ad altra Sezione della Corte di Appello di Milano.

Dichiara inammissibile nel resto il ricorso di A.A.

Così deciso in Roma il 9 dicembre 2025.

Depositato in Cancelleria il 12 febbraio 2026.