

IMPOSTE E TASSE IN GENERE
Cass. pen. Sez. II, Sent., (ud. 25-02-2016) 07-04-2016, n. 13901

IMPOSTE E TASSE IN GENERE

[Fatto Diritto P.Q.M.](#)

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE SECONDA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PRESTIPINO Antonio - Presidente -

Dott. IMPERIALI Luciano - Consigliere -

Dott. ALMA Marco Mar - rel. Consigliere -

Dott. PARDO Ignazio - Consigliere -

Dott. SGADARI Giuseppe - Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

C.M.L.P., nato a (OMISSIS);

nonchè dal Procuratore generale della Repubblica presso la Corte di Appello di Milano;

avverso la sentenza n. 4290 in data 24/6/2015 della Corte di Appello di Milano;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi;

udita la relazione svolta dal consigliere Dott. Marco Maria ALMA;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. ROMANO Giulio, che ha concluso chiedendo, in accoglimento del ricorso del P.G., l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata limitatamente al reato di riciclaggio, nonchè il rigetto dei ricorsi proposti dai difensori dell'imputato, previa verifica della tempestività del ricorso a firma dell'Avv. ELIA;

udito il difensore dell'imputato, Avv. Marcello ELIA in proprio ed anche in sostituzione del codifensore Avv. Cesare CICORELLA, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso del

Procuratore Generale e l'accoglimento dei ricorsi difensivi.

Svolgimento del processo

Con sentenza in data 24/6/2015 la Corte di Appello di Milano, in parziale riforma della sentenza emessa all'esito di giudizio abbreviato dal Tribunale di Busto Arsizio in data 29/1/2014 nei confronti di C.M.L.P., ha:

- assolto l'imputato dal reato di concorso in riciclaggio ([art. 110, 648-bis cod. pen.](#)) per non avere commesso il fatto (capo A della rubrica delle imputazioni nel quale era già stato ritenuto in esso assorbito il reato di cui al capo B che vedeva la contestazione del [D.L. n. 306 del 1992, art. 12-quinquies](#));

- dichiarato non doversi procedere nei confronti dell'imputato in ordine al reato di concorso in dichiarazione fraudolenta di cui [all'art. 110 cod. pen.](#) e [D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2](#) limitatamente alla condotta relativa all'anno di imposta 2006 perchè estinto per prescrizione (capo C della rubrica delle imputazioni);

- confermato la condanna dell'imputato in ordine agli altri fatti di cui al medesimo capo C e, riconosciute le già concesse circostanze attenuanti generiche, rideterminato la pena irrogata allo stesso in misura ritenuta di giustizia.

In estrema sintesi si contesta all'odierno ricorrente di avere - in concorso con T.G. e L.S. - ostacolato l'identificazione della provenienza illecita della somma di Euro 8.500.000,00 provento del delitto di evasione fiscale perpetrato dal padre C.G., deceduto nel (OMISSIS), facendo rientrare in Italia la suddetta somma di denaro, detenuta in Paesi a fiscalità privilegiata attraverso la costituzione e gestione di plurime società di diritto estero identificate nella "ACTINVEST PRAGUE S.RO" e la "SEVEN STARS S.r.l." utilizzate per l'esecuzione di plurimi finanziamenti a favore della " C. S.r.l." (capo A), nonchè, in concorso con C.C., essendo l'odierno ricorrente procuratore della " C. S.r.l." munito dei più ampi poteri di gestione della predetta società nonchè esecutore materiale dei versamenti di denaro in favore di CO.Ca.

M., amministratore della "MACOEMA S.r.l.", a titolo di acconto su prestazioni fittizie, indicato nelle dichiarazioni ai fini delle Imposte Dirette e dell'IVA elementi passivi fittizi (capo C).

In relazione al secondo dei reati in contestazione il momento consumativo è indicato al 24/9/2008 data di scadenza del deposito per la dichiarazione mod. Unico per l'anno di imposta 2007.

Ricorrono per Cassazione avverso la predetta sentenza sia il Procuratore Generale presso la Corte di appello di Milano, sia (con separati atti) i difensori dell'imputato, deducendo:

1. Ricorso del Procuratore Generale:

1.a Violazione [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. b) ed e) in relazione [all'art. 648-bis cod. pen.](#), [art. 192 c.p.p.](#) e [art. 546 c.p.p.](#), lett. e).

Si duole il Pubblico Ministero ricorrente della assoluzione "per non avere commesso il fatto" dell'imputato in ordine al reato di cui al capo A) della rubrica delle imputazioni.

In realtà, rileva parte ricorrente, se come emerge dalla sentenza impugnata C.M. è stato mandato assolto perchè non si è ritenuto provato che il denaro movimentato attraverso le operazioni descritte nell'imputazione e ricostruite in sede giudiziaria fosse riconducibile ad un autonomo e diverso reato a cui l'odierno imputato non abbia concorso, allora la formula assolutoria avrebbe dovuto essere quella dell'insussistenza del fatto.

Secondo il Pubblico Ministero ricorrente la Corte di appello sarebbe incorsa in un'erronea valutazione del compendio probatorio in realtà correttamente ricostruito nella sua globalità dal Tribunale sulla base di elementi documentali acquisiti in via rogatoriale suggellati dalla "confessione" dell'imputato in sede di interrogatorio al Pubblico Ministero, confessione che la Corte di appello avrebbe frettolosamente liquidato ritenendola mera asserzione non documentata.

Proprio il fatto che l'imputato si sia rivolto a consulenti in grado di predisporre l'articolato piano di rientro dei capitali senza esporsi in prima persona e l'aver distrutto tutta la documentazione presente nel computer darebbe conto della piena consapevolezza di C.M. circa l'illiceità della provenienza del denaro.

Se a ciò si aggiunge il fatto che, come rilevato dal Tribunale nella sentenza di condanna, non risulta che C.G. (padre dell'imputato e fin al momento della morte titolare dell'omonima società) fosse titolare di redditi diversi da quelli societari, nè che si sia mai munito delle necessarie autorizzazioni per esportare valuta o che abbia denunciato di possedere beni "esterovestiti", la conseguenza inevitabile è che si tratta di denaro esportato con mezzi fraudolenti. La Corte di appello non ritenendo ciò sufficiente avrebbe quindi richiesto alla Pubblica Accusa un "probatio diabolica" concernente il reato presupposto legata alla dimostrazione degli elementi richiesti dalla giurisprudenza per provare l'esistenza e responsabilità dell'evasore [L. n. 516 del 1982](#), ex art. 4, lett. f).

In realtà emergerebbe con chiarezza che l'ingentissima provvista di denaro costituita all'estero non era il frutto del risparmio di una vita, non erano denari esportati lecitamente, ma era molto più banalmente il frutto del "nero" sottratto alle dichiarazioni dei redditi e trasferito all'estero.

Sono poi stati gli stessi fratelli C. ad affermare che la provvista di denaro loro contestata proveniva dall'eredità paterna, dato questo che la Corte di appello ha erroneamente ritenuto non confermato in quanto non solo ammesso dall'imputato e dal fratello Carlo ma ulteriormente confortato dai riscontri ottenuti con l'attività rogatoriale.

Ancora: la Corte di appello avrebbe errato nel momento in cui ha ritenuto che C.M. non sia punibile nella parte in cui ha concorso nelle operazioni di dissimulazione della provenienza del denaro oggetto della quota ereditaria del fratello C..

L'argomentazione difensiva secondo cui entrambi i fratelli avrebbero concorso nello stesso reato presupposto appare priva di fondamento in quanto il provento di cui si contesta il riciclaggio non è derivante dallo "stesso reato" eseguito in concorso ma ogni singolo fratello, attraverso la propria dichiarazione infedele ha consumato il proprio delitto, non essendovi oltretutto prova di una comunione ereditaria ed essendo le somme ereditate dal padre detenute all'estero su conti separati come emerso dagli atti.

1.b Violazione [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. b) ed e) in relazione al [D.L. n. 306 del 1992](#), art. [12-quinquies](#), art. [192 c.p.p.](#) e [art. 546 c.p.p.](#), lett. e).

Evidenzia il Pubblico Ministero ricorrente il fatto che erroneamente la Corte di appello avrebbe

ritenuto la formazione di un giudicato assolutorio preclusivo sul delitto contestato al capo B) e di cui al [D.L. n. 306 del 1992, art. 12-quinquies](#).

In realtà il Pubblico Ministero di primo grado aveva chiesto la condanna per tale ultimo reato in via alternativa ed il Tribunale nelle conclusioni della sentenza di primo grado aveva ritenuto tale reato assorbito nella condotta di riciclaggio. Tuttavia nonostante il fatto che trattasi di reato per il quale fu emessa nei confronti un'ordinanza di custodia cautelare in carcere confermata dal Tribunale del riesame ed in relazione al quale è stato emesso il decreto di giudizio immediato, la Corte di appello non ha speso neanche una parola in ordine a tale reato affermando che il giudizio sullo stesso non era oggetto specifico del "devolutum" non tenendo però conto del fatto che il Tribunale aveva mandato assolto l'imputato dal reato di cui al capo B) della rubrica delle imputazioni solo perchè lo aveva ritenuto assorbito in quello di cui al capo A).

Infine, si duole il Pubblico Ministero ricorrente del fatto che la Corte di appello non ha accolto la richiesta formulata dalla Procura Generale (oggetto delle proprie conclusioni orali ma non riportata per intero nel verbale di udienza) di voler provvedere con riguardo al reato di cui al capo C dell'imputazione di provvedere alla confisca ex [art. 322-ter cod. pen.](#) estesa ai reati tributari dalla [L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143](#).

2. Ricorso dell'Avv. CICORELLA:

2.a Violazione [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. e), per mancanza, contraddittorietà ed illogicità manifesta della motivazione con riferimento alla ritenuta sussistenza di prova della perpetrazione del reato contestato (per il quale è intervenuta condanna - ndr.).

Evidenzia la difesa del ricorrente il fatto che non esiste alcuna prova circa il fatto che C.M., mero procuratore e privo di poteri gestionali e di doveri amministrativi abbia mai avuto consapevolezza di eventuali aporie tributarie ed abbia avuto consapevolezza della fittizietà delle fatture in termini di certezza "oltre ogni ragionevole dubbio".

Le fatture oggetto di contestazione secondo la difesa del ricorrente sono state emesse a fronte di rapporti reali oggettivamente dimostrati all'esito dell'istruttoria dibattimentale e gli elementi difensivi addotti sono stati ingiustamente espunti dalla valutazione senza che siano state indicate le ragioni per le quali i testi addotti dalla difesa non erano attendibili ed avevano motivo per mentire.

Le motivazioni addotte dalla Corte di appello con riguardo alle fatture emesse da MACROEMA S.r.l. in relazione ad un cantiere per la realizzazione di un parcheggio ed ai lavori presso la Ca.

U.M., nonchè con riguardo a quelle emesse da POWER S.r.l.

sarebbero illogiche e prive di fondamento oltre che fondate su supposizioni ed illazioni. Anche gli esiti delle verifiche compiute dalla Guardia di Finanza sarebbero irrilevanti in quanto trattasi di accertamenti compiuti in epoca successiva a quella in cui sono stati conferiti i sub appalti. Sia MACROEMA che POWER erano imprese che mostravano assoluta affidabilità ed adeguatezza al compimento dei lavori.

2.b Violazione [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. e), per mancanza, contraddittorietà ed illogicità manifesta della motivazione con riferimento alla ritenuta irrilevanza ed insussistenza di prova dell'infondatezza dell'imputazione (per la quale è intervenuta condanna - ndr.).

Si duole la difesa del ricorrente del fatto che la Corte di appello avrebbe valutato con superficialità e

con argomentazioni illogiche le deposizioni testimoniali che erano dimostrative del fatto che tutte le fatture emesse dalle società sopra indicate erano relative a prestazioni effettivamente eseguite. A dimostrazione del proprio assunto riassume, analizza e commenta parte ricorrente (alle pagg. da 15 a 30 del ricorso) le dichiarazioni dei testi B. e P. che confermerebbero la tesi difensiva secondo la quale la società alla quali erano stati ceduti in sub appalto i lavori erano perfettamente in grado di operare nell'ambito di cui trattasi.

Analogo discorso viene effettuato dalla difesa del ricorrente con riguardo alla fatture emesse da MACROEMA S.r.l. (pag. 30 e segg.

del ricorso) in relazione alla quali i Giudici del merito sarebbero partiti da una concezione preconcepita della frode non tenendo conto del fatto che si trattava di una società realmente esistente ed operativa.

Oltretutto in questo caso l'imputazione non conterrebbe alcuna specificazione che connoti le fatture e per come contestato - in modo asseritamente generico il reato si sarebbe perfezionato a seguito dell'utilizzo di fatture, ma in tali termini il fatto non sarebbe illecito.

La Corte di appello avrebbe poi fatto riferimenti in sentenza ad elementi quali il difetto di sede, l'assenza di dipendenti e di dotazioni strumentali che non avrebbero alcuna logica correlazione con le tematiche processuali. Del resto la Corte ha dovuto contraddittoriamente riconoscere che MACROEMA era una impresa effettivamente esistente ed operativa al punto che su fatture emesse per sei milioni di Euro la metà di esse sono state riconosciute come relative ad operazioni esistenti.

Anche in questo caso parte ricorrente riassume, analizza e commenta parte ricorrente (alle pagg. da 34 a 41 del ricorso) le dichiarazioni dei testi BA. e CR. a conforto della tesi difensiva.

2.c Violazione [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. b) in relazione all'erronea applicazione del [D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 e art. 110](#) cod. pen. per estraneità dell'appellante alla condotta oggetto di contestazione, per difetto di delega ad adempimenti tributari essendo l'elaborazione e la sottoscrizione della dichiarazione dei redditi stata effettuata dal legale rappresentante della società nel difetto di consapevolezza e volontà da parte dell'imputato di fatture per operazioni inesistenti.

Evidenzia la difesa del ricorrente che il proprio assistito non ha mai ricoperto il ruolo di amministratore della C. S.r.l., non si è mai occupato dei relativi adempimenti tributari ivi compresa la predisposizione delle dichiarazioni oggetto di imputazione, nè ha mai messo piede nei cantieri o si è occupato di questioni tecniche che potessero avere riguardo alla gestione dei contratti di appalto.

Il reato in contestazione è un reato proprio e l'odierno imputato non ha mai rivestito la qualifica di contribuente. La Corte di appello avrebbe quindi errato allorché ha ritenuto che egli debba rispondere a titolo di concorso ex [art. 110 cod. pen.](#) nel reato a lui ascritto senza che sia stato raccolto alcun elemento a conforto della tesi accusatoria e limitandosi a sostenere, in difetto di prove e di indicazione di elementi oggettivi, che la società C. era co-amministrata dai due fratelli.

2.d Violazione [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. b) e c), per inosservanza del disposto di cui [all'art. 533 c.p.p.](#), comma 1, in relazione alla sussistenza di un ragionevole dubbio circa la penale responsabilità del ricorrente.

Rileva al riguardo la difesa del ricorrente, dopo avere ribadito la regola normativa sopra indicata, che tutti gli elementi indicati nella precedente parte del ricorso evocano la sussistenza di un

ragionevole dubbio circa la colpevolezza dell'imputato, dubbio che la motivazione della sentenza impugnata non è stata in grado di superare con motivazione in grado di confermare le ardite presunzioni accusatorie. Le incertezze circa la fittizietà delle fatture, la presenza di prove contrarie fornite dalla difesa, la situazione di responsabilità del socio non amministratore avrebbero dovuto in ogni caso portare alla pronuncia di sentenza assolutoria nei confronti dell'imputato.

3. Ricorso dell'Avv. ELIA (unitamente al proprio assistito):

3.a Violazione [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. b) per erronea interpretazione per erronea interpretazione del [D.L. n. 78 del 2009](#), art. [13-bis](#) con riguardo alla portata ed agli effetti dell'istituto, nonchè manifesta illogicità della motivazione ai sensi [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. e) con riferimento alla sussistenza della causa di non punibilità del c.d. "scudo fiscale". Sostiene parte ricorrente che nel caso in esame si imponeva la declaratoria di non punibilità ex [art. 129 cod. proc. pen.](#) in relazione al reato di cui al [D.Lgs. n. 74 del 2000](#), art. [2](#) ciò in quanto sono stati posti in essere tutti gli adempimenti necessari per aderire al c.d. "scudo fiscale".

La motivazione addotta dalla Corte di appello per escludere l'applicazione della predetta causa di non punibilità sarebbe tuttavia carente e contraria alle disposizioni contenute nel D.Lgs. n. 78 del 2009, art. 13-bis.

Ricorda parte ricorrente che C.M. è stato assolto dall'accusa di riciclaggio ritenendo che si profilasse l'ipotesi che lo stesso abbia concorso nel reato fiscale da cui il denaro e le altre utilità derivavano.

Mancherebbe tuttavia nella sentenza impugnata una motivazione logica circa il fatto che la riferibilità dei risparmi rinvenienti dalla utilizzazione delle fatture emesse da MACROEMA S.r.l. e POWER S.r.l. non siano legati alle provviste provenienti dai conti (RITOLLI SA e JEROME GROUP SA accesi presso BIM SUISSE) oggetto di rimpatrio.

Cita al riguardo parte ricorrente recenti assunti giurisprudenziali secondo i quali il ricorso allo "scudo fiscale" del 2009 renderebbe non punibili anche i reati presupposto del trasferimento all'estero del denaro non dichiarato e gli effetti dello scudo possono essere applicati non solo alle persone fisiche, agli enti non commerciali, alle società semplici e alle associazioni equiparate, ma anche con riferimento a soggetti che, all'interno delle società, possiedono i requisiti di diritto e di fatto per essere considerati appartenenti alla categoria del "dominus", ossia dei soggetti che concretamente hanno il dominio e la gestione della società.

3.b Violazione [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. b) per erronea interpretazione [dell'art. 117 Cost.](#), comma 1, in relazione all'art. 4 del protocollo n. 7 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali e [dell'art. 649 cod. proc. pen.](#) nonchè manifesta illogicità della motivazione ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. e), con riguardo alla sussistenza della causa di non punibilità del ne bis in idem.

Richiama parte ricorrente il contenuto di alcune sentenze delle Corti di Giustizia Europee di Strasburgo e di Lussemburgo (tra le quali la Grande Stevens ed altri c/Italia) per evidenziare che nel caso di specie vi è identità dei fatti (oltre che dei soggetti) tra quelli per i quali è stata definita amministrativamente la posizione della C. S.r.l. ai sensi delle disposizione del [D.Lgs. n. 218 del 1997](#) e quelli per i quali è intervenuta la condanna dell'imputato.

La Corte di appello avrebbe errato nel momento in cui ha ritenuto che non vi fosse coincidenza soggettiva tra i destinatari della sanzione amministrativa e quelli della sanzione penale, mentre al

contrario i soggetti sono esattamente gli stessi (da un lato la società C. S.r.l. e dall'altro il procuratore della medesima società munito dei più ampi poteri di gestione della stessa).

D'altro canto avrebbe errato la Corte territoriale allorché ha asserito che la situazione sarebbe stata differente se alla società C. S.r.l. fosse stato contestato anche l'illecito amministrativo ex [D.Lgs. n. 231 del 2001](#) in quanto ciò non sarebbe mai potuto avvenire in quanto i reati tributari non sono stati inseriti nell'elenco dei reati presupposto del predetto decreto.

Per il resto è stata la stessa Corte di appello a pag. 50 della sentenza impugnata ad affermare che l'adesione alle proposte formulate dall'Amministrazione Finanziaria riguardano i medesimi fatti oggetto di addebito in questa sede penale.

Anche per tali motivi parte ricorrente chiede l'annullamento della sentenza impugnata.

In data 9/2/2016 la difesa dell'imputato (Avv. ELIA) ha fatto pervenire presso la Cancelleria di questa Corte Suprema una memoria difensiva con la quale ha contrastato le argomentazioni contenute nel ricorso del Procuratore Generale evidenziando tra l'altro il passaggio in giudicato del reato di cui al capo B della rubrica delle imputazioni.

In data 10/2/2016 la difesa dell'imputato (Avv. CICOSELLA) ha fatto pervenire presso la Cancelleria di questa Corte Suprema una ulteriore memoria difensiva che, oltre a contestare il contenuto del gravame proposto dal Procuratore Generale, contiene anche il seguente "motivo nuovo": violazione [dell'art. 606 c.p.p.](#), lett. c), per inosservanza del disposto di cui agli [artt. 516, 518, 519 e 521 cod. proc. pen.](#) con conseguente nullità della sentenza ex [art. 178 c.p.p.](#), comma 1.

In sostanza, con quest'ultimo motivo di ricorso la difesa dell'imputato lamenta il fatto che nel corso del giudizio di primo grado sarebbe stata modificata l'imputazione originariamente elevata con riferimento ai fatti di riciclaggio nel senso che, a fronte di una originaria contestazione secondo la quale l'imputato è stato rinviato a giudizio per avere riciclato il denaro frutto dell'evasione del padre e trasferito da questi all'estero, in realtà è poi stato condannato dal Tribunale per avere riciclato la quota dei beni che il fratello avrebbe ereditato dal padre.

Ne consegue che l'aver il Tribunale affermato che i fratelli C. abbiano commesso il reato di dichiarazione infedele costituisce fatto nuovo, non oggetto di contestazione nel processo il che determinerebbe la nullità della sentenza impugnata in quanto la condanna sarebbe intervenuta per un reato diverso da quello contestato sul quale la difesa non ha avuto modo di interloquire.

Infine, in data 11/2/2016 la difesa dell'imputato ha fatto pervenire in Cancelleria una serie di documenti nel dettaglio indicati nella relativa nota di produzione documentale.

Motivi della decisione

1. Il ricorso del Pubblico Ministero non è fondato in entrambe le sue articolazioni. Deve, innanzitutto, essere evidenziato che la sentenza della Corte di appello che ha mandato assolto C. M. dal reato di riciclaggio è motivata in modo assolutamente congruo, non manifestamente illogico e tantomeno contraddittorio, nonchè risponde ai principi di diritto che regolano la materia.

Corretta è, poi, la formula assolutoria ("per non avere commesso il fatto") utilizzata dalla Corte territoriale, all'evidenza pronunciata sulla base della formulazione testuale del capo A) della rubrica

delle imputazioni nel quale si è ascritta all'imputato una condotta nell'attività di riciclaggio operata in concorso con T.G. e L.S.: orbene poichè questi ultimi hanno "patteggiato" tale reato (e le relative sentenze sono divenute irrevocabili) è chiaro che il reato quantomeno nella valenza delle sentenze di applicazione della pena e nell'ottica delle condotte del T. e del L. è stato ritenuto sussistente e quindi la Corte territoriale ha escluso che nella condotta così come contestata agli stessi abbia concorso anche il C..

Assolutamente lineare è, poi, la ricostruzione dei fatti e delle prove (rectius: dell'assenza di prove decisive) operata dalla Corte territoriale nell'ampia motivazione posta a fondamento della sentenza assolutoria dell'imputato con riguardo al reato di riciclaggio.

Già il turnover ("mutazioni genetiche" secondo la definizione della Corte territoriale) delle imputazioni e, più in generale, delle ipotesi accusatorie che hanno caratterizzato la vicenda processuale, letteralmente esplosa per effetto della separazione delle posizioni dei vari imputati in relazione ai diversi riti scelti, dà conto del fatto che il Pubblico Ministero di prime cure non è riuscito a focalizzare con precisione la condotta da ascrivere all'odierno imputato e ciò è a dir poco sintomatico dell'esistenza di un vuoto probatorio con particolare riguardo al reato presupposto che l'istruttoria dibattimentale (oltretutto limitata se si pensa che il processo che qui ci occupa è stato definito con le forme del rito abbreviato) non è riuscita a colmare.

Infatti il reato presupposto del riciclaggio è stato dapprima individuato dalla Pubblica Accusa nei confronti di T. e L. in una ipotesi di evasione fiscale posta in essere da C. G. in concorso con i figli C. e M. (e su tale contestazione il L. ha patteggiato la pena).

Indi il reato presupposto è stato individuato dalla Pubblica Accusa in una ipotesi di evasione fiscale posta in essere dai soli C. e C.M. (e su tale contestazione il T. ha patteggiato la pena).

Dopodichè, solo in sede di giudizio, è stato contestato a C.M. il concorso oltre che con il fratello anche con T. e L. nel riciclaggio indicando come reato presupposto un non meglio precisato "delitto di evasione" perpetrato dal solo padre C.G..

Infine, si è sostenuta anche la tesi accusatoria che il riciclaggio di C.M. consisterebbe nell'aver compiuto azioni finalizzate ad occultare la quota parte dell'eredità del padre spettante al fratello.

In presenza di una simile situazione, correttamente ha evidenziato la Corte di appello - in tal modo rispondendo adeguatamente e di fatto anticipatamente anche ai motivi di gravame che il Procuratore Generale ha formulato in questa sede basandosi sul costrutti della sentenza del Tribunale - che nel caso in esame non si verte in una di quelle situazioni prese in considerazione da questa Corte Suprema secondo le quali per la configurabilità del reato di riciclaggio non è necessaria l'individuazione nei suoi esatti termini del reato presupposto, quanto si verte in una situazione nella quale non è possibile stabilire se vi sia stato un reato (rectius: un delitto) presupposto.

Il costrutto accusatorio sul quale si era fondata l'affermazione della penale responsabilità dell'imputato in relazione al reato di riciclaggio e che di fatto è stato ripreso dal Pubblico Ministero qui ricorrente è fondato sui seguenti elementi:

a) non risulta che C.G. (padre dell'imputato e fin al momento della morte titolare dell'omonima società) fosse titolare di redditi diversi da quelli societari, nè che si sia mai munito delle necessarie autorizzazioni per esportare valuta o che abbia denunciato di possedere beni "esterovestiti", la conseguenza inevitabile è che si tratta di denaro esportato con mezzi fraudolenti;

b) poichè C.G. ha esportato capitali senza autorizzazione allora ciò non può che essere avvenuto se non attraverso mezzi fraudolenti di evasione, con la conseguenza che lo stesso avrebbe consumato il reato di cui al [D.L. n. 429 del 1982, art. 4, lett. f](#));

c) quello fatto rientrare attraverso le modalità contestate all'imputato era certamente e solo denaro portato all'estero da C.G., come affermato dai figli in sede di interrogatorio;

d) C.M. proprio per le modalità di "schermatura" utilizzate per il rientro dei capitali (essendosi rivolto a consulenti in grado di predisporre l'articolato piano di rientro dei capitali senza esporsi in prima persona e avendo distrutto tutta la relativa documentazione presente nel computer) era certamente a conoscenza della provenienza illecita del denaro.

Trattasi indubbiamente di osservazioni logiche che però propongono solo una delle possibili ricostruzioni dei fatti comunque doverosamente presa in considerazione dai Giudici distrettuali.

Come ha evidenziato la Corte di appello, è innanzitutto un dato incontestato ed emerso nell'istruttoria che C.G. è morto nel 1998 e che prima del suo decesso nessuna indagine giudiziaria od accertamento fiscale furono posti in essere nei suoi confronti al fine di dimostrare che egli si sia reso responsabile di un "delitto" di evasione fiscale.

La Corte di appello ha, inoltre, correttamente ricordato che:

a) non può essere escluso a priori che i fondi di capitale costituiti all'estero potessero essere di provenienza lecita e quindi affermarsi che i trasferimenti oltre frontiera degli stessi avessero necessariamente una finalità di occultamento;

b) non valeva all'epoca del loro trasferimento (ante 1998) la presunzione che detti fondi fossero frutto di evasione fiscale in quanto solo dal 2009 ([D.L. n. 78 del 2009, art. 12, comma 2](#)) il legislatore ha introdotto una presunzione (relativa ed oltretutto efficace ai soli fini tributari) secondo la quale i capitali esteri non dichiarati si presumono costituiti con redditi sottratti a tassazione;

c) non esiste un automatismo tra il trasferimento all'estero di somme di denaro ed il ricorso al mezzo fraudolento ed entrambe le condotte debbono passare attraverso il vaglio di un compendio probatorio;

d) il fatto che il possessore del denaro (C.G.) abbia ritenuto di collocarlo all'estero senza rispettare gli obblighi nazionali ed in violazione della disciplina allora vigente di cui al [D.L. 28 giugno 1990, n. 167, art. 5](#), determinava ai sensi del comma 4 l'applicazione di una sola sanzione amministrativa pecuniaria, con la conseguenza che il reato presupposto del riciclaggio non può certo essere individuato nella mera esportazione illecita di valuta; a ciò si aggiunga che la predetta normativa quanto alla detenzione di investimenti all'estero o di attività estere di natura finanziaria faceva riferimento (ex [TUIR - D.P.R. n. 917 del 1986](#)) a soggetti diversi dalle società di capitali quali la C. S.r.l. era ed è;

e) è, ancora, possibile ipotizzare che C.G. avendo costituito la provvista di denaro poi trasferita all'estero attraverso redditi di volta in volta non dichiarati abbia a suo tempo commesso un "reato" ma non un "delitto" giacchè l'omessa indicazione di corrispettivi o la loro indicazione in misura inferiore al reale - al tempo della sua esistenza in vita - costituiva fattispecie contravvenzionale e non delittuosa, non rientrando ad esempio secondo la normativa all'epoca vigente nella fattispecie delittuosa di cui alla [L. n. 516 del 1982, art. 4, lett. f](#)), l'omessa fatturazione o l'omessa registrazione in contabilità di proventi essendo invece richiesta una condotta fraudolenta di tipo commissivo

funzionale a dare credibilità alla dichiarazione mendace.

Ecco quindi che l'ipotesi che C.G. si sia reso responsabile del delitto di cui alla [L. n. 516 del 1982, art. 4, lett. f\)](#), è una delle possibili ipotesi di ricostruzione della sua condotta, oltre che l'unica che in tale prospettiva consentirebbe di configurare il reato di riciclaggio contestato all'odierno ricorrente, ma la stessa, come ha correttamente evidenziato la Corte di appello, non è risultata caratterizzata da un compendio probatorio tale da escludere le ipotesi alternative.

Il ragionamento sul punto emerso dalla motivazione della sentenza impugnata, frutto di una legittima valutazione discrezionale dei Giudici di merito non è certo "manifestamente" illogico e neppure contraddittorio e quindi non è emendabile da questa Corte Suprema ai sensi [dell'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. e), il che impone il rigetto sul punto del ricorso del Pubblico Ministero.

Tra l'altro deve anche essere evidenziato che delle due l'una: o si dà credito alla affermazione dell'imputato C.M. che i denari che si trovavano all'estero erano tutti stati ivi portati dal di lui padre G. ed allora vale il discorso di cui sopra della carenza probatoria circa l'esistenza e la corretta individuazione del delitto presupposto del riciclaggio, ovvero si sposa la tesi alternativa secondo la quale furono l'attuale imputato ed il fratello (eventualmente anche in concorso col padre) a concorrere nella consumazione di delitti fiscali ma anche in questo C. M. non potrebbe essere chiamato a rispondere del reato di cui [all'art. 648-bis cod. pen.](#) essendo stato l'autore del delitto presupposto.

Corretto è, poi, il ragionamento della Corte di appello relativo all'ulteriore profilo dialettico secondo il quale l'imputato dovrebbe rispondere di riciclaggio per la quota-parte del fratello.

Al di là del discorso filo-civilistico nel quale si è addentrata la Corte di appello nell'osservare che sino allo scioglimento della comunione ereditaria i coeredi sono comproprietari dell'intero asse ereditario essendo le relative quote assolutamente ideali con la conseguenza che fino al ri-trasferimento in Italia del denaro i fratelli C. erano coeredi e comunisti del tutto, ritiene l'odierno Collegio - al di là dei pur rispettabili esercizi giuridico/dialettici - che valga il discorso di cui sopra: o si discute di denaro interamente proveniente dall'eredità di C.G. ed allora, come si è detto, non è stata raggiunta la prova che lo stesso provenga da delitto il che non consente di qualificare come riciclaggio la condotta dei figli che ne hanno ricevuto l'eredità, ovvero sono stati i fratelli C. a commettere il "delitto" fiscale ed allora loro non potranno essere chiamati a rispondere del reato conseguente non essendo certo ipotizzabile che in presenza di un concorso nel reato presupposto (inteso nel suo complesso) ciascuno degli autori sia poi chiamato a rispondere anche delle operazioni di occultamento della quota-parte del "bottino" dell'altro. Tertium non datur.

Da ultimo, e con riferimento al ricorso del Pubblico Ministero, deve essere evidenziata l'infondatezza della doglianza relativa al fatto che sul reato ([D.L. n. 306 del 1992, art. 12-quinquies](#)) di cui all'originario capo B) della rubrica delle imputazioni non sarebbe caduto il giudicato.

Chiarissimo è il dispositivo della sentenza del Tribunale di Busto Arsizio che ha assolto l'imputato da tale reato e non risulta che sia stato formulato gravame sul punto.

Per il resto, anche a voler ritenere che detta pronuncia assolutoria sia legata alla ritenuta incompatibilità di detta fattispecie in quella di riciclaggio per effetto della clausola di riserva contenuta nella norma, va detto che non ci si trova in presenza di elemento alcuno che consenta di ritenere devoluta con la necessaria specificità tale doglianza a questa Corte Suprema consistendo il ricorso del Pubblico Ministero in una mera doglianza circa il mancato approfondimento della questione da parte della Corte di Appello ma senza che sia indicato anche un solo elemento in

relazione al quale detto reato sarebbe oggettivamente e soggettivamente configurabile.

Infine, questa Corte Suprema non può che prendere atto dell'osservazione del Pubblico Ministero ricorrente circa il fatto che la Corte di appello non ha accolto la richiesta formulata dalla Procura Generale (oggetto delle proprie conclusioni orali ma non riportata per intero nel verbale di udienza) di voler provvedere con riguardo al reato di cui al capo C dell'imputazione di provvedere alla confisca ex [art. 322-ter cod. pen.](#) estesa ai reati tributari dalla [L. n. 244 del 2007, art. 1, comma 143](#). Ma proprio la carenza di prova in ordine a tale richiesta (neppure 4 menzionata nel testo della sentenza impugnata) preclude la possibilità di sindacare l'omessa pronuncia del Giudici territoriali sul punto.

2. Passando ora all'esame del ricorso formulato dal difensore dell'imputato (Avv. CICOSELLA) va detto che i primi due motivi di ricorso (sopra riassunti ai punti 2.a e 2.b) appaiono meritevoli di trattazione congiunta e che gli stessi sono manifestamente infondati.

Deve, infatti, essere immediatamente evidenziato che i pur pregevoli (quanto corposi) motivi di ricorso in esame tendono sostanzialmente a riproporre a questa Corte Suprema una rivalutazione del materiale probatorio riassunto e commentato nei motivi stessi che a loro volta tentano di ri-sottoporre a questa Corte di legittimità argomentazioni e questioni di fatto dei quali si è già congruamente occupata la Corte di appello nella sentenza impugnata.

Risulta, invero, di palmare evidenza la circostanza che il ricorrente, sotto il profilo del vizio di motivazione, tenta in realtà di ri-sottoporre a questa Corte un giudizio di merito, non consentito anche dopo la Novella. La modifica normativa [dell'articolo 606 cod. proc. pen.](#), lett. e), di cui alla [L. 20 febbraio 2006, n. 46](#) ha lasciato infatti inalterata la natura del controllo demandato la corte di Cassazione, che può essere solo di legittimità e non può estendersi ad una valutazione di merito.

Al giudice di legittimità resta tuttora preclusa - in sede di controllo della motivazione - la rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione o l'autonoma adozione di nuovi e diversi parametri di ricostruzione e valutazione dei fatti, preferiti a quelli adottati dal giudice del merito perchè ritenuti maggiormente plausibili o dotati di una migliore capacità esplicativa. Tale modo di procedere trasformerebbe, infatti, la Corte nell'ennesimo giudice del fatto, mentre la Corte, anche nel quadro della nuova disciplina, è - e resta giudice della motivazione.

Nel caso di specie va anche ricordato che con riguardo alla decisione in ordine all'odierno ricorrente ci si trova dinanzi ad una c.d.

"doppia conforme" e cioè doppia pronuncia di eguale segno per cui il vizio di travisamento (o comunque di malgoverno legato ad una non corretta lettura ed interpretazione) della prova può essere rilevato in sede di legittimità solo nel caso in cui il ricorrente rappresenti (con specifica deduzione) che l'argomento probatorio asseritamente travisato è stato per la prima volta introdotto come oggetto di valutazione della motivazione del provvedimento di secondo grado.

Il vizio di motivazione può infatti essere fatto valere solo nell'ipotesi in cui l'impugnata decisione ha riformato quella di primo grado nei punti che in questa sede ci occupano, non potendo, nel caso di c.d. "doppia conforme", superarsi il limite del "devolutum" con recuperi in sede di legittimità, salvo il caso in cui il giudice d'appello, per rispondere alle critiche dei motivi di gravame, abbia richiamato atti a contenuto probatorio non esaminati dal primo giudice (Cass. Sez. 4, sent. n. 19710/2009, Rv. 243636;

Sez. 1, sent. n. 24667/2007; Sez. 2, sent. n. 5223/2007, Rv 236130).

Nel caso in esame, invece, la Corte di appello ha esaminato lo stesso materiale probatorio già sottoposto al Tribunale e, dopo aver preso atto delle censure dell'appellante, è giunta, con riguardo alla posizione dell'imputato, alla medesima conclusione della sentenza di primo grado occupandosi accuratamente (cfr. pagg. da 31 a 47 della sentenza) di ri-analizzare le vicende legate alle fatture emesse da MACROEMA s.r.l. (in ordine agli appalti relativi all'autoparco di via (OMISSIS) e presso la Caserma "(OMISSIS)") e da POWER S.r.l.

nonchè gli accertamenti investigativi compiuti e le deposizioni testimoniali citate anche nel ricorso che in questa sede ci occupa.

Attraverso i motivi in esame il ricorrente intende prospettare una diversa ed alternativa lettura dei fatti di causa (anche con riguardo a circostanze di fatto quali la consistenza e operatività delle società sopra menzionate) che non può trovare ingresso in questa sede di legittimità a fronte di una sentenza, come quella impugnata, che appare congruamente e coerentemente motivata proprio in punto di responsabilità del ricorrente.

La Corte di appello risulta, infatti, avere puntualmente risposto alle doglianze difensive e del resto vale anche in questo caso il consolidato principio giurisprudenziale secondo il quale nella motivazione della sentenza, il giudice di merito non è tenuto a compiere un'analisi approfondita di tutte le deduzioni delle parti e a prendere in esame dettagliatamente tutte le risultanze processuali, essendo invece sufficiente che, anche attraverso una valutazione globale di quelle deduzioni e risultanze, spieghi, in modo logico e adeguato, le ragioni che hanno determinato il suo convincimento, dimostrando di aver tenuto presente ogni fatto decisivo; nel qual caso devono considerarsi implicitamente disattese le deduzioni difensive che, anche se non espressamente confutate, siano logicamente incompatibili con la decisione adottata. (in questo senso v. Sez. 6, sent. n. 20092 del 04/05/2011, dep. 20/05/2011, Rv.

250105; Cass. Sez. 4, sent. n. 1149 del 24.10.2005, dep. 13.1.2006, Rv 233187).

Infatti questa Corte ha chiarito che in sede di legittimità non è censurabile una sentenza per il suo silenzio su una specifica deduzione prospettata col gravame quando la stessa è disattesa dalla motivazione della sentenza complessivamente considerata. Pertanto, per la validità della decisione non è necessario che il giudice di merito sviluppi nella motivazione la specifica ed esplicita confutazione della tesi difensiva disattesa, essendo sufficiente per escludere la ricorrenza del vizio che la sentenza evidenzi una ricostruzione dei fatti che conduca alla reiezione della deduzione difensiva implicitamente e senza lasciare spazio ad una valida alternativa. Sicchè, ove il provvedimento indichi con adeguatezza e logicità quali circostanze ed emergenze processuali si sono rese determinanti per la formazione del convincimento del giudice, si da consentire l'individuazione dell'iter logico-giuridico seguito per addivenire alla statuizione adottata, non vi è luogo per la prospettabilità del denunciato vizio di preterizione. (Cass. Sez. 2, sent. n. 29434 del 19.5.2004, dep. 6.7.2004, rv 229220; Sez. 2, sent.

n. 1405 del 10/12/2013, dep. 15/01/2014, Rv. 259643).

A ciò si aggiunga - appare doveroso ricordarlo - una volta che come nel caso di specie ci si trova in presenza di una motivazione della sentenza congrua e tutt'altro che apparente o contraddittoria che l'unico ulteriore motivo per il quale è possibile procedere all'annullamento della stessa è quello della sua "manifesta" illogicità e che non può certo essere tacciata come manifestamente illogica una decisione solo perchè non corrisponde ai desiderata di una delle parti processuali in quanto perchè

sia ravvisabile la manifesta illogicità della motivazione considerata [dall'art. 606 c.p.p.](#), comma 1, lett. e), la ricostruzione contrastante con il procedimento argomentativo del giudice, deve essere inconfutabile, ovvia, e non rappresentare soltanto una ipotesi alternativa a quella ritenuta in sentenza. (cfr., con riferimento a massime di esperienza alternative, Cass. Sez. 1, sent. n. 13528 del 11.11.1998, dep. 22.12.1998, Rv 212054).

Del resto nel momento del controllo di legittimità, la Corte di cassazione non deve stabilire se la decisione di merito proponga effettivamente la migliore possibile ricostruzione dei fatti, nè deve dividerne la giustificazione, ma deve limitarsi a verificare se questa giustificazione sia compatibile con il senso comune e con "i limiti di una plausibile opinabilità di apprezzamento", secondo una formula giurisprudenziale ricorrente. (Cass. Sez. 5, sent. n. 1004 del 30.11.1999, dep. 31.1.2000, Rv 215745, Cass., Sez. 2, sent.

n. 2436 del 21.12.1993, dep. 25.2.1994, Rv 196955).

Sotto questo secondo profilo la correttezza o meno dei ragionamenti dipende anzitutto dalla loro struttura logica e questa è indipendente dalla verità degli enunciati che la compongono.

3. Infondato è, poi, anche il terzo motivo di ricorso formulato dal difensore del ricorrente e di cui al superiore punto 2.c nel quale sostanzialmente si lamenta l'erronea applicazione del [D.Lgs. n. 74 del 2000](#), art. 2 e art. 110 cod. pen. per estraneità dell'appellante alla condotta oggetto di contestazione.

Anche di tale questione si è adeguatamente occupata la Corte di appello (cfr. pagg. 47 e 48 della sentenza impugnata) evidenziando come il contesto che gli atti processuali lasciano intravedere è quello di una co-amministrazione della omonima società da parte dei fratelli C. tanto che le operazioni descritte al capo A (poco importa la loro qualificazione giuridica - ndr.) della rubrica delle imputazioni furono seguite direttamente dall'odierno imputato.

D'altro canto - con una valutazione di merito legata a circostanze di fatto non altrimenti ed adeguatamente smentite e non sindacabile in questa sede - i Giudici della Corte territoriale hanno ulteriormente evidenziato:

a) che le movimentazioni di denaro legate alle commesse di cui trattasi riguardavano denari anche di proprietà dello stesso ricorrente come dallo stesso ammesso;

b) che quelle in relazione alle quali sono state emesse ed utilizzate le fatture oggetto di contestazione al capo C) della rubrica delle imputazioni erano commesse del tutto peculiari (legate oltretutto anche ai contenziosi ingeneratisi) che non possono non avere anche direttamente interessato e coinvolto un procuratore speciale con i più ampi poteri quale era C.M. "il quale - allorchè liquidava a mani del CO. prestazioni che costui non poteva aver svolto, o almeno non poteva aver svolto nella sua interezza visto che per valore ammontavano a due terzi di quello dell'intera commessa scientemente partecipava al meccanismo fraudolento".

Da ciò ne consegue che proprio per effetto delle accertate caratteristiche ed articolazioni delle operazioni de quibus e dal beneficio che anche a lui ne è direttamente derivato, l'odierno imputato - tutt'altro che un semplice socio ma procuratore munito dei più ampi poteri gestionali - anche se non fu il diretto sottoscrittore delle dichiarazioni fiscali ben può essere ritenuto concorrente con il fratello (legale rappresentante della società) nel reato in contestazione.

Nessun vizio è quindi ravvisabile anche sotto tale profilo nella sentenza impugnata.

4. Quanto fin qui esposto caratterizza di infondatezza anche il quarto motivo di ricorso formulato dal difensore del ricorrente e di cui al superiore punto 2.d.

Nel momento in cui, come sopra evidenziato, non risulta emendabile la sentenza impugnata nelle parti in cui si sono ritenuti provati in capo all'imputato gli elementi oggettivo e soggettivo per i quali è intervenuta pronuncia di condanna dello stesso, risulta implicitamente infondata l'affermazione che l'imputato è stato condannato in violazione del principio dell'"oltre ogni ragionevole dubbio". D'altronde il principio per il quale la condanna può essere pronunciata solo quando la responsabilità sia provata oltre ogni ragionevole dubbio, era già vigente nell'ordinamento italiano, anche prima della modifica [dell'art. 533 cod. proc. pen.](#) operata con [L. 20 febbraio 2006, n. 46](#), sia in ragione delle convenzioni internazionali sottoscritte dall'Italia, sia perchè desumibile [dall'art. 530 cod. proc. pen.](#), il quale impone l'assoluzione quando la prova è incompleta. Del resto siffatta locuzione ricorre di frequente nelle pronunzie di questa Corte.

Il superamento o meno del dubbio ragionevole non può però che essere rilevato dalla motivazione della sentenza e non integra violazione della legge processuale.

5. Passando ora all'esame del primo dei motivi del ricorso congiunto dell'imputato e del suo difensore Avv. ELIA e di cui al superiore punto 3.a, va detto che della questione risulta essersi espressamente occupata la Corte di appello alle pagg. 49 e segg. della sentenza impugnata.

In sostanza, afferma parte ricorrente che il fatto che C. M. abbia fatto ricorso alla procedura del c.d. "scudo fiscale" di cui al [D.L. n. 78 del 2009, art. 13-bis](#), convertito nella [L. n. 102 del 2009](#), in relazione alla [L. n. 289 del 2002, art. 8, comma 6, lett. c](#), dovrebbe comportare l'insorgenza di una situazione di non punibilità del contestato [D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2](#).

Si impone a questo punto una breve ricostruzione della situazione normativa richiamata.

Il [D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 13 bis](#), (Provvedimenti anticrisi, nonchè proroga di termini), - convertito con modificazioni dalla [L. 3 agosto 2009, n. 102](#), ulteriormente modificato dal decreto-legge sempre del 3 agosto 2009, n. 103, a sua volta convertito dalla [L. 3 ottobre 2009, n. 141](#) -, sotto la rubrica "Disposizioni concernenti il rimpatrio di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori del territorio dello Stato" ha previsto l'istituzione di un'imposta straordinaria sulle attività finanziarie e patrimoniali:

a) detenute fuori del territorio dello Stato senza l'osservanza delle disposizioni del [D.L. 28 giugno 1990, n. 167](#), convertito, con modificazioni, dalla [L. 4 agosto 1990, n. 227](#), e successive modificazioni;

b) a condizione che le stesse siano rimpatriate in Italia da Stati non appartenenti all'Unione Europea, ovvero regolarizzate o rimpatriate perchè detenute in Stati dell'Unione Europea e in Stati aderenti allo Spazio economico Europeo che garantiscono un effettivo scambio di informazioni fiscali in via amministrativa.

Secondo la previsione del comma terzo della citata disposizione "Il rimpatrio ovvero la regolarizzazione si perfezionano con il pagamento dell'imposta e non possono in ogni caso costituire elemento utilizzabile a sfavore del contribuente, in ogni sede amministrativa o giudiziaria civile, amministrativa ovvero tributaria, in via autonoma o addizionale, con esclusione dei procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, nè comporta l'obbligo di segnalazione di cui al [D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231, art. 41](#), relativamente ai rimpatri ovvero alle regolarizzazioni per i quali si determinano gli effetti di cui al

comma 4, secondo periodo".

Per quanto concerne gli effetti conseguenti all'effettivo pagamento dell'imposta, l'art. 13 bis, comma 4, precisa che detto pagamento "comporta, in materia di esclusione della punibilità penale, limitatamente al rimpatrio ed alla regolarizzazione di cui al presente articolo, l'applicazione della disposizione di cui alla già vigente [L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, comma 6, lett. c\)](#), e successive modificazioni; resta ferma l'abrogazione [dell'art. 2623 c.c.](#), disposta dalla [L. 28 dicembre 2005, n. 262, art. 34](#)".

Il comma 6, infine, precisa ulteriormente che l'imposta straordinaria di cui sopra "si applica sulle attività finanziarie e patrimoniali detenute a partire da una data non successiva al 31 dicembre 2008 (dunque, senza alcun limite per quelle detenute in data antecedente a tale data - ndr.) e rimpatriate ovvero regolarizzate a partire dal 15 settembre 2009 e fino al 30 aprile 2010".

Infine, la richiamata [L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 8, comma 6, lett. c\)](#), in particolare prevede che "l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati tributari di cui al [D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 3, 4, 5 e 10](#), nonché per i reati previsti dagli artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 c.p., nonché dagli [artt. 2621, 2622 e 2623 c.c.](#), quando tali reati siano stati commessi per eseguire od occultare i predetti reati tributari, ovvero per conseguirne il profitto e siano riferiti alla stessa pendenza o situazione tributaria. L'esclusione di cui alla presente lettera non si applica in caso di esercizio dell'azione penale della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di presentazione della dichiarazione integrativa".

La norma consente, in sintesi, al contribuente che detiene, in violazione alle norme sul monitoraggio fiscale (v., in particolare:

[D.L. 28 giugno 1990, n. 167](#), convertito con modificazioni dalla [L. 4 agosto 1990, n. 227](#)), attività finanziarie e patrimoniali all'estero, da una data precedente al 31 dicembre 2008, di rimpatriare (per gli Stati non appartenenti all'Unione Europea o che comunque non garantiscono un adeguato scambio di informazioni fiscali in via amministrativa) o di regolarizzare tali attività, attraverso il pagamento di un'imposta straordinaria.

Il termine entro cui doveva essere effettuato il rimpatrio o la regolarizzazione era originariamente compreso tra il 15 settembre 2009 ed il 15 dicembre 2009 (ma è stato successivamente prorogato seppure con una percentuale diversa di imposta).

L'art. 13 bis, comma 4, richiama, come visto, per gli effetti penali dei capitali detenuti all'estero rimpatriati o regolarizzati, la [L. n. 289 del 2002, art. 8, comma 6, lett. e\)](#), che prevede, in favore del contribuente, "l'esclusione ad ogni effetto della punibilità per i reati di cui al [D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2, 3, 4, 5 e 10](#), nonché per i reati previsti dagli artt. 482, 483, 484, 485, 489, 490, 491 bis e 492 c.p., nonché dagli artt. 2621, 2622 e 2623.

In sostanza, chi si è avvalso dello scudo fiscale non è punibile per una serie di reati, compendiabili in due macro-categorie:

a) i delitti tributari di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ([D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2](#)), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del citato decreto), dichiarazione infedele ([D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4](#)), omessa dichiarazione ([D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 5](#)) e occultamento o distruzione di scritture contabili (D.Lvo. n. 74 del 2000, art. 10);

b) le condotte di falso punite dal codice penale.

Ciò doverosamente premesso va detto che la Corte di appello ha evidenziato che, anche a voler seguire l'orientamento giurisprudenziale più recente che include il reato in contestazione tra quelli per i quali si invoca l'applicazione dello "scudo fiscale" tuttavia manca la prova (ed anzi è emerso il contrario) che vi sia un legame diretto tra i reati tributari commessi e le somme oggetto di rimpatrio. In sostanza, ha evidenziato la Corte di appello, mentre le somme rimpatriate provengono dal conto n. (OMISSIS) "RITOLLI SA" e dal conto n. (OMISSIS) "JEROME GROUP SA" accesi presso la BIM SUISSE SA non v'è alcun elemento probatorio per ritenere che i "risparmi" rinvenuti dalla utilizzazione delle fatture MACOEMA S.r.l. e POWER S.r.l. siano entrati a far parte di detta provvista.

A dir del vero persino parte ricorrente nel ricorso che qui ci occupa, dopo avere contestato tale osservazione in fatto ed essersi lamentata della asseritamente scarna motivazione addotta al riguardo dalla Corte di appello e dopo avere riportato alcuni passi della decisione della Corte territoriale relativi alla vicenda del contestato riciclaggio, si è limitata ad osservare che secondo la Corte di appello di Milano reato presupposto della condotta di potenziale "autoriciclaggio" di C.M. è il reato fiscale.

In realtà parte ricorrente mediante l'estrapolazione di alcuni passaggi della sentenza impugnata fa dire alla Corte di appello ciò che la stessa non dice almeno nell'ottica che in questa sede interessa.

Il discorso è a tal punto chiaro che non può che rendere vano il tentativo di "mischiare le carte".

Un conto è l'operazione oggetto della contestazione di riciclaggio le cui linee (in estrema sintesi ed anche come emergenti dal capo di imputazione) sono le seguenti:

C.G. costituisce all'estero una provvista finanziaria (come detto di non provata provenienza delittuosa) e ciò ovviamente avviene prima della sua morte risalente al 1998;

attraverso un mutuo di 5 milioni di Euro si fanno rientrare parte dei capitali detenuti all'estero indicati come eredità del defunto C.G.:

l'operazione ha previsto la costituzione all'uopo di una società di diritto ceco (la ACTINVEST PRAGUE S.Ro.) che si avvale di una provvista di denaro proveniente dalla banca lussemburghese DEGROOF previa messa a disposizione dei fratelli C. di una somma di pari importo sul conto corrente 231417 acceso presso la medesima banca ed intestato alla società MENTHAN CONSULTING Inc. con sede alle (OMISSIS);

la somma arricchita di interessi in misura superiore a quelli di mercato (12%) ritorna all'estero;

con una operazione parallela viene realizzato un finanziamento di 3,5 milioni di Euro alla C. S.r.l.: attraverso una fiduciaria di diritto lussemburghese (la AGORA' FINANCE S.A.) viene costituito un compartimento "FI" dedicato alla gestione dell'operazione e vengono poste in essere una serie di operazioni necessarie al finanziamento della predetta somma alla società SEVEN STARS S.r.l., successivamente girato alla C. S.r.l. in 3 tranches ed i cui fondi erano erogati dalla società panamense JEROME GROUP S.A. (definita "cassaforte" dei fratelli C.).

Detti fatti, sempre sulla base della contestazione, trovano il loro inizio nell'anno 2003.

Successivamente tra la fine del 2009 ed i primi mesi del 2010 in base alle disposizioni di legge

vigenti viene completata l'operazione di rientro dei capitali costituiti all'estero: viene conferito alla BIM Fiduciaria S.p.a. l'incarico di ricevere in deposito le attività detenute all'estero oggetto di rimpatrio, viene presentata la necessaria dichiarazione, viene effettuato il pagamento dell'imposta straordinaria, la BIM SUISSE S.A. comunica che i conti (OMISSIS) "RITOLLI SA" e (OMISSIS) "JEROME GROUP SA" sono stati estinti e le somme rientrano in Italia. Questa è una operazione.

Altra vicenda riguarda operazioni risalenti agli anni di imposta 2006 e 2007 relativi alle fatture MACOEMA e POWER. Ora, non risulta e parte ricorrente non ha documentato, nè l'imputato ha affermato (come ha dato atto la Corte di appello senza essere smentita dalla difesa neppure nel ricorso che qui ci occupa) che i denari frutto dei ricavi illeciti derivanti dalle "vicende" MACOEMA e POWER sono confluiti sui conti (OMISSIS) "RITOLLI SA" e (OMISSIS) "JEROME GROUP SA" poi fatti rientrare in Italia con lo "scudo fiscale". Tutto qui La Corte di appello nella sentenza impugnata ha dato atto di tale situazione, non si comprende che cosa avrebbe dovuto dire di più rispetto a quanto affermato in sentenza e, francamente, non si vede come l'imputato possa affermare che la sentenza impugnata è viziata sol perchè la Corte di appello ha dato atto di una situazione di fatto in termini concreti non efficacemente confutati dalla difesa.

Nessun vizio è quindi ravvisabile sul punto nella sentenza impugnata.

6. Con il secondo dei motivi del ricorso congiunto dell'imputato e del suo difensore Avv. ELIA e di cui al superiore punto 3.b viene eccepita la presenza di un bis in idem amministrativo che avrebbe dovuto portare ad una pronuncia di non luogo a procedere nei confronti dell'imputato.

Questi i fatti:

in data 27/11/2012 l'Agenzia delle Entrate notifica alla società C. S.r.l. a norma del [D.Lgs. n. 218 del 1997](#), art. 5, comma 1-bis, inviti a comparire per gli anni di imposta dal 2005 al 2008 sulla base delle risultanze di un processo verbale di costatazione redatto dalla Guardia di Finanza di Busto Arsizio che è anche all'origine del processo penale che qui ci occupa;

a seguito delle proposte formulate dall'Agenzia delle Entrate ed accettate dalla C. S.r.l. l'accertamento viene definito con adesione;

- le sanzioni amministrative irrogate riguardano anche i rapporti con MACOEMA S.r.l. e POWER S.r.l..

Ora, attraverso il richiamo al contenuto di alcune sentenze delle Corti di Giustizia Europee di Strasburgo e di Lussemburgo (tra le quali la Grande Stevens ed altri c/Italia) parte ricorrente sostiene che vi sarebbe identità dei fatti (oltre che dei soggetti) tra quelli per i quali è stata definita amministrativamente la posizione della C. S.r.l. ai sensi delle disposizione del [D.Lgs. n. 218 del 1997](#) e quelli per i quali è intervenuta la condanna dell'imputato.

La Corte territoriale ha rigettato tale interpretazione osservando invece che non v'è coincidenza tra il soggetto al quale è stata applicata la sanzione amministrativa (nella specie la società C. S.r.l.) e quello chiamato a rispondere del reato di cui al capo C della rubrica delle imputazioni (l'odierno imputato C.M.).

La doglianza di parte ricorrente non è fondata.

Come è noto l'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione E.D.U. stabilisce che "nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il

quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato".

Orbene, senza doverci addentrare nel controverso tema relativo alla natura della sanzione amministrativa irrogata alla " C. S.r.l." a seguito dell'adesione [D.Lgs. n. 218 del 1997](#), ex art. 5, comma 1-bis, agli accertamenti fiscali effettuati (sanzione eventualmente penale agli effetti dell'art. 7, Conv. E.D.U.) e alla conseguente portata della riserva posta dall'Italia all'atto della firma del Protocollo (secondo la quale la Repubblica italiana avrebbe applicato l'art. 4 alle sole infrazioni, procedure e decisioni espressamente qualificate come "penali" dalla legge italiana), è ormai certo che la norma pone un limite alla possibilità che un individuo venga processato o condannato per una seconda infrazione quando la stessa scaturisca dagli stessi fatti o da fatti che sono sostanzialmente identici (Corte E.D.U., sentenza G.C. del 10 febbraio 2009, Serguei Zolotoukhine c. Russia; cfr. altresì per la identità dei fatti materiali la sentenza della Corte di Giustizia, Sez. 2 del 09/03/2006, resa nel procedimento C-436/04, Leopold Henri Van Esbroeck; CG, Sez. 2, del 18/07/2007, resa nel procedimento C-367/05, Norma Kraaijenbrink, secondo la quale ai sensi dell'art. 54, della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen, del 14 giugno 1985, tra i governi degli Stati dell'Unione economica Benelux, della Repubblica federale di Germania e della Repubblica francese relativo all'eliminazione graduale dei controlli alle frontiere comuni, firmata a Schengen (Lussemburgo) il 19 luglio 1990, l'identità dei fatti materiali deve essere intesa come "esistenza di un insieme di fatti inscindibilmente collegati tra loro, indipendentemente dalla qualificazione giuridica di tali fatti o dall'interesse giuridico tutelato"; si veda altresì la sentenza della CG, Grande Sezione, del 16/11/2010, resa nel procedimento C-261/09, Gaetano Mantello, secondo la quale "38 (...) la nozione di "stessi fatti" di cui all'art. 3, n. 2, della decisione quadro 2002/584/GAI: Decisione quadro del Consiglio, del 13 giugno 2002, relativa al mandato d'arresto Europeo e alle procedure di consegna tra Stati membri non può essere lasciata alla discrezionalità delle autorità giudiziarie dei singoli Stati membri sulla base del loro diritto nazionale. Infatti, dalla necessità di garantire l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione discende che i termini di una disposizione di tale diritto, laddove non contenga alcun espresso richiamo al diritto degli Stati membri con riguardo alla nozione medesima, devono essere oggetto, nell'intera Unione, di un'interpretazione autonoma e uniforme (v., per analogia, sentenza 17 luglio 2008, causa C-66/08, Kozkowski, Racc. pag. 1-6041, punti 41 e 42). Essa costituisce, quindi, una nozione autonoma del diritto dell'Unione la quale, come tale, può costituire oggetto di una domanda di pronuncia pregiudiziale da parte di qualsiasi giudice dinanzi al quale sia stata proposta una controversia a tal riguardo, nel rispetto delle condizioni stabilite nel titolo VII del protocollo n. 36 del TFUE relativo alle disposizioni transitorie. 39. Si deve rilevare che tale nozione di "stessi fatti" figura parimenti nell'art. 54 della CAAS Convenzione di Schengen. In tale contesto, detta nozione è stata interpretata nel senso della sola identità dei fatti materiali, ricomprendente un insieme di fatti inscindibilmente collegati tra loro, indipendentemente dalla qualificazione giuridica dei fatti medesimi o dall'interesse giuridico tutelato (v. sentenze 9 marzo 2006, causa C-436/04, Van Esbroeck, Racc. pag. 1-2333, punti 27, 32 e 36, e 28 settembre 2006, causa C-150/05, Van Straaten, Racc. pag. 1- 9327, punti 41, 47 e 48).. 40 Alla luce dell'obbiettivo comune degli artt. 54 della CAAS e 3, n. 2, della decisione quadro, consistente nell'evitare che una persona venga nuovamente perseguita o giudicata penalmente per gli stessi fatti, si deve riconoscere che l'interpretazione di tale nozione fornita nell'ambito della CAAS si applica parimenti nel contesto della decisione quadro).

Non si può quindi mettere in dubbio il presupposto applicativo della norma: è necessario, cioè, che del medesimo fatto sia chiamato a rispondere (o sia stato condannato) lo stesso autore, inteso quale persona direttamente destinataria del precetto e della sanzione.

Il che ovviamente non accade quando, come nel caso di specie, dello stesso fatto rispondono a

diverso titolo due diversi soggetti.

C.M. era un socio e procuratore con ampi poteri della C. S.r.l. e lo stesso, come sopra evidenziato, si occupava anche di attività gestionali della società ma non era neppure in senso giuridico il "legale rappresentante" della stessa.

Detta situazione non consente all'odierno ricorrente invocare il principio del "ne bis in idem", poichè è di tutta evidenza che non è stato lui ad essere destinatario della sanzione amministrativa inflitta alla persona giuridica de qua.

E' infatti opportuno ricordare che, a norma del [D.L. 30 settembre 2003, n. 269, art. 7](#), convertito, con modificazioni, dalla [L. 24 novembre 2003](#), le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio delle società con personalità giuridica sono esclusivamente a carico di queste ultime e non della persona fisica che legalmente le rappresenta (e quindi tantomeno sono a carico di soggetto diverso dal legale rappresentante).

Dette argomentazioni consentono quindi di ritenere corretta anche sotto tale profilo la decisione assunta dalla Corte di appello atteso che l'odierno Collegio condivide e qui ribadisce l'assunto di questa Corte Suprema secondo il quale "non sussiste la preclusione all'esercizio dell'azione penale di cui [all'art. 649 cod. proc. pen.](#), quale conseguenza della già avvenuta irrogazione, per lo stesso fatto, di una sanzione formalmente amministrativa ma avente carattere sostanzialmente "penale" ai sensi dell'art. 7 CEDU, allorquando non vi sia coincidenza fra la persona chiamata a rispondere in sede penale e quella sanzionata in via amministrativa. (In applicazione del principio, la Corte ha escluso la violazione del divieto di "bis in idem" con riferimento a persona imputata per un fatto per il quale era stata inflitta sanzione amministrativa a società dello stesso soggetto legalmente rappresentata). (Cass. Sez. 3, sent. n. 43809 del 24/10/2014, dep. 30/10/2015, Rv. 265118).

7. Inammissibile sotto i profili dei quali si dirà nel prosieguo è il motivo "nuovo" di ricorso di cui alla memoria depositata in data 10/2/2016.

Innanzitutto vi è una palese carenza di interesse a farlo valere, tanto è vero che parte ricorrente si richiama a passaggi della sentenza del Tribunale relativi all'asserita modificazione del fatto di riciclaggio per il quale è intervenuta condanna (ma solo in primo grado) sostanzialmente trascurando il fatto che nella sentenza impugnata il C. è stato mandato assolto per non avere commesso il fatto.

Appare allora a dir poco incredibile - a tacer d'altro - il fatto che venga eccepita una nullità relativa ad una contestazione per la quale l'imputato è stato assolto e sulla quale nel corso del giudizio di appello ha avuto tutto il modo di interloquire difensivamente al punto di avere ottenuto una pronuncia a sè favorevole.

Il tutto salvo ad ipotizzare che si sia trattato di un motivo di ricorso esclusivamente volto a "parare" l'eventuale accoglimento del ricorso del Procuratore Generale presso la Corte di appello, ma in questo caso il mancato accoglimento di tale ricorso rende del tutto inconsistente il "connesso" motivo nuovo presentato dalla difesa.

La natura della doglianza di cui al motivo nuovo non merita quindi da parte di questo Collegio alcun ulteriore sviluppo motivazionale.

Da quanto sopra consegue il rigetto dei ricorsi sia del Procuratore Generale che dell'imputato, con

condanna di quest'ultimo al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta i ricorsi e condanna il C. al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 25 febbraio 2016.

Depositato in Cancelleria il 7 aprile 2016