



27603-20

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

Composta da

Fausto Izzo

- Presidente -

Sent. n. sez. 802

Donatella Galterio

CC - 14/07/2020

Luca Ramacci

R.G.N. 6677/2020

Antonio Corbo

- Relatore -

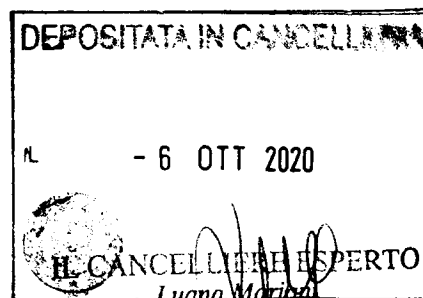
Ubalda Macrì

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)



avverso l'ordinanza in data 27/02/2020 del Tribunale di Bergamo

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Roberta Maria Barberini, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

lette le conclusioni degli avvocati (omissis) e (omissis) , per il ricorrente, che hanno chiesto l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza emessa in data 27 dicembre 2019, e depositata in pari data, il Tribunale di Bergamo, accogliendo l'appello del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Bergamo, in totale riforma del provvedimento del G.i.p. del Tribunale di Bergamo, ha disposto il sequestro preventivo finalizzato alla confisca

h
M

diretta delle liquidità detenute da (omissis), anche attraverso società a lui riconducibili, e specificamente indicate, fino alla concorrenza dell'importo di euro 1.959.208,00.

2. Il sequestro è stato ordinato su tali somme, in quanto le stesse sono ritenute il profitto del reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero di cui all'art. 5-septies d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge n. 227 del 1990, e successive modifiche.

In maggior dettaglio, a (omissis) è contestato di aver fornito dati e notizie non corrispondenti al vero nella relazione di accompagnamento, depositata il 30 ottobre 2015, alla domanda di adesione alla procedura di collaborazione volontaria di cui agli artt. da 5-quater a 5-octies d.l. n. 167 del 1990, presentata il 24 ottobre 2015. In particolare, (omissis), nella precisata relazione di accompagnamento, avrebbe dichiarato falsamente: a) che l'adesione alla procedura di collaborazione volontaria aveva un ambito oggettivo diverso da quello relativo alla verifica fiscale nei confronti della società "(omissis) s.r.l.", da lui amministrata e partecipata in via totalitaria; b) di detenere all'estero una collezione di opere d'arte del valore di 25.944.984,00 euro, quale semplice "collezionista"; c) di non essere titolare e non avere alcun ruolo nella società di diritto elvetico "(omissis) s.a."; d) di aver reso dati ed informazioni completi e veridici, omettendo di indicare di detenere, tramite le società "(omissis) s.r.l." e "(omissis) s.r.l.", la società di diritto inglese "(omissis)", anch'essa titolare di un ingente patrimonio di opere d'arte detenute all'estero; e) di detenere all'estero diverse opere d'arte in realtà detenute in Italia; f) di continuare a detenere tutte le opere d'arte oggetto della procedura di collaborazione nel Regno Unito. Inoltre, (omissis), con dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà datata 2 settembre 2015, avrebbe affermato di aver prodotto tutta la documentazione richiesta ed esistente ai fini della procedura di collaborazione volontaria, sebbene la dichiarazione fosse stata redatta non prima del 24 ottobre 2015, e la documentazione fosse stata prodotta in epoca successiva.

Il Tribunale ha quantificato il profitto del reato, individuandolo nella somma corrispondente al maggior onere fiscale che sarebbe derivato da una fedele dichiarazione, evidenziante la qualità di (omissis) come imprenditore operante nel settore della compravendita delle opere d'arte.

3. Ha presentato ricorso per cassazione avverso l'ordinanza indicata in epigrafe (omissis), con atto a firma degli avvocati (omissis) e (omissis), articolando due motivi.

3.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 321, comma 2, cod. proc. pen. e 240 cod. pen., a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., avendo riguardo alla erronea individuazione del profitto del reato per cui si è disposto il sequestro funzionale alla confisca.

Si deduce, innanzitutto, che, secondo la giurisprudenza, la confisca ed il sequestro funzionale alla confisca debbono attingere il vantaggio economico di diretta ed immediata derivazione causale dal reato (si cita Sez. U, n. 26654 del 2008, Fisia Italimpianti), e che, però, la condotta in contestazione non può essere ritenuta fatto dal quale è derivato, in rapporto di diretta causalità, il vantaggio corrispondente al maggior onere fiscale non pagato (la somma di euro 1.959.208,00). Si rappresenta, in particolare, che l'autoqualificazione della propria attività da parte del ricorrente come collezionista e non come imprenditore non costituisce autocertificazione, ma mera indicazione opzionale ai fini del perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, derivante da una presa di posizione tecnico-giuridica, e, quindi, non può essere individuata come la fonte del risparmio fiscale.

Si osserva, inoltre, che del tutto erroneamente l'ordinanza impugnata ha ritenuto la procedura di collaborazione volontaria configurabile, in concreto, «come strumento di evasione di secondo grado, ovvero evasione nell'evasione». Si precisa, in proposito, che a (omissis) non è stato contestato alcun reato fiscale, e che, anzi, il patrimonio del medesimo risulta di origine del tutto lecita: di conseguenza, quel patrimonio non può diventare illecito per effetto di un falso dichiarativo nell'ambito di una procedura di collaborazione volontaria, la quale ha natura meramente dichiarativa di pregresse attività e disponibilità, e, al più, si può porre un problema di ripresa fiscale. Si aggiunge, poi, che la procedura di collaborazione volontaria «mai e poi mai potrà configurarsi come fatto generatore di evasione fiscale»: la stessa non costituisce un "condono", bensì «una "finestra" offerta al contribuente, per dichiarare, e rendere quindi fruibili in Italia, disponibilità detenute all'estero e mai indicate nel quadro RW», ossia per regolarizzare la sua posizione pregressa «con il conseguente versamento "ora per allora" delle imposte nel tempo non versate con i relativi interessi, in cambio della sostanziale rinuncia alle sanzioni e della non punibilità dei reati fiscali eventualmente consumati».

3.2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 5-septies d.l. n. 167 del 1990, nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo alla configurabilità del reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero.

Si deduce che erroneamente l'ordinanza impugnata si impegna a dimostrare come (omissis) fosse un imprenditore commerciale e non un collezionista

d'arte, omettendo anche di procedere ad un effettivo confronto con il contenuto della decisione reiettiva del G.i.p. e con gli atti prodotti dalla difesa. Si premette che l'ordinanza del G.i.p. aveva dato atto di come il ricorrente avesse dichiarato tutti i fatti rilevanti in ordine alla propria attività e che, quindi, al più, ricorrerebbe un "falso valutativo" in ordine all'attività svolta, penalmente irrilevante in quanto dipendente dalla interpretazione di fatti veritieri allegati. Si aggiunge, poi, che l'ordinanza del G.i.p., a sostegno delle sue conclusioni, aveva richiamato anche la relazione tecnica depositata dalla difesa, la quale evidenzia come le pretese false dichiarazioni fossero in parte insussistenti e in parte inidonee a modificare in favore del ricorrente gli importi da corrispondere per la regolarizzazione, e che, però, il Tribunale non si è confrontato con il contenuto di tale relazione. Si sottolinea, quindi, che non risulta alcuna omissione circa le transazioni effettuate o le opere d'arte detenute e che le società indicate come schermo sono state costituite e utilizzate solo dopo il perimetro temporale interessato dalla procedura di collaborazione volontaria.

4. In data 9 luglio 2020, gli avvocati (omissis) e (omissis) (omissis) hanno presentato conclusioni scritte con le quali hanno riaffermato gli argomenti addotti a fondamento dei due motivi di ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è, nel complesso, infondato per le ragioni di seguito precisate.

2. Le censure esposte nel secondo motivo, da esaminare pregiudizialmente, perché attinenti alla esistenza del *fumus commissi delicti*, e che contestano la configurabilità del reato di esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero, di cui all'art. 5-septies d.l. n. 167 del 1990 e successive modifiche, non si confrontano compiutamente con il nucleo centrale dell'ordinanza impugnata.

2.1. Le censure in questione assumono, in particolare, che le compravendite di opere d'arte sono state tutte puntualmente indicate, che l'elemento controverso attiene alla qualificazione dell'attività del ricorrente come mero collezionista di opere d'arte o come imprenditore del settore, che il Tribunale non si è confrontato con gli elementi esposti nella consulenza tecnica allegata dalla difesa, e che le società ritenute schermo hanno operato in un periodo temporale successivo a quello in contestazione.

L'ordinanza impugnata, nell'illustrare perché ritiene configurabile il reato ipotizzato, non solo richiama conversazioni telefoniche intercettate in cui il

ricorrente si definisce uomo dedito al *bussiness*, discute di plusvalenze, anche in relazione alla propria richiesta di collaborazione volontaria, di *marketing*, e di redditività delle operazioni, ma, in particolare, evidenzia come la domanda di accesso alla procedura di «collaborazione volontaria» non contenga la dichiarazione di tutte le disponibilità del ricorrente, e, su tutte, di quelle significative proprio nel settore della compravendita di opere d'arte. Il Tribunale, segnatamente, con riferimento a questo specifico aspetto, rappresenta che ^(omissis): a) è risultato, anche sulla base dei documenti rinvenuti nel corso di una perquisizione, *managing director* della " ^(omissis) s.a.", operante nel settore della commercializzazione delle opere d'arte; b) era amministratore e beneficiario della società offshore " ^(omissis) Inc", anch'essa operante nel settore della commercializzazione delle opere d'arte; c) aveva la disponibilità di "^(omissis) S.A." e di " ^(omissis) A.G.", pure queste società attive nel settore della commercializzazione delle opere d'arte, attraverso il prestanome ^(omissis) . Ancora, il giudice del riesame dà atto che è possibile ritenere riconducibili al ricorrente, nel periodo compreso tra il 2009 ed il 2013, operazioni di acquisto e vendita relative a ben 1247 opere d'arte, e che gravi indizi di colpevolezza a carico medesimo sono già stati ravvisati anche in sede di legittimità (si citano Sez. 2, n. 14101 del 01/03/2019, Cerea, e Sez. 2, n. 23550 del 30/04/2019, Cerea). In conclusione, sul punto, il Tribunale, osserva che il *fumus commissi delicti* è rilevabile «alla luce del tenore chiarissimo delle intercettazioni telefoniche ed in considerazione della riconducibilità certa al ^(omissis) delle società-schermo che commerciavano in opere d'arte».

2.2. In considerazione del contenuto dell'ordinanza impugnata, il ricorrente avrebbe dovuto innanzitutto confrontarsi con il rilievo concernente l'omessa indicazione, da parte sua, della disponibilità di diverse società operanti nel settore del commercio delle opere d'arte.

Invero, l'omessa indicazione della disponibilità delle società-schermo, in quanto concernente un dato utile a determinare i redditi che derivano dalla dismissione di beni costituiti o detenuti fuori del territorio dello Stato e che si vogliono far "emergere" con la procedura di «collaborazione volontaria» di cui all'art. 5-*quater* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., ad avviso del Collegio, e per le ragioni di seguito indicate, integra la condotta di chi «fornisce dati e notizie non rispondenti al vero» prevista e sanzionata dall'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif.

2.2.1. Innanzitutto, anche in considerazione di alcune osservazioni contenute nel ricorso e nelle conclusioni scritte, è bene precisare che la condotta concernente l'omessa indicazione di dati rilevanti per la determinazione dei beni che si intende far "emergere" è riferibile al soggetto che si avvale della procedura di

«collaborazione volontaria», quand'anche la relazione sia stata redatta da un professionista, salvo l'ipotesi-limite di un'autonoma iniziativa di quest'ultimo.

In effetti, in disparte da ogni ulteriore considerazione ancorata al dettato dell'art. 5-*quater* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., va rimarcato come l'art. 5-*septies* d.l. cit., dopo aver descritto la fattispecie incriminatrice nel comma 1, preveda espressamente al comma 2: «L'autore della violazione di cui all'art. 4, comma 1 [ossia colui che era tenuto alla dichiarazione annuale dei redditi], deve rilasciare al professionista che lo assiste nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero».

È evidente, allora, che il soggetto che si avvale della procedura di «collaborazione volontaria», se ha il dovere di rendere «una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà» circa la veridicità di dati, notizie e documenti forniti al professionista che lo assiste, è anche responsabile per l'eventuale mendacio in ordine agli stessi.

2.2.2. Per quanto concerne il profilo oggettivo della fattispecie, va premesso che il reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., mira a tutelare il corretto svolgimento della procedura di «collaborazione volontaria», come rende palese il dettato del comma 1, il quale sanziona la condotta di chi, «nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'art. 5-*quater*, esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero». Di conseguenza, i dati e le notizie da qualificare come rilevanti ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., sono quelli che assumono significato ai fini della procedura di «collaborazione volontaria» di cui all'art. 5-*quater* d.l. cit.

Ciò posto, va rilevato che, in forza dell'art. 5-*quater*, comma 1, d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., «L'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, [...] deve: a) indicare spontaneamente all'Amministrazione finanziaria, mediante la presentazione di apposita richiesta, tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero, anche indirettamente o per interposta persona, fornendo i relativi documenti e le informazioni per la determinazione dei redditi che servirono per costituirli o acquistarli, nonché i redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo, unitamente ai documenti e alle informazioni per la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte [...]». L'estensione della formula normativa, e, in particolare, i riferimenti, da un lato, agli investimenti ed attività costituiti o detenuti «anche indirettamente o per interposta persona», e, dall'altro, «ai documenti e alle informazioni per la

determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte», inducono a ritenere che dati e notizie rilevanti ai fini della procedura di «collaborazione volontaria», a norma dell'art. 5-*quater* d.l. cit., e, quindi, da indicare doverosamente, siano anche i dati e le notizie concernenti le circostanze fattuali necessarie ai fini della individuazione del regime fiscale applicabile, e, quindi, della determinazione dell'esatto ammontare degli «imponibili».

Tra questi dati rilevanti ai fini della corretta determinazione degli imponibili, poi, rientrano sicuramente quelli concernenti la disponibilità di società-schermo attraverso cui si opera nel medesimo settore di attività in cui si collocano le operazioni oggetto della procedura di «collaborazione volontaria». I dati appena precisati, invero, si riferiscono ad elementi di fatto, siccome attinenti alla disponibilità o meno di beni, e sono significativi per la determinazione degli imponibili, perché utili per qualificare l'attività del soggetto come attività di impresa, e, conseguentemente, il ricavato delle vendite come reddito di impresa, da indicare nella dichiarazione annuale dei redditi, invece che come flusso patrimoniale non costituente reddito, in quanto derivante da un'operazione estranea ad attività commerciale.

Né può obiettarsi che l'omessa indicazione di dati è inidonea ad integrare il mendacio. In effetti, se gli elementi non indicati sono tali da interferire sul contenuto dei dati e delle informazioni forniti, modificandone il significato giuridicamente rilevante, l'omessa menzione determina l'inidoneità/impossibilità dei dati e delle informazioni forniti ad essere rispondenti al vero. E, d'altro canto, risulta consolidato l'orientamento della giurisprudenza che ritiene configurabile il falso ideologico per omissione, quando questa produce il risultato di una documentazione incompleta del fatto oggetto di rappresentazione (cfr., per tutti, Sez. 6, n. 23819 del 30/01/2019, Adami, Rv. 275994-02, e Sez. 5, n. 32951 del 21/05/2014, Saraniti, Rv. 261651-01).

2.3. Sebbene l'omessa indicazione della disponibilità delle società-schermo costituisca circostanza puntualmente evidenziata nell'ordinanza impugnata, nonché, per le ragioni sopra indicate, condotta idonea ad integrare la fattispecie di reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., le censure formulate nel ricorso, e nelle conclusioni scritte, non si sono compiutamente confrontate con tale profilo.

In effetti, l'unica deduzione concernente i rilievi del Tribunale circa l'omessa indicazione delle società-schermo è costituita dall'affermazione secondo cui dette società avrebbero operato in un periodo successivo a quello in contestazione. L'indicata affermazione, tuttavia, risulta formulata in termini sostanzialmente generali ed assertivi e non si confronta compiutamente con le indicazioni dell'ordinanza impugnata, in particolare nella parte in cui questa ha segnalato

come fosse stata omessa l'indicazione nell'ambito della procedura di «collaborazione volontaria», della piena disponibilità, da parte del ricorrente, e nel periodo interessato (2009-2013) di " (omissis) s.a.", " (omissis) Inc", "(omissis) S.A." e "(omissis) A.G.", tutte società operanti nel settore della commercializzazione delle opere d'arte.

3. Ritenuta correttamente motivata l'ordinanza impugnata con riferimento al profilo della configurabilità del reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., deve poi rilevarsi che infondate sono le censure che contestano l'ammissibilità del sequestro, sul presupposto della non qualificabilità delle somme soggette a vincolo in termini di profitto del precisato reato.

3.1. La questione posta dal ricorrente attiene alla giuridica configurabilità, almeno nella specie, del profitto del reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., e muove dalle seguenti premesse: a) per profitto del reato deve intendersi il vantaggio economico di diretta ed immediata derivazione causale dalla commissione del fatto penalmente illecito; b) la procedura di "collaborazione volontaria" non costituisce fatto generatore di evasione fiscale; c) in ogni caso, l'autoqualificazione della propria attività in termini più vantaggiosi (nella specie come collezionista di opere d'arte invece che come imprenditore commerciale del settore) costituisce mera indicazione opzionale, e non autocertificazione.

3.2. Va rilevato, innanzitutto, in linea generale, che è configurabile un profitto del reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., e che detto profitto si identifica nelle somme non versate per effetto della esibizione o trasmissione di atti o documenti falsi o della comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero nell'ambito della procedura di "collaborazione volontaria".

3.2.1. Indubbiamente, per profitto del reato deve intendersi il vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata dalla commissione dell'illecito penale, come conferma il consolidato orientamento della giurisprudenza, anche delle Sezioni Unite (cfr. Sez. U, n. 31617 del 26/06/2015, Lucci, Rv. 264436-01, ma anche Sez. U, n. 18374 del 31/01/2013, Adami, Rv. 255036-01).

Va tuttavia puntualizzato che il vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata dalla commissione del reato può essere costituito anche da un risparmio di spesa (v., per tutte, Sez. U, n. 38343 del 24/04/2014, Espenhahn, Rv. 261117-01, e Sez. U, n. 18374 del 2013, Adami, cit.). Segnatamente, Sez. U, n. 38343 del 2014, Espenhahn, cit., dopo aver premesso: «il profitto del reato a cui fa riferimento il primo comma dell'art. 240 cod. pen. va identificato col vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato», osserva innanzitutto: «È da rimarcare che l'idea di profitto non può non essere conformata in guisa che sia coerente con le caratteristiche della fattispecie cui si riferisce» (cfr.

§ 64. del Considerato in diritto). Precisa, poi, in particolare, facendo applicazione del principio generale appena richiamato, che, nei reati colposi di evento, con riferimento alla responsabilità degli enti, è possibile «individua[re] il profitto, come minimo, nel risparmio di spesa», in quanto, «per ciò che riguarda i reati colposi di evento, l'imputazione oggettiva dell'illecito all'ente si fonda sull'interesse o vantaggio riferito alla condotta e non all'evento» (così ancora § 64. del Considerato in diritto).

Né, d'altro canto, la configurabilità di un profitto del reato deve essere esclusa quando quest'ultimo è costruito dal legislatore come fattispecie di pericolo e non di evento. Invero, secondo il diffuso orientamento della giurisprudenza di legittimità, anche i reati di pericolo possono essere produttivi di un danno (cfr., per tutte, Sez. U, n. 18374 del 2013, Adami, cit., in riferimento al reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, la quale ha precisato: «Irrilevante, d'altronde, è il riferimento alla qualificazione del reato in termini di pericolo e non già di danno, posto che, nel caso di specie, emerge chiaramente dall'imputazione che il danno per l'Erario si era comunque già verificato, proprio nella misura ragguagliabile al *quantum* dell'imposta evasa; nello stesso senso, v., anche, Sez. 3, n. 166 del 09/10/2019, dep. 2020, Calderato, 278576-01, relativa al reato di occultamento o distruzione di documentazione contabile di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, nonché Sez. 5, n. 25450 del 03/04/2014, Ligresti, Rv. 260751-01, riguardante il reato di manipolazione di mercato di cui all'art. 185 del d.lgs. n. 58 del 1998).

3.2.2. Tanto premesso in linea generale, occorre fissare qualche precisazione in ordine al reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif.

Si è già precedentemente rilevato che il reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., mira a tutelare il corretto svolgimento della procedura di «collaborazione volontaria», e che i dati e le notizie cui deve riferirsi il mendacio da cui dipende la configurabilità della fattispecie incriminatrice sono quelli che assumono significato ai fini della procedura di «collaborazione volontaria».

Occorre aggiungere che l'apporto conoscitivo dell'istante nella procedura di «collaborazione volontaria» costituisce, per l'espressa volontà di legge, un contributo informativo di rilievo "qualificato". Invero, in disparte da ulteriori considerazioni, sembra significativo rilevare che, a norma dell'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., al comma 2, l'istante deve rilasciare al professionista che lo assiste «una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e le notizie forniti sono rispondenti al vero».

3.2.3. In considerazione dei rilievi svolti, sembra corretto concludere che, anche qualificando il reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., come reato di pericolo, le somme "risparmiate" dall'istante nella procedura di «collaborazione volontaria» in conseguenza dell'esposizione, da parte sua, di dati e notizie non rispondenti al vero costituiscono un vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata dalla commissione dell'illecito penale.

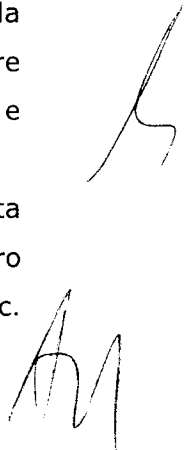
Ed infatti, il mendacio relativo ai dati ed alle notizie comunicati nel corso procedura di "collaborazione volontaria", come si è detto, è funzionale ad alterare gli esiti della procedura, influenzando sulla determinazione degli importi dovuti, ed attiene ad informazioni "qualificate", non fosse altro perché oggetto della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che l'istante deve rilasciare al professionista che lo assiste.

La conclusione indicata, poi, resta ferma pure se non si voglia condividere l'affermazione dell'ordinanza impugnata secondo cui la procedura di «collaborazione volontaria» avrebbe operato, nella specie, «come strumento di evasione di secondo grado, ovvero evasione nell'evasione».

Incidentalmente, a sostegno di quanto osservato dal Tribunale sulla rilevanza tributaria della procedura di «collaborazione volontaria», si potrebbe evidenziare che, a norma dell'art. 5-*quater*, comma 1, d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif., il ricorso ad essa è riservato all'«autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1», ossia a colui che non ha riportato, nelle dichiarazioni annuali dei redditi, «investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibile produrre redditi imponibili in Italia».

In ogni caso, sembra incontestabile che la procedura di «collaborazione volontaria» è diretta, per espressa disposizione di legge (cfr. ancora l'art. 5-*quater*, comma 1, cit.), a procurare «l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato» all'esito di versamento di somme all'Amministrazione finanziaria determinate sulla base degli imponibili non riportati nelle dichiarazioni annuali dei redditi ed accertati nel corso della procedura medesima. Di conseguenza, l'esposizione di dati e notizie non rispondenti al vero nell'ambito della procedura di «collaborazione volontaria», indipendentemente dalla natura giuridica attribuibile a quest'ultima, è vicenda funzionale ad incidere sulla determinazione delle somme da versare all'Amministrazione finanziaria «per l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato».

3.3. Poste queste affermazioni di carattere generale, immune da vizi risulta essere la conclusione dell'ordinanza impugnata secondo cui la somma in sequestro costituisce il profitto del reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif.



Innanzitutto, come si è già precisato in precedenza (cfr. § 2.2.2.), la somma in questione corrisponde agli importi non versati in conseguenza di una non corretta esposizione di dati ed informazioni attinenti ad elementi di fatto. Si è infatti osservato che il mendacio non ha avuto ad oggetto la mera qualificazione dell'attività svolta dal ricorrente, ma è consistito innanzitutto nell'omessa indicazione della disponibilità, da parte dello stesso, di società-schermo, ossia nell'omessa indicazione di fatti specifici che era doveroso segnalare, in quanto presupposti da cui discende la corretta qualificazione dell'attività in esame come attività di impresa, perciò produttiva di redditi da dichiarare, invece che come attività di dismissione di beni da parte di un collezionista, rilevante solo quale fatto incidente sulla sua consistenza patrimoniale.

In secondo luogo, poi, la somma in sequestro corrisponde esattamente all'importo "risparmiato" in conseguenza del reato di cui all'art. 5-*septies* d.l. n. 167 del 1990, e succ. modif. Invero, una volta ritenuto che i proventi delle operazioni di vendita delle opere d'arte tra il 2009 ed il 2013 concorrevano a determinare redditi, e precisamente redditi di impresa, e che i conseguenti redditi non dichiarati sono quantificabili, per la corretta «emersione» degli stessi nell'ambito della procedura di «collaborazione volontaria», l'importo da versare, così come indica l'ordinanza impugnata e non è puntualmente contestato nel ricorso, era pari ad euro 1.959.208,00. Né rileva che una parte di questo importo, e precisamente la somma di euro 311.230.00, sia dovuta a titolo di «sanzioni»: si tratta, infatti, delle «sanzioni» che l'art. 5-*quater* d.l. cit. richiede di pagare al fine del perfezionamento della procedura di «collaborazione volontaria», come condizione necessaria per consentire «l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato», e che, quindi, vengono anch'esse "risparmiare" in diretta conseguenza del mendacio.

4. Alla complessiva infondatezza delle censure segue il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

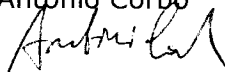
P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 14/07/2020

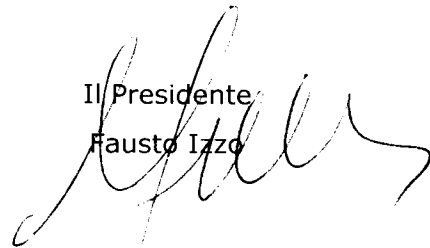
Il Consigliere estensore

Antonio Corbo



Il Presidente

Fausto Izzo



11
IL CANCELLIERE
Luana Merino