

Penale Sent. Sez. 3 Num. 28470 Anno 2026
Presidente: ACETO ALDO
Relatore: GIORGIANNI GIOVANNI
Data Udiencia: 29/05/2026

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

Bolliger Zambetti Andrea, nato a Como il 09/09/1961,
avverso la sentenza del 28/01/2026 della Corte di appello di Milano;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Giovanni Giorgianni;
letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.
Ettore Pedicini, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 5 marzo 2025, il Tribunale di Como, previo riconoscimento della continuazione con i fatti giudicati nella sentenza n. 688 del G.I.P. del Tribunale di Como del 23/09/2021, irrevocabile il 22/05/2022, condannava Andrea Bolliger Zambetti alla pena di due anni di reclusione, in quanto ritenuto colpevole del reato di cui agli artt. 81, cpv., cod. pen. e 11 d.lgs. n. 74/2000, poiché, in qualità di titolare dell'omonimo studio professionale esercente l'attività "degli studi di ingegneria", con più azioni esecutive del medesimo disegno criminoso, compiva atti fraudolenti sui propri beni idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, incassando i proventi della sua attività lavorativa su un conto estero a sé intestato, così da occultare denaro al fisco e sottrarsi al pagamento di un ingente debito erariale, applicando le pene accessorie di legge e ordinando la confisca di denaro o di beni

nella disponibilità dell'imputato fino alla concorrenza dell'importo di euro 244.742,00, pari al profitto del reato in contestazione.

Con sentenza del 28 gennaio 2026, la Corte di appello di Milano confermava la sentenza di primo grado.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello di Milano, Andrea Bolliger Zambetti, tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando due motivi.

2.1. Con il primo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., violazione dell'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, anche in relazione al d.lgs. n. 149 del 2012.

In sintesi, deduce la difesa che, ai fini della configurabilità del reato, non è sufficiente la semplice idoneità dell'atto ad ostacolare l'azione di recupero del bene da parte dell'Erario, essendo invece necessario il compimento di atti che, nell'essere diretti a questo fine, si caratterizzino per la loro natura simulatoria o fraudolenta, essendo in contrasto con il principio di legalità una lettura della norma che facesse coincidere il requisito della natura fraudolenta degli atti con la loro mera idoneità alla riduzione delle garanzie del credito.

Pertanto, sostiene la difesa che il disegno fraudolento non poteva ravvisarsi nella condotta tenuta dall'imputato, non essendo rilevante l'essersi fatto accreditare (parte) dei compensi professionali su un conto bancario con iban tedesco, nè i fisiologici atti di disposizione del proprio patrimonio che il contribuente può liberamente compiere, poiché il delitto contestato non è integrato dalla condotta di colui che, pur nella pendenza della procedura esattoriale, si limiti a disporre dei propri beni, prelevando integralmente dal conto corrente bancario le somme in precedenza ivi depositate.

Deduce ancora la difesa che il conto corrente si trovava in Germania, Paese appartenente all'Unione europea e pertanto soggetto alla Direttiva 2010/24/UE, recepita in Italia con d.lgs. n. 149 del 2012, norma quest'ultima che consente il pignoramento diretto ex artt. 72 ss. del d.P.R. n. 602 del 1973 e vale perciò ad escludere la configurabilità del reato contestato, poiché l'esecuzione avrebbe potuto svolgersi anche in Germania, tanto quanto in Italia.

Né la fraudolenza poteva desumersi dalla clandestinità del trasferimento all'estero di una parte dei redditi professionali, dal momento che l'Agenzia delle entrate era perfettamente a conoscenza della circostanza, poiché l'iban del conto tedesco risultava pur sempre indicato nelle fatture elettroniche e, quindi, era sempre stato nella disponibilità della stessa Agenzia delle entrate.

2.2. Con il secondo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., violazione dell'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, anche quoad poenam, in relazione all'art. 63 cod. pen.

Lamenta la difesa che la sentenza di primo grado, confermata sul punto dalla sentenza di secondo grado, dopo aver ritenuto integrata la circostanza aggravante speciale di cui

all'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000, aveva determinato la pena complessiva inflitta, raddoppiando la pena base in ragione della aggravante speciale ritenuta, violando la disposizione normativa applicata che non prevede un raddoppio della pena base, ma un autonomo ambito edittale - che non è pari al doppio dell'ambito edittale previsto per il reato non aggravato - all'interno del quale avrebbe dovuto essere individuato il trattamento sanzionatorio.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso è manifestamente infondato, dovendosi rilevare che la Corte territoriale ha confermato, condividendo l'analisi e la valutazione degli elementi di prova, la sentenza di primo grado, ponendo questa Corte dinanzi a una c.d. doppia conforme, potendo il giudice di legittimità, nell'analisi dell'iter motivazionale, far riferimento ad entrambe le motivazioni posto che le due strutture motivazionali si saldano così da formare un unico complessivo corpo argomentativo (Sez. U, n. 6682 del 04/02/1992, Rv. 191229).

1.1. Occorre premettere che, con riferimento alla fattispecie di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, al fine di integrare l'illiceità penale, non è sufficiente che gli atti siano oggettivamente finalizzati a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, ma è necessario che gli stessi si caratterizzino altresì per la loro natura simulatoria o fraudolenta.

Ai sensi dell'art. 11 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in relazione all'ipotesi ("cedeva fraudolentemente") contestata nel caso in esame, gli atti dispositivi compiuti dall'obbligato, oggettivamente idonei ad eludere l'esecuzione esattoriale, hanno natura fraudolenta allorquando siano connotati da elementi di artificio, inganno o menzogna tali da rappresentare ai terzi una riduzione del patrimonio non corrispondente al vero, così mettendo a repentaglio o, comunque, rendendo più difficoltosa la procedura di riscossione coattiva (Sez. 3, n. 35983 del 17/09/2020, Colanzi, Rv. 280372; Sez. 3, n. 29636 del 02/03/2018, Auci, Rv. 273493; Sez. 3, n. 3011 del 05/07/2016, dep. 2017, Di Tullio, Rv. 268798). La necessità di individuare questo quid pluris nella condotta dell'agente è stata sottolineata dalle Sezioni Unite di questa Corte (Sez. U, n. 12213 del 16/03/2018, Rv. 272171) che, nell'ambito di una più ampia riflessione sul concetto di atti simulati o fraudolenti che rilevano per l'integrazione del delitto di cui all'art. 388 cod. pen., norma il cui schema risulta richiamato dall'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, hanno affermato che sarebbe in contrasto con il principio di legalità una lettura della norma che facesse coincidere il requisito della natura fraudolenta degli atti con la loro mera idoneità alla riduzione delle garanzie del credito, per cui, in quest'ottica, può essere ritenuto penalmente rilevante solo un atto di disposizione del patrimonio che si caratterizzi per le modalità tipizzate dalla norma, non

potendosi in definitiva far coincidere la natura simulata dell'alienazione o il carattere fraudolento degli atti con il fine di vulnerare le legittime aspettative dell'Erario.

Quanto al debito tributario, deve ricordarsi che l'esecuzione esattoriale non configura un presupposto della condotta illecita ma è prevista solo come evenienza futura che la condotta tende (e deve essere idonea) a neutralizzare. Ai fini della perfezione del reato, qualificato come reato di pericolo concreto, è sufficiente la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (anche solo parzialmente) la procedura di riscossione - idoneità da apprezzare con giudizio ex ante - e non anche l'effettiva verifica di tale evento (tra le tante, Sez. 3, n. 13233 del 24/02/2016, Rv. 266771; Sez. 3, n. 36290 del 18/05/2011, Rv. 251076; Sez. 3, n. 14720 del 09/04/2008, Rv. 239970; Sez. 5, n. 7916 del 26/02/2007, Rv. 236053, e Sez. 3, n. 17071 del 18/05/2006, Rv. 234322), per cui integra il reato una diminuzione, anche non totale, della garanzia patrimoniale generica offerta dal patrimonio del debitore fiscale se idonea a rendere "in parte" inefficace l'esecuzione esattoriale (Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, dep. 2016, Arosio, Rv. 266134).

1.2. Alla luce di tali premesse interpretative, i giudici di merito hanno reso una motivazione adeguata e non manifestamente illogica che si pone in sintonia con i principi affermati da questa Corte, avendo la sentenza impugnata, muovendo dalle premesse dell'aver il ricorrente - gravato da un debito erariale superiore al milione di euro, anche perchè evasore totale d'imposta, non avendo mai versato né IRPEF, né IVA - aperto un conto corrente estero, in Germania, senza che ciò corrispondesse ad un interesse valutabile (ad es., lo svolgimento di un'attività lavorativa in Germania, l'aver ivi trasferito la residenza o il domicilio, ragioni di convenienza economica nell'apertura del conto corrente estero), non essendo stato dedotto nulla in proposito, dell'aver fatto confluire in esso i compensi derivanti dalla propria attività professionale, in un contesto caratterizzato dal successivo, tempestivo e sistematico svuotamento del conto, mediante prelievi in contanti e trasferimenti verso conti intestati a soggetti terzi, seppur appartenenti al nucleo familiare, nonché verso ulteriori rapporti bancari, anche in Lussemburgo, affermato, senza cedimenti logici, che detti comportamenti integrano la condotta fraudolenta richiesta dalla norma di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, poichè lo spostamento delle disponibilità finanziarie fuori dal territorio nazionale, con le modalità descritte e con le condotte contestualmente tenute, era avvenuto in funzione elusiva dell'esecuzione esattoriale.

Diversamente da quanto sostenuto dal ricorrente, deve infatti essere ricordato come la frodolenza o la simulazione richieste dall'art. 11 possano essere realizzate anche mediante il trasferimento di soldi all'estero (cfr., Sez. 3, n. 42569 del 12/03/2019, Lu, Rv. 278257, fattispecie in cui la S.C. ha ritenuto immune da censure il decreto di sequestro di una somma di denaro, di poco inferiore al limite di euro 10.000, trasportata dall'indagato sottoposto a controllo; v. anche, Sez. 3, n. 14007 del 25/10/2017, dep. 2018, Gallotti, Rv. 272582, in cui gli attivi finanziari all'estero non dichiarati in Italia erano stati trasferiti su un conto corrente in uno Stato estero rendendo inefficace la riscossione del credito erariale).

La giurisprudenza di legittimità ha, inoltre, coerentemente affermato che sostenere la liceità dell'operazione di trasferimento di denaro all'estero o su conto corrente estero sull'assunto - in astratto corretto - che non ogni atto dispositivo del debitore è attaccabile, essendo pur sempre necessario un artificio o inganno (si veda, ex plurimis, Sez. 3, n. 25677 del 16/05/2012, Caneva, Rv. 252996), è affermazione di per sé non decisiva, in quanto la possibilità legale di esportare valuta all'estero in certi limiti o di aprire conti correnti all'estero su cui trasferire denaro, non esclude che, nello specifico, il trasferimento avvenga proprio per sottrarre i beni alla garanzia patrimoniale dell'Erario (cfr. Sez. 2, n. 16540 del 25/02/2022, Cellino, non mass.).

Né può esser sostenuto, come fa il ricorrente per contrastare l'affermazione della Corte territoriale, che il conto corrente si trovava in Germania e che, in base alla Direttiva 2010/24/UE, recepita in Italia con d.lgs. n. 149 del 2012, era consentito il pignoramento diretto ex artt. 72 ss. del d.P.R. n. 602 del 1973, per cui l'esecuzione avrebbe potuto svolgersi in Germania tanto quanto in Italia: la giurisprudenza di legittimità ha, infatti, avuto modo di precisare come non esista, né nelle norme né nell'interpretazione giurisprudenziale, un principio in base al quale la tutela del credito possa prescindere, quanto alla scelta del mezzo di tutela da parte del creditore, dalla localizzazione (nazionale o meno) della garanzia patrimoniale, divenendone un aspetto tutt'affatto irrilevante o comunque trascurabile in presenza di tutele convenzionali (v., Sez. 2, n. 16540 del 25/02/2022, cit.). In sintonia con tale posizione, giudici di merito hanno adeguatamente motivato in proposito, precisando che l'esistenza di un regime di cooperazione fiscale deve tener conto, per un verso, delle difficoltà operative e procedurali connesse alla esecuzione in uno Stato membro dell'Unione europea, e, per altro verso, degli ostacoli conseguenti nella specie all'immediato e sistematico svuotamento delle disponibilità del conto.

2. Il secondo motivo di ricorso, incentrato sul trattamento sanzionatorio, è anch'esso manifestamente infondato.

La Corte di appello ha, infatti, senza vizi logici, precisato come la pena base determinata dal giudice di primo grado, due anni di reclusione, aumentando del doppio la pena di un anno di reclusione, in ragione della sussistenza della circostanza aggravante di cui all'art. 11 d.lgs. n. 74 del 2000, non integri una determinazione illegale della pena, essendo stata comunque individuata entro la forbice edittale, ed essendo altresì, oltre che formalmente legittima, anche contenuta, attestandosi su valori decisamente lontani dal massimo edittale.

Le affermazioni si pongono in linea con i principi affermati da questa Corte, anche nella sua più autorevole composizione, secondo cui «se i limiti edittali di pena astrattamente previsti rappresentano la valutazione di disvalore del fatto incriminato compiuta dal legislatore nell'esercizio della sua discrezionalità - seppure ancorata al limite della ragionevolezza - la pena concretamente inflitta esprime e, al contempo, "misura" il giudizio di

responsabilità per un determinato fatto illecito» (Sez. U, n. 33040 del 26/02/2015, Jazouli, non mass. sul punto). Devesi, peraltro, ricordare come, ove la pena base sia inferiore alla media edittale, come quella individuata dal giudice di primo grado, assestata all'interno del primo quarto e, quindi, in misura decisamente inferiore alla media edittale, non sia necessaria una specifica e dettagliata motivazione del giudice (Sez. 2, n. 15438 del 07/02/2024, Gamper, Rv. 286287); e, comunque, nel caso in esame, la Corte distrettuale ha ribadito la correttezza del percorso sanzionatorio del giudice di primo grado, in ragione del profilo soggettivo dell'imputato e della sua storia criminale in materia tributaria, inserendosi le condotte oggetto di giudizio in una ampia e reiterata modalità di gestione degli obblighi fiscali, caratterizzata dalla sistematica sottrazione al pagamento delle imposte.

Deve allora essere richiamato in proposito il fermo orientamento di legittimità, in forza del quale la graduazione del trattamento sanzionatorio rientra nel potere discrezionale del giudice di merito, che lo esercita, in aderenza ai principi enunciati negli artt. 132 e 133 cod. pen., sicchè nel giudizio di cassazione è comunque inammissibile la censura che miri ad una nuova valutazione della congruità della pena, la cui determinazione non sia frutto di mero arbitrio o di ragionamento illogico (Sez. 2, n. 39716 del 12/07/2018, Cicciù, Rv. 273819, in motivazione; Sez. 2, n. 36104 del 27/04/2017, Mastro, Rv. 271243; Sez. 5, n. 5582 del 30/09/2013, dep. 2014, Ferrario, Rv. 259142; Sez. 1, n. 24213 del 13/03/2013, Pacchiarotti, Rv. 255825; da ultimo v. Sez. 2, n. 1929 del 16/12/2020, dep. 2021, Cipollini, non mass.), evenienza questa non ricorrente nel caso di specie.

3. In conclusione, alla stregua delle considerazioni svolte, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile, con la conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen. e, non ricorrendo ipotesi di esonero, al versamento di una somma in favore della Cassa delle ammende, che si determina in tremila euro, esercitando la facoltà introdotta dall'art. 1, comma 64, l. n. 103 del 2017, di aumentare oltre il massimo la sanzione prevista dall'art. 616 cod. proc. pen. in caso di inammissibilità del ricorso, considerate le ragioni dell'inammissibilità stessa come sopra indicate.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della Cassa delle ammende.

Così è deciso, 29/05/2026

Il Consigliere estensore

Il Presidente

