



12920-22

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Gastone Andreazza

- Presidente -

Sent. n. sez.

Andrea Gentili

UP - 11/2/2022

Giuseppe Noviello

R.G.N. 35574/2021

Enrico Mengoni

- Relatore -

Maria Cristina Amoroso

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sui ricorsi proposti da

(omissis) , nato a (omissis)

(omissis) , nato a (omissis)

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 5/3/2021 della Corte di appello di Messina;
visti gli atti, il provvedimento impugnato ed i ricorsi;
sentita la relazione svolta dal consigliere Enrico Mengoni;
udite le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto
Procuratore generale Valentina Manuali, che ha chiesto il rigetto dei ricorsi;
udite le conclusioni dei difensori dei ricorrenti, Avv. (omissis) ,
(omissis) e (omissis) , quest'ultimo anche in sostituzione dell'Avv.
(omissis) , che hanno chiesto l'accoglimento dei ricorsi

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 5/3/2021, la Corte di appello di Messina, in parziale riforma della pronuncia emessa il 17/10/2019 dal locale Tribunale, dichiarava non doversi procedere nei confronti di (omissis) , (omissis) e (omissis)

quanto al reato loro ascritto al capo L), e nei confronti di (omissis) , (omissis) (omissis) e (omissis) in ordine al delitto loro ascritto al capo J) (quest'ultimo limitatamente all'annualità 2010), per esser tali reati estinti per prescrizione; rideterminava la pena per gli stessi imputati, quanto alle residue contestazioni, oltre che per (omissis) e (omissis) nei termini di cui al dispositivo. La Corte, ancora, disponeva in tema di sospensione condizionale della pena, pene accessorie e confisca. Confermava la prima sentenza nel resto, nei confronti di (omissis) .

2. Propongono ricorso per cassazione (omissis) , (omissis) e (omissis) , a mezzo dei propri difensori, deducendo i seguenti motivi:

(omissis) :

- Inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 157 od. Pen. e 83, d.l. 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 aprile 2020, n. 27, quanto al reato di cui all'art. 416 cod. pen. La Corte di appello avrebbe erroneamente sospeso la prescrizione dal 9/3/2020 all'11/5/2020, pur in assenza di termini effettivamente in corso per il compimento di specifici atti; si sarebbe dovuta applicare, dunque, la sola sospensione di 48 giorni per il diverso periodo dall'11/12/2020 al 28/1/2021, con l'effetto che il delitto di cui al capo Q) si sarebbe estinto per prescrizione già al 27/2/2021, ossia prima della pronuncia della sentenza di appello. In ogni caso, qualora il ricorso non fosse dichiarato inammissibile, questa Corte dovrebbe prendere atto della prescrizione maturata nel frattempo;
- Violazione di legge; mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione. La sentenza avrebbe riconosciuto il carattere simulato dei contratti di appalto, e quindi l'interposizione fittizia di manodopera, sul solo presupposto che le società appaltatrici avrebbero utilizzato mezzi di proprietà della committente; ebbene, questa affermazione sarebbe apodittica, in quanto l'elemento valorizzato non potrebbe – di per sé – giustificare la tesi sostenuta (come affermato anche dal Ministero del Lavoro in vari documenti), dovendosi piuttosto verificare tutti i caratteri propri del contratto di appalto, come l'assunzione del rischio di impresa e l'organizzazione di mezzi da parte dell'appaltatore. A tale riguardo, peraltro, la sentenza sarebbe priva di motivazione quanto alle censure proposte. Manifestamente illogica, inoltre, sarebbe la pronuncia laddove evidenzia, ancora in chiave accusatoria, che le mansioni svolte dai dipendenti delle appaltatrici presso il committente non sarebbero state meramente equipollenti a quelle svolte dei lavoratori di quest'ultimo, ma integralmente sostitutive. Ebbene, questa affermazione sarebbe in

- radicale contrasto con la natura del rapporto stipulato tra le varie società e la " (omissis) s.r.l.", nei termini dell'esternalizzazione di alcuni servizi; dal che deriverebbe, evidentemente, proprio la funzione sostitutiva - e non solo equipollente - delle attività esercitate, come precisato dal consulente di parte, prof. (omissis). La motivazione della Corte di appello, ancora, sarebbe manifestamente illogica laddove priverebbe di ogni rilievo le sentenze delle Commissioni Tributarie, invocando erroneamente il principio del cd. "doppio binario". Infine, la stessa motivazione sarebbe viziata nella parte in cui riconosce ad (omissis) (omissis) il ruolo di amministratore di fatto delle società appaltatrici; gli argomenti spesi al riguardo sarebbero del tutto insufficienti (come per la "(omissis) s.r.l.", per la quale si valorizzerebbe solo il rapporto di parentela con un dipendente di questa, tale (omissis)) o basati su dichiarazioni false ed inutilizzabili (come quelle rese dal coimputato (omissis) quanto alla " (omissis) s.r.l."). La sentenza, peraltro, non avrebbe sviluppato alcun argomento su tutte le considerazioni spese al riguardo nel gravame, e non avrebbe verificato nessuno dei canoni che la giurisprudenza di legittimità indica per riconoscere la qualifica di amministratore di fatto di una società;
- Contraddittorietà della motivazione per travisamento della prova. Con riferimento alla deposizione del consulente (omissis), decisiva in chiave difensiva, la sentenza avrebbe commesso un palese travisamento, sostenendo che questi avrebbe descritto i contratti di appalto stipulati come puramente formali; per contro, il professionista avrebbe affermato (il relativo verbale è allegato) che il beneficiario finale della prestazione era di certo la " (omissis) s.r.l.", ma nell'ambito di un rapporto di appalto effettivo, nel quale i lavoratori svolgevano le proprie mansioni per conto della appaltatrice e diretti da questa, con cessione del servizio all'appaltante;
 - Inosservanza ed erronea applicazione di legge; mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione. La Corte di appello non avrebbe considerato che l'operazione ricostruita in sentenza non avrebbe apportato alcun vantaggio fiscale alla " (omissis) s.r.l.", dato che la prestazione da questa ricevuta sarebbe stata effettivamente pagata; d'altronde, non avrebbe senso inventare un'operazione per versare un'imposta che altrimenti non si sarebbe pagata, al solo fine di scaricarla, con ogni incidenza anche sul profilo psicologico del dolo specifico. La sentenza, peraltro, sarebbe nulla ai sensi degli artt. 521 e 522 cod. proc. pen., in quanto il Giudice di appello avrebbe riconosciuto il

(omissis) responsabile di una condotta diversa da quella contestata: se, infatti, la rubrica riferirebbe di un meccanismo creato per ottenere indebita detrazione dell'IVA, abbattimento dell'imponibile (con detrazione dei costi) e mancato versamento dei contributi ai lavoratori, la sentenza si concentrerebbe su operazioni ad IVA differita (all'anno successivo), evidentemente diverse da quelle contestate. In particolare, l'indicazione di costi fittizi non avrebbe alcuna incidenza sull'evasione così congegnata, realizzandosi la finalità evasiva anche con costi reali; ancora, la condotta riconosciuta si concentrerebbe sulla sola IVA, che tuttavia sarebbe stata detratta dalla " (omissis) s.r.l." solo perché effettivamente versata con il pagamento delle fatture. Al riguardo, peraltro, si contesta anche la contraddittorietà della motivazione quanto alla deposizione della teste (omissis), le cui parole avrebbero condotto il Collegio a conclusioni del tutto diverse. Sotto altro profilo, poi, si lamenta che gli artt. 2 ed 8, d. lgs. n. 74 del 2000, non potrebbero esser riscontrati, non emergendo alcun elemento di falsità – oggettiva o soggettiva – nelle fatture onorate dalla " (omissis) s.r.l."; queste, infatti, farebbero riferimento a prestazione reali, eseguite tra i soggetti indicati negli stessi documenti e ritualmente pagate. Al più, si potrebbe ravvisare una diversa qualificazione giuridica (intermediazione di mano d'opera in luogo di appalto di servizi), al più un'ipotesi di elusione ex artt. 37, comma 3, 37-bis, d.P.R. n. 600 del 1973; tra queste ultime, tuttavia, non rientrerebbero né la citata intermediazione, né la qualificazione giuridicamente diversa di appalto di servizi alla stessa attribuita. Gli elementi costitutivi dell'art. 2 in esame, dunque, sarebbero del tutto assenti, a fronte di prestazioni esistenti ed interamente pagate, così che in dichiarazione non sarebbe stato indicato alcun elemento passivo fittizio per abbattere l'imponibile (come da relazione di accompagnamento del d. lgs. n. 74 del 2000 e definizioni contenute nell'art. 1 dello stesso);

- Vizio di motivazione e violazione di legge sono poi contestati con riguardo al reato associativo, che la Corte di appello avrebbe riconosciuto con argomento apodittico e con telegrafiche proposizioni, che, peraltro, non terrebbero conto di molti profili di gravame: con i quali, in particolare, si sarebbe evidenziato che il sodalizio sarebbe stato del tutto evanescente, che nessun vincolo avrebbe legato i vari soggetti coinvolti, che nessun apparato organizzativo sarebbe riscontrabile, così come nessuna comune intesa per la realizzazione di un programma criminoso indeterminato. Negli stessi termini, poi, si censura la motivazione quanto al ruolo riconosciuto al ricorrente nell'associazione stessa, emergendo, dunque, un

complessivo vizio motivazionale che imporrebbe ulteriormente l'annullamento della decisione;

- Le stesse censure, ancora, sono mosse quanto alla possibile riqualificazione delle condotte sotto gli artt. 3 e 4, d. lgs. n. 74 del 2000, in luogo di quella di cui all'art. 2 già sopra esaminata. Sul punto, oggetto di gravame, la sentenza conterrebbe una motivazione apparente, o comunque manifestamente illogica, affermando che le norme indicate presupporrebbero elementi contrari al dato testuale;
- Violazione di legge e vizio di motivazione, ancora, sono contestati quanto al diniego delle circostanze attenuanti generiche ed al trattamento sanzionatorio, che la Corte avrebbe deciso con argomento carente, laconico e privo di qualunque richiamo ai motivi di gravame; con i quali, in particolare, si sarebbe evidenziato che le condotte, a tutto concedere, si porrebbero ai confini della rilevanza penale, così da giustificare una pena più mite di quella irrogata;
- Le medesime contestazioni, di seguito, riguardano la confisca per equivalente disposta nei confronti della società. Richiamata la giurisprudenza in materia, si lamenta che la "(omissis) s.r.l." non potrebbe esser considerata mero schermo della persona fisica, dato che l'interposizione fittizia contestata presupporrebbe l'effettiva operatività dello stesso ente. La motivazione, ancora, sarebbe viziata laddove assegnerebbe efficacia ai provvedimenti di sgravio solo quanto al *fumus* richiesto per la misura cautelare reale, non anche ai fini della confisca;
- Infine, si lamenta l'omessa motivazione sul settimo motivo di appello (riportato integralmente), con il quale si chiedeva la rideterminazione del profitto confiscabile.

(omissis):

- Inosservanza dell'art. 601 cod. proc. pen. in relazione agli artt. 170 cod. proc. pen. e 4, l. n. 890 del 1982. Con riguardo all'eccezione relativa alla mancata citazione del ricorrente in appello, la Corte avrebbe ritenuto sufficiente - pur in assenza della cartolina - un estratto telematico di Poste Italiane, dal quale risulterebbe la consegna dell'atto alle 13.24 del 20/11/2020; tale decisione, tuttavia, si porrebbe in contrasto con le norme citate e con la giurisprudenza di questa Corte, in forza delle quali la produzione dell'avviso di ricevimento sarebbe indispensabile per la prova dell'avvenuta notificazione, contenendo tutti i dati a ciò essenziali. Il Collegio di appello, per contro, avrebbe ritenuto sufficiente un'attestazione che nulla direbbe quanto all'identità del soggetto cui l'avviso sarebbe stato

consegnato, con evidente nullità della stessa notifica. In senso contrario, peraltro, non varrebbe neppure obiettare che i difensori non avrebbero mosso in precedenza alcun rilievo circa possibili modalità erronee della consegna, come affermato impropriamente dalla Corte di appello, vertendosi in ipotesi di nullità assoluta;

- Mancanza e manifesta illogicità della motivazione. Con riguardo alla posizione di amministratore di fatto della "(omissis) s.r.l." e della "(omissis) s.r.l.", la sentenza avrebbe richiamato le sole parole della teste "(omissis)", valorizzandone il contenuto in chiave accusatoria; le stesse parole, tuttavia, sarebbero state travisate, dato che le mansioni che la "(omissis)" avrebbe attribuito al ricorrente (tenuta delle scritture contabili, inoltre delle dichiarazioni) coinciderebbero con quelle tipiche di un commercialista, professione svolta proprio dal ricorrente. Dalle stesse mansioni, dunque, non potrebbe essere ricavato alcun ruolo apicale nella gestione delle società, come invece illogicamente affermato dalla Corte di merito. La motivazione in esame, inoltre, non si confronterebbe con le parole del teste "(omissis)", il quale avrebbe invece espressamente riferito che il "(omissis)" non rivestiva alcun ruolo all'interno delle società in questione. In tale contesto, infine, si lamenta che la Corte di appello non avrebbe applicato i consolidati canoni interpretativi in materia di amministratore di fatto, e non avrebbe riconosciuto gli elementi che la stessa giurisprudenza indica come essenziali per affermare la qualifica stessa;
- Erronea applicazione dell'art. 110 cod. pen.: mancanza e manifesta illogicità della motivazione. La sentenza avrebbe riconosciuto il concorso del "(omissis)" nei capi E), F) e F1) - art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000 - in ragione del suo ruolo di consulente fiscale della "(omissis) s.r.l." e di amministratore di fatto delle appaltatrici (già sopra trattato). Premesso che lo stesso, invece, avrebbe ricoperto nella prima soltanto la veste di intermediario abilitato alla trasmissione dati, con posizione del tutto marginale, si rileva che la Corte di appello non avrebbe individuato alcun elemento tipico del concorso, non precisando quale partecipazione il ricorrente avrebbe offerto nei reati ed in che modo sarebbe risultato il necessario dolo specifico; la giurisprudenza di legittimità, infatti, richiederebbe la prova di un consapevole e positivo inserimento del professionista nelle condotte illecite del cliente, sostenuto dalla volontà di concorrere con questo e realizzare un "segmento efficace" della condotta in vista del fine illecito. Di tutto ciò, la motivazione non farebbe cenno;

- Erronea applicazione dell'art. 9, d. lgs. n. 74 del 2000; mancanza e manifesta illogicità della motivazione. La Corte di appello avrebbe illegittimamente riconosciuto, a carico del (omissis), i reati di cui agli artt. 2 e 8, d. lgs. n. 74 del 2000, in concorso formale, nonostante le censure mosse quanto all'erronea applicazione dell'art. 9 citato (anche alla luce di Sez. U. n. 27/2000, per le quali l'intermediario non può considerarsi concorrente in entrambi i reati). La relativa motivazione, del tutto laconica, conterrebbe peraltro un'affermazione errata, indicando il ricorrente come legale rappresentante della utilizzatrice " (omissis) s.r.l.";
- Erronea applicazione dell'art. 29, d. lgs. n. 276 del 2003 e dell'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000; contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione. Il motivo riprende gli argomenti della seconda censura di (omissis), quanto al rapporto tra contratto di appalto e somministrazione illecita di manodopera, alla luce della motivazione della sentenza. In aggiunta, si contesta che la presunzione legale di cui alla l. n. 1369 del 1960 (per la quale l'appalto sarebbe sempre illecito in presenza di capitali, macchine ed attrezzature fornite dall'appaltante) - impiegata dalla Corte di appello - sarebbe non solo inapplicabile in sede penale, ma anche superata dall'art. 29, d. lgs. n. 276 del 2003, che avrebbe diversamente disciplinato la materia. In forza di questa disposizione, e della lettura offertane dalla giurisprudenza (e dal Ministero del Lavoro), ai fini di un contratto di appalto lecito non assumerebbe, dunque, più rilievo l'organizzazione di strutture e beni materiali, men che meno la proprietà dei mezzi, essendo sufficiente - in capo all'appaltatore - l'esercizio del potere organizzativo e direttivo. Ebbene, la sentenza impugnata non avrebbe compiuto tale verifica, concentrandosi soprattutto sulla titolarità dei mezzi in capo all'appaltante (e ceduta con contratto di locazione), ormai in sé irrilevante. Con riguardo, poi, al personale delle appaltatrici impiegato presso la " (omissis) s.r.l.", la Corte di merito non avrebbe considerato che: a) i dipendenti delle cooperative avrebbero dichiarato di aver operato sempre alle dipendenze delle stesse, non dell'appaltante; b) l'*outsourcing* sarebbe la regola nel settore del trasporto merci, come confermato dal fatto che operatori del calibro di (omissis) o (omissis) sarebbero proprietari di un numero irrisorio di mezzi; c) il "passaggio" di lavoratori da una cooperativa all'altra, o alla stessa " (omissis) s.r.l.", non avrebbe alcun carattere di illiceità, risultando inevitabile per la normativa del lavoro. La sentenza, infine, non avrebbe considerato la deposizione del consulente di parte, prof. (omissis), che - con ampia documentazione -



avrebbe evidenziato l'effettività dei contratti di appalto, l'assunzione del rischio di impresa da parte delle cooperative, l'effettivo esercizio delle stesse (non qualificabili "mere cartiere", come da visure e bilanci prodotti), la fatturazione di importi di certo superiori al costo delle retribuzioni nette (e tali da consentire un profitto), il pagamento – sempre da parte di queste – di bolli, assicurazioni, carburante, pedaggi, oltre che delle imposte e dei contributi dei lavoratori. Quel che, peraltro, sarebbe confermato dalle sentenze della Commissione tributaria di Messina, che avrebbero annullato la pretesa impositiva;

- Erronea applicazione dell'art. 20, d. lgs. n. 74 del 2000. Con riguardo alle citate pronunce tributarie, riguardanti i medesimi fatti qui in esame, la Corte di appello si sarebbe limitata ad escluderne *a priori* la rilevanza, ai sensi del menzionato art. 20; questa affermazione, tuttavia, sarebbe palesemente errata, perché, se è vero che il raccordo tra i due sistemi si muove sul cd. doppio binario, è altrettanto vero che questa autonomia non è assoluta, ma relativa. Del resto, le prove raccolte in sede tributaria ben possono esser utilizzate in ambito penale, così come gli accertamenti compiuti dagli uffici finanziari possono concorrere ad individuare le soglie di punibilità; ancora, se il giudice penale si può avvalere, a date condizioni, delle presunzioni tributarie, a maggior ragione dovrebbe poter prendere in considerazione una sentenza emessa dalle commissioni tributarie. In sintesi, l'autonomia valutativa che lo stesso giudicante certamente mantiene di fronte a tali atti non lo esimerebbe, tuttavia, dal prenderli in esame e dal motivare adeguatamente sul punto, senza trincerarsi dietro aprioristiche e formali considerazioni come quelle espresse nella sentenza impugnata;
- Erronea applicazione dell'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000 con riferimento all'art. 8, comma 1, d.l. n. 12 del 2012. Premesso che le contestazioni di cui all'art. 2 citato riguarderebbero l'evasione (anche) dei redditi, in ragione di costi ritenuti indeducibili, si osserva che il carattere solo soggettivamente inesistente delle fatture in esame imporrebbe conclusioni diverse. L'art. 8, d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, infatti, avrebbe modificato l'art. 14, comma 4-*bis*, l. n. 537 del 1993, nel senso che non sarebbero ammessi in deduzione solo costi e spese di beni o prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo; l'ineducibilità, dunque, riguarderebbe solo componenti negativi che si rivelassero causa – e non semplice occasione – di delitti non colposi. Tanto premesso, a fronte di fatture (solo) soggettivamente inesistenti, i

beni acquistati per esser effettivamente commercializzati, e non utilizzati direttamente per commettere un delitto, ben potrebbero allora esser dedotti, in quanto la merce avrebbe comunque generato ricavi, e sarebbe stata realmente pagata. Questa conclusione, peraltro, sarebbe confermata dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 32/E del 2012) e dalla giurisprudenza di questa Corte, in forza della quale l'inesistenza soggettiva non integrerebbe il reato di frode fiscale quanto alle imposte dirette, ma solo con riguardo all'IVA. In ogni caso, peraltro, l'imposta evasa avrebbe dovuto esser rideterminata, dovendosi richiamare gli interi importi indicati nelle fatture e non già solo una parte; individuata erroneamente, peraltro, solo sulle retribuzioni nette corrisposte ai lavoratori e, dunque, senza considerate i costi di esercizio (manutenzione, revisione, bolli, pneumatici, pedaggi, ecc.) e di organizzazione;

- Erronea applicazione dell'art. 110 cod. pen.; mancanza e manifesta illogicità della motivazione. Con riguardo al capo P) (art. 10, d. lgs. n. 74 del 2000), il ricorrente sarebbe stato condannato esclusivamente in forza delle dichiarazioni dell'ultimo amministratore della " (omissis) " s.r.l., (omissis) , che, di fatto, avrebbe rivolto ogni accusa proprio al (omissis); ebbene, con riguardo a questo reato la sentenza di appello, come già quella di primo grado, non avrebbe neppure chiarito quale delle due condotte di cui alla norma sarebbe stata tenuta. Il ricorrente, peraltro, il 15/11/2012 avrebbe consegnato agli operanti - in formato elettronico - buona parte della contabilità, fino al novembre 2010, ed avrebbe affermato di aver consegnato il cartaceo all'amministratore (omissis) nel novembre 2010. Il Giudice di appello, pur investito di tutti questi elementi, non avrebbe steso alcuna motivazione. La sentenza, ancora, non avrebbe valutato che la società sarebbe stata attiva solo sotto l'amministrazione di (omissis) , ossia fino al termine del 2010. Gli atti di indagine, peraltro, attesterebbero che (omissis) avrebbe consegnato agli operanti la documentazione informatica in suo possesso, mentre quella cartacea sarebbe stata restituita al (omissis) (amministratore dal 2011), che avrebbe confermato la circostanza. La Corte, infine, non avrebbe considerato che il ricorrente avrebbe cessato la collaborazione con la (omissis) nel novembre 2010, e questa avrebbe cessato ogni attività nel successivo mese di dicembre; consegnata la documentazione fino a tutto 2010, mancherebbero dunque solo i documenti dal 1/1/2011, quando la società non era più operativa. In ogni caso, non sarebbe provato un elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10, ossia che l'occultamento o la distruzione della documentazione avessero impedito la ricostruzione dei



redditi o del volume d'affari; quel che avrebbe richiesto la prova di una condotta attiva, da parte del ricorrente, prova mai emersa. Infine, ribadito che la " (omissis) s.r.l." avrebbe cessato ogni attività al termine del 2010, per esser cancellata dal Registro delle imprese il 14/1/2011, e che il (omissis) non avrebbe più fornito i propri servizi di consulenza dal novembre 2010, si eccepisce l'intervenuta prescrizione dal 4/1/2020;

- Erronea applicazione dell'art. 416 cod. pen. Si ribadiscono le censure già spese al riguardo da (omissis), in punto di motivazione. In più, si lamenta che la sentenza non indicherebbe elementi individualizzanti quanto al ruolo attribuito al (omissis). Infine, e rimodulando il momento consumativo della condotta al 5/10/2010 (cessazione della partecipazione di (omissis) (omissis)), si eccepisce la prescrizione del reato;
- Violazione di legge e vizio di motivazione, infine, sono lamentati quanto al diniego delle circostanze attenuanti generiche (con argomento generico e senza valutazione dei motivi di gravame) ed al trattamento sanzionatorio, ritenuto eccessivo e spersonalizzato.

(omissis):

- Violazione ed errata applicazione dell'art. 10, d. lgs. n. 74 del 2000; mancanza e manifesta illogicità della motivazione. La Corte di appello avrebbe confermato la condanna, quanto al capo P), senza specificare quale condotta il ricorrente avrebbe effettivamente tenuto; nessun passaggio motivazionale analizzerebbe il punto, né, peraltro, sussisterebbe prova che la documentazione contabile (poi ritenuta distrutta o occultata) fosse, in realtà, mai esistita. La sentenza, ancora, non avrebbe considerato che il (omissis) sarebbe divenuto amministratore della " (omissis) s.r.l.", già " (omissis) s.r.l.", soltanto il 18/12/2010, e per un periodo di poco più di cinque mesi; lo stesso, dunque, non avrebbe più ricoperto la carica al momento degli accertamenti (2012), non avendo quindi alcun controllo sulla società e sulla relativa documentazione, risultandone depositario, per contro, il solo (omissis). Il ricorrente, inoltre, non avrebbe mai ricevuto tale documentazione, della quale non avrebbe avuto alcuna contezza. Ne risulterebbe che nessuna responsabilità gli potrebbe esser addebitata ai sensi dell'art. 40 cpv. cod. pen., neppure quanto al profilo soggettivo; a tale riguardo, peraltro, la Corte di appello avrebbe dovuto individuare, in capo al (omissis), il dolo di concorso con il (omissis) quanto a tutte le scritture per gli anni 2008, 2009 e 2010, ma di ciò non vi sarebbe traccia in sentenza, così come in punto di dolo specifico. Nessuna prova, inoltre,



sussisterebbe quanto alla consapevolezza della selezione dei documenti contabili consegnati dal (omissis) alla Guardia di Finanza, e che tale omissione fosse finalizzata a consentire alla " (omissis) s.r.l." l'evasione delle imposte. Il ricorrente, dunque, sarebbe stato condannato a titolo di responsabilità oggettiva, in ragione della posizione ricoperta e senza alcuna prova di dolo specifico, invero necessaria anche ai sensi dell'art. 40 cpv. cod. pen., in forza del principio di colpevolezza. Il delitto di cui all'art. 10 in esame, inoltre, non sarebbe stato provato neppure in termini oggettivi, non essendovi riscontro che la documentazione fosse esistente nel momento in cui il (omissis) era amministratore della società; tanto più, peraltro, considerando che, a quel momento, la stessa era inattiva, con l'effetto che il ricorrente non avrebbe avuto alcun interesse a commettere quanto contestato, a differenza di chi lo aveva preceduto. Ne risulterebbe una motivazione palesemente viziata ed apparente, anche considerando che nessuna responsabilità per lo stesso reato sarebbe stata, invece, riconosciuta quanto al (omissis), che aveva ricoperto la carica nel 2012, anno dell'accertamento. La sentenza, ancora, sarebbe viziata in punto di motivazione, priva di autonoma valutazione dei motivi di gravame e sviluppata solo *per relationem* sulla pronuncia di primo grado;

- Il ricorso, infine, lamenta violazione di legge e vizio di motivazione anche in ordine al diniego delle circostanze attenuanti generiche ed al trattamento sanzionatorio, compiuto con valutazione complessiva e priva di elementi specializzanti.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Occorre pronunciarsi, innanzitutto, sulla questione processuale sollevata dal (omissis), con la quale si eccepisce la nullità dell'intero giudizio di appello; ebbene, l'eccezione è manifestamente infondata.

4.1. Risulta dai verbali in atti che alla prima udienza di appello, celebrata l'11/12/2020, la costituzione delle parti era stata regolare, che nessuna eccezione era stata sollevata e che il processo era stato rinviato ad altra data, per concomitante impegno professionale di uno dei difensori. Dagli stessi verbali, poi, risulta che all'udienza successiva la difesa (omissis) aveva proposto l'eccezione in esame, lamentando la mancanza di prova circa la notifica del decreto di citazione in appello; la Corte aveva però rigettato l'eccezione, sul presupposto che: a) pur in assenza di cartolina, la notificazione doveva ritenersi eseguita il 20/11/2020, alle 13.24, come da estratto telematico di (omissis) ; b) alla precedente

udienza dell'11/12/2020, presenti i difensori di fiducia del (omissis), nulla era stato rilevato quanto alle modalità della notifica del decreto di citazione.

4.2. Questa ordinanza è corretta e non merita censura.

La questione sollevata dalla difesa, infatti, non attiene alla mancata notifica dell'atto e, dunque, alla mancata conoscenza dello stesso da parte del destinatario (omissis), che mai viene denunciata espressamente o per implicito, ma soltanto all'incertezza sull'identità di colui che avrebbe materialmente ricevuto l'atto medesimo, identità che sarebbe sconosciuta. Ebbene, questa Corte ha già affermato che, in tema di notificazione del decreto di citazione a giudizio (di primo grado o di appello), qualora non sussista in atti l'avviso di ricevimento della raccomandata spedita dall'ufficiale giudiziario, non si verifica necessariamente un'ipotesi di omessa notifica, con conseguente nullità assoluta e insanabile prevista dall'art. 179 cod. proc. pen., ma una irrituale notifica la quale, sempre che non appaia in astratto o risulti in concreto idonea a determinare la conoscenza effettiva dell'atto da parte del destinatario, determina una nullità di ordine generale ai sensi dell'art. 178, comma 1, lett. c), cod. proc. pen. a regime intermedio, la quale, ove non sia ritualmente dedotta, risulta sanata se sussiste in concreto la prova della conoscenza del processo da parte dell'imputato (Sez. 2, n. 5479 dell'8/1/2020, Teodori, Rv. 278240); ebbene, questa prova deve ritenersi esistente nel caso di specie, dato che - si ribadisce - la difesa non ha mai eccepito, per l'appunto, l'effettiva mancata conoscenza dell'atto in capo al (omissis), ma soltanto la mancata conoscenza dell'identità del soggetto cui l'atto era stato consegnato, ipotizzando - nulla di più - che potesse esser persona diversa dal ricorrente.

4.3. La nullità in esame, dunque, era soggetta ai limiti di deducibilità di cui all'art. 182 cod. proc. pen. ed alle sanatorie di cui agli artt. 183 e 184, stesso codice, dovendo, pertanto, esser eccepita in sede di prima costituzione delle parti in appello, all'udienza dell'11/12/2020.

5. Con riguardo al merito, poi, i ricorsi di (omissis) e (omissis) risultano manifestamente infondati, con esclusione di quanto eccepito circa la maturata prescrizione del capo Q). Il ricorso di (omissis), invece, risulta fondato.

6. La Corte ritiene necessario affrontare, in primo luogo, la questione centrale che investe tutta la vicenda, tale indicata anche nella sentenza impugnata, relativa ai contratti conclusi tra la " (omissis) s.r.l.", da un lato, e le società "(omissis) s.r.l." e " (omissis) s.r.l.", dall'altro; la questione, in particolare, investe la natura di questi negozi, ossia se abbiano avuto ad oggetto un rapporto di appalto, come formalmente attestato e sostenuto dai ricorrenti, o un'interposizione illecita di manodopera, come contestato e riconosciuto dai Giudici di merito.

6.1. Ebbene, le sentenze di condanna – da leggere in modo integrato, in presenza di cd. doppia conforme e del costante richiamo della seconda alla prima - debbono essere confermate, emergendo una motivazione del tutto congrua su ogni profilo, priva di illogicità manifeste ed aderente alle prove acquisite; ancora, una motivazione conforme alla costante giurisprudenza di questa Corte, correttamente applicata e qui da ribadire.

6.2. Al riguardo, e con rilievo decisivo, deve esser innanzitutto affrontato il motivo (comune) secondo cui l'interposizione fittizia sarebbe stata riconosciuta soltanto in forza di un elemento, quale l'utilizzo – da parte delle appaltatrici "(omissis) s.r.l." e "(omissis) s.r.l." – di macchinari (camion) di proprietà dell'appaltante "(omissis) s.r.l."; le sentenze, dunque, avrebbero valorizzato un unico dato obiettivo, che, però, in sé non sarebbe decisivo e non giustificerebbe le conclusioni raggiunte, anche alla luce di quanto stabilito dal Ministero del Lavoro e dagli indirizzi fissati da questa Corte.

6.3. La censura, tuttavia, non può essere accolta, apparendo palesemente riduttiva rispetto al contenuto delle sentenze di merito, che – con più che logica lettura di ogni profilo obiettivo della questione (peraltro, estraneo ad ogni contestazione) – hanno evidenziato plurimi elementi a conferma della tesi accusatoria.

6.4. I Giudici della cognizione, in particolare, hanno sottolineato che:

a) i contratti in esame avevano ad oggetto un'attività di trasporto e logistica, per la quale, dunque, i principali strumenti di esecuzione erano i veicoli (*contratto di collaborazione commerciale nei servizi di trasporto con uso del marchio*);

b) le appaltatrici "(omissis)" e "(omissis)" non disponevano affatto di tali mezzi, che, infatti, avevano ottenuto a titolo di locazione dalla stessa appaltante "(omissis) s.r.l.", anche solo pochi giorni prima del formale contratto di appalto (come nel caso "(omissis)", che aveva preso in locazione ben 11 veicoli);

c) il contratto stipulato con "(omissis)" stabiliva che questa avrebbe utilizzato "esclusivamente strumenti di sua proprietà o comunque nella propria disponibilità", mentre la "(omissis) s.r.l." si era riservata "esclusivamente la facoltà di mettere a disposizione di (omissis) alcuni strumenti per l'adempimento ed esecuzione del servizio in caso di necessità";

d) il precedente contratto di locazione, dunque, risultava indispensabile – e propedeutico – nell'ottica del successivo negozio di appalto, in quanto, diversamente, entrambe le appaltatrici sarebbero risultate completamente prive proprio degli strumenti essenziali (i camion) per eseguire le prestazioni di trasporto; non un elemento di secondaria importanza, dunque, ma un fondamentale ed imprescindibile strumento operativo, del quale – si ribadisce – "(omissis)" e "(omissis)" erano di per sé radicalmente carenti;

e) con riferimento ad altri veicoli, non ricompresi nei contratti di locazione e, pertanto, di esclusiva disponibilità dell'appaltante, le relative targhe erano state riportate in documenti di trasporto relativi alla "(omissis)", sebbene poi ritrovati nell'ufficio del (omissis) (con altra, ampia documentazione, che meglio verrà trattata più avanti);

f) la "(omissis)" aveva avuto rapporti pressoché esclusivi con la "(omissis) s.r.l."; la stessa, inoltre, non disponeva di mezzi, né di alcuna esperienza nel settore;

g) analogamente, la "(omissis)" era priva di qualunque struttura ed organizzazione, ed aveva sede legale presso lo studio del (omissis). Anche questa società, peraltro, aveva operato unicamente nei confronti della "(omissis) s.r.l."

Con riguardo, poi, ai dipendenti che avrebbero eseguito le prestazioni in oggetto, la Corte di appello ha ulteriormente evidenziato che:

- a) Questi, impiegati presso la "(omissis) s.r.l.", avevano lì svolto mansioni non meramente equipollenti a quelle dei dipendenti della stessa appaltante, ma integralmente sostitutive;
- b) I dipendenti della "(omissis) s.r.l." erano formalmente pochissimi, soltanto tre, dovendo, dunque, esser integrati dalla manodopera proveniente dalle appaltatrici;
- c) Ben 68 lavoratori, nell'arco di pochi anni, avevano cambiato costantemente datore di lavoro, spostandosi da una società all'altra riferibile ai medesimi ricorrenti. In particolare, tutti i dipendenti "(omissis)" e "(omissis)" avevano lavorato presso le cooperative che, prima del 2010, avevano intrattenuto i medesimi rapporti lavorativi con la "(omissis) s.r.l.";
- d) Anche alcuni dipendenti di quest'ultima avevano lavorato, in precedenza, presso le stesse cooperative, come (omissis) (omissis). Queste, riferibili tutte a tale ragioniere (omissis), si erano susseguite nel corso degli anni, nascendo le une a seguito di verifiche fiscali o procedure concorsuali concernenti le altre; le stesse, peraltro, avevano stipulato con la "(omissis) s.r.l." analoghi negozi di appalto, tra il 2004 ed il 2012, anche quali uniche contraenti di questa, ad evidenza di un *modus operandi* costantemente impiegato (i cui profili penali, tuttavia, sono stati dichiarati estinti per prescrizione).

6.5. Alla luce di questi riscontri, numerosi e relativi a differenti profili, dai mezzi al personale, i Giudici di merito hanno quindi concluso - con logico percorso motivazionale - che il rapporto negoziale posto in essere tra la "(omissis) s.r.l." e le appaltatrici non si esauriva in un mero *outsourcing* (come affermato dai

ricorsi, con espressione invero generica e non supportata), ma riguardava un'effettiva interposizione illecita di manodopera, formalmente coperta da un contratto di appalto nel quale le apparenti appaltatrici dovevano addirittura richiedere in locazione gli automezzi alla stessa appaltante, il che non poteva che costituire un indice fortissimo di frode. Amplificato, ancora, dai rapporti assai stretti tra la " (omissis) s.r.l." e le stesse appaltatrici, nei termini che si indicheranno a breve, tali da consentire di ricondurre non solo i contratti, ma le intere compagini sociali, sempre ai medesimi soggetti, che se ne erano avvalsi nel tempo come strumento per commettere ripetuti reati tributari.

6.6. A fronte di elementi di tale rilievo probatorio, letti dai Giudici di merito in modo complessivo e sinergico (contrariamente a quanto sostenuto nei ricorsi), ecco allora che la motivazione della sentenza risulta palesemente immune da vizi e tale da non poter essere intaccata dai rilievi mossi, del tutto infondati.

Ciò vale, in primo luogo, con riguardo alla consulenza di parte del prof. (omissis) ; sebbene, in effetti, il passaggio indicato in sentenza non sia del tutto preciso (il professionista ha sì affermato che l'unico beneficiario delle prestazioni era la " (omissis) s.r.l.", ma nell'ambito di sostanziali contratti di appalto), si osserva che le considerazioni del consulente - per come riportate nei ricorsi e nell'allegato verbale dibattimentale - risultano comunque ben superate dal contenuto della sentenza, anche per implicito, ravvisandosi in questa univoci, obiettivi e solidi elementi - già richiamati - per riconoscere l'interposizione fittizia di manodopera; e con la precisazione ulteriore che alcuni riferimenti in fatto che il ricorso (omissis) riporta quanto alla stessa consulenza (ad esempio, sulla circostanza che fossero le appaltatrici a pagare benzina, pedaggi, bolli ed altro, o sugli importi fatturati) risultano, poi, definitivamente superati dalle considerazioni che la sentenza sviluppa in ordine al ruolo direttivo svolto da (omissis) e (omissis) proprio in seno alle appaltatrici, i cui legali rappresentanti erano risultati mere "teste di legno", come si dirà più avanti. Ancora in tale ottica, poi, non rileva il mancato richiamo alle dichiarazioni che i dipendenti delle appaltatrici avrebbero reso circa le direttive ricevute da queste (dichiarazioni che sarebbero inserite in un PVC della Guardia di Finanza non allegato ai ricorsi), atteso che l'insieme delle prove indicate dai Giudici di merito risulta comunque del tutto idoneo a superare anche questo elemento di segno contrario, peraltro riferito dai ricorrenti in termini molto generici (ad esempio, non è precisato neppure un nominativo di questi lavoratori). Del tutto privo di specificità, di seguito, è anche il riferimento ad un rapporto di *outsourcing*, correttamente ritenuto dal Collegio di appello non "convincente" alla luce di quanto già sopra richiamato, ed in particolare ai più che sospetti e ripetuti movimenti di personale tra le varie società, tutte riconducibili alle stesse persone; quel che, peraltro, il ricorso (omissis) giustifica con affermazioni generiche, parlando

di "un fenomeno inevitabile, perché, com'è noto, la normativa del lavoro obbliga all'assunzione di tutti i lavoratori in caso di nuovo contratto a parità di condizioni".

7. Le conclusioni raggiunte dai Giudici di merito, ancora, non risultano superabili neppure da un'altra censura comune ai ricorsi ^(omissis) e ^(omissis), che concerne l'omessa valutazione - da parte della Corte di appello - delle sentenze emesse dalla Commissione Tributaria provinciale di Messina, quanto ai medesimi fatti, con accoglimento dei ricorsi proposti ed annullamento della pretesa impositiva.

Anche questa censura è del tutto infondata.

7.1. Non può condividersi, infatti, l'appunto secondo cui il Giudice del gravame si sarebbe limitato a richiamare il "doppio binario" che regola il rapporto tra procedimento tributario e procedimento penale, ed in particolare l'art. 20, d. lgs. 10 giugno 2000, n. 74, senza ulteriori argomenti; dalla lettura della sentenza impugnata, infatti, risulta evidente che la questione è stata trattata in termini ben più ampi, non astratti ma concreti, ossia con specifico riguardo alla vicenda ed alle ragioni dell'annullamento disposto in sede amministrativa. La Corte di appello, in particolare, dopo aver effettivamente richiamato il citato art. 20 e la "completa autonomia" tra i due giudizi, ha evidenziato che il Giudice tributario aveva escluso l'intermediazione fittizia "soltanto per il mancato assolvimento dell'onere della prova relativo alla sussistenza degli indici di fittizietà, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ritenendosi vincolato alla realtà della documentazione formale intrasocietaria prodotta in giudizio". A parere del Collegio di gravame, dunque, il giudice tributario avrebbe avuto una "cognizione parziale e formale dei fatti che, in quanto tale, non può che restare confinata al processo che decide sulla pretesa erariale."

7.2. Alla luce di queste considerazioni, peraltro del tutto assenti nei ricorsi, la Corte di appello ha quindi concluso che le sentenze tributarie in oggetto - appellate e non definitive - non potevano assumere alcun carattere vincolante per il Giudice penale, la cui valutazione si era sviluppata in termini assai più ampi, tenendo conto di tutti gli elementi acquisiti attraverso l'indagine della Guardia di Finanza.

8. Ulteriore profilo motivazionale censurato, poi, concerne il ruolo che ^(omissis) e ^(omissis) avrebbero avuto in " ^(omissis) " e " ^(omissis) ", ossia la veste di amministratori di fatto; come il primo lamenta che la sentenza avrebbe richiamato solo le parole della teste ^(omissis) (la quale, peraltro, avrebbe riferito al ^(omissis) soltanto mansioni proprie della sua attività di commercialista), senza valutare affatto quelle del teste ^(omissis) (che avrebbe negato ogni ruolo del ricorrente), così ^(omissis) contesta la carenza argomentativa nel suo complesso e l'inutilizzabilità delle dichiarazioni - ritenute false - del coimputato ^(omissis).

8.1. Anche questo comune motivo di ricorso risulta del tutto infondato; con la premessa, peraltro, che il profilo assume un ruolo molto importante nell'intera vicenda, in quanto concorre a delineare gli effettivi rapporti tra le società coinvolte e, quindi, a provare la fittizietà dei contratti di appalto.

8.2. Con riguardo, innanzitutto, ad (omissis) , le sentenze di merito, da leggere congiuntamente, hanno evidenziato in particolare:

1) che, quanto alla "(omissis)", dovevano ritenersi esplicite le dichiarazioni del coimputato (omissis) , legale rappresentante della società solo per veste formale, che ne aveva riferito ogni potere gestionale a (omissis) e (omissis), peraltro specificando che il primo aveva fornito il denaro necessario per la costituzione dell'ente, pari al 25% del capitale sociale (la circostanza è contestata dal primo, ma con affermazione di puro merito). Con riguardo a queste dichiarazioni, peraltro, la Corte di appello ne ha evidenziato la piena utilizzabilità, richiamando (pagg. 27-28) il chiaro contenuto dei verbali di udienza 16/10/2018 e 19/2/2019; contenuto sul quale, peraltro, i ricorsi non spendono alcun argomento;

2) gli esiti della verifica fiscale eseguita il 14/12/2012 presso la "(omissis) (omissis) s.r.l.", nel corso della quale era stata rinvenuta ampia documentazione relativa esclusivamente alla "(omissis)" ed alla "(omissis)", concernente l'organizzazione delle stesse, documenti di trasporto, missive con legali, oltre che appunti manoscritti riguardanti, ancora, i profili organizzativi delle (apparenti) appaltatrici quanto alla sistemazione e scarico delle merci, oltre che al personale addetto (tra cui tali (omissis) (omissis) ed altri). Di questa copiosa prova, diffusamente richiamata nella sentenza di primo grado (pagg. 31-36), non vi è peraltro alcuna traccia nel ricorso, sebbene la stessa - con argomento logico - sia stata ritenuta dai Giudici di particolare importanza, quale conferma del ruolo di vertice che il (omissis) ricopriva, di fatto, in entrambe le società (in apparenza) appaltatrici. Diversamente, in effetti, tutta questa documentazione - assai analitica - non avrebbe dovuto trovarsi presso la (omissis), ed il ricorrente, peraltro, non risulta aver mai fornito una giustificazione alternativa, né ha indicato nel ricorso elementi eventualmente offerti, ma non valutati, in senso contrario.

8.3. Analogamente, con riguardo al (omissis), le sentenze di merito non si sono limitate a richiamare funzioni tipiche del commercialista, come la tenuta della contabilità o l'inoltro delle dichiarazioni agli Uffici finanziari, ma hanno evidenziato anche ulteriori elementi di prova, a conferma del ruolo gestionale effettivamente esercitato in (omissis) e (omissis) '. In particolare, sono state menzionate ancora le dichiarazioni de (omissis), esplicite nell'assegnare anche a questo ricorrente il ruolo contestato; ossia, di colui che lo aveva coinvolto ("adescato") - come già avvenuto con altri prestanome - per la carica formale di amministratore delle

società funzionali alla struttura criminosa, delle quali, però, lo stesso non si sarebbe dovuto mai occupare, facendo tutto capo allo stesso (omissis) e, ovviamente, a (omissis). Di seguito, sono state disattese le differenti dichiarazioni rese dal coimputato (omissis) (socio (omissis) al 5%, ma amministratore), sottolineando che, in occasione del sequestro delle quote societarie in un diverso procedimento penale, il custode giudiziario (omissis) aveva riferito che, presso il proprio studio, si erano recati più volte lo stesso (omissis) e proprio il (omissis). Infine, sia pur solo *ad colorandum*, la Corte di appello ha citato la sentenza n. 24/2010 del Tribunale di Mistretta, emessa in una vicenda concernente indebita percezione di erogazioni pubbliche e frode fiscale e riguardante proprio il (omissis), unitamente ad (omissis), (omissis) ed (omissis), ossia coloro che, alcuni anni dopo, avrebbero ricoperto la formale carica di amministratori in (omissis).

8.4. In forza di queste considerazioni, frutto di logica e rigorosa lettura di obiettivi elementi istruttori, la Corte di appello ha quindi riscontrato – con riguardo ad entrambi i ricorrenti – il ruolo gestionale di fatto delle due società in esame, ulteriormente confermato dalla lettura complessiva della vicenda, nei suoi termini oggettivi e soggettivi, tale da far risultare non solo l'esistenza di una struttura associativa stabile, ma anche la riferibilità della stessa sempre ai medesimi soggetti, quali, appunto, i ricorrenti.

9. Chiarito quanto precede, la sentenza di appello ha quindi affrontato le contestazioni di cui ai capi E), F) ed F1), tutte relative al delitto di cui all'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000; al tale proposito, le impugnazioni muovono numerose questioni, da ritenere manifestamente infondate.

10. Con riguardo, innanzitutto, alla violazione degli artt. 521 e 522 cod. proc. pen., sostenuta dal (omissis) sul presupposto che il Giudice del gravame avrebbe riconosciuto un profilo di responsabilità – utilizzazione di fatture per operazioni soggette ad IVA differita – diverso da quello in rubrica, la stessa non può essere accolta.

10.1. Sul punto, occorre premettere che, per aversi mutamento del fatto, occorre una trasformazione radicale, nei suoi elementi essenziali, della fattispecie concreta nella quale si riassume l'ipotesi astratta prevista dalla legge, in modo che si configuri un'incertezza sull'oggetto dell'imputazione da cui scaturisca un reale pregiudizio dei diritti della difesa; ne consegue che l'indagine volta ad accertare la violazione del principio suddetto non va esaurita nel pedissequo e mero confronto puramente letterale fra contestazione e sentenza perché, vertendosi in materia di garanzie e di difesa, la violazione è del tutto insussistente quando l'imputato, attraverso l'"iter" del processo, sia venuto a trovarsi nella condizione concreta di difendersi in ordine all'oggetto dell'imputazione (tra le molte, Sez. U., n. 36551

del 15/7/2010, Carelli, Rv. 248051). In altri termini, sussiste violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza quando il fatto ritenuto in sentenza si trovi, rispetto a quello contestato, in rapporto di incompatibilità ed eterogeneità, verificandosi un vero e proprio stravolgimento dei termini dell'accusa, a fronte dei quali l'imputato è impossibilitato a difendersi (Sez. 1, n. 28877 del 4/6/2013, Colletti, Rv. 256785; in termini anche Sez. 2, n. 12328 del 24/10/2018, Calabrese, Rv. 276955); rapporto che dovrà esser verificato alla luce non solo del fatto descritto in imputazione, ma anche di tutte le ulteriori risultanze probatorie portate a conoscenza dell'imputato e che hanno formato oggetto di sostanziale contestazione e, quindi, di decisione (Sez. 3, n. 15655 del 27/2/2008, Fontanesi, Rv. 239866; sul punto, Sez. 2, n. 16827 del 7/3/2019, Furiassi, Rv. 276210). Ne deriva che la nozione strutturale di "fatto" - inteso come episodio della vita umana - va coniugata con quella funzionale, fondata sull'esigenza di reprimere solo le effettive lesioni del diritto di difesa (Sez. 1, n. 35574 del 18/3/2013, Crescioli, Rv. 257015), invero non ravvisabili qualora la nuova definizione del reato appaia come uno dei possibili epiloghi decisorii del giudizio, secondo uno sviluppo interpretativo assolutamente prevedibile, o, comunque, l'imputato ed il suo difensore abbiano avuto nella fase di merito la possibilità di interloquire in ordine alla stessa (Sez. 6, n. 11956 del 15/2/2017, B., Rv. 269655; Sez. 5, n. 1697 del 25/9/2013, Cavallari, Rv. 258941).

10.2. Tanto premesso in generale, la Corte rileva allora che nessuna incompatibilità od eterogeneità, nei termini suddetti, è possibile riscontrare nel caso di specie. Il Giudice di appello, infatti, ha riconosciuto (omissis) (e (omissis)) colpevole delle stesse condotte contestate ai capi E), F) ed F1), ai sensi dell'art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000, per plurime dichiarazioni fraudolente mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; questo carattere, ancora, è stato riconosciuto negli esatti termini di cui alla rubrica, sul presupposto che (omissis) (come (omissis)) avesse vestito il ruolo di amministratore di fatto della (omissis) e della (omissis), legate alla (omissis) s.r.l." da falsi contratti di appalto che celavano una interposizione fittizia di manodopera. Da ultimo, la sentenza ha riscontrato che il meccanismo criminoso era stato chiaramente creato - come in rubrica - al fine di abbattere artatamente i costi della società appaltante e farle maturare un indebito credito IVA; tale imposta, infatti, risultava formalmente versata dalla (omissis) s.r.l." alle appaltatrici, ma queste - meri strumenti nelle mani dei ricorrenti - non l'avevano mai versata, come chiaramente riportato sin dalla sentenza di primo grado e mai posto in discussione. Il sistema illecito, dunque, era incentrato su fatture per operazioni inesistenti, basate su finti contratti di appalto e portate in dichiarazione dalla (omissis) s.r.l.", con evidente risparmio di imposta, diretta ed indiretta; un sistema, ancora, che



operava indipendentemente dall'utilizzo della cd. "IVA differita" (da versare, cioè, entro un anno dall'esecuzione della prestazione), menzionata in sentenza perché riferita dalla teste ^(omissis) (nonostante l'assenza della relativa dicitura nelle fatture), dato che, in ogni caso, il meccanismo criminoso riscontrato prevedeva - in linea con la contestazione - un indebito abbattimento di costi e risparmio di imposta, ed il mancato versamento dell'IVA, con conseguente danno all'Erario.

La sentenza, pertanto, non ha riconosciuto alcun fatto diverso da quello ascritto in rubrica e non contiene alcuna violazione degli artt. 521 e 522 cod. proc. pen.

11. Superata l'eccezione processuale, occorre quindi affrontare le censure che - con riguardo ai medesimi capi di imputazione - contestano *ex se* la configurabilità del reato; a giudizio dei ricorrenti, infatti, a fronte di prestazioni reali, incorse tra i medesimi soggetti indicati nelle fatture e regolarmente pagate, non si potrebbero ipotizzare operazioni inesistenti, ma soltanto una differente qualificazione di rapporti commerciali effettivi, peraltro non inquadrabile neppure nell'alveo dell'elusione.

Questa tesi è stata smentita dai Giudici del merito, ancora con motivazione congrua e non sindacabile.

11.1. A tale riguardo, ed in termini generali, è costante il principio - correttamente richiamato anche nella sentenza impugnata - secondo cui il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000) è integrato, con riguardo alle imposte dirette, dalla sola inesistenza oggettiva, ovvero quella relativa alla diversità, totale o parziale, tra costi indicati e costi sostenuti, mentre, con riguardo all'IVA, esso comprende anche la inesistenza soggettiva, ovvero quella relativa alla diversità tra soggetto che ha effettuato la prestazione e quello indicato in fattura (tra le altre, Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017, Rv. 272814; Sez. 3, n. 27392 del 27/04/2012, Rv. 253055; Sez. 3, n. 10394 del 14/1/2010, Gerotto, Rv. 246327. Si veda anche Sez. 3, n. 8809 del 2/12/2020, Bagnoli ed altri, *non massimata*); l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non incide, infatti, sulla configurabilità del reato in esame, che, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo (Sez. 3, n. 4236 del 18/10/2018, Rv. 27569201; Sez. 3, n. 30874 del 02/03/2018, Rv. 273728). Ne consegue, dunque, che il delitto ex art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000, è configurabile anche nel caso di interposizione illegale di manodopera, stante la diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione: in questa ipotesi, infatti, la società appaltatrice emette la fattura, ma la prestazione non è stata resa dalla stessa, ma da lavoratori



dipendenti di fatto dalla appaltante, così che la realtà documentale non rispecchia quella fattuale. Con la conseguenza che la sostanziale identità tra appaltante ed appaltatrice – che la realtà fenomenica riconduce ai medesimi soggetti - consente addirittura di ravvisare non solo un'evidente inesistenza soggettiva delle prestazioni, ma, in modo più radicale, anche una inesistenza oggettiva delle stesse, che mai avrebbero costituito l'oggetto di un reale contratto di appalto tra soggetti distinti, ma soltanto l'ordinaria esecuzione di un rapporto di lavoro subordinato (di fatto) in seno alla medesima società.

11.2. Tanto premesso, si osserva che la sentenza impugnata ha fatto un corretto rinvio ai principi richiamati, riscontrando l'evasione dell'IRES, dell'IRAP e dell'IVA a fronte di fatture per operazioni inesistenti, emesse e poi portate in dichiarazione; un'evasione infine realizzata, per un verso, con il mancato versamento delle imposte dirette, e, per altro verso, con l'indebita compensazione dell'IVA operata dall'appaltante (omissis) s.r.l.", la stessa imposta che le appaltatrici non avevano mai pagato, pur risultando formalmente averla ricevuta. Con la conseguenza, che ben si trae dalla motivazione in esame, che risulta radicalmente infondato l'assunto sul quale l'intero motivo si fonda, ossia che tutto quanto riportato nelle fatture sarebbe reale, e che non vi sarebbe alcun profilo di inesistenza, né oggettivo né soggettivo; entrambi i caratteri, per contro, emergono con evidenza dalla sentenza, che dà conto di fatture emesse da soggetti diversi da quelli che avevano eseguito la prestazione, peraltro inquadrabile in uno schema normativo così diverso da quello apparente da risultare in tali caratteri inesistente. E con l'effetto ulteriore, peraltro, di escludere la possibile applicazione di altre previsioni di reato, come gli artt. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e 4 (dichiarazione infedele), d. lgs. n. 74 del 2000, perché fondate su presupposti diversi da quelli riscontrati nella vicenda in esame, connotata da un disegno fraudolento analitico e particolarmente insidioso, basato su contratti fittizi e su conseguenti fatture per operazioni inesistenti, nei termini indicati.

12. Ulteriore motivo relativo ai capi E), F) ed F1), poi, concerne l'applicabilità dell'art. 9, d. lgs. n. 74 del 2000, sostenuta dai ricorrenti ma negata dalle sentenze di merito, che hanno affermato la responsabilità di entrambi ex art. 110 cod. pen. per i reati di cui agli artt. artt. 2 ed 8, stesso decreto; ebbene, la Corte ritiene che anche sul punto la pronuncia di appello non ammetta censure.

12.1. Occorre premettere che l'art. 9 citato introduce una deroga all'art. 110 cod. pen., in forza della quale colui che ha emesso o concorso ad emettere le fatture per operazioni inesistenti (art. 8) non concorre con chi le ha utilizzate (art. 2), e viceversa; occorre anche premettere, poi, che questa deroga non opera – per costante giurisprudenza che anche il ricorso (omissis) richiama – nella diversa ipotesi in cui sia la stessa persona fisica ad emettere ed utilizzare le fatture in



esame (tra le altre, Sez. 3, n. 34021 del 29/10/2020, Rossinelli, Rv. 280370; Sez. 3, n. 5434 del 25/10/2016, Ferrari, Rv. 269279). Tanto premesso, proprio quest'ultima ipotesi è stata riconosciuta nel caso di specie, nel quale – come già riportato - (omissis) e (omissis) avevano dapprima emesso le fatture (quali amministratori di fatto di (omissis) e (omissis)), quindi le avevano utilizzate in dichiarazione, il primo come amministratore di diritto della (omissis) s.r.l." e l'altro come suo concorrente, nell'interesse esclusivo della stessa.

12.2. Tale conclusione è stata contestata dal (omissis), che, evocato un generico "rischio che tale approccio comporti una violazione del *ne bis in idem* sostanziale", ha sostenuto che la sentenza avrebbe applicato erroneamente l'art. 9 in oggetto, dato che l'intermediario non potrebbe mai ritenersi concorrente in entrambi i reati, ma soltanto in una delle due ipotesi, a seconda dei casi concreti. Ebbene, il Collegio osserva che questa tesi non può essere accolta, dato che la responsabilità del ricorrente a norma degli artt. 2 ed 8, d. lgs. n. 74 del 2000, è stata riconosciuta per la veste non di mero intermediario nell'inoltro delle dichiarazioni fiscali, ma di concorrente del (omissis) nell'intera vicenda criminosa, con riguardo alla (omissis) (omissis) s.r.l." (utilizzatrice), alla (omissis) ed alla (omissis) (emittenti), nei termini sopra riportati.

12.3. Ancora, il ricorso lamenta che la sentenza, sul punto, avrebbe riconosciuto al (omissis) il ruolo di amministratore di diritto della (omissis) s.r.l.", invero mai ricoperto; anche questo assunto deve essere rigettato. La Corte di appello, infatti, non ha mai sostenuto che il ricorrente avesse avuto il ruolo indicato, ma – concludendo la motivazione sull'art. 9 in esame – ha affermato che la norma non poteva trovare applicazione nel caso di specie, atteso che l'amministratore di fatto delle emittenti coincideva con l'amministratore di diritto dell'utilizzatrice; ebbene, se questa affermazione evidentemente rimanda al solo (omissis), il principio – art. 110 cod. pen. in luogo dell'art. 9 – è comunque espressamente riferito anche al (omissis), il quale, nell'interesse esclusivo della (omissis) s.r.l.", è risultato aver emesso ed utilizzato le fatture unitamente al concorrente.

12.4. Anche quest'ultimo, peraltro, ha contestato le conclusioni della sentenza, sostenendo che la giurisprudenza richiamata non potrebbe qui trovare applicazione dato che l'emittente "è persona fisica ((omissis) (omissis)) diversa dall'utilizzatrice ((omissis) srl)". La tesi, tuttavia, non merita alcun accoglimento, in quanto l'istruttoria – come riportata dai Giudici di merito e non contestata nel ricorso – ha dimostrato che i legali rappresentanti di (omissis) e (omissis) (i soggetti citati) avevano ricoperto il ruolo solo formalmente, senza alcun reale esercizio gestorio né potere direttivo, così che qualunque atto delle società – compresa l'emissione delle fatture – doveva esser

riferito esclusivamente agli amministratori di fatto (omissis) e (omissis) (infatti condannati – in concorso con gli amministratori di diritto – anche per le condotte di cui all'art. 8, d. lgs. n. 74 del 2000).

13. L'ultimo profilo di censura sollevato (da l'^(omissis)) con riguardo all'art. 2 in esame, infine, attiene alla deducibilità dei costi inseriti nelle fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, in tema di imposte dirette, rivendicata come lecita ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, nella versione successiva al d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012, n. 44; a fronte di prestazioni reali ed effettivamente pagate, infatti, non sarebbero mai riscontrabili "costi e spese dei beni o delle prestazioni di servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo", con conseguente piena deducibilità dei costi medesimi.

13.1. La questione è inammissibile, perché non dedotta con l'atto di appello e, dunque, non proponibile per la prima volta in questa sede.

13.2. La stessa questione, in ogni caso, è manifestamente infondata.

13.3. La giurisprudenza di legittimità sostiene costantemente che, in tema di reati tributari, la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dalla norma citata) trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa (cfr., oltre a Sez. 3, n. 53637 del 26/06/2018, Kokina, non massimata. Tra le tante, Sez. 3, n. 42994 del 7 luglio 2015, De Angelis, Rv. 265154/01; Sez. 3, n. 31628 del 22 gennaio 2015, Langella, Rv. 264456; Sez. 3, n. 22108 del 19 dicembre 2014, Berni, Rv. 264010).

13.4. Specularmente, nella giurisprudenza civile di legittimità risulta condiviso il principio secondo cui, in tema di imposte sui redditi, poiché nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente "al fine di commettere il reato", bensì per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento, anche consapevole, dell'acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall'effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui all'art. 109 del d.P.R. n. 917 del 1986 (tra le tante: Sez. 5 civ., n. 32957 del 20/12/2018, non massimata; Sez. 5 civ., n. 27566 del 30/10/2018, Rv. 651269/02; Sez. 6-5 civ., n. 17788 del 06/07/2018, Rv. 649801/01; Sez. 6-5 civ., n. 25249 del 07/12/2016, Rv. 642031/01).

13.3. Ebbene, questa conclusione, contrariamente all'assunto del ricorrente, non comporta però automaticamente la deducibilità dei costi delle operazioni solo soggettivamente inesistenti (e tali non sono quelle in esame), ma implica, in ogni caso, la necessità di verificare se gli stessi siano in contrasto con i principi di



effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, ovvero relativi a beni o servizi utilizzati per il compimento di un delitto non colposo (per questa precisazione v., in particolare, Sez. 5 civ., n. 32957 del 20/12/2018, cit., Sez. 6-5 civ., n. 17788 del 06/07/2018, cit., e Sez. 6-5 civ., n. 25249 del 07/12/2016, cit.); proprio in applicazione di tale principio, infatti, sono state annullate decisioni di merito che avevano ritenuto "certo" il costo solo perché riportato in fattura (così Sez. 6-5 civ., n. 17788 del 06/07/2018, cit.), o che avevano affermato la deducibilità dei costi di frodi carosello, caratterizzate da una catena di passaggi, con fatturazioni per operazioni sia soggettivamente che oggettivamente inesistenti (così e Sez. 6-5 civ., n. 25249 del 07/12/2016, cit.). Tale conclusione è poi confermata dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 32/E del 3/8/2012, menzionata anche nel ricorso, in forza della quale, posto che "l'indeducibilità del costo opera ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili, ove, ovviamente, ricorrano i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917." Ne consegue - conclude l'Agenzia delle Entrate - che "sebbene i costi rappresentati da fatture soggettivamente inesistenti non siano, per ciò stesso, riconducibili a quelli direttamente utilizzati per il compimento dei delitti (...), la loro deducibilità è comunque subordinata all'esistenza dei requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal testo unico delle imposte sui redditi."

13.4. Tanto premesso, il ricorso del (omissis) non riscontra affatto questo principio, in quanto non dimostra - e neppure assume - di aver fornito prova dell'esistenza dei requisiti appena citati, limitandosi a sostenere un canone interpretativo tanto assoluto quanto astratto. Ne consegue, dunque, la manifesta infondatezza del motivo anche in punto di merito, oltre che la sua inammissibilità per non esser stato mai proposto in precedenza.

14. Alla luce delle considerazioni che precedono, la sentenza appare quindi incensurabile con riguardo alle contestazioni di cui agli artt. 2 ed 8, d. lgs. n. 74 del 2000, emergendo una motivazione solida, fondata su plurimi elementi oggettivi e priva di profili di illogicità manifesta, con riferimento ad entrambi i ricorrenti; le condotte illecite, infatti, risultano adeguatamente descritte e provate, oltre che sostenute da una piena adesione soggettiva - nei termini del dolo specifico - quale quella richiesta dalle norme contestate. E senza che, peraltro, si possa accedere alla richiesta di una rimodulazione del profitto dei reati, avanzata da (omissis) (che



lamentata che sarebbero stati considerati soltanto i costi delle retribuzioni nette versate dalle appaltatrici ai lavoratori, senza alcuna valutazione di quelli di organizzazione o relativi ai mezzi, quali manutenzione, revisione, bolli, pedaggi, ecc.), trattandosi di questione di puro merito, inammissibile in sede di legittimità.

Con riguardo ai reati di cui agli artt. 2 ed 8, d. lgs. n. 74 del 2000, dunque, i ricorsi debbono essere dichiarati inammissibili.

15. In ordine, di seguito, alla contestazione del reato associativo ex art. 416 cod. pen. (capo Q), mossi a ^(omissis) (come capo e promotore) e a ^(omissis) (quale organizzatore), deve esser in primo luogo esaminata l'eccezione di prescrizione - a far data anteriore rispetto alla sentenza di appello del 5/3/2021 - proposta dal primo; si contesta, in particolare, che la Corte di merito, individuando il *dies ad quem* nel 1°/5/2021, avrebbe considerato - sulla prescrizione calcolata, in primo grado, al 10/1/2021 - una doppia sospensione in appello, ossia quella dall'11/12/2020 al 28/1/2021 e, soprattutto, quella "Covid-19" dal 9/3/2020 all'11/5/2020, che, tuttavia, non dovrebbe trovare applicazione.

16. La tesi difensiva è corretta.

16.1. La sospensione disposta dall'art. 83, d.l. 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 aprile 2020, n. 27, aveva ad oggetto "il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali. Si intendono pertanto sospesi, per la stessa durata, i termini stabiliti per la fase delle indagini preliminari, per l'adozione di provvedimenti giudiziari e per il deposito della loro motivazione, per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali". Ebbene, nessuno di questi era in corso nel periodo dal 9/3/2020 all'11/5/2020, dato che la sentenza di primo grado era stata pronunciata (17/10/2019), il relativo termine per il deposito (90 giorni) era stato rispettato (15/1/2020), così come era spirato il termine per proporre impugnazione in appello (29/2/2020).

Ne deriva che, in assenza di termini processuali in corso, la Corte di merito non avrebbe dovuto sospendere la prescrizione dal 9/3/2020 all'11/5/2020, con conseguente maturare dei termini ex artt. 157-161 cod. pen. al 27/2/2021, ossia ad una data precedente alla pronuncia di appello.

16.2. In presenza di una causa di estinzione del reato, peraltro, la Corte ritiene di non poter applicare l'art. 129, comma 2, cod. proc. pen., non risultando dagli atti evidente alcuna tra le ipotesi di improcedibilità indicate nella stessa norma. In senso contrario, anzi, i Giudici del merito hanno riscontrato la sicura esistenza di una struttura associativa, organizzata ed attiva per diversi anni, costituita da strumenti finanziari, societari, di beni e di personale, e volta alla consumazione di una serie indeterminata di reati fiscali. In particolare, le sentenze - quella di primo

grado e la successiva di conferma in appello - hanno congruamente descritto i ruoli ricoperti da (omissis) e (omissis) nella stessa associazione, rispettivamente capo/promotore ed organizzatore, evidenziando che questi si erano manifestati - per il perseguimento dell'unico fine illecito - attraverso numerose società, create appositamente e succedutesi ripetutamente (spesso a seguito di verifiche fiscali), intestate a soggetti diversi (reperiti dal (omissis), ideatore dei reati-fine) ma facenti capo - quanto all'effettivo potere gestionale - al (omissis), in concorso con il (omissis). Entrambe le sentenze, sul punto, hanno infatti riportato le vicende della "(omissis) (omissis) s.r.l.", della "(omissis) s.r.l.", della "(omissis) s.r.l.", della "(omissis) s.r.l.", della "(omissis) s.r.l.", della "(omissis) s.c.a.r.l.", della "(omissis) (omissis) s.c.a.r.l.", della "(omissis) s.c.a.r.l.", evidenziando - con argomenti che i ricorsi neppure citano, tantomeno contestano - che le stesse avevano costituito lo strumento operativo dell'associazione, risolvendosi in strutture create *ad hoc*, fatte operare per il tempo necessario alla consumazione di reati tributari e poi estinte, oppure artificialmente mutate nella denominazione, nella sede o nel legale rappresentante.

17. Con riferimento, infine, all'ultimo reato in rubrica, l'art. 10, d. lgs. n. 74 del 2000, la Corte ritiene inammissibile il ricorso di (omissis), e fondato quello di (omissis).

17.1. Il primo, pur contestando la violazione di legge ed il vizio di motivazione, tende ad ottenere da questa Corte una differente e più favorevole lettura delle stesse risultanze probatorie già esaminate dai Giudici del merito (in ordine a chi avrebbe detenuto la documentazione contabile, chi l'avrebbe consegnata a chi, chi avrebbe avuto interesse all'occultamento o alla distruzione della stessa), invocando una rivalutazione in punto di fatto.

Il che, tuttavia, non è consentito in sede di legittimità.

17.2. La censura, inoltre, trascura che la Corte di appello ha confermato il giudizio di responsabilità ancora con argomento rigoroso e congruo, logicamente sviluppato ed immune da vizi.

17.3. La sentenza, in particolare, ha innanzitutto ricostruito le vicende della "(omissis) s.r.l." (già "(omissis) s.r.l." e "(omissis) s.r.l."), evidenziando che questa aveva perseguito i medesimi obiettivi criminosi delle altre società coinvolte nel processo; sul punto, tuttavia, non appare necessario trattenersi, dato che il profilo non è oggetto del ricorso in esame.

17.4. La Corte di appello, di seguito, ha richiamato le parole del teste (omissis) (omissis), amministratore e liquidatore della società, succeduto a (omissis), che aveva riferito di non aver mai avuto la disponibilità della documentazione contabile, "né alla data di assunzione della carica di rappresentante legale, né di liquidatore"; lo stesso, inoltre, aveva riferito che la documentazione in oggetto si trovava presso

lo studio del (omissis), cui infatti il reato è stato ascritto. Proprio questo ricorrente, peraltro, aveva pacificamente consegnato alla Guardia di Finanza parte della documentazione in esame, quindi in suo possesso, con la quale, tuttavia, non era stato possibile determinare l'effettivo volume d'affari della società, mancando, ad esempio, tutte le fatture attive e passive per gli anni 2008, 2009 e 2010; dal che, l'evidenza della distruzione o dell'occultamento di parte della contabilità e, dunque, la consumazione del reato, che, peraltro, non richiede che l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari sia assoluta, sussistendo anche quando sia necessario procedere all'acquisizione della documentazione mancante presso terzi o aliunde (tra le altre, Sez. 3, n. 41683 del 2/3/2018, Vitali, Rv. 274862). In senso contrario, infine, non può accogliersi neppure la tesi difensiva secondo cui la documentazione non consegnata riguarderebbe soltanto il periodo in cui la società sarebbe stata inattiva (fine 2010/inizio 2011); la circostanza - peraltro ancora di merito, quindi non consentita - trascura infatti che il periodo interessato dalla verifica era quello precedente alla cessazione dell'attività (dal 2008 al 2010), tanto che il legale rappresentante al momento dell'accertamento - il (omissis) - non è stato imputato.

17.5. Con riferimento, infine, alla prescrizione del reato, questa è stata correttamente calcolata in sentenza muovendo dalla data di accertamento del 6/12/2012; un termine, quindi, che maturerà alla fine di luglio 2024, tenuto conto delle sospensioni. Al riguardo, peraltro, non può esser condiviso l'assunto della difesa che individua il relativo *dies a quo* nel 4/1/2020, in prossimità della cancellazione della società dal registro delle imprese; questo argomento - ancora di fatto - non considera che lo stesso (omissis) aveva consegnato parte della contabilità alla Guardia di Finanza nel novembre 2012, senza offrire alcun elemento (quantomeno, non riportato nel ricorso) per ancorare con sicurezza la condotta a lui contestata ad epoca sensibilmente antecedente.

Il ricorso di (omissis), dunque, è inammissibile anche in questa parte.

18. Per contro, è fondata l'impugnazione di (omissis), ultimo legale rappresentante della " (omissis) s.r.l.", condannato per lo stesso capo P).

18.1. La Corte di appello, infatti, non ha individuato alcun elemento che consenta di legare la distruzione o l'occultamento della documentazione al ricorrente, se non la circostanza che questi ricoprì la carica di amministratore nel periodo oggetto di accertamento. Un giudizio di responsabilità oggettiva, dunque, fondato soltanto sulla veste formale assunta ed in assenza di qualunque verifica circa il profilo psicologico della condotta. Anzi, e con decisiva valenza probatoria, la sentenza non ha neppure accertato il presupposto stesso del delitto in esame, ossia che il (omissis) avesse mai avuto la disponibilità della documentazione poi distrutta o occultata; tale disponibilità, peraltro, era stata

sempre negata dal ricorrente, e questa sua difesa aveva trovato conferma nel fatto che fosse stato (invece) il (omissis) a consegnarla – sia pur parzialmente - alla Guardia di Finanza alla fine del 2012.

18.2. Alla luce di queste considerazioni, desumibili dal tenore della motivazione, la Corte ritiene allora che la sentenza debba essere annullata senza rinvio – limitatamente al (omissis) – per non aver commesso il fatto; la Corte di appello, in particolare, non ha fornito prova del presupposto appena richiamato, ed anzi ha dimostrato una circostanza contraria, che in sé esclude la responsabilità del (omissis), riferendo la disponibilità della documentazione al solo coimputato Nigrelli.

19. Con riguardo, di seguito, al diniego delle circostanze attenuanti generiche per (omissis) e (omissis), la sentenza impugnata risulta ancora immeritevole di censura, evidenziando l'assenza di elementi positivamente valutabili; evidentemente non ravvisati, quanto al (omissis), in quelli che il ricorso propone, come lo stato di incensuratezza e l'accoglimento dei ricorsi in sede tributaria, già sopra trattati. Analogamente, quanto a (omissis), la censura lamenta in modo generico che "la sentenza impugnata non si confronta con le puntuali censure rilevate con l'atto di impugnazione", senza però indicare neppure un indice positivo, eventualmente esposto al Giudice di merito, non valutato o valutato con motivazione censurabile.

20. In ordine, invece, al trattamento sanzionatorio a carico dei due ricorrenti, la sentenza deve essere annullata con rinvio, nell'impossibilità – per questa Corte – di rideterminare la pena a seguito dell'accertata prescrizione della fattispecie associativa di cui al capo Q); proprio questa, infatti, è stata considerata la contestazione più grave, e su questa i Giudici di merito hanno individuato la pena base, poi aumentata a titolo di continuazione con gli altri reati.

21. Infine, la confisca, oggetto di ricorso del solo (omissis); anche questa censura è manifestamente infondata.

21.1. Con riferimento, in primo luogo, alla liceità della confisca per equivalente disposta sui beni della " (omissis) s.r.l.", la Corte di appello ha implicitamente richiamato il noto principio della sentenza Sezioni Unite Gubert del 2014 (n. 10561 del 30/1/2014, Rv. 258646), in forza del quale in tema di reati tributari commessi dal legale rappresentante di una persona giuridica, il sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente prevista dagli artt. 1, comma 143, della l. n. 244 del 2007 e 322 ter cod. pen. non può essere disposto sui beni dell'ente, ad eccezione del caso in cui questo sia privo di autonomia e rappresenti solo uno schermo attraverso il quale il reo agisca come effettivo titolare dei beni. Ebbene, proprio questa eccezione è stata riscontrata nel caso di specie, nel quale è stato provato che (omissis) disponeva della " (omissis) s.r.l." a proprio piacimento e nel proprio interesse personale, costituendo, gestendo e via via

eliminando tutti gli interlocutori commerciali della stessa, a loro volta privi di qualunque autonomia. In senso contrario, peraltro, non appare decisiva la considerazione del ricorrente secondo cui la " (omissis) s.r.l." non potrebbe ritenersi mero schermo dell'imputato, in quanto effettivamente operativa; tale carattere, infatti, non presuppone né comporta, di per sé, l'autonomia dell'ente rispetto a chi lo gestisce ed amministra, ponendosi i due profili su piani distinti, (l'uno che attiene, in generale, al concreto esercizio di un'attività; l'altro al beneficiario della stessa), che possono coincidere o meno.

21.2. Non può essere accolto, infine, neppure il secondo punto dello stesso motivo di ricorso, in tema di *quantum* sequestrato con riguardo all'esito dei provvedimenti di sgravio dell'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, appare sufficiente richiamare quanto già sopra esposto circa il rapporto tra la sentenza qui in esame e quella emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Messina, e, dunque, circa il carattere non vincolante di quest'ultima sulla prima; con ogni conseguenza, quindi, anche in punto di *quantum* confiscato e di eventuali provvedimenti di sgravio adottati dall'Amministrazione finanziaria, che, originando da decisioni non cogenti in questa sede, non possono influire sulla misura della confisca disposta quale conseguenza del reato.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata nei confronti di (omissis) per non aver commesso il fatto. Annulla inoltre la predetta sentenza nei confronti di (omissis) e (omissis), limitatamente al reato di cui all'art. 416 cod. pen., perché estinto per prescrizione, con rinvio ad altra sezione della Corte di appello di Messina per la determinazione del trattamento sanzionatorio. Dichiara inammissibili nel resto i ricorsi di (omissis) e (omissis).

Così deciso in Roma, l'11 febbraio 2022

Il Consigliere estensore

Enrico Mengoni

Il Presidente

Gastone Andreazza

