

manimario



45114-22

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

Composta da

Vito Di Nicola - Presidente -  
Donatella Galterio  
Claudio Cerroni  
Vittorio Paziienza  
Antonio Corbo - Relatore -

Sent. n. sez. 1784  
UP - 28/10/2022  
R.G.N. 29177/2022

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis)

avverso la sentenza in data 12/05/2022 della Corte d'appello di Brescia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;  
letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Giuseppe Riccardi, che ha concluso per inammissibilità del ricorso;  
lette le conclusioni del difensore del ricorrente, avvocato (omissis) che ha insistito per l'accoglimento del ricorso.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza emessa in data 12 maggio 2022, la Corte di appello di Brescia, in parziale riforma della sentenza pronunciata dal Tribunale di Brescia in data 19 luglio 2021, ha confermato la dichiarazione di penale responsabilità di (omissis) per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture

AM

per operazioni inesistenti per l'anno d'imposta 2011, ha dichiarato non doversi procedere per prescrizione in ordine alla medesima condotta per l'anno di imposta 2010, e ha rideterminato la pena in anni due di reclusione con diniego di circostanze attenuanti generiche e sospensione condizionale della pena.

Secondo quanto ricostruito dai giudici di merito, (omissis) agendo nella qualità di legale rappresentante della ` (omissis) `, avrebbe indicato nella dichiarazione fiscale relativa all'anno di imposta 2011 elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti emesse da (omissis) e da (omissis) ', per un imponibile complessivo di euro 690.906,00, al fine di evadere le imposte sui redditi.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte di appello indicata in epigrafe (omissis) con atto sottoscritto dall'avvocato Giovanni Vezzoli, articolando otto motivi di ricorso.

2.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., avendo riguardo alla ritenuta sussistenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti.

Si deduce che la sentenza impugnata ha illegittimamente ritenuto configurabile la fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000. Si premette che, secondo la sentenza impugnata, l'utilizzazione delle fatture non ha inciso sulla detraibilità dell'IVA per l'applicazione del regime del c.d. *reverse charge*, ma soltanto sulla determinazione del reddito di impresa, e che i documenti fiscali in questione erano solo «soggettivamente» inesistenti, in quanto comunque relativi alla fornitura di manodopera. Si osserva, poi, che, ad avviso del costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti è configurabile, con riguardo all'evasione dell'imposte dirette, solo qualora vengano in rilievo operazioni oggettivamente inesistenti ovvero vengano esposti nelle dichiarazioni dei costi mai sostenuti, ma non anche quando le operazioni siano solo soggettivamente simulate (si citano: Sez. 3, n. 16768 del 24/01/2019; Sez. 3, n. 6935 del 23/11/2017, dep. 2018, Fiorin, Rv. 272814; Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010). Si conclude, pertanto, che, nella specie, l'evasione ravvisata, siccome attenente alle imposte dirette, non è correttamente configurabile, in ragione dell'esistenza oggettiva delle opere di cui alle fatture in questione.

2.2. Con il secondo motivo, si denuncia vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., avendo riguardo al travisamento delle prove in relazione alla fornitura delle attrezzature di cantiere e al ruolo di *general contractor* della ` (omissis)



Si deduce che la responsabilità del ricorrente è stata illegittimamente accertata dalla Corte territoriale, perché la stessa ha ritenuto erroneamente che i contratti d'appalto di (omissis) con (omissis) e con (omissis) fossero in realtà accordi simulatori finalizzati ad occultare il rapporto di lavoro subordinato degli operai con la (omissis), facendo risultare gli stessi come dipendenti formalmente assunti dalle altre due società. Si rappresenta che queste conclusioni contrastano sia con il dato, riconosciuto dalla sentenza impugnata, per cui gli operai formalmente assunti da (omissis) e (omissis) s.r.l." portavano propri utensili da lavoro ed erano trasportati sul luogo della prestazione da furgoni non appartenenti a (omissis) sia il ruolo di *general contractor* assunto da (omissis) già svolto in relazione ad altri lavori, e pienamente idoneo a giustificare la scelta di utilizzare una propria gru e proprie attrezzature di "accantieramento" (come ad esempio i bagni). Si segnala, inoltre, che il rapporto contrattuale tra (omissis)" e (omissis), da un lato, ed (omissis)", dall'altro, è «vero», anche perché le prime due società hanno realmente pagato i contributi previdenziali ed assistenziali per i dipendenti e la terza ha realmente pagato le fatture ricevute dalle altre due.

2.3. Con il terzo motivo, si denuncia vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., avendo riguardo al travisamento delle prove circa la asserita assenza di magazzini di (omissis) e di (omissis) e in relazione alla ritenuta fittizietà delle prestazioni fatturate a (omissis)

Si deduce che la sentenza impugnata ha ritenuto la fittizietà delle fatture, sulla base di mere congetture, in particolare valorizzando l'elevato numero di operai e lo spostamento degli stessi tra le due società. Si evidenzia che tra il numero elevato di operai o lo spostamento di questi da una società all'altra e la natura fittizia delle prestazioni non sussiste alcun legame di derivazione logica.

2.4 Con il quarto motivo, si denuncia vizio di motivazione a norma dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., avendo riguardo al travisamento della prova per omessa valutazione delle dichiarazioni rese dal teste (omissis)

Si deduce che la sentenza impugnata è incorsa in un travisamento della prova, circa il significato attribuito alle dichiarazioni rese dal geometra (omissis) dipendente prima di (omissis) e poi di (omissis). Si rileva, in particolare, che (omissis) se ha detto che le direttive agli operai di (omissis) e di (omissis) erano impartite dai capocantieri delle ditte appaltanti, non ha però mai menzionato esplicitamente la (omissis), riferendosi, genericamente, a tutte le imprese verso le quali (omissis) ed (omissis) hanno emesso fatture e, inoltre, si è dimostrato inattendibile nella parte in cui ha riferito di conoscere le modalità di esecuzione dei lavori nei cantieri, siccome ha poi precisato di non essersi mai recato presso i cantieri medesimi, o, al più, di averlo

fatto solo in rare occasioni. Si aggiunge che i titolari delle altre ditte verso le quali (omissis) ed (omissis) hanno emesso fatture sono stati assolti.

2.5. Con il quinto motivo, si denuncia vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., avendo riguardo alla contraddittorietà con le statuizioni di assoluzione nei confronti di altri imputati emesse dal Tribunale di Brescia nella sentenza di primo grado.

Si rappresenta che gli altri imputati, in seguito all'esito del primo grado, sono stati assolti dalla medesima accusa formulata al ricorrente in relazione a fatture emesse, tra le altre, proprio da (omissis) e da (omissis) ', poiché la natura fittizia delle prestazioni rese da quest'ultime non è stata accertata con sufficiente grado di certezza; si segnala, in particolare, che, secondo la sentenza di primo grado, «non può escludersi l'esistenza di parte delle prestazioni fatturate, a mezzo di soggetti fittiziamente interposti». Si deduce, quindi, che la sentenza impugnata illegittimamente ha ritenuto provata, oltre ogni ragionevole dubbio, la natura fittizia delle sole prestazioni fatturate alla (omissis) in contrasto con le incertezze rilevate in relazione alle accuse a carico dei coimputati dalla sentenza di primo grado.

2.6. Con il sesto motivo, si denuncia vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., avendo riguardo al diniego delle circostanze attenuanti generiche.

Si deduce che la sentenza impugnata ha illegittimamente valorizzato: -) la durata della condotta delittuosa, trascurando la natura istantanea del reato di cui all'art. 2 d.lgs n. 74 del 2000, il quale si consuma con la presentazione della dichiarazione fiscale in cui sono indicati gli elementi passivi fittizi; -) la mancata confessione dell'imputato, senza considerare che, secondo l'indirizzo ermeneutico consolidato, la concessione delle attenuanti generiche non è incompatibile con la dichiarazione di innocenza da parte dell'imputato, quale che sia l'efficacia delle prove di reità (si citano Sez. 5, n. 32422 del 24/09/2020, Barzaghi, Rv. 279778-01 e Sez. 3, n. 50565 del 29/10/2015, Rossi, Rv. 265592-01); -) la notevole entità dell'imponibile delle fatture fittizie annotate, pari ad euro 690.906,00 per l'anno di imposta 2011, in realtà inevitabile se si considerano le grandi dimensioni delle opere realizzate dalla (omissis)

2.7. Con il settimo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento all'art. 81, secondo comma, cod. pen., a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), avendo riguardo alla determinazione del reato più grave.

Si premette che, come già denunciato con i motivi di appello, il giudice di primo grado è in corso in errore quando ha individuato il reato più grave in quello commesso nell'anno di imposta 2011, anziché in quello commesso nell'anno 2010, posto che l'importo delle fatture ritenute fittizie è minore nel

2011, siccome pari a 690.906,00 euro, rispetto al 2010, laddove era pari a 865.615,00 euro. Si deduce, quindi, che la Corte territoriale, dopo aver dichiarato prescritto il reato relativo all'anno di imposta 2010, illegittimamente ha omesso di rideterminare la pena base, limitandosi ad escludere l'aumento per la continuazione applicato per il reato erroneamente ritenuto satellite.

2.8. Con l'ottavo motivo, si denuncia vizio di motivazione a norma dell'art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., avendo riguardo al diniego della sospensione condizionale della pena.

Si deduce, in particolare, che illegittimamente è stato negato il beneficio della sospensione condizionale della pena, poiché: -) non sussiste reiterazione della condotta delittuosa, in quanto la condanna si riferisce alla sola dichiarazione del 2011, essendo stato il reato relativo all'anno di imposta 2010 dichiarato estinto per prescrizione; -) le ingenti somme non rappresentano una «evidente pulsione delinquenziale», quanto piuttosto l'inevitabile conseguenza dei costi delle grandi opere edili realizzate dalla ' (omissis) -) l'imputato non è gravato di precedenti penali o di ulteriori carichi pendenti; -) non sono state valutate le «normali» condizioni personali e familiari del ricorrente.

3. Nelle conclusioni presentate nell'interesse del ricorrente dall'avvocato (omissis) si contestano le osservazioni poste a fondamento della requisitoria di inammissibilità presentata dal Procuratore generale presso la Corte di cassazione, svolgendosi precisazioni relative agli argomenti esposti nei motivi di ricorso.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

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

2. Infondate sono le censure formulate nel primo motivo, che contestano la ritenuta configurabilità del reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 con riferimento alle imposte sui redditi, relativamente a fatture aventi ad oggetto prestazioni derivanti da contratto di somministrazione irregolare di manodopera, schermato da quello di appalto di servizi.

La questione, nel presente giudizio, è di decisivo rilievo perché, come indicato nelle imputazioni ed in entrambe le sentenze di merito, la ditta, di cui era legale rappresentante il ricorrente, ha utilizzato le fatture emesse formalmente in relazione a prestazioni derivanti da contratto di appalto di servizi ai soli fini della determinazione del reddito di impresa, ma non per effettuare



detrazioni ai fini IVA, in quanto i precisati documenti contabili erano stati emessi in regime di inversione contabile (c.d. *reverse charge*).

2.1. Ai fini dell'esame della questione, appare utile osservare, innanzitutto, che, come più volte affermato dalla giurisprudenza, fatture per operazioni inesistenti sono anche «quelle che si connettono, ad esempio, al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa)» (cfr., in particolare, Sez. 3, n. 1996 del 25/10/2007, dep. 2008, Figura, Rv. 238547-01, e Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378-01).

A fondamento di questa conclusione si muove dalla disposizione di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 74 del 2000, secondo il quale per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono quelli «emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi».

Sulla base di questa previsione normativa, precisamente, si è affermato da tempo il «principio secondo il quale oggetto della sanzione di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 2 è ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura» (così, in motivazione § 3 dei Motivi della Decisione, Sez. 3, n. 1996 del 25/10/2007, dep. 2008, Figura, Rv. 238547-01).

E, più di recente, si è ribadito e puntualizzato: «La fattura, al pari di tutti gli elementi equipollenti, deve contenere una rappresentazione veritiera di tutti gli elementi in grado di incidere su aspetti fiscalmente rilevanti, sicché assume rilevanza anche l'inesistenza giuridica, la quale si verifica ogniqualvolta la divergenza tra realtà e rappresentazione riguardi la natura della prestazione documentata in fattura (è il caso in cui l'oggetto del negozio giuridico indicato sia diverso da quello effettivamente realizzato) con ciò determinandosi una alterazione del contenuto del documento contabile» (così, in motivazione, § 3 del Considerato in Diritto, Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378-01).

2.2. Ciò posto, va rilevato che le fatture emesse con riferimento ad un appalto di servizi, il quale costituisce lo "schermo" per occultare una somministrazione irregolare di manodopera, in violazione dei divieti di cui al d.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, all'epoca vigente (oggi sostituito dal d.lgs. n. 81 del 2015), da un lato, sono qualificabili come fatture connesse al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le

parti, e, per altro verso, attengono ad una operazione implicante significative conseguenze di rilievo fiscale.

2.2.1. Non vi è dubbio, in primo luogo, che il ricorso alla figura dell'appalto di servizi al fine di occultare una somministrazione irregolare di manodopera dia luogo ad una simulazione relativa diretta a nascondere la stipulazione di un contratto affetto da nullità.

Invero, nella giurisprudenza di legittimità delle Sezioni civili, si è costantemente affermato che, pur dopo la riforma di cui al d.lgs. n. 276 del 2003, il contratto di somministrazione di manodopera irregolare, schermato da quello di appalto di servizi, incorre in nullità, che conforma anche la sorte del contratto tra lavoratore e somministratore (cfr., per tutte, Sez. 5 civ., n. 18808 del 28/07/2017, Rv. 645451-01, e Sez. 6-5 civ., n. 28953 del 12/11/2018, Rv. 651835-01).

E, anzi, proprio in ragione di tale nullità, si osserva che la società la quale si avvale del contratto di somministrazione irregolare di manodopera non ha il diritto alla detrazione dei relativi costi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (v., tra le altre, Sez. 5 civ., n. 31720 del 07/12/2018, Rv. 651778-01, e Sez. 5 civ., n. 12807 del 26/06/2020, Rv. 658043-01), e ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, o IRAP (così Sez. 5 civ., n. 7440 del 08/03/2022, Rv. 664129-01).

2.2.2. In secondo luogo, la nullità del contratto di somministrazione irregolare di manodopera determina la mancanza di certezza, nonché di determinatezza o determinabilità, dei costi dal medesimo derivanti, e, quindi, ne preclude il riconoscimento ai fini della determinazione delle imposte sui redditi.

Da un lato, infatti, i costi in contrasto con il principio di certezza o con il principio di determinatezza o determinabilità non possono essere riconosciuti ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, a norma dell'art. 109 T.U. delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. n. 917 del 1986, e successive modifiche, in particolare quella recata dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (cfr., in argomento, Sez. 5 civ., n. 11020 del 05/04/2022, Rv. 664285-01, e Sez. 5 civ., n. 24426 del 30/10/2013, Rv. 629420-01).

Dall'altro, il contratto di somministrazione irregolare di manodopera, in quanto affetto da nullità, determina costi non quantificabili e comunque diversi da quelli del contratto di appalto di servizi. A tal proposito, si consideri, ad esempio, che nella disciplina del d.lgs. n. 276 del 2003, il lavoratore impiegato mediante il ricorso allo schema negoziale vietato potrebbe agire in giudizio per la costituzione del rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore effettivo.

In linea generale, del resto, può osservarsi che la giurisprudenza civile di legittimità esclude la deducibilità di costi derivanti da contratti nulli ai fini della

determinazione delle imposte sui redditi. In particolare, infatti, si afferma che, in tema di reddito d'impresa, non è deducibile la spesa sostenuta dalla s.r.l. contribuente per i compensi agli amministratori ove invalidamente deliberata, secondo la disciplina applicabile, in sede di approvazione del bilancio, difettando in tal caso i requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità dell'ammontare del costo di cui all'art. 109 (già 75) del d.P.R. n. 917 del 1986 (così, in particolare, Sez. 5 civ., n. 21953 del 28/10/2015, Rv. 636925-01, e Sez. 6-5 civ., n. 8210 del 30/03/2017, Rv. 643637-01).

3. In parte diverse da quelle consentite in sede di legittimità, o comunque manifestamente infondate, e in parte prive di specificità sono le censure espone nel secondo, nel terzo, nel quarto e nel quinto motivo, tra loro connesse, che contestano la qualificazione dei contratti tra la ditta (omissis), di cui era legale rappresentante il ricorrente, e le ditte (omissis) e (omissis), sulla cui base sono state emesse le fatture oggetto delle imputazioni, come contratti di somministrazione irregolare di manodopera, invece che di appalto di servizi, deducendo il travisamento di prove e la contraddittorietà della decisione di condanna nei confronti del ricorrente rispetto a pronunce di assoluzione nei confronti di coimputati versanti in analoga situazione.

3.1. La nozione di "travisamento della prova", rilevante quale vizio deducibile mediante il ricorso per cassazione, risulta ormai ampiamente consolidata nell'elaborazione della giurisprudenza di legittimità.

In particolare, si afferma che, in tema di motivi di ricorso per cassazione, il vizio di "contraddittorietà processuale" (o "travisamento della prova") vede circoscritta la cognizione del giudice di legittimità alla verifica dell'esatta trasposizione nel ragionamento del giudice di merito del dato probatorio, rilevante e decisivo, per evidenziarne l'eventuale, incontrovertibile e pacifica distorsione, in termini quasi di "fotografia", neutra e a-valutativa, del "significante", ma non del "significato", atteso il persistente divieto di rilettura e di re-interpretazione nel merito dell'elemento di prova (così, per tutte, Sez. 5, n. 26455 del 09/06/2022, Dos Santos Silva Welton, Rv. 283370-01, e Sez. 5, n. 39048 del 25/09/2007, Casavola, Rv. 238215-01).

3.2. La sentenza espone analiticamente gli elementi sulla cui base ritiene che i contratti tra la ditta (omissis) da un lato, e le ditte (omissis) e (omissis), dall'altro, sono da qualificare come contratti di somministrazione irregolare di manodopera, e non, invece, come contratti di appalto di servizi.

Si premette che il ricorrente, quale legale rappresentante di (omissis) s.r.l., aveva indicato nelle dichiarazioni relative agli anni d'imposta 2010 e 2011, elementi passivi ai fini della determinazione delle imposte sui redditi,



costituiti da fatture emesse da (omissis) " e da (omissis) per un importo complessivo pari a 1.556.551,00 euro (per quanto emerge dalla lettura delle imputazioni, dette fatture si riferiscono per 865.615,00 euro al 2010 e per 690.906,00 euro al 2011).

Si precisa poi che le prestazioni fornite da (omissis) e da " (omissis) a (omissis) consistevano non in servizi, bensì nella mera fornitura di manodopera, in considerazione di molteplici elementi, documentali e testimoniali.

Quanto agli elementi documentali ed agli accertamenti di polizia giudiziaria, si richiamano: -) le clausole contrattuali concernenti le modalità di determinazione del corrispettivo, fissate in relazione alle ore di presenza in cantiere, nonché la sottoposizione del personale delle ditte subappaltatrici alle indicazioni di (omissis) " «sia per quanto riguarda l'esecuzione dei lavori che per la prevenzione degli infortuni sui cantieri»; -) il dato temporale relativo all'emissione delle fatture, siccome rilasciate con cadenza mensile, in linea con la periodicità delle buste-paga; -) la scarsissima documentazione contabile relativa alle società subappaltatrici rinvenuta dagli inquirenti; -) il continuo spostamento del personale da una società all'altra da parte delle ditte subappaltatrici.

Quanto agli elementi testimoniali, si indicano: -) le dichiarazioni di (omissis) (omissis) impiegata amministrativa presso la (omissis);r.l." dal 2010 al 2012, la quale ha affermato che questa impresa, pur avendo assunto circa quattrocento dipendenti, era priva di magazzini, di capannoni o di camion, e che ella non aveva mai registrato fatture di fornitori, né effettuato ordinativi di materiali; -) le dichiarazioni di (omissis) impiegata amministrativa presso la (omissis) tra il 2011 al 2012, la quale ha detto che tale impresa, pur avendo assunto circa duecento o trecento dipendenti, era priva di magazzini, di capannoni o di camion, e che ella non aveva mai visto attrezzature, fatture di acquisto o documentazione contabile; -) le dichiarazioni di (omissis) dipendente sia di (omissis) s.r.l.", sia di (omissis) il quale specificamente ammesso l'indisponibilità di materiali e mezzi di queste due ditte, la diretta gestione del personale esercitata dai capocantieri di (omissis) , l'assunzione di personale, da parte delle due ditte, sulla base delle segnalazioni nominative delle imprese appaltanti; -) le dichiarazioni di (omissis) direttrice dei lavori nominata da "(omissis).p.a." e " (omissis) ', ossia le ditte committenti dei lavori a "(omissis) .r.l.", la quale ha precisato che "(omissis) s.r.l." «organizzava il lavoro» e che il compito di (omissis) capocantiere per conto di (omissis) s.r.l." era quello «di controllare e anche di organizzare il lavoro, quindi di impartire esattamente quali dovevano essere le cose da realizzare e le strutture da fare. Per cui, no, c'era un controllo non dico quotidiano ma quasi».

In particolare, la sentenza impugnata puntualizza che il teste (omissis) ha asserito non solo: «noi non avevamo in carico né materiale né mezzi», ma anche: «fornivamo i dipendenti alla (omissis) e dopo venivano gestiti, nel senso c'era il loro capocantiere» (si citano le pagg. 47 e 48 del verbale di udienza del 18/11/2019). Rappresenta, inoltre, che il medesimo teste ha precisato che il cliente di turno dava alle società sub-appaltatrici i nominativi degli operai da assumere e «disponeva effettivamente di loro stessi», e che «le fatture venivano emesse per un importo indicato espressamente dal cliente (si cita la pag. 50 del verbale di udienza del 18/11/2019).

La Corte d'appello, ancora, osserva che le dichiarazioni dei testi indicati dalla difesa non hanno rilevanza dirimente ai fini di una diversa conclusione sulla effettiva natura dei rapporti intercorsi tra da "(omissis)" e (omissis) ', da un lato, e (omissis) , dall'altro. Si rappresenta, infatti, che (omissis) geometra assunto da (omissis) per coadiuvare il direttore dei lavori, pur affermando che gli operai delle ditte subappaltatrici portavano con sé strumenti di lavoro, ha fatto riferimento ad utensili semplici quali «tassellature, demolitore, cazzuola e martello», e che (omissis) capocantiere per conto di (omissis) s.r.l.", ha ammesso come tutte le più importanti dotazioni strumentali, quali ad esempio le gru e le «attrezzature di accantieramento» erano fornite dalla medesima (omissis) .

3.3. Le conclusioni della sentenza impugnata circa la qualificazione dei contratti tra la ditta (omissis) s.r.l.", da un lato, e le ditte (omissis) e (omissis)s.r.l.", dall'altro, come contratti di somministrazione irregolare di manodopera, e non come contratti di appalto di servizi, sono immuni da vizi.

Innanzitutto, deve escludersi qualunque vizio di travisamento della prova con riguardo alle dichiarazioni del teste (omissis) . Invero, la sentenza impugnata ha riportato in maniera puntuale le dichiarazioni del medesimo, anche trascrivendole testualmente nelle parti ritenute rilevanti ed indicando le pagine di verbale pertinenti. Il ricorrente, del resto, non ha allegato il verbale in questione, ma ha solo richiamato altre frasi pronunciate dal teste indicato, e contenute in altre parti del verbale. Non è evidenziata, quindi, una situazione di incontrovertibile e pacifica distorsione, in termini quasi di "fotografia", neutra e a-valutativa, del "significante", unica vicenda idonea ad integrare il vizio di travisamento della prova, bensì una critica sull'interpretazione del significato della medesima.

Ciò posto, il discorso giustificativo esposto dalla Corte d'appello si fonda su plurimi elementi convergenti e congrui rispetto alla conclusione secondo cui i contratti tra la ditta (omissis) da un lato, e le ditte (omissis) ' e



(omissis) erano, nella sostanza contratti di somministrazione irregolare di manodopera, semplicemente schermati da fittizi contratti di appalto di servizi.

D'altro canto, le critiche dirette a valorizzare l'appartenenza agli operai degli utensili da lavoro o il ruolo di *general contractor* svolto da ' (omissis) quale ragione dell'utilizzo della gru e delle strutture da cantiere di questa ditta, o, invece, a svalutare il significato indiziante dell'elevato numero dei dipendenti interessati e del loro spostamento dall'una all'altra società, non evidenziano vizi logici della sentenza impugnata, ma si confrontano solo con alcuni dei - numerosi - elementi indizianti richiamati da quest'ultima a fondamento delle sue conclusioni, e costituiscono, al più, indicazioni per una diversa valutazione delle risultanze istruttorie, operazione non consentita in sede di legittimità.

Ancora, la censura denunciante la contraddittorietà della condanna dell'imputato con l'assoluzione dei titolari di altre ditte anch'esse contraenti con (omissis) per ottenere analoghe prestazioni è priva di specificità, perché ha riguardo a rapporti con soggetti diversi, per di più evocati in termini generali, e senza dettagli significativi.

4. Manifestamente infondate sono le censure enunciate nel sesto motivo, che contestano il diniego delle circostanze attenuanti generiche, deducendo l'erroneità della valorizzazione della durata dell'attività illecita, siccome il reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è di natura istantanea, dell'assenza di confessione, in sé non dirimente, e dell'importo delle fatture fittizie, inevitabile per il tipo di lavori eseguiti.

In effetti, correttamente la sentenza impugnata ha valorizzato la durata dell'attività illecita, perché, se è vero che il reato di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è di natura istantanea, non deve però trascurarsi che lo stesso, nella specie, si è riferito a due annualità, per una delle quali è stata rilevata la prescrizione solo all'esito del giudizio di appello, e si è caratterizzato da una cospicua e duratura attività prodromica, costituita dall'utilizzo continuato di lavoratori in violazione dei divieti di legge, e dall'annotazione ripetuta e periodica in contabilità delle fatture mendaci (come evidenziato dalle sentenze di merito, e riportato in precedenza, gli accertamenti hanno evidenziato che le fatture erano rilasciate da ' (omissis) con cadenza mensile).

Inoltre, è un dato obiettivo quello concernente l'importo delle fatture fittizie.

Ancora, la mancata confessione non è indicata come elemento a carico, bensì, legittimamente, come assenza di elemento favorevolmente valutabile per il ricorrente.



5. Infondate sono le censure proposte con il settimo motivo, che contestano l'individuazione del reato più grave in quello commesso nell'anno di imposta 2011, e, conseguentemente, la mancata rideterminazione in misura più mite della pena da irrogare, deducendo che il reato dichiarato prescritto, quello relativo al 2010, si riferiva a fatture fittizie per 865.615,00 euro, mentre quello per cui è stata confermata la condanna, concernente il 2011, e per il quale è stata inflitta già in primo grado la pena di due anni di reclusione, poi confermata in appello, attiene a fatture fittizie per 690.906,00 euro.

La valutazione dei giudici di merito, per quanto opinabile, non può ritenersi manifestamente illogica, perché entrambi i fatti integrano lo stesso reato, quello di cui all'art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000, e perché la valutazione di gravità non può reputarsi rigidamente determinata dall'entità delle fatture fittizie.

6. Manifestamente infondate, infine, sono le censure esposte nell'ottavo motivo, che contestano il diniego della sospensione condizionale della pena, deducendo l'assenza di reiterazione della condotta delittuosa, attesa la dichiarazione di prescrizione del reato relativo al 2010, l'inevitabilità dei significativi importi indicati nelle fatture fittizie, data l'importanza delle opere da realizzare, l'assenza di precedenti penali o di pendenze, la "normalità" delle condizioni personali e familiari.

Innanzitutto, va ribadito il principio già enunciato nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui, in tema di sospensione condizionale della pena, il giudice può legittimamente trarre elementi di valutazione per escludere la concessione del beneficio anche da reati contestati come commessi in esecuzione del medesimo disegno criminoso, che, pur accertati, sono stati dichiarati prescritti, in quanto, con l'estinzione del reato, viene meno il rapporto penale, ma non il fatto storico che lo costituisce (Sez. 3, n. 23928 del 16/02/2021, L., Rv. 281425-01). Inoltre, l'entità delle somme indicate nelle fatture fittizie è sicuramente elemento valutabile ai fini del diniego del beneficio in discorso, siccome attinente alla gravità del reato, parametro principale per le valutazioni del giudice penale in tema di trattamento sanzionatorio, atteso quanto previsto dall'art. 133 cod. pen. (sulla dipendenza del giudizio sulla concessione della sospensione condizionale della pena dalla valutazione degli elementi indicati dall'art. 133 cod. pen., cfr., per tutte, Sez. 4, n. 34754 del 20/11/2020, Abbate, Rv. 280244-05).

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



Invero, la costituzione del rapporto processuale non determina l'estinzione del reato per prescrizione, in quanto il corso dei relativi termini è stato sospeso nel corso del giudizio di primo grado: -) dal 21 ottobre 2019 al 18 novembre 2019, per l'adesione del difensore all'astensione di categoria degli avvocati dalle udienze; -) dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020 per il rinvio di udienza fissata in tale periodo a seguito dell'emergenza pandemica da Covid-19 (cfr., in argomento, Sez. U, n. 5292 del 26/11/2020, dep. 2021, Sanna, Rv. 280432-02).

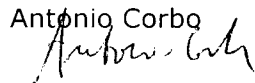
**P.Q.M.**

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

Così deciso il 28/10/2022

Il Consigliere estensore

Antonio Corbo



Il Presidente

Vito Di Nicola

