

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TERZA PENALE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CAVALLO Aldo - Presidente -

Dott. DI STASI Antonella - Consigliere -

Dott. MENGONI Enrico - Consigliere -

Dott. MACRI Ubalda - Consigliere -

Dott. RENOLDI Carlo - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

A.M., nato a (OMISSIS);

V.A., nato a (OMISSIS);

(OMISSIS) S.p.A.;

avverso la sentenza del 14/07/2016 della Corte d'appello di Brescia;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere RENOLDI Carlo;

udito il Pubblico Ministero, in persona del sostituto Procuratore generale, Dott.ssa DI NARDO Marilia, che ha concluso chiedendo la declaratoria di inammissibilità dei ricorsi proposti da A. e V. e l'annullamento, senza rinvio, della sentenza impugnata relativamente a (OMISSIS) S.p.A.;

uditi, per i ricorrenti, gli avv.ti Alessandro Mainardi (per A.), Fabio Lattanzi (per V.), Marco Schicchitano, comparso in sostituzione dell'avv. Giacomo Lombardi (per (OMISSIS) S.p.A.), i quali hanno concluso chiedendo l'accoglimento dei rispettivi ricorsi.

Svolgimento del processo

1. A.M. e V.A. erano stati tratti a giudizio davanti al Tribunale di Brescia per rispondere di una serie di delitti in materia tributaria e, nel caso del solo V., contro la pubblica amministrazione, nonché del delitto di associazione per delinquere finalizzata alla commissione di una pluralità indeterminata di violazioni finanziarie e contro la pubblica amministrazione. In particolare, secondo l'ipotesi di accusa, A. aveva costituito, organizzato e gestito un'associazione per delinquere volta alla commissione di delitti di natura fiscale, attraverso la pianificazione contabile dell'attività, la costituzione di società "cartiere" incaricate di emettere fatture per operazioni inesistenti e fungendo, le stesse, da fittizie intestatarie dei contratti di lavoro nei cantieri della società dello stesso A.; associazione strutturata su tre livelli, al vertice della quale vi sarebbe stata la (OMISSIS) S.p.A., società appaltatrice di importanti opere pubbliche, al secondo livello la società P.F.S., riconducibile ai coimputati S.M. e P.A. e, infine, al terzo livello, le società cartiere riferibili ad altri tre coimputati Sc.Da., G.S. e Ve.Ca. (tutti giudicati separatamente). All'interno di tale sodalizio, V. avrebbe poi svolto l'attività di commercialista e di consulente contabile delle società cartiere coinvolte, partecipando, attraverso la prestazione di un essenziale contributo tecnico-consultivo, al complesso meccanismo di frode fiscale costituente attuazione degli scopi sociali dell'organizzazione criminale.

1.1. Con sentenza in data 14/05/2015, pronunciata all'esito di una istruttoria dibattimentale caratterizzata da numerose testimonianze e dall'esame dei due imputati, dalla trascrizione di intercettazioni telefoniche e dalle produzioni offerte dalle varie parti processuali, nonché da un memoriale con cui A.M. aveva reso ampia confessione in relazione ai delitti contestati ai capi B) e C) della rubrica, il Tribunale di Brescia aveva affermato la responsabilità penale dello stesso A. e di V.A. in relazione a soltanto alcuni dei reati agli stessi ascritti e segnatamente: quanto al primo, in relazione ai delitti, unificati dal vincolo della continuazione, previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2, per avere indicato, nella sua qualità di amministratore della (OMISSIS) S.p.A. ed al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, nelle dichiarazioni relative agli anni di imposta 2008, 2009 e 2010, elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture e di altri documenti per operazioni inesistenti emessi dalle società e per i valori indicati in imputazione (capo B), nonché dall'art. 8 del medesimo decreto, per avere, nella stessa qualità, al fine di consentire la evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, emesso fatture per operazioni inesistenti per i valori indicati nei prospetti indicati in imputazione (capo C); e, quanto a V., in relazione ai delitti, unificati dal vincolo della continuazione, previsti dall'art. 110 c.p., D.Lgs. n. 74 del 2000, 10-quater, per avere, in concorso con numerosi coimputati, tutti giudicati separatamente, creato, in capo alle società cartiere indicate in imputazione, crediti non spettanti o inesistenti, così consentendo la loro utilizzazione D.Lgs. n. 241 del 1997, ex art. 17, in compensazione delle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali per i lavoratori dipendenti per gli anni 2008, 2009, 2010 e 2011, per i valori anch'essi indicati in imputazione (capo D), dall'art. 61 c.p., n. 2 e il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, per avere, in concorso con i menzionati G., Sc. e Ve., al fine di commettere i delitti di cui ai capi precedenti o, comunque, per conseguire l'impunità per gli stessi, distrutto o comunque occultato le scritture contabili e i documenti della società Bresco Edil S.r.l. in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari (capo I), nonché dagli artt. 110, 319 e 321 c.p., per avere, in concorso sempre con G., Sc. e Ve., promesso e quindi consegnato a Ga.Ni., pubblico ufficiale in servizio presso la Cassa Edile di Lodi, la somma di 1.500 Euro per fargli omettere un atto del suo ufficio, consistente nei controlli ispettivi presso il cantiere gestito dalle società Veca Costruzioni e Prisma Costruzioni S.r.l. (capo K). Pertanto, i due imputati erano stati condannati, A., alla pena di tre anni e di tre mesi di reclusione (con le attenuanti generiche) e, V., a quella di tre anni di reclusione, oltre a varie pene accessorie, con confisca diretta e per equivalente di una serie di beni mobili e immobili riferibili ad entrambi.

1.2. A. e V. erano stati, invece, assolti dal delitto di associazione per delinquere ad essi contestata al capo A). Ciò in quanto, secondo la valutazione del tribunale, doveva riconoscersi "un'intrinseca debolezza del quadro accusatorio circa la sussistenza della fattispecie associativa, destinata a cedere il passo a una più verosimile (e di fatto dimostrata) situazione di compravendita di servizi (illeciti) da parte delle società di terzo livello" (ovvero le cartiere) "verso una società (la (OMISSIS) S.p.A. di A.) in progressivo e profondo affanno, destinata ad essere travolta dal meccanismo stesso che le società cartiere avevano offerto come il sistema per la risoluzione delle problematiche di liquidità" (v. p. 108 della sentenza di primo grado). Significativi, a questo riguardo, erano stati ritenuti dal tribunale sia il fatto che, alla stregua delle copiose produzioni della difesa di A. e dei contenuti del suo memoriale difensivo, Sc., unitamente a G. e Ve., avesse realizzato, fin dagli anni '90, una rete di società cartiere destinate a breve vita, che iniziavano ad operare con un credito Iva conseguito mediante l'emissione di false fatture di vendita, emesse da una loro società (poi chiusa) alla nuova società; sia il fatto che tali "cartiere" operavano nel territorio lombardo a favore di vari committenti e che, alla stregua delle testimonianze "assistite" rese in sede dibattimentale, ex art. 197 - bis c.p.p., da P., Sc. e S., fosse emersa, diversamente da quanto dagli stessi riferito in sede di interrogatorio reso quando si trovavano in custodia cautelare, "l'assenza di qualsivoglia ordine proveniente dall'alto e cioè da A., il quale aveva certo illustrato", a costoro, "per sommi capi, il meccanismo dei subappalti ma non aveva certo imposto alcuna condotta", circa assunzioni o dismissioni degli operai nonché quello della costituzione delle società cartiere, limitandosi, nel caso del teste S., a illustrare, nel corso di un abboccamento, come risparmiare sui dipendenti (v. p. 107 della sentenza del tribunale).

Ritenuta l'assenza di prova circa il ruolo di vertice dell'intero 91 sodalizio svolto da A., costui era stato, inoltre, assolto dall'accusa relativa al delitto contestato al capo D) della rubrica. Secondo il Tribunale, infatti, come già osservato, il credito di imposta delle società cartiere "era preesistente all'affacciarsi di A. nel complessivo impianto delittuoso, come affermato in particolar modo da Sc.", il quale aveva riferito "di essersi offerto egli stesso all' A. come risolutore delle sue problematiche affermando di poterlo fare essendo a credito Iva" (v. p. 95 della sentenza del tribunale).

Il Tribunale aveva, inoltre, assolto le società (OMISSIS) S.p.A. e P.F.S. Costruzioni S.r.l., con la formula "perchè il fatto non sussiste", in relazione all'illecito amministrativo alle stesse contestato rispettivamente ai capi R) e S) della rubrica. Secondo la contestazione, la responsabilità dell'ente sarebbe scaturita dall'aver commesso, i loro legali rappresentanti, il delitto di associazione per delinquere di cui al capo A), nell'interesse o comunque a vantaggio della società, senza che fossero stati previamente adottati modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire delitti della specie di quello contestato al predetto capo.

2. A seguito di impugnazione del pubblico ministero e degli stessi A. e V., la Corte d'appello di Brescia, con sentenza in data 14/07/2016, emessa in parziale riforma della pronuncia di primo grado, dichiarò la responsabilità penale di A. anche per i reati allo stesso ascritti ai capi A) e D) della rubrica, con esclusione, per quanto concerne quest'ultimo delitto, delle compensazioni operate da Unicoop S.r.l. e Veca Costruzioni S.r.l., nonché di V. anche per il delitto contestato al capo A), per l'effetto rideterminando la pena, nei confronti di entrambi, rispettivamente in sei anni di reclusione e in quattro anni di reclusione. Inoltre, la Corte territoriale dichiarò le società (OMISSIS) S.p.A. e P.F.S. Costruzioni S.r.l., in persona dei rispettivi curatori fallimentari, responsabili dell'illecito amministrativo alle stesse ascritto, applicando a ciascuno dei curatori la

sanzione amministrativa pecuniaria prevista dal D.Lgs. n. 231 del 2001, artt. 24-ter e 10, per complessivi 250.000,00 Euro.

2.1. Quanto, in particolare, al delitto contestato al capo A), la Corte territoriale ritenne che fosse stata dimostrata la sussistenza di un reato associativo, realizzato attraverso un consolidato modus operandi attuato nell'ambito di una organizzazione piramidale, costituita allo scopo di realizzare un vantaggio economico per la società (OMISSIS). In particolare, secondo la Corte territoriale grazie all'utilizzo di alcune società cartiere era stato realizzato uno schema illecito, ripetuto negli anni ed articolatosi attraverso alcuni meccanismi tipici del sistema frodatario: il primo posto in essere, con la finalità di creare un ingente credito Iva a favore di (OMISSIS), mediante l'uso di false fatture di acquisto emesse nei confronti di tale società da alcune "cartiere", i cui formali amministratori e gestori di fatto avevano agito secondo le direttive di A.; il secondo consistente nell'emissione, sempre da parte di (OMISSIS), di false fatture in reverse charge nei confronti delle società cartiere, con la restituzione dell'Iva da parte di queste ultime, al netto dell'aggio del 7%, in denaro contante. Inoltre, la Corte territoriale aveva ritenuto che, in forza di un fittizio contratto di subappalto, i lavori eseguiti nei cantieri di (OMISSIS) fossero stati effettuati, in realtà, dalle società cartiere, le quali avevano preventivamente assunto la manodopera su impulso di (OMISSIS); che l'obbligo di pagare i contributi agli operai era stato trasferito, in tal modo, alle società cartiere, le quali lo avevano compensato con il credito Iva conseguito grazie ai falsi acquisti di materiali da parte di (OMISSIS) e, perciò, con emissione di fatture "ivate"; che benchè non vi fosse prova documentale, relativamente al capo C), del fatto che le fatture emesse da A. in regime di reverse charge fossero state utilizzate dalle cartiere, l'imputato era certamente responsabile del delitto di frode fiscale, essendo quest'ultimo un reato di pericolo di mera condotta; che A. doveva rispondere del fatto contestato al capo D) in quanto era stato lui a creare la società P.F.S. tramite due suoi conoscenti, S. e P., e proprio al fine di abbattere il costo della manodopera; che, ancora, era stato A. a programmare "a tavolino" il meccanismo di costituzione e di organizzazione delle società in tre livelli; che la manodopera era affidata a P.F.S. Costruzioni ma a beneficio delle esigenze di (OMISSIS); che, sempre con riferimento al capo D), le società di terzo livello compensassero i contributi per gli operai in base alle false fatture emesse da A.; che quest'ultimo aveva indirettamente rapporti con tutti i consociati, ivi compreso il commercialista delle cartiere, V., con il quale pure non erano stati documentati contatti: e ciò grazie all'intermediazione di Sc., G. e Ve.. Secondo la Corte territoriale, dunque, le circostanze riportate e le argomentazioni sviluppate relativamente ai reati-fine consentivano di ricostruire congruamente anche la consumazione del reato associativo. Secondo i giudici di appello, infatti, non era certo prospettabile, da un punto di vista logico, che A. si fosse rivolto a Sc. e G. per fronteggiare talune diffidenze del ceto bancario in ordine alle aperture di credito, come da lui sostenuto; le società utilizzate dal sistema frodatario non avrebbero avuto ragione di interfacciarsi con A., in quanto certamente le false fatturazioni tra costui e la "triade" (G., Sc. e Ve.) erano risalenti nel tempo; a detta di S. era stato A. a organizzare l'incontro tra lui e P. con G., Sc. e Ve. in base ad una strategia unitaria, desumibile da svariate intercettazioni telefoniche; il dato dichiarativo offerto da Sc. e S. dimostrava che era stato A. a proporre a S. e P. la costituzione del secondo livello per creare un diaframma tra (OMISSIS) e le cartiere: e di ciò vi era finanche il conforto delle copiose intercettazioni.

3. Avverso la sentenza d'appello hanno proposto ricorso per cassazione A.M. e V.A. a mezzo dei rispettivi difensori fiduciari. Ha, inoltre, proposto ricorso l'avv. Giacomo Lombardi per conto della (OMISSIS) S.p.A..

3.1. Muovendo dalla disamina del ricorso proposto dall'avv. Alessandro Mainardi nell'interesse di A.M., l'impugnazione si articola in sei motivi di impugnazione, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p..

3.1.1. Con il primo di essi, il ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B), C) ed E), l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 416 c.p. e art. 192 c.p.p., commi 3 e 4, nonché la manifesta illogicità della motivazione in relazione alla "omessa disamina di plurime decisive risultanze probatorie nonché al travisamento di altre ulteriori fonti di prova".

In particolare, la sentenza avrebbe omissso di confrontarsi con le osservazioni difensive svolte dall'imputato in sede di esame dibattimentale, asseritamente suffragate dalla documentazione in atti (costituita dalle visure delle società riferibili a G. Sc. e Ve., attestanti la costituzione delle cartiere sia prima che dopo i fatti per cui è processo, secondo quanto confermato dal tenente colonnello D.G. della Guardia di Finanza e, quanto alla esistenza di cartiere, dallo stesso Luogotenente Ab.), da plurime deposizioni testimoniali (in particolare di M.S. e di Mi.Fa., nonché dei testi assistiti S.M., Sc.Da. e P.A.) e dal contenuto di svariate intercettazioni telefoniche. Osservazioni difensive da cui sarebbe emerso che A.M., a fronte dell'esigenza di sostenere il rilevante apporto del credito bancario e non potendo più utilizzare le "riba" fittiziamente create da società del suo gruppo, nel 2008 aveva chiesto a Sc., G. e Ve. - i quali, da molti anni e ben prima della vicenda per cui è processo avevano ampiamente rodato e affinato il sistema delle società cartiere messe a disposizione del "mercato" - di poter emettere, a favore di alcune delle loro società, fatture in reverse charge, in modo da poter depositare presso gli istituti di credito delle "riba" a loro carico. Ed inoltre, che per poter finanziare tale artificio, si era stabilito di far emettere da altre società, comunque riferibili agli stessi Sc., G. e Ve., fatture con Iva relativa a forniture di materiali alla sua società (OMISSIS) S.p.a.; e che in questo modo, mediante il pagamento da parte di (OMISSIS) delle fatture ivate, i tre utilizzassero la provvista così conseguita per pagare le "riba". Pertanto, la Corte territoriale avrebbe errato nel ritenere che le società cartiere con cui A. si era rapportato fossero state costituite appositamente per assecondarne il progetto frodatorio nonché nell'escludere che Sc., G. e Ve. avessero offerto al mercato, in autonomia, società alle quali formalmente intestare la manodopera con la prospettiva di compensare i contributi previdenziali con il credito Iva, "già in pancia" delle nuove società cartiere e, infine, nell'assegnare alla P.F.S. di S. e P. la funzione di "secondo livello" dell'associazione, funzionale alla realizzazione di uno schermo tra la (OMISSIS) e le società cartiere in relazione all'impiego della manodopera nei cantieri edili. Circostanza, quest'ultima, esclusa dalle produzioni effettuate il 17/11/2014 e dalle testimonianze di M.S. e Mi.Fa., da cui sarebbe emerso che le società di S. e P. operavano per svariati clienti e non già soltanto per (OMISSIS), talchè la P.F.S. avrebbe fatturato per (OMISSIS), in relazione alle prestazioni d'opera di carpenteria, soltanto un quarto del suo fatturato complessivo. Sotto altro profilo, nell'affermare che la P.F.S. fosse stata costituita come società di secondo livello, la Corte territoriale avrebbe violato le disposizioni dettate dall'art. 192 c.p.p., commi 2, 3 e 4 in relazione alla valutazione delle dichiarazioni dei testi assistiti, Sc., S. e P., utilizzando meri brani delle loro deposizioni ed omissando altri passaggi significativi. In particolare, dalle dichiarazioni rese da Sc. sarebbe emerso che fosse stato quest'ultimo ad avere offerto i propri servizi ad A., sicchè non sarebbe stato quest'ultimo a ordinare la realizzazione della cartiere. Analogamente, P., pur smentendo quanto affermato in sede di interrogatorio davanti al pubblico ministero, avrebbe affermato di essere stato sempre a conoscenza del sistema per risparmiare i contributi, di sapere da tempo dell'attività cartiera di Sc., G. e Ve., sicchè erroneamente la Corte territoriale avrebbe affermato che fosse stato A. a veicolare la PFS verso le

società cartiere, tanto più che sulla scorta delle produzioni difensive effettuate il 17/11/2014 e della testimonianza di M., sarebbe risultato provato che P. e S. si fossero serviti di alcune cartiere del trio Sc., G. e Ve., già all'epoca in cui essi operavano con la cooperativa COGECA. Infine, S. avrebbe chiarito che A. gli aveva illustrato, solo per sommi capi, il meccanismo dei subappalti, senza però imporre alcuna condotta, tanto meno le assunzioni o le dimissioni degli operai o il passaggio degli stessi da una società all'altra. Dunque, nè S. e P. avrebbero attestato che i rapporti di false fatturazioni tra A. e la "triade" erano risalenti nel tempo, nè Sc. avrebbe affermato che la sua conoscenza con A. risaliva a prima del 2008 ed aveva già riguardato rapporti di illecita fatturazione; nè S. e P. avrebbero riferito che A. avesse loro indicato di costituire la P.F.S. "per creare un passaggio intermedio" tra (OMISSIS) e le cartiere.

Conclusivamente, il ricorrente rappresenta che secondo le acquisizioni istruttorie:

- i rapporti di A. con G., Sc. e Ve. fossero afferenti ai reati sub B) e C) della rubrica nei modi descritti dall'imputato e non pianificabili, ma di volta in volta determinati dall'insorgere di problematiche finanziarie da parte di A.;
- i rapporti tra PFS di S. e P. con Sc., G. e Ve. sarebbero stati autonomamente intrapresi fin dal 2006/2007 come sarebbe dimostrato dall'elenco fornitori di COGECA (società cooperativa degli stessi S. e P.), e, di volta in volta, rinnovati in base alle esigenze di manodopera di PFS;
- i rapporti di A. con G., Sc. e Ve., consistiti nello scambio fatture in reverse charge con fatture ivate a fini di ri.ba sarebbero stati ontologicamente diversi dai rapporti tra società cartiere e P.F.S.;
- il furto di 2.200.000 Euro perpetrato da G., Sc. e Ve. in danno di A.M., come da costui riferito e risultante dalle intercettazioni telefoniche del giugno - agosto 2010, sarebbe stato dimostrativo dell'inesistenza di un'organica pianificazione dei rapporti dare - avere.

3.1.2. Con il secondo motivo, la difesa di A. censura, ex art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B) ed E), l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale nonchè la mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'art. 6 CEDU. e all'art. 533 c.p.p., e art. 603 c.p.p., comma 3. La Corte territoriale avrebbe riformato la sentenza assolutoria di primo grado in ordine al reato associativo affermando la penale responsabilità eminentemente sulla base di una diversa valutazione di attendibilità delle dichiarazioni di Sc.Da., P.A. e S.M., senza procedere a nuova escussione degli stessi e, dunque, in violazione all'orientamento giurisprudenziale, da ultimo riaffermato con la sentenza Sez. Un., n. 27620 del 28/04/2016, dep. 6/07/2016, Dasgupta, secondo cui il giudice di appello non può pervenire a condanna in riforma della sentenza assolutoria di primo grado basandosi esclusivamente, o comunque in modo determinante, su una diversa valutazione delle fonti dichiarative delle quali non abbia proceduto anche d'ufficio a una rinnovata assunzione. Nel caso di specie, le anzidette dichiarazioni sarebbero state evocate dalla Corte territoriale quale elemento probatorio decisivo al fine di attribuire ad A. l'ordine di costituzione delle cartiere utilizzate, nonchè l'ordine di costituzione della società PFS - il cd. secondo livello - al fine di farne uno schermo per l'utilizzo della manodopera in nero.

3.1.3. Con il terzo motivo, il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B) ed E), l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale nonchè la mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla compartecipazione di A. al delitto previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater, ascritto, in concorso tra loro, a G., Sc. e Ve. in relazione

alla compensazione attuata dalle società cartiere tra i crediti Iva e gli importi dovuti a titolo di ritenute previdenziali.

3.1.4. Con il quarto motivo, il ricorrente si duole, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B) ed E), dell'inosservanza o erronea applicazione della legge penale nonché della mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla configurabilità del delitto previsto dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8, e contestato al capo C). Secondo la tesi difensiva, non essendo stata dimostrata l'effettiva emissione delle fatture in reverse charge da parte della (OMISSIS) S.p.A., nè l'effettiva utilizzazione delle stesse, da parte delle società "cartiere", al fine di evadere le imposte sui redditi, il delitto non avrebbe potuto essere integrato, tanto più che la sentenza non avrebbe vagliato le giustificazioni addotte da A. in ordine al fatto che le fatture sarebbero state emesse unicamente per emettere, a loro volta, delle ricevute bancarie da scontare presso gli istituti di credito.

3.1.5. Con il quinto motivo, la difesa di A. denuncia, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B) ed E), l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale in relazione agli artt. 81 cpv., 132 e 133 c.p., nonché la mancanza della motivazione in relazione alla mancata esplicitazione delle ragioni per le quali, una volta determinata la pena base per il più grave delitto di cui al capo A), l'aumento in relazione ai delitti contestati ai capi B), C) e D) sia stato determinato in misura pari a un anno di reclusione per ciascuno di essi.

3.1.6. Con il sesto motivo, il ricorrente censura, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B), l'inosservanza o erronea applicazione della legge processuale penale in relazione all'art. 523 c.p.p., art. 525 c.p.p., comma 1 e art. 544 c.p.p., con conseguente nullità della sentenza ai sensi dell'art. 178 del codice di rito. Il dispositivo della sentenza impugnata reciterebbe non la data della sua lettura, ovvero il 14/07/2016, corrispondente all'udienza di rinvio per eventuali repliche delle parti, in realtà mai formulate; quanto quella, ad essa anteriore, del 12/07/2016. Pertanto, non essendo mai stata avviata la procedura per correzione dell'errore materiale, si deduce che la deliberazione sia avvenuta prima dell'udienza per eventuali repliche e della formale chiusura del dibattimento, con conseguente violazione delle regole processuali e nullità della pronuncia.

3.2. Venendo, quindi, al ricorso proposto dagli avv.ti Fabio Lattanzi e Luigi Giugliano nell'interesse di V.A., l'impugnazione si articola in sei distinti motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. c.p.p..

3.2.1. Con il primo di essi, il ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B) ed E), l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 416 c.p., nonché la mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'art. 125 c.p.p., comma 3. Sotto un primo profilo, la sentenza impugnata avrebbe erroneamente affermato l'esistenza di una associazione per delinquere a partire dal dato, invero, non concludente, relativo all'esistenza di una struttura societaria, senza che però sia stata dimostrata l'esistenza di un vincolo associativo stabile e di un programma criminoso. Sotto altro profilo, i giudici di appello avrebbero errato nell'affermare che fosse stata dimostrata la partecipazione di V. al sodalizio, apoditticamente rinvenuta nella asserita necessità che la presunta associazione disponesse di figure professionali in grado di muoversi consapevolmente in ambito fiscale. La sentenza, infine, sarebbe illogica laddove avrebbe ritenuto ininfluenza la circostanza che A., indicato come il dominus del sodalizio, nell'ambito del quale sarebbe stato necessario realizzare una gestione contabile accentrata, non conoscesse e non avesse avuto alcun contatto con lo stesso V., ovvero con il soggetto al quale sarebbe stata affidata l'intera gestione contabile delle cartiere.

3.2.2 Con il secondo motivo, la difesa di V. censura, ex art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B) ed E), c l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale in relazione al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater, contestato al capo D) della rubrica, nonchè la mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'art. 125 c.p.p., comma 3. La sentenza di secondo grado, infatti, avrebbe omissis di rispondere alle doglianze con le quali, nell'atto di appello, era stato dedotto che nel capo D) dell'imputazione non fossero state indicate le fatture relative alle operazioni asseritamente inesistenti, nè le società che le avrebbero emesse; e con le quali era stato opinato che le operazioni inesistenti contestate al capo D), che secondo l'ipotesi accusatoria sarebbero state utilizzate in compensazione, sarebbero state, in realtà, esenti da Iva e, come tali, idonee allo scopo. Inoltre, in relazione alla mancata dimostrazione della consapevolezza di V. dell'attività di illecita compensazione, la sentenza avrebbe illogicamente tratto argomento a favore della piena conoscenza dell'attività illecita dal fatto che il commercialista si interfacciava con i gestori di fatto delle cartiere e come, in presenza di palesi indizi di anomalia delle società in questione, egli dovesse certamente avvedersi della loro "operatività solo fittizia".

3.2.3. Con il terzo motivo, il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1 lett. E), la mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'art. 125 c.p.p., comma 3, in relazione all'affermazione di responsabilità di V. per il delitto di distruzione o occultamento delle scritture contabili, non avendo la Corte territoriale adeguatamente valorizzato alcuni elementi di fatto pacificamente provati nel corso del dibattimento: la circostanza che fosse stata depositata la quietanza relativa alla consegna a Pr., da parte di V., dei documenti contabili; che la non operatività della Bresco era dovuta al recente trasferimento della sede; che la posta della società veniva ritirata non da V. ma dalle sue impiegate, su richiesta di quelle della Bresco; che le intercettazioni tra Forlani e G. avrebbero dimostrato che V. fosse convinto dell'avvenuto allagamento dei locali in cui era custodita la documentazione contabile.

3.2.4. Con il quarto motivo, la difesa di V. si duole, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B) ed E), dell'inosservanza o erronea applicazione della legge penale in relazione agli artt. 319 e 321 c.p. nonchè della mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'art. 125 c.p.p., comma 3. I giudici di appello non avrebbero dimostrato il coinvolgimento di V. nella dazione della somma al funzionario corrotto, Ga.Ni., che sarebbe stata ordita a sua insaputa dai coimputati Ve. e Sc., come emergerebbe da una intercettazione telefonica tra i due. La circostanza che l'incontro con Ga., nel corso del quale aveva avuto luogo la dazione della somma, fosse avvenuto nello studio di V. non ne proverebbe la compartecipazione illecita, tenuto conto del fatto che lo stesso V. prestava la propria opera professionale a favore delle società controllate e che, quindi, l'incontro nel suo studio, ove era disponibile la documentazione utile al controllo, sarebbe stato del tutto giustificato.

3.2.5. Con il quinto motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. E), la mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'art. 125 c.p.p., comma 3, sotto il profilo del mancato riconoscimento delle attenuanti generiche, che la sentenza avrebbe apoditticamente giustificato con la "evidente gravità del comportamento tenuto", senza considerare gli elementi a favore evidenziati dalla difesa, quali la corretta condotta professionale svolta per molti anni, la sua irreprensibile condotta di vita, il leale comportamento processuale.

3.2.6. Con il sesto motivo, la difesa di V. lamenta, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. B) ed E), l'inosservanza o erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 322 - ter c.p.p., nonchè la mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in relazione all'art. 125 c.p.p., comma 3. Sotto un primo aspetto, si rileva come la Corte territoriale non abbia risposto

alla questione, posta in sede di appello, relativa alla necessità di scomputare alcune somme (quali quella relativa ai crediti oggetto di indebita compensazione di alcune società che V. non aveva assistito professionalmente, nonché quella detratta dalla Edil Com S.r.l., che non sarebbe mai stata cliente dell'imputato). Sotto altro profilo, si osserva come i giudici di appello abbiano erroneamente ritenuto che il bene sottoposto a confisca, pur formalmente intestato alla moglie dell'imputato, fosse in realtà appartenente a quest'ultimo. In particolare, la sentenza impugnata non avrebbe risposto alle censure svolte in appello circa l'acquisto dell'immobile con i fondi presenti su un conto corrente bancario intestato alla donna e alimentato da prestiti e donazioni di amici e parenti, nonché utilizzando somme che le sarebbero state fornite dal marito, il quale le avrebbe, in realtà, restituito quanto in precedenza ella gli avrebbe dato in prestito.

3.3. Con atto depositato in data 26/11/2016 ha proposto per cassazione anche l'avv. Giacomo Lombardi in nome e per conto della (OMISSIS) S.p.A., il quale, dopo avere sunteggiato i punti principali della presente vicenda processuale, ha dedotto due distinti motivi di impugnazione.

3.3.1. Con il primo di essi, il ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. c), l'inosservanza di norme processuali stabilite a pena di nullità in relazione al D.Lgs. n. 231 del 2001, artt. 39, 40, 41, 42, 43, 56 e 59, art. 178 c.p.p., comma 1, lett. c), art. 185 c.p.p., atteso che l'illecito amministrativo da cui è conseguita l'adozione del sequestro preventivo e l'irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria non sarebbe mai stato notificato al Dott. Mo., liquidatore e legale rappresentante della (OMISSIS) S.p.A., mai indagato e quindi in situazione di non incompatibilità a ricevere la contestazione dell'illecito, secondo quanto ritualmente e tempestivamente eccepito fin davanti al giudice dell'udienza preliminare (e, successivamente, al tribunale e alla stessa Corte di appello). Secondo la difesa, infatti, la società, pur dopo il fallimento, conserverebbe la sua soggettività e la conseguente legittimazione processuale in relazione ai profili cautelari e sanzionatori, secondo quanto desumibile dal D.Lgs. n. 231 del 2001, art. 39.

Su tali basi, il primo motivo di ricorso invoca l'annullamento della sentenza in relazione sia alla disposta condanna alla menzionata sanzione pecuniaria, sia al sequestro preventivo.

3.3.2. Con il secondo motivo, il ricorrente censura, ai sensi dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), l'inosservanza e l'erronea applicazione della legge penale in relazione al D.Lgs. n. 231 del 2001, artt. 24 - ter, 69, 39, 40, 41, 42, 43, 56 e 59 art. 322 - ter c.p., atteso che l'illecito amministrativo sarebbe prescritto, che in base al D.Lgs. n. 231 del 2001 non potrebbe configurarsi alcuna responsabilità amministrativa dell'ente nel caso di reato associativo finalizzato alla commissione di reati tributari.

4. Con successivo motivo aggiunto, la difesa di A. ha dedotto la nullità della sentenza ex art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), c) ed e), in relazione all'art. 322 - ter c.p. e art. 321 c.p.p., avendo la Corte di appello respinto la richiesta di revoca della confisca per equivalente dei beni mobili e immobili nonché dei valori mobiliari e delle quote societarie oggetto di sequestro preventivo, sul presupposto che, vigendo il principio di solidarietà dei correi fosse legittima la confisca per equivalente del profitto sull'ammontare complessivo del danno tributario al netto delle somme nel frattempo riscosse dall'Agenzia delle Entrate sul patrimonio di A. oltre che su quello del coimputato V..

Invero, dalla documentazione depositata davanti al Tribunale sarebbe emerso che con polizze fideiussorie, da lui garantite personalmente fino a 15 milioni di euro, l'Erario avesse già riscosso la cifra di 9.282.240,51 di Euro, apprestandosi a riscuotere il restante ammontare della fideiussione

per circa 15 milioni di euro complessivi, di talchè doveva ritenersi l'evidente sproporzione tra il valore dei beni attinti dalla confisca rispetto al profitto illecito asseritamente attribuito ad A. Erroneamente la Corte territoriale avrebbe ritenuto che A. fosse soggetto al principio di solidarietà relativamente al profitto conseguito da altri soggetti coimputati per diversi fatti di reato, risultando inconsistente l'ipotesi delittuosa di cui all'art. 416 c.p. e perciò della possibile solidarietà tra correi. Ed invero il profitto illecito attribuito al ricorrente sarebbe risultato essere pari a 11.341.277,00 euro, come indicato dalla stessa sentenza impugnata e A. avrebbe già corrisposto 9.282.240,51 Euro; circostanza che la Corte territoriale avrebbe, però, ommesso di considerare, senza effettuare alcuna comparazione tra il valore dei beni assoggettati alla misura ablativa e quello ancora dovuto all'Erario, pur risultando facilmente riscontrabile dagli atti del processo la sproporzione tra il valore dei beni in sequestro e la somma capitale di imposta evasa ancora dovuta. Per consolidata giurisprudenza la Corte territoriale avrebbe dovuto motivare circa la sproporzione tra beni in sequestro e il profitto dei reati non ancora soddisfatti, ma la Corte si sarebbe sottratta a tale incombenza non avendo formulato alcuna valutazione circa il valore dei beni a suo tempo sequestrati ad A. rispetto al danno erariale da risarcire, pur risultando chiaramente la necessità di effettuare tale verifica.

5. In data 26/09/2017, la difesa di (OMISSIS) S.p.A. ha depositato motivi nuovi, con i quali ha dedotto la prescrizione dell'illecito amministrativo, atteso che il sistema di contestazione del medesimo, così come il regime prescrizionale, sarebbero quelli del diritto civile; sicchè la contestazione avrebbe dovuto essere portata a conoscenza del dott. Mo., liquidatore della società e non del curatore fallimentare della società fallita. Nè avrebbe rilevanza il fatto che il D.Lgs. n. 231 del 2001, art. 43, comma 2, consideri valida la notifica e la conoscenza dell'incolpazione al legale rappresentante della società ancorchè imputato e quindi incompatibile, considerato che, nella specie, il legale rappresentante sarebbe stato il citato dott. Mo..

Pertanto e conclusivamente, considerato che la contestazione del reato è stata compiuta fino al 2011 e che quella dell'illecito amministrativo non sarebbe stata ritualmente svolta, quest'ultimo sarebbe ormai prescritto. In ogni caso, la conoscenza fattuale del procedimento da parte del ricorrente, sarebbe comunque successiva al decorso del termine prescrizionale, considerato che la contestazione del reato associativo, riferita a tutto l'anno 2011, sarebbe stata in realtà eccedente rispetto ai fatti, essendo i reati-scopo pacificamente antecedenti.

Motivi della decisione

1. I ricorsi proposti da A.M. e da V.A. sono fondati solo parzialmente e, pertanto, devono essere accolti per quanto di ragione.

2. Partendo dall'analisi dei motivi di impugnazione proposti nell'interesse di A., deve innanzitutto rilevarsi la manifesta infondatezza del sesto motivo, con il quale il ricorrente deduce la nullità della sentenza impugnata, il cui dispositivo recherebbe non la data della sua lettura pubblica, ovvero il 14/07/2016, quanto piuttosto quella, ad essa anteriore, del 12/07/2016; ciò che dimostrerebbe il fatto che la deliberazione sia avvenuta prima dell'udienza destinata a eventuali repliche e della formale chiusura del dibattimento.

La tesi difensiva, infatti, prova troppo, non potendo assumersi dagli elementi appena riportati un indice univoco della avvenuta deliberazione della decisione prima della formale chiusura dell'istruttoria dibattimentale. Molto più probabile, infatti, è che vi sia stato un mero errore materiale nella indicazione della data in questione. E la circostanza che non vi sia stata,