

(...)

Svolgimento del processo

1. Con la sentenza impugnata, la Corte d'Appello di Milano ha parzialmente riformato la sentenza del Tribunale di Milano del 5.4.12, dichiarando estinti per prescrizione i delitti di associazione a delinquere e bancarotta preferenziale e così rideterminando le pena a carico di V.G., S. G. e M.C. in ordine alle residue condotte criminose loro contestate.

1.1. V. e S., unitamente ad altri imputati la cui posizione è stata separatamente definita, sono accusati di avere fatto parte di una associazione a delinquere volta alla consumazione di "truffe carosello" nel campo del commercio degli pneumatici, determinando anche la distrazione di ingenti somme di denaro dal patrimonio di alcune società ed il loro fallimento, per il mancato versamento dell'IVA.

1.2. Secondo la tesi d'accusa, fatta propria dai giudici di merito, gli pneumatici venivano ceduti da società con sede in Italia a società estere con sede in Paesi UE, quindi in sospensione di imposta, che li rivendevano alle società di Grasso Giuseppe che, riapplicando l'IVA (che però non versava), li faceva riavere sottocosto alle società da cui erano inizialmente partiti.

In tale contesto V., legale rappresentante della Commercial Pneus avente sede nel (OMISSIS), si interponeva fra le società nazionali fornitrici degli pneumatici e le società del G., mentre S., legale rappresentante della s.p.a. Europa 2000, rappresentava uno dei punti di partenza e di arrivo degli pneumatici.

In tale veste e con tale ruolo, i due sono stati ritenuti responsabili di avere, in concorso con il G., distratto importanti somme dal patrimonio delle società di costui: la ETD, la Elios e la Saturn, nonché di averne cagionato il fallimento attraverso il preordinato omesso versamento dell'IVA.

1.3. M., amministratore della società ungherese Santo Antonio kft, si ritiene avere svolto un ruolo analogo a quello del V. nell'ambito di un diverso "carosello" organizzato attorno alla s.r.l. Cerutti, vale a dire acquistava pneumatici in esenzione IVA da aziende italiane, li rivendeva alla Cerutti che applicava l'IVA (senza versarla) e li rivendeva sottocosto alle medesime aziende.

Anche M. è stato quindi ritenuto responsabile di bancarotta patrimoniale e di bancarotta impropria per il fallimento della s.r.l. Cerutti.

1.4. La Corte d'Appello risolve in senso sfavorevole agli imputati appellanti le questioni preliminari attinenti alla inutilizzabilità del verbale di constatazione, dell'annotazione di PG e di una sentenza

di patteggiamento non definitiva ed alla ritualità della contestazione suppletiva del reato di bancarotta impropria (inizialmente era stata contestata a V. soltanto la bancarotta patrimoniale in danno delle tre società amministrate da G., successivamente il PM ha contestato la bancarotta impropria, cioè l'averne cagionato il fallimento; si sostiene che, nelle intenzioni dell'accusa, quest'ultima imputazione avrebbe dovuto sostituire quella di bancarotta patrimoniale)

2. Propongono ricorso i difensori di fiducia dei tre imputati, formulando, in parte, identiche censure alla sentenza impugnata.

2.1. La difesa V. con il primo motivo e la difesa S. con i motivi nn. 9 e 10 deducono la violazione di norme processuali stabilite a pena di nullità o inutilizzabilità con riferimento all'acquisizione del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza di Piacenza il 2.12.05 nonché dell'annotazione di Polizia Giudiziaria redatta dalla Guardia di Finanza di Ferrara il 10.8.06.

I difensori sostengono che il processo verbale di constatazione non poteva essere ammesso al fascicolo dibattimentale, trattandosi di un atto amministrativo che rappresenta l'incipit di una attività di indagine e non certamente un atto irripetibile; in particolare, si contesta quanto affermato dalla Corte d'Appello, cioè che l'acquisizione sarebbe legittima poiché soltanto in chiusura della verifica fiscale in danno della società Fagioli (la prima società alla base del "carosello fiscale" sottoposta a verifica e i cui risultati hanno consentito alla Guardia di Finanza di individuare il tipo di frode messa in atto), sarebbe emersa la prova delle condotte penalmente rilevanti in capo ai soggetti implicati, di tal che non avrebbe avuto senso attribuire diritti di difesa non ancora attuali.

Secondo le difese, il presupposto da cui parte la Corte è errato, in quanto mentre era in corso la verifica alla società Fagioli ed in fase di compimento il verbale di verifica, la Guardia di Finanza ha compiuto indagini, su delega del PM, nei confronti di V. e S., proprio sulla scorta di quanto stava emergendo nel corso della verifica.

Illegittimamente, quindi, si è ammesso in dibattimento un atto redatto nei confronti di una persona non più coinvolta nel processo (il Fagioli che ha definito la propria posizione processuale ex art. 444 c.p.p.) al fine di utilizzarlo come prova contro altri imputati e non soltanto come dato storico, bensì anche in ordine alle valutazioni ivi contenute.

Si sostiene, infatti, che i giudici di merito hanno ampiamente fatto riferimento al contenuto del verbale di constatazione anche per quanto attiene alla ricostruzione dello schema della "truffa carosello".

Quanto all'illegittimità dell'acquisizione dell'annotazione di Polizia Giudiziaria, si sostiene che l'atto non ha rappresentato soltanto il supporto di cui si è valso l'UPG che effettuò le indagini, il luogotenente Sp., nel corso della sua deposizione, di tal che la fonte di prova rimarrebbe comunque la deposizione testimoniale di questi, ma è stato utilizzato dai giudici di merito anche con riferimento agli esempi ivi prospettati.

Per quanto attiene l'illegittimo utilizzo sia del verbale di constatazione che dell'annotazione di Polizia Giudiziaria, le difese avevano immediatamente rappresentato l'impossibilità di ricorrere alle valutazioni ed agli esempi contenuti in tali atti al fine di superare le obiezioni svolte dalle stesse difese in merito alla neutralità dei documenti acquisiti.

In sostanza, si contesta che il verbale di constatazione e l'annotazione di PG siano stati utilizzati come chiave di lettura per ricondurre all'ipotesi accusatoria dati, di per sé, non significativi.

2.2. La difesa V. con il secondo motivo deduce l'inosservanza di norme processuali stabilite a pena di nullità e la violazione dei principi dell'equo processo, in quanto l'imputato è stato condannato per concorso in bancarotta patrimoniale per distrazione dalle casse sociali delle società del G. delle somme elencate ai capi B-C- D- (principalmente l'IVA), nonostante che il PM avesse modificato l'imputazione ex art. 516 c.p.p. contestando un nuovo fatto, vale a dire il concorso nel delitto di causazione del fallimento delle società riconducibili al G. per l'effetto di operazioni dolose, intendendo con ciò sostituire l'originaria imputazione, e non avesse proceduto alla contestazione di un reato concorrente ai sensi dell'art. 517 c.p.p.

2.3. Il terzo motivo della difesa V. attiene a vizi motivazionali e a violazione di legge in quanto l'affermazione di penale responsabilità sarebbe fondata su mere presunzioni e, in difetto assoluto di prova del coinvolgimento dell'imputato, si sarebbe utilizzata la cornice, costruita attorno alle condotte del G., per dedurre una partecipazione consapevole anche del V. al meccanismo truffaldino da costui ideato.

In particolare, si evidenzia che:

- la società amministrata dal V. svolgeva una effettiva e fiorente attività di commercio di pneumatici a prescindere dal rapporto con le società del G.;
- non vi è alcuna prova che l'imputato fosse a conoscenza del fatto che il G. intendeva vendere sottocosto la merce oppure non versare l'IVA all'Erario;
- non vi è prova dell'eventuale contributo materiale o morale dell'imputato alla verifica di circostanze essenziali per il fallimento delle società del G., cioè il mancato versamento dell'IVA, le vendite sottocosto, le ingenti distrazioni effettuate da costui sui conti delle proprie società.

Si sostiene che il difetto di prova sarebbe stato colmato attraverso l'illegittimo ricorso alle valutazioni contenute nei verbali di constatazione e nell'annotazione di PG. Con particolare riguardo alla condotta sanzionata dall'art. 223 l. fall. (l'unico reato per cui, a detta della difesa, il PM ha concluso nei confronti del V., richiedendone, peraltro, l'assoluzione) si osserva che difetta l'elemento soggettivo, in termini di consapevolezza del concreto rischio di insolvenza e dalla specifica volontà di cagionare un danno ai creditori dell'imprenditore.

2.4. Si svolgono poi, nel quarto motivo di ricorso, censure sulla mancata concessione delle attenuanti generiche e sulla commisurazione della pena, anche con riferimento all'omessa indicazione degli aumenti di pena per le aggravanti.

3. La difesa S., nel primo motivo, deduce la nullità della sentenza ex art. 522 c.p.p. per inosservanza dell'art. 521 c.p.p. e la contraddittorietà della motivazione.

Si sostiene che i giudizi di merito, a fronte dell'imputazione suppletiva di causazione del fallimento per effetto di operazioni dolose, abbiano svolto argomentazioni relative al diverso reato di causazione dolosa del fallimento, così determinando una insanabile contraddizione motivazionale e pronunciando un giudizio di responsabilità per fatti diversi da quelli contestati.

3.1. Con il secondo motivo, si evidenziano contraddittorietà ed illogicità motivazionali non essendo chiaro se dall'ipotizzato "carosello fiscale" le società coinvolte ricavassero dei profitti o dissipassero il proprio patrimonio e se il dissesto fu determinato dal debito IVA o dalla vendita sottocosto.

3.2. Con il terzo motivo, si censura il giudizio di responsabilità in ordine al reato associativo, benché dichiarato estinto per prescrizione, in quanto l'aver ritenuto che V. facesse parte di tale associazione ha indotto i giudici di merito a colmare le lacune probatorie circa la partecipazione ai reati fine e l'elemento soggettivo che li caratterizza.

Secondo la difesa, i giudici avrebbero tautologicamente dedotto l'esistenza dell'associazione a delinquere dai reati scopo per poi dedurre la partecipazione ai reati scopo dall'inserimento nel presunto sodalizio criminoso.

Tali deduzioni sarebbero, oltre che inammissibili sotto il profilo logico, anche contrastanti con le risultanze processuali, visto il ristretto arco di tempo in cui la società amministrata da S. aveva avuto rapporti commerciali con due soltanto delle società facenti capo a G. (v.pag.7).

Si evidenzia poi come la società del S., ad una attenta lettura della documentazione contabile in atti, non si ponesse mai all'inizio o alla fine della filiera commerciale che, secondo l'ipotesi

accusatoria, costituiva il punto di partenza e di arrivo del "carosello fiscale", di tal che non poteva essere presunto alcun vantaggio economico in capo a detta società.

3.3. Il quarto motivo ha per oggetto il travisamento della prova con riferimento agli addebiti contestati in relazione alla società ETD; si sostiene che difetta la prova del fatto che la EDT fosse una società destinata soltanto ad assumere su di sé il debito IVA e non avesse strutture operative (una cd. cartiera), di tal che, se si parte dal presupposto che tale società, pur commettendo degli illeciti, esercitasse un'attività economica, difetta la prova della consapevolezza, da parte del V., delle eventuali operazioni illecite e, soprattutto, difetta la prova della consapevolezza dell'inevitabilità del fallimento della società interposta a seguito della realizzazione del profitto del carosello, dal momento che il fallimento era tutt'altro che inevitabile o prevedibile, visto che era stato chiesto ed ottenuto dal PM per porre fine alle attività criminali.

3.4. Il quinto motivo replica le medesime considerazioni in ordine al fallimento della Elios s.r.l., un'altra delle società del G. che, secondo l'accusa, si sarebbe interposta nel carosello al solo fine di assumere su di sé il debito IVA. In particolare, si evidenzia che la società del S. pagava regolarmente l'IVA alla Elios e non vi è prova del fatto che sapesse che la Elios non l'avrebbe versata.

3.5. Il sesto motivo attiene alla società Saturn s.r.l., l'ultima società del G. coinvolta nella vicenda, ed in questo caso si osserva che fra la Europa 2000 amministrata dal S. e la Saturn non vi furono mai operazioni commerciali di alcun tipo, di tal che appare del tutto arbitrario il giudizio di responsabilità del ricorrente in ordine ai reati contestati con riferimento al fallimento della Saturn.

3.6. Il settimo motivo verte sull'erronea applicazione dell'art. 110 c.p., art. 216, art. 223, comma 1, art. 223, comma 2, n. 2 l. fall.

La difesa precisa che S. è accusato, ed è stato ritenuto responsabile, di concorso nei fatti di bancarotta patrimoniale di cui ai capi B- C- D (rispettivamente relativi ai fallimenti EDT, Elios e Saturn) e che si tratta di concorso dell'estraneo nel reato proprio dell'amministratore (G.).

Le distrazioni sarebbero state realizzate attraverso il carosello fiscale che, a sua volta, avrebbe generato un debito IVA che ha condotto al fallimento.

Così definiti i termini dell'accusa, la difesa sostiene che:

- il contributo di tipo oggettivo alla condotta tipica del reato contestato, da parte del S., non è stato apprezzabile, in ragione dei limitati rapporti commerciali intercorsi con le prime due società e della totale assenza di transazioni con la Saturn;

- le condotte addebitate a S. attengono a fatture emesse dalle società fallite e tutte regolarmente pagate da Europa 2000, di tal che risulta che il ricorrente ha versato denaro alle società fallite e non ne ha distratto;

- non vi è prova della coscienza e volontà del S. di dare un contributo alle distrazioni commesse dal G. nè, tantomeno, dell'esistenza di un accordo in tal senso;

- se l'addebito di cui all'art. 223, comma 2, n. 2 l. fall. è stato contestato nella forma della causazione dolosa del fallimento, difetta la prova del dolo diretto rispetto al dissesto;

- se invece si ritiene essere stata contestata la diversa fattispecie di causazione del fallimento mediante operazioni dolose, non vi è comunque prova del dolo, neppure sotto forma di dolo eventuale, con riferimento all'evento del reato.

3.7. Con l'ottavo motivo si deducono vizi motivazionali con riferimento alla mancata concessione delle attenuanti generiche.

3.8. Il contenuto dei motivi n. 9 e 10 è già stato esposto; con l'undicesimo motivo si deduce l'inutilizzabilità della sentenza di patteggiamento pronunciata nei confronti di Ma.Gi.Fr. ed acquisita agli atti del dibattimento nonostante non fosse divenuta irrevocabile.

4. La difesa M. articola quattro motivi di ricorso. Con il primo motivo, deduce violazioni di legge e vizi motivazionali in relazione alle condotte contestate al ricorrente.

In particolare, la costruzione accusatoria determinerebbe un insanabile contrasto logico-giuridico in quanto per due dei reati ascritti al ricorrente, l'associazione a delinquere ed il concorso in bancarotta fraudolenta, si assume la fittizietà delle operazioni commerciali, laddove, invece, la bancarotta preferenziale, sempre contestata a M. con riferimento ai medesimi negozi, presuppone necessariamente l'effettività del debito e quindi l'esistenza di transazioni commerciali.

La Corte d'Appello avrebbe eluso l'argomento dichiarando la prescrizione del reato associativo e della bancarotta preferenziale.

4.1. Con il secondo motivo, si deducono vizi motivazionali e travisamento della prova, in quanto le emergenze dibattimentali avevano consentito di stabilire, con riferimento alle condotte addebitate a M. e a Cerutti, che la contestazione della fittizietà delle operazioni non era mai progredita oltre la mera ipotesi

investigativa, di talché su tale presupposto non poteva essere fondato il giudizio di penale responsabilità.

Sul punto, si richiama anche l'inattendibilità delle dichiarazioni rese dalla coimputata Cerutti.

4.3. Con il terzo motivo si deducono vizi motivazionali per avere, la Corte d'Appello, applicato lo schema logico impiegato nella ricostruzione dei rapporti imperniati sulle società del G. anche ai rapporti fra la società del M. e quella della Cerutti.

In ogni caso, manca la prova che il M. sapesse che la Cerutti intendeva rivendere i pneumatici sottocosto e non pagare l'IVA. 4.4. Si deducono, infine, vizi motivazionali, con riferimento al trattamento sanzionatorio ed alla mancata concessione delle attenuanti generiche.

Motivi della decisione

1. Il primo nodo da sciogliere è rappresentato dalla utilizzabilità in giudizio del processo verbale di constatazione e dell'annotazione di Polizia Giudiziaria.

La costante giurisprudenza della Corte di Cassazione ritiene che il verbale di constatazione costituisca atto irripetibile e possa essere inserito nel fascicolo del dibattimento, in quanto documenta l'attività di Polizia Giudiziaria diretta a prendere cognizione di fatti e di situazioni di rilevanza penale suscettibili di modificazione. Rientrano in tale tipo di attività le acquisizioni di fatture e i riscontri sulle merci nonché le verifiche sulla consistenza aziendale.

Sez. 3, n. 36399 del 18/05/2011 Rv. 251235.

Sez. 3, n. 1944 del 15/01/1998 Rv. 210133.

"In materia di accertamento di reati tributari il processo verbale di constatazione redatto in occasione di controlli è inseribile nel fascicolo del dibattimento nella parte in cui riproduce situazioni di fatto esistenti in un determinato momento e suscettibili di subire modifiche; così che possono essere utilizzati i riscontri documentali e contabili amministrativi quando riproducono una situazione obiettiva".

1.1. Il processo verbale di constatazione redatto in occasione di controlli in materia tributaria deve, quindi, essere inserito nel fascicolo del dibattimento in quanto atto irripetibile nella parte in cui rappresenta una situazione di fatto in un determinato momento storico, dotata di una qualsiasi rilevanza penale e suscettibile per sua natura di subire modificazioni.

L'art. 220 disp. att. c.p.p. ha la funzione di anticipare le garanzie difensive previste dal codice di rito ad attività ispettive, quali gli accertamenti della Guardia di Finanza, ove emergano indizi di reità.

Si tratta di una disciplina che non incide sulla utilizzabilità in dibattimento dell'attività di Polizia Giudiziaria che abbia il carattere dell'irripetibilità.

Per ritenere illegittimo l'operato dei giudici di merito non è, quindi, sufficiente affermare che le risultanze del p.v.c. redatto a carico di Fagioli, che ha definito la propria posizione processuale ex

art. 444 c.p.p. come tanti altri imputati nel presente giudizio, siano state utilizzate nei confronti dei ricorrenti già sospettati di avere concorso con costui in attività illecite.

E' stata una acquisizione assolutamente legittima laddove il verbale di constatazione è stato utilizzato limitatamente alle situazioni di fatto ivi rappresentate.

1.2. Diversamente da quanto sostenuto dai ricorrenti- ed è argomento che vale anche in relazione all'utilizzo processuale dell'annotazione di P.G.- il giudizio di merito non si è fondato sulle valutazioni contenute negli atti di Polizia Giudiziaria acquisiti in dibattimento.

La motivazione della sentenza di primo grado si fonda su dati fattuali estrapolati dagli atti di P.G., in termini consentiti, ed elaborati secondo uno schema logico desunto da un esame comparato di tali dati e dalle deposizioni testimoniali.

2. L'annotazione di Polizia Giudiziaria è stata legittimamente acquisita ai sensi dell'art. 499 c.p.p., comma 5 e art. 514 c.p.p., comma 2, ultimo periodo.

Quanto osservato nei ricorsi, a proposito del fatto che l'annotazione di Polizia Giudiziaria e le valutazioni in essa contenute siano state utilizzate dai giudici di merito per dare una cornice interpretativa a una congerie di dati, in realtà, non significativa, è smentito dalla lettura della motivazione della sentenza di primo grado, in cui si fa riferimento alla deposizione dei testi B. e Sc. quanto alla ricostruzione del carosello fiscale attorno alla Cerruti s.r.l. ed alla deposizione dei testi P., A. (al verbale di dichiarazioni del teste Z., deceduto), Bo., Sp. quanto al carosello fiscale attorno alle società facenti capo a G.

Le modalità con cui è stata messa in atto la truffa fiscale sono state, quindi, desunte non già dalle valutazioni espresse nei verbali di constatazione e nell'annotazione di polizia giudiziaria ma, in termini perfettamente legittimi, dalle testimonianze degli operanti e dei curatori fallimentari che hanno dato la chiave interpretativa ai dati documentali acquisiti.

3. Infondata, nei termini di seguito precisati, anche la censura relativa all'acquisizione della sentenza di applicazione della pena nei confronti di Ma.Gi.Fr., in quanto non ancora divenuta irrevocabile.

Le sentenze pronunciate in procedimenti penali diversi e non ancora divenute irrevocabili, legittimamente acquisite al fascicolo del dibattimento nel contraddittorio fra le parti, possono essere utilizzate come prova limitatamente alla esistenza della decisione e alle vicende processuali in esse rappresentate, anche se non ai fini della valutazione delle prove e della ricostruzione dei fatti oggetto di accertamento in quei procedimenti. Sez. U, n. 33748 del 12/07/2005 Rv. 231677.

3.1. Ma. rappresenta l'anello di congiunzione fra la società Europa 2000 di S. e le società del G., in tal senso la sentenza di applicazione pena pronunciata nei suoi confronti ha rappresentato un dato storico di cui la sentenza impugnata ha dato conto in termini corretti.

4. Quanto al secondo motivo del ricorso V., risulta dagli atti che il P.M. mosse una contestazione suppletiva ai sensi dell'art. 517 c.p.p. e non provvide a modificare l'imputazione ai sensi dell'art. 516 c.p.p.

Va infatti evidenziato come, nei confronti di S. e M., si fosse già provveduto a contestare il reato di cui all'art. 223, comma 2, n. 2 l. fall. in imputazioni separate, rispettivamente ai capi E-F-G per quanto riguarda S. ed al capo W per quanto riguarda M.; poiché V. si trovava nella identica posizione, evidentemente e logicamente il PM ha inteso equiparare lo stato anche da un punto di vista processuale con l'ulteriore contestazione della bancarotta impropria, aggiungendo un apposito paragrafo ai capi B-C-D.

4.1. Non ha alcun rilevanza, al fine di ritenere la correttezza dell'imputazione, che il P.M. abbia, in sede di requisitoria, privilegiato l'ipotesi di cui all'art. 223 piuttosto che quella di cui all'art. 216, ritenendo che i fatti fossero sussumibili nella prima delle due fattispecie e, comunque, chiedendo l'assoluzione.

Gli atti allegati al ricorso V. danno conto dell'opinione espressa dal P.M., peraltro in termini non del tutto chiari, ma non incidono sul dato formale, vale a dire che si trattò di una contestazione suppletiva e non già della modifica dell'imputazione (si veda sul punto quanto osservato a pag.66 della sentenza di primo grado).

4.2. La semplice lettura della sentenza di primo grado e, in particolare, dei passaggi motivazionali dedicati all'esame del testimoniale evidenziano che lunga parte del dibattimento fu dedicata all'accertamento della sistematica spoliazione delle società facenti capo al G., del resto contestata ai capi B-C-D- del decreto di citazione, così da escludere che si sia trattato di accusa ignota agli imputati o in ordine alla quali essi non abbiano potuto esercitare il diritto di difesa.

5. Tutto ciò premesso in ordine agli aspetti più strettamente processuali della vicenda, va evidenziato come la tesi d'accusa fatta propria dai giudici di merito si sviluppi nei seguenti termini: si parte da una società italiana che vende pneumatici ad una società straniera residente nell'Unione Europea, in esenzione di IVA; la società straniera rivende gli stessi pneumatici ad una società italiana che non ha alcuna struttura né svolge attività imprenditoriali effettive, cd. cartiera; la cartiera rivende i medesimi pneumatici, ad un costo inferiore, alla stessa società italiana posta

all'inizio del "carosello", incassa l'IVA ma non la versa, accumulando, nel tempo, un impressionante debito IVA nei confronti dell'Erario.

5.1. Evidentemente il soggetto importatore è destinato ad essere sistematicamente svuotato di risorse economiche, in ragione delle vendite sottocosto e dell'accumulo del debito IVA, ed è quindi votato al fallimento.

Il soggetto economico che si trova all'inizio ed alla fine del "carosello" riacquista i medesimi beni ad un prezzo inferiore e quindi è in grado di collocarli sul mercato a prezzi competitivi rispetto ai concorrenti.

Nei singoli passaggi dei beni ogni intermediario fruisce di una parte del disavanzo garantito dall'evasione dell'IVA, sia sotto il profilo del risparmio di prezzo da parte dell'acquirente finale (che è poi anche il venditore iniziale) che sotto forma di distrazione delle somme incassate da parte del soggetto importatore; i costi di tale artificiosa operazione gravano interamente sull'Erario.

Il meccanismo funziona sia se il trasferimento dei beni sia reale che fittizio; ciò che conta è che la società italiana importatrice che si assume il debito IVA sia votata all'insolvenza, cioè trattenga l'IVA senza versarla e consenta di "spalmare" i benefici sugli altri protagonisti del "carosello".

Assume valore sintomatico dell'esistenza di una frode IVA nei termini indicati la presenza di società cartiere inattive, totalmente insolventi verso l'Erario e destinate a succedere rapidamente nel tempo l'une alle altre.

5.2. Le sentenze di merito hanno individuato, con motivazione in fatto congrua ed esente da censure, le prove che le società facenti capo al G.: ETD, Elios e Saturn, fossero "cartiere" (così come la Cerruti s.r.l.).

Ciò premesso, l'unica ragione che può giustificare il passaggio degli pneumatici attraverso la società straniera (la Commercial Pneus di V. o la Santo Antonio di M.) e poi attraverso le cartiere di G. e di Cerruti è esattamente quella di porre in essere un carosello fiscale nei termini sopra enunciati.

Se si pone mente alle risultanze processuali analizzate nelle sentenze di merito, si desume con chiarezza che l'accordo fra i protagonisti del "carosello" è insito nella natura stessa delle operazioni economiche compiute.

Non è necessario ricorrere ad altri elementi di prova che dimostrino uno stabile meccanismo fraudolento destinato ad operare nel tempo: la stessa esistenza ed il succedersi nel tempo di transazioni del tipo di quelle descritte ne dà conto.

Non è, quindi, tautologico l'argomentare dei giudici di merito: prescindendo dall'esistenza o meno di una vera e propria associazione a delinquere (essendo il reato estinto per prescrizione già nel giudizio di secondo grado e non avendo rinunciato alla prescrizione alcuno dei ricorrenti), la messa in opera di un "carosello fiscale" richiede l'accordo di tutti i soggetti economici che lo formano ed è quindi la consapevolezza, in capo a tali soggetti, di agire come parte di un meccanismo teso a recuperare e ripartire i vantaggi economici derivanti dal mancato versamento dell'IVA che fonda il giudizio di colpevolezza in ordine ai reati fallimentari.

In altri termini, poiché il "carosello" si fonda sull'accumulo del debito IVA da parte della società cartiera importatrice, tutti i protagonisti ne sono necessariamente consapevoli, così come, del resto, sono consapevoli delle vendite sottocosto che la cartiera effettua in favore del soggetto economico che poi immette effettivamente i beni sul mercato.

In tal senso è infondato il terzo motivo del ricorso S.

6. Per quanto riguarda la sussistenza dei reati fallimentari, e più specificamente quello di bancarotta patrimoniale, è difficile sostenere che vi sia una sostanziale differenza fra il protagonista di una frode IVA e colui che acquisti a credito per poi disperdere i beni; in entrambi i casi vi è una frode in danno di un creditore della società, che nella prima ipotesi è l'Erario.

Nell'ipotesi di vendite sottocosto di merce acquistata a credito è stata sempre ravvisata la fattispecie di bancarotta patrimoniale per distrazione o dissipazione dei beni.

6.1. Poiché l'essenza della frode IVA è costituita dall'endemico stato di insolvenza in capo alla società importatrice, dovuto al debito IVA ed alle vendite sottocosto, l'aver concorso in tale fraudolento meccanismo determina anche i presupposti oggettivi e soggettivi che qualificano il concorso dell'extraneus nella bancarotta per distrazione.

Si veda in tal senso:

Sez. 5, n. 16579 del 24/03/2010 Rv. 246879 "In tema di concorso in bancarotta fraudolenta per distrazione, il dolo dell'extraneus nel reato proprio dell'amministratore consiste nella volontarietà della propria condotta di apporto a quella dell'intraneus, con la consapevolezza che essa determina un depauperamento del patrimonio sociale ai danni del creditore, non essendo, invece, richiesta la specifica conoscenza del dissesto della società. Ne consegue che ogni atto distrattivo assume rilievo ai sensi dell'art. 216 l. fall. in caso di fallimento, indipendentemente dalla rappresentazione di quest'ultimo, il quale non costituisce l'evento del reato che, invece, coincide con la lesione dell'interesse patrimoniale della massa, posto che se la conoscenza dello stato di decozione costituisce dato significativo della consapevolezza del terzo di arrecare danno ai creditori ciò non

significa che essa non possa ricavarsi da diversi fattori, quali la natura fittizia o l'entità dell'operazione che incide negativamente sul patrimonio della società". Sez. 5, n. 34584 del 06/05/2008 Rv. 241350.

"Ai fini del concorso nella bancarotta fraudolenta per distrazione, non è necessario il previo concerto dell'"extraneus" con l'amministratore della società fallita, essendo sufficiente il dolo generico".

6.2. La spoliazione delle società facenti capo al G. era il presupposto indispensabile perché ciascuno dei protagonisti del "carosello" avesse un guadagno e, d'altro canto, come si è detto, l'esistenza stessa dei rapporti commerciali del tipo di quelli ricostruiti fra gli imputati (e soprattutto delle cartiere gestite dal G. e tutte fallite per l'immenso debito IVA), prova il meccanismo fraudolento.

Il quadro di prova enunciato dai giudici di merito implica necessariamente la consapevolezza, in capo ai ricorrenti, della spoliazione delle cd. cartiere e, quindi, il concorso nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale.

7. Ancor più si adatta al caso in esame l'ipotesi di cui all'art. 223, comma 2, n. 2, sotto il profilo dell'avere cagionato il fallimento attraverso il ricorso ad operazioni dolose, laddove il meccanismo fraudolento sopra descritto integra certamente una pratica che viola i vincoli posti alla garanzia creditoria.

L'elemento centrale della frode IVA è rappresentato dallo stato di endemica insolvenza in capo al soggetto importatore, che subisce la costante distrazione dei fondi destinati ad assolvere gli obblighi nei confronti dell'Erario.

La distrazione può essere costituita da un effettivo dirottamento di parte del prezzo incassato dalla cessione dei beni importati ma anche dalla cessione di tali beni sottocosto, cioè a prezzi che non consentono di versare l'IVA in quanto inferiori rispetto al costo d'acquisto.

7.1. Replicando al primo motivo di ricorso della difesa S., si osserva che la contestazione riguarda l'avere causato il dissesto per effetto di operazioni dolose ed in questi termini sono anche le argomentazioni dei giudici di merito.

Per quanto prima si è detto, la norma si adatta perfettamente al caso in esame, in cui il meccanismo fraudolento teso a non versare l'IVA spalmandone i vantaggi sui protagonisti dell'accordo, costituisce certamente una pratica che viola la garanzia posta nell'interesse dei creditori.

Il tal senso e in questi termini:

Sez. 5, n. 17690 del 18/02/2010 Rv. 247314 "La fattispecie di fallimento determinato da operazioni dolose si distingue dalle ipotesi generali di bancarotta fraudolenta patrimoniale, di cui al combinato disposto dell'art. 223, comma 1, e art. 216, comma 1, n. 1), l. fall., in quanto la nozione di "operazione" postula una modalità di pregiudizio patrimoniale discendente non già direttamente dall'azione dannosa del soggetto attivo (distrazione, dissipazione, occultamento, distruzione), bensì da un fatto di maggiore complessità strutturale riscontrabile in qualsiasi iniziativa societaria implicante un procedimento o, comunque, una pluralità di atti coordinati all'esito divisato".

Sez. 5, n. 47621 del 25/09/2014 Rv. 261684.

"In tema di bancarotta fraudolenta, le operazioni dolose di cui all'art. 223, comma 2, n. 2, l. fall., attengono alla commissione di abusi di gestione o di infedeltà ai doveri imposti dalla legge all'organo amministrativo nell'esercizio della carica ricoperta, ovvero ad atti intrinsecamente pericolosi per la "salute" economico finanziaria della impresa e postulano una modalità di pregiudizio patrimoniale discendente non già direttamente dall'azione dannosa del soggetto attivo (distrazione, dissipazione, occultamento, distruzione), bensì da un fatto di maggiore complessità strutturale riscontrabile in qualsiasi iniziativa societaria implicante un procedimento o, comunque, una pluralità di atti coordinati all'esito divisato. (In applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto corretta la qualificazione di operazione dolosa data nella sentenza impugnata al protrato, esteso e sistematico inadempimento delle obbligazioni contributive, che, aumentando ingiustificatamente l'esposizione nei confronti degli enti previdenziali, rendeva prevedibile il conseguente dissesto della società)".

Sez. 5, n. 17355 del 12/03/2015 Rv. 264080.

"Integra il reato di fallimento cagionato per effetto di operazioni dolose la condotta dell'amministratore che ometta il versamento delle imposte dovute - in relazione ai profitti realizzati mediante operazioni di trading immobiliare - gravando così la società da ingenti debiti nei confronti dell'erario e successivamente proceda alla distribuzione dei predetti utili a favore dei soci, in quanto allorché l'assegnazione dell'utile avvenga senza la pre-deduzione dell'onere tributario e della conseguente penalità tributaria - che sorge al momento dell'erogazione della ricchezza - si concreta una manomissione della ricchezza sociale, trattandosi di distribuzione che eccede quanto di pertinenza dei soci".

7.2. Come correttamente sottolineato nel ricorso S., l'elemento soggettivo che caratterizza la fattispecie di causazione del fallimento per effetto di operazioni dolose è rappresentato da dolo generico, che può quindi assumere le forme del dolo eventuale.

Sez. 1, n. 7136 del 25/04/1990 Rv. 184359.

"Le ipotesi di causazione dolosa del fallimento e di fallimento determinato da operazioni dolose vanno tenute distinte e non sono assimilabili. Infatti, la causazione dolosa del fallimento, prevista dall'art. 223, primo capoverso - n. 2, della legge fallimentare, comprende due ipotesi autonome che, dal punto di vista oggettivo, non presentano sostanziali differenze, mentre da quello soggettivo vanno tenute distinte perché, nella causazione dolosa del fallimento, questo è voluto specificamente, mentre nel fallimento conseguente ad operazioni dolose, esso è solo l'effetto - dal punto di vista della causalità materiale - di una condotta volontaria, ma non intenzionalmente diretta a produrre il dissesto fallimentare, anche se il soggetto attivo dell'operazione ha accettato il rischio dello stesso. La prima fattispecie è, dunque, a dolo specifico, mentre la seconda è a dolo generico". (Conf mass n 167401; Conf mass n 167402).

Nello stesso senso: Sez.5 n.2905 del 16.12.98, dep.1999, Rv.212613; Sez.5 n.12426 del 29.11.13, dep.2014, Rv.259997; Sez. 5, n. 17690 del 18/02/2010 Rv. 247315; Sez 5, n. 11624 del 08/02/2012 Rv. 252315.

Corretto, quindi, ritenere che il fallimento delle società cartiere non fosse lo scopo che i protagonisti della frode si erano prefissi, ma non si può certamente concludere che essi non fossero consapevoli del probabile esito.

Irrilevante appare, quindi, la circostanza che il fallimento sia stato chiesto dal P.M. e non dal creditore insoddisfatto (l'Erario).

7.3. Anche in questo caso si parla di concorso dell'extraneus nel reato proprio dell'amministratore e l'elemento soggettivo è delineato in termini analoghi a quelli sopra enunciati.

Sez. 5, n. 11624 del 08/02/2012 Rv. 252315.

"In tema di bancarotta fraudolenta impropria, nell'ipotesi del fallimento cagionato per effetto di operazioni dolose, il concorso dell'"extraneus" istigatore e beneficiario delle operazioni è configurabile qualora questi risulti consapevole del rischio che le suddette operazioni determinano per le ragioni dei creditori della società, non essendo invece necessario che egli abbia voluto causare un danno ai creditori medesimi".

Sez. 5, n. 41055 del 04/07/2014 Rv. 260932.

"In tema di bancarotta fraudolenta impropria, nell'ipotesi del fallimento causato da operazioni dolose, il concorso dell'"extraneus" - istigatore e beneficiario delle operazioni - è configurabile quando questi è consapevole del rischio che le suddette operazioni determinano per le ragioni dei

creditori della società, non essendo, invece, necessario che egli abbia voluto causare un danno ai creditori medesimi.

(Fattispecie relativa a condotta dolosa consistita nella emissione di fatture per operazioni inesistenti nel quadro di attività riconducibili al sistema cosiddetto delle "truffe intracomunitarie dell'IVA", o anche "truffe carosello").

Sez. 5, n. 16388 del 23/03/2011 Rv. 250108.

"In tema di bancarotta impropria, nel caso di fallimento per effetto di operazioni dolose il dolo dell'"extraneus" consiste nella volontarietà dell'apporto alla condotta dell'autore proprio del reato nella rappresentazione dell'evento che ne consegue".

8. Neppure appare ravvisabile contraddittorietà fra il compimento di operazioni dolose che abbiano come effetto l'insolvenza e quindi il fallimento della società ed altri diversi interessi di natura personale dei protagonisti della frode, evidentemente diretti ad un arricchimento (sono in tal senso superate le censure mosse nel primo e nel secondo motivo del ricorso S.).

Sez. 1, n. 3942 del 13/12/2007 Rv. 238367.

"In tema di bancarotta fraudolenta dell'amministratore di fatto della società, poiché il fallimento non deve necessariamente e intenzionalmente essere voluto quale conseguenza della condotta, non sussiste contrasto logico tra compimento di operazioni dolose (nella specie emissione di fatture per operazioni inesistenti e false comunicazioni sociali), per effetto delle quali sia stato cagionato il fallimento e interesse alla società poi fallita, stante la diversità concettuale tra l'elemento psicologico delle predette operazioni e il rapporto causale con il fallimento stesso, ben potendo coesistere la mera consapevolezza di quest'ultimo quale possibile esito (anche) della propria condotta, e quindi l'assunzione del relativo rischio, con un soggettivo interesse ad esiti meno infausti".

8.1. La giurisprudenza ha ripetutamente affermato la possibilità di concorso fra i delitti di bancarotta patrimoniale e bancarotta impropria.

Da ultimo Sez. 5, n. 24051 del 15/05/2014 Rv. 260142.

"I reati di bancarotta fraudolenta patrimoniale e documentale (art. 216 e art. 223, comma 1, L.F.) e quello di bancarotta impropria di cui all'art. 223, comma 2, n. 2, L.F. hanno ambiti diversi: il primo postula il compimento di atti di distrazione o dissipazione di beni societari ovvero di occultamento, distruzione o tenuta di libri e scritture contabili in modo da non consentire la ricostruzione delle vicende societarie, atti tali da creare pericolo per le ragioni creditorie, a prescindere dalla circostanza che abbiano prodotto il fallimento, essendo sufficiente che questo sia

effettivamente intervenuto; il secondo concerne, invece, condotte dolose che non costituiscono distrazione o dissipazione di attività - né si risolvono in un pregiudizio per le verifiche concernenti il patrimonio sociale da operarsi tramite le scritture contabili - ma che devono porsi in nesso eziologico con il fallimento. Ne consegue che, in relazione ai suddetti reati, mentre è da escludere il concorso formale è, invece, possibile il concorso materiale qualora, oltre ad azioni ricomprese nello specifico schema della bancarotta ex art. 216 L.F., si siano verificati differenti ed autonomi comportamenti dolosi i quali - concretandosi in abuso o infedeltà nell'esercizio della carica ricoperta o in un atto intrinsecamente pericoloso per l'andamento economico finanziario della società - siano stati causa del fallimento".

9. Alla luce delle considerazioni che precedono vanno affrontati i singoli motivi di ricorso diversi da quelli di cui si è già trattato nell'esposizione generale.

9.1. Quanto al terzo motivo del ricorso V., va rilevato che l'esistenza di una florida attività di commercio di pneumatici con soggetti diversi dalle società "cartiere" facenti capo al G. non esclude che, per un limitato ambito, egli abbia comunque preso parte alla frode.

La consapevolezza di essere parte di una frode fiscale, secondo il meccanismo sopra evidenziato, è tratta dall'esistenza di stabili rapporti economici con società prive di qualunque struttura aziendale ed operanti per un lasso di tempo limitato, in rapida successione.

9.2. Quanto esposto consente di ritenere infondate anche le argomentazioni difensive relative alla -asserita- carenza di prova in ordine alla consapevolezza da parte dei ricorrenti V. e M. delle distrazioni operate da G., nell'ambito delle società ETD, Elios e Saturn, e da Cerruti nell'ambito della società anonima.

Si aggiunga che il Tribunale ha ampiamente dato conto di prove testimoniali, la cui valutazione è esente da censure, che dimostrano tale consapevolezza a prescindere dalle considerazioni di carattere logico svolte in premessa.

9.3. Il meccanismo fraudolento descritto opera a prescindere dalla effettività o fittizietà delle operazioni economiche relative agli pneumatici, di tal che sono irrilevanti le censure svolte, sul punto dalle difese.

9.4. La difesa S. ha in più punti censurato la sentenza impugnata per avere dato al ricorrente una veste che non gli compete, in quanto la società da lui amministrata non si trovava all'inizio e alla fine del "carosello" e in quanto aveva avuto rapporti limitati soltanto con due delle società del G., la ETD e la Elios, e nessun rapporto con la Saturn. A tali obiezioni la sentenza d'appello ha fornito una congrua risposta alle pagg. 18 e 19, sostenendo che la società Europa 2000 del S. agiva,

a volte, nel "carosello" con l'interposizione della Ma. Gomme s.r.l. il cui legale rappresentante ha definito la propria posizione processuale con sentenza ex art. 444 c.p.p. anche per quanto riguarda i rapporti intercorsi con la Europa 2000.

Legittimo, come si è detto in premessa, il rimando alla sentenza di patteggiamento limitatamente alla esistenza della decisione e alle vicende processuali in esse rappresentate, di tal che le censure svolte sul punto attengono al merito della vicenda e non scalfiscono una motivazione sufficiente e non contraddittoria sul punto.

Peraltro, le argomentazioni contenute nel ricorso sono di contenuto analogo a quelle svolte nell'appello e non rappresentano una critica puntuale e specifica al ragionamento della Corte d'Appello.

Appaiono, in tal senso, inattendibili anche i dati di fatto in base ai quali la difesa S. intende ridimensionare il contributo causale dato dal ricorrente alle vicende patrimoniali delle società fallite, al fine di ottenere l'esclusione o una valutazione più favorevole della responsabilità in ordine ai reati fallimentari (motivi 78).

10. Per quanto riguarda, infine, le censure relative al trattamento sanzionatorio, la Corte d'Appello fornisce adeguata replica ai corrispondenti motivi di gravame alle pagg. 27 e 28.

10.1. In replica a quanto dedotto nel ricorso V., si osserva che in tema di determinazione della pena, non sussiste l'obbligo del giudice di indicare specificamente i singoli aumenti sulla pena base, imposti dalla riconosciuta sussistenza di circostanze aggravanti, in quanto la graduazione della pena, ancorché concernente aumenti e diminuzioni correlati rispettivamente a circostanze aggravanti o attenuanti, rientra nella discrezionalità del giudice di merito, che la esercita, come per la determinazione della pena base, in aderenza ai principi enunciati dagli artt. 132 e 133 cod. pen. (Sez. 5, n. 29829 del 13/03/2015 Rv. 265141).

10.2. Quanto alla mancata concessione delle attenuanti generiche entrambi i giudici di merito hanno svolto una congrua motivazione, così come del resto nell'infliggere una pena superiore al minimo edittale, in ragione dell'intensità del dolo.

Del resto, nel motivare il diniego della concessione delle attenuanti generiche non è necessario che il giudice prenda in considerazione tutti gli elementi favorevoli o sfavorevoli dedotti dalle parti o rilevabili dagli atti, ma è sufficiente che egli faccia riferimento a quelli ritenuti decisivi o comunque rilevanti, rimanendo disattesi o superati tutti gli altri da tale valutazione. (Sez. 6, n. 34364 del 16/06/2010 Rv. 248244).

Alle osservazioni svolte dai ricorrenti in merito alla posizione non strategica da essi rivestita all'interno del "carosello", e quindi meritevole di un trattamento sanzionatorio più mite, si è già replicato nel contesto della motivazione.

P.Q.M.

rigetta i ricorsi e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 10 marzo 2016.

Depositato in Cancelleria il 10 maggio 2016.

Fallimenti e Società.it