Sentenza del 01/04/2020 n. 10916 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Imputato - Dichiarazioni - Indizianti - Art. 63, comma 2, cod. proc. pen. - Dichiarazioni rese da persona raggiunta da indizi di colpevolezza nel corso dell'assunzione di sommarie informazioni testimoniali - Inutilizzabilità 'erga omnes' - Esclusione.

Finanze e tributi - In genere - Art. 3 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - Modifiche apportate dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 - Incidenza sul rapporto di specialità reciproca intercorrente con la previsione dell'art. 2 - Esclusione - Ragioni.

Massima:

Le dichiarazioni rese da persona raggiunta da indizi di colpevolezza nel corso dell'assunzione di sommarie informazioni testimoniali e non ancora posta in condizione di esercitare i diritti della difesa non possono essere utilizzate a suo carico, ma soltanto nei confronti di terzi.

In tema di reati tributari, il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nell'art. 3, comma 3, del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come riformato dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, non ha modificato il rapporto di specialità reciproca esistente tra il reato di cui all'art. 2 e quello di cui all'art. 3 del medesimo decreto legislativo, in quanto, accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo richiede una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie, nonché l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento ed il raggiungimento della soglia di punibilità; ne consegue che il discrimine tra le due fattispecie è costituito dalle diverse modalità di documentazione dell'operazione economica, poiché alla particolare idoneità probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacità decettiva delle falsità commesse utilizzando tali documenti.

PUBBLICAZIONE

CED, Cassazione, 2020

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. La Corte d'appello di Milano, con sentenza del 9/11/2018, in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Milano del 19/10/2016, dichiarando improcedibile per difetto di querela il reato di appropriazione indebita continuata, in concorso, ascritto a (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS) al capo C), ha rideterminato la pena inflitta a (OMISSIS) in anni uno e mesi nove di reclusione per il reato commesso in concorso con (OMISSIS) giudicato separatamente - di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 (capo A), per avere indicato nelle dichiarazioni fiscali presentate dalle societa' (OMISSIS) spa, (OMISSIS) spa, (OMISSIS) S.r.l., (OMISSIS) spa, (OMISSIS) S.r.l., relative agli anni di imposta 2010, 2011, 2012 e 2013, elementi passivi fittizi, avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti, in quanto relative a prestazioni effettuate presso gli immobili di proprieta' privata di (OMISSIS) e (OMISSIS) e non presso gli immobili delle societa' di capitali firmatarie dei documenti come invece falsamente indicato nelle causali delle fatture emesse dalle societa', specificate dettagliatamente ai numeri da 1 a 22 del capo di imputazione (in (OMISSIS), fatti contestati dal (OMISSIS)), cio' al fine di evadere le imposte sui redditi e l'IVA. I fatti erano imputati a (OMISSIS) nella qualita' di presidente del Consiglio di amministrazione e quale firmataria delle dichiarazioni presentate da (OMISSIS) spa, (OMISSIS) spa e (OMISSIS) spa, in concorso con (OMISSIS), previ accordi con i coimputati (OMISSIS) e (OMISSIS), titolari dello studio Archilabo, suoi architetti di fiducia, incaricati della progettazione e della direzione dei lavori da effettuare sugli immobili ubicati in Merate, Vence, Nizza Monferrato, Anacapri, Megeve, di proprieta' (OMISSIS)/(OMISSIS), nonche' di fungere da raccordo tra la committente (OMISSIS) e i fornitori delle prestazioni, mediante l'indicazione a questi ultimi delle modalita' - soggetti, destinatari, causali - di fatturazione. La Corte ha dichiarato il reato di cui al capo A), limitatamente alla dichiarazione di imposta relativa all'anno 2009, estinto per intervenuta prescrizione.

2. La Corte di appello ha, altresi', rideterminato la pena inflitta a (OMISSIS) e (OMISSIS) in anni uno e mesi due di reclusione, nell'ambito della complessiva imputazione agli stessi ascritta al capo B), in relazione al delitto di cui agli articoli 110 e 81 c.p. e articolo 8 Decreto Legislativo n. 74 del 2000, perche', in concorso tra loro, in qualita' di titolari dello studio Archilabo- Laboratorio di architettura, e in concorso con ciascuno degli amministratori/titolari delle societa' delle ditte indicate al capo A), in tempi diversi ed in esecuzione del medesimo disegno criminoso, agendo al fine di consentire alle societa' (OMISSIS) spa, (OMISSIS) spa, (OMISSIS) S.r.l., (OMISSIS) spa, (OMISSIS) S.r.l. di evadere le imposte sui redditi e l'IVA, quali architetti di fiducia, incaricati della progettazione e della direzione dei lavori da effettuare sugli immobili ubicati in Merate, Vence, Nizza Monferrato, Anacapri, Megeve, di proprieta' di (OMISSIS) / (OMISSIS), nonche' di fungere da raccordo tra (OMISSIS), (OMISSIS) e i fornitori delle prestazioni, indicando a questi ultimi le modalita' - soggetti, destinatari, causali - emettevano e concorrevano a far emettere nei confronti delle predette societa', negli anni 2010, 2011 2012, 2013, fatture per operazioni inesistenti per gli importi indicati nel capo A) (in Milano e altri luoghi, fatti contestati dal (OMISSIS)). La Corte ha dichiarato estinto il reato per intervenuta prescrizione limitatamente alle fatture emesse dal 18/04/2009 a tutto il dicembre 2010.

3. Il Tribunale di Milano aveva ricostruito la vicenda ponendo a base delle proprie valutazioni gli esiti della verifica fiscale eseguita dal 28 febbraio 2013 presso la (OMISSIS) spa, nel corso della

quale - poi estesa alla (OMISSIS), relativa ai periodi di imposta 2008-2013 e conclusa con processo verbale di constatazione del 20 maggio 2015 - era stato rinvenuto un faldone con la dicitura "Fatture bislacche", contenente oltre cento fatture ed acquisiti i documenti rinvenuti nel computer in uso al rag. (OMISSIS), dai quali emergeva che erano state fatturate alle societa' del Gruppo (OMISSIS) ingenti spese per lavori di ristrutturazione di immobili di proprieta' esclusiva di (OMISSIS) e del di lei coniuge (OMISSIS), meccanismo che vedeva coinvolti anche i professionisti dello studio (OMISSIS). Dalla documentazione extracontabile, sia quella allegata alle fatture contenute nel faldone, che quella rinvenuta nel computer in uso al rag. (OMISSIS), emergeva che il luogo ove erano stati eseguiti i lavori era diverso dal luogo indicato nelle fatture o erano differenti le prestazioni riportate nel documento fiscale. Il meccanismo trovava conferma nelle testimonianze dei verbalizzanti e della segretaria del rag. (OMISSIS), la quale confermava la trasmissione di tali fatture per il pagamento all'ufficio fiscale interno ed al commercialista (OMISSIS), che curava la contabilita' della (OMISSIS) ai fini della predisposizione dei bilanci e delle dichiarazioni dei redditi. Il giudice di prime cure aveva ritenuto provata la riferibilita' a (OMISSIS) dal punto di vista oggettivo e soggettivo dei reati ascritti ai capi A) e C) ed aveva ritenuto del pari provata la responsabilita' dei professionisti dello studio (OMISSIS) quali concorrenti/istigatori del rilascio da parte delle diverse ditte delle fatture a fronte di operazioni inesistenti. Nella determinazione delle sanzioni aveva riconosciuto a (OMISSIS) la sussistenza della circostanza attenuante ad effetto speciale di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis, a seguito del pagamento delle imposte evase per l'ammontare di Euro 3.613.874,00.

4. La Corte di appello, dichiarato improcedibile il reato di appropriazione indebita (capo C) per mancanza di querela e dichiarati estinti alcuni reati per intervenuta prescrizione, come gia' indicato, ha condiviso la ricostruzione dei fatti come descritta nella sentenza, fornendo la propria valutazione positiva in ordine alla configurabilita' dei reati come contestati.

5. Avverso tale sentenza gli imputati hanno proposto i seguenti ricorsi per cassazione:

5.1. (OMISSIS), per il tramite dei propri difensori, Avv. (OMISSIS) e Avv. (OMISSIS), ha articolato i seguenti motivi. Con il primo motivo si eccepisce la nullita' della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera c) per erronea applicazione ed inosservanza del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 2 e 3, con conseguente incompetenza per territorio dell'Autorita' giudiziaria, considerato che tanto il Tribunale quanto la Corte d'Appello avrebbero errato nell'individuare competente territorialmente l'autorita' giudiziaria di Milano. Infatti entrambi i giudici di merito danno per condiviso e non contestato presupposto la regola che, ai sensi dell'articolo 16 c.p.p., per la determinazione della competenza territoriale deve aversi riguardo al reato di cui al capo B), ossia al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, essendo tale reato teleologicamente connesso ex articolo 12 c.p.p., lettera c) a quello di cui al capo A), dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e pertanto sia il Tribunale che la Corte di Appello hanno respinto l'eccezione di incompetenza, sollevata sin dall'inizio del procedimento dai difensori, individuando in quello di Milano il giudice competente per territorio, in tal modo errando nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme che regolano la competenza quanto ai reati tributari e comunque hanno giustificato tale scelta con motivazioni tra loro opposte. In particolare, la sentenza impugnata risulta manifestamente contraddittoria

laddove afferma di condividere le considerazioni svolte sul punto dal Tribunale, ma sviluppa poi un ragionamento del tutto opposto.

5.2. Di fatti il Tribunale aveva considerato inapplicabile il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3, - che concerne le fatture per operazioni inesistenti emesse dal medesimo soggetto e nel corso dello stesso periodo di imposta - in quanto, nel caso di specie, i soggetti emittenti sono stati molteplici e le fatture hanno riguardato periodi di imposta diversi ed invece applicabile l'articolo 18, comma 1, del medesimo decreto, in base al quale la competenza territoriale deve essere determinata avuto riguardo al luogo di compimento del reato. Tuttavia, l'errore del primo giudice e' consistito nell'avere ritenuto erroneamente sconosciuto il luogo di emissione delle fatture e pertanto nell'avere determinato la competenza secondo il criterio residuale, previsto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 1, laddove ha affermato che nel caso in cui non puo' applicarsi l'articolo 8 c.p.p. e' competente il giudice del luogo di accertamento del reato. La Corte d'Appello, di contro, pur affermando di condividere tale motivazione, ha poi sostenuto l'esatto contrario: il criterio da applicare al caso concreto sarebbe proprio il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3, ossia non gia' il luogo di accertamento del reato, indicato dal comma 1 del citato articolo, ma il luogo in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che per primo ha iscritto la notizia di reato.

5.3. A parere della difesa il luogo di commissione del reato e' facilmente individuabile, in quanto il reato Decreto Legislativo n. 74 del 2000, ex articolo 8 si consuma al momento dell'emissione o del rilascio della fattura, ovvero, in caso di pluralita' di documenti relativi al medesimo periodo, con l'emissione dell'ultimo documento. Di conseguenza, il reato commesso per primo risulta essere quello relativo alle fatture della societa' (OMISSIS) snc, con sede a Lissone (in provincia di Monza), per cui l'autorita' giudiziaria competente doveva essere individuata in quella di Monza. In subordine, laddove si ritenga applicabile al caso di specie il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3, la difesa eccepisce profili di illegittimita' costituzionale della disposizione per eccesso di delega in violazione dell'articolo 76 Cost.. Invero, la legge delega che conferiva al Governo il potere di modificare le norme in materia di competenza per i reati tributari, vincolava il legislatore delegato a tenere conto delle regole generali previste dal codice di procedura penale e a predisporre deroghe, quali il luogo di accertamento del reato, solo per il caso di impossibilita' di applicazione dei criteri generali. Il criterio del luogo di prima iscrizione nel registro della notitia criminis risulta quindi arbitrario e privo di legittimazione in quanto non previsto nella legge delega.

5.4 Con il secondo motivo di ricorso si deduce la nullita' della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera c) ed e) in relazione all'articolo 63 c.p.p., comma 2, per inutilizzabilita' delle sommarie informazioni testimoniali rese dal rag. (OMISSIS) nelle date del 23/07/2014 e dell'11/09/2014, poiche' egli in tali date, pur non risultando formalmente indagato, avrebbe dovuto essere considerato nella sostanza persona sottoposta ad indagini, considerato che gli indizi di reita' emersi a suo carico sin dal luglio 2014 erano gravi e concordanti, in quanto non solo era nota la sua carica di direttore amministrativo della (OMISSIS) spa, ma presso il suo ufficio era stato rinvenuto il faldone recante la dicitura "fatture bislacche", recanti la sua sottoscrizione, e i verbalizzanti avevano gia' esaminato le "annotazioni manuali" dalle quali era stato desunto il carattere fittizio delle stesse. Infine, le dichiarazioni da lui rese avevano, sin dal primo momento,

carattere auto-indiziante, in quanto egli si era qualificato gestore del patrimonio immobiliare del gruppo (OMISSIS), attribuendosi la paternita' dei pagamenti delle prestazioni che si assumono inesistenti.

5.5. Con la terza censura si eccepisce la nullita' della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e) per inosservanza od erronea applicazione della legge penale e mancanza, contraddittorieta' e manifesta illogicita' della motivazione, con riferimento al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 1, 2, e 3, nonche' errata qualificazione giuridica delle fatture quali fatture a fronte di operazioni inesistenti, considerato che la Corte di Appello, benche' sollecitata dalla difesa nei motivi di appello, non ha chiarito la natura oggettiva o soggettiva della fittizieta', nonostante tale distinzione risulti rilevante in quanto solo nel caso di fittizieta' oggettiva il reato di dichiarazione fraudolenta si configura in frode sia alle imposte dirette che all'IVA. Secondo la difesa nel caso di specie non si realizza alcuna fittizieta', ne' sotto il profilo soggettivo ne' sotto quello oggettivo. Circa il primo, nessuna irregolarita' puo' riscontrarsi nell'intestazione delle fatture alle societa' del gruppo (OMISSIS), in quanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono state reali ed effettive, ossia indicative di importi corrispondenti ai pagamenti realmente effettuati, e non e' stato mai affermato che i fornitori coinvolti sono soggetti fittiziamente interposti. Anche l'IVA risulta essere stata sempre regolarmente versata dalle societa' pagatrici ai soggetti che hanno effettuato la prestazione, per cui e' inesistente qualsiasi lesione dell'interesse erariale alla corretta percezione del tributo. Nonostante cio', la Corte d'appello ha ritenuto la sussistenza di fatture per operazioni soggettivamente fittizie sull'errato presupposto che il destinatario della fattura deve essere sempre il beneficiario effettivo della prestazione e non gia' chi ne effettui il pagamento, postulando una necessaria coincidenza tra la figura del beneficiario di fatto, con quella del soggetto destinatario della fattura ed omettendo di considerare che, ai fini IVA, rileva unicamente il committente della prestazione, mentre e' sostanzialmente irrilevante chi ne sia beneficiario.

5.6. Infatti ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 18 e 19, la fattura viene emessa nei confronti del soggetto che risulta contrattualmente obbligato alla controprestazione in denaro, a fronte della prestazione negoziale effettuata dal fornitore, mentre non rileva la circostanza che il contraente possa cedere a terzi i benefici che scaturiscono da tali operazioni. Nel caso di specie erano le singole societa' del gruppo (OMISSIS) ad impegnarsi contrattualmente quali committenti e di conseguenza ad eseguire la controprestazione, ossia il pagamento alle ditte fornitrici, conformemente al dettato della legge; tale circostanza rimane immutata anche nel caso in cui i contratti alla base delle fatture vengano posti in dubbio di nullita' od annullabilita', in quanto anche la prestazione indebita sul piano civilistico che sia stata comunque effettuata e' rilevante ai fini tributari. Anche sotto il profilo oggettivo le fatture risultano regolari, in quanto possono considerarsi inesistenti le fatture emesse a fronte di operazioni non effettuate realmente, in tutto o in parte, o che indicano corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, che evidenzino cioe' divergenza tra la realta' documentale e quella fattuale.

5.7. Che tale sia la ratio dell'incriminazione e' confermato dal contenuto della recente riforma intervenuta nel sistema penale tributario a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 158 del 2015, che ha riformulato il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 e 3, ridefinendo

i rapporti tra le due fattispecie attraverso la distinzione tra operazioni inesistenti rilevanti ai sensi dell'articolo 2 - consistenti in operazioni che non sono state realmente effettuate - e operazioni apparenti rilevanti ai sensi dell'articolo 3 - ossia le operazioni esistenti ma diverse da quelle rappresentate in fattura. Il Tribunale aveva ravvisato nelle fatture oggetto di imputazione un'ipotesi di inesistenza oggettiva, vista la diversita', totale o parziale, tra i costi indicati e i costi sostenuti, con cio' confondendo il concetto di inesistenza della prestazione sottostante alla fattura con quello di fittizieta' dei costi, senza individuare quali sarebbero stati allora i costi reali rispetto a quelli formalmente fatturati. Di contro la Corte d'Appello appare avere del tutto ignorato lo specifico motivo di gravame, con evidente sussistenza di un vizio di omessa motivazione.

5.8. Con il quarto motivo di ricorso si eccepisce la nullita' della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e) per inosservanza ed erronea applicazione della legge penale e mancanza di motivazione in relazione al dolo specifico di evasione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, considerato che la Corte d'Appello ha motivato quanto all'elemento soggettivo del reato in maniera assertiva, affermando la piena consapevolezza della ricorrente del sistema posto in essere all'evidente scopo evasivo, senza dare risposta al motivo d'appello con il quale la difesa forniva espressa giustificazione al "sistema" di fatturazione realizzato, dando atto che l'unico fine delle condotte contestate era quello di far gravare sulle societa' del gruppo (OMISSIS) le spese per la ristrutturazione e l'arredamento dei beni personali, esulando del tutto dagli obiettivi perseguiti quello di consentire un risparmio fiscale, circostanza che sarebbe oggettivamente dimostrata dall'irrisoria entita' del risparmio poi conseguito pari a soli 90 mila Euro l'anno in rapporto a 15-20 milioni di annualita' fiscale.

5.9. Con il quinto motivo di impugnazione si deduce la nullita' della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera e) per mancanza e manifesta illogicita' della motivazione, nonche' travisamento della prova, con riferimento alla consapevolezza della (OMISSIS) circa le modalita' di pagamento e fatturazione delle prestazioni. Sul punto la Corte d'appello si limita a fornire una motivazione asseriva ed apparente, ignorando le specifiche censure sollevate dalla difesa con l'atto di appello. In particolare, si censurava la valutazione dei giudici di prime cure circa la sussistenza dell'elemento psicologico quanto alla sussistenza di un sistema evasivo, in considerazione della carica ricoperta dalla ricorrente di rappresentante legale della societa' debitrice, e la sottoscrizione da parte della stessa della dichiarazione fiscale, quando le societa' coinvolte nella vicenda sono cinque e la (OMISSIS) e' stata firmataria della dichiarazione fiscale di sole tre societa'. Inoltre, si censuravano gli elementi di prova che la Corte Territoriale aveva posto a fondamento del giudizio di responsabilita' della ricorrente, lamentandone il manifesto travisamento e nello specifico: a) il rapporto pluridecennale di collaborazione con il (OMISSIS) e' circostanza del tutto neutra, o al massimo valorizzabile positivamente per la ricorrente, la quale, proprio in virtu' della durata della collaborazione, nutriva nei confronti del (OMISSIS) una fiducia tale da esonerare lo stesso dalla rendicontazione del proprio operato e dall'affidargli in toto la cura dei propri interessi; b) la mail del 10 settembre 2008, con la quale la (OMISSIS) indicava al (OMISSIS) di "ripristinare il solito sistema", non contiene alcuna indicazione in merito alle modalita' di fatturazione e di pagamento, ma al contrario appare piu' come una sorta di delega in bianco, che conferiva al ragioniere la piu' ampia autonomia operativa. Inoltre, come gia' evidenziato in appello, la paternita' della mali e' stata attribuita dalla teste (OMISSIS) al (OMISSIS)

e non anche alla (OMISSIS); c) la conservazione delle fatture nelle cartelle icasticamente intitolate "fatture bislacche", e ritrovate nell'ufficio del rag. (OMISSIS), in alcun modo puo' provare la consapevolezza della ricorrente, essendo frutto dell'opera del primo; d) la costante presenza della (OMISSIS), insieme al marito e ai direttori dei lavori, sui cantieri inerenti le opere di ristrutturazione immobiliare privata e' circostanza non provata e comunque neutra, non essendo conseguenza necessaria a tale presenza l'interessamento o la conoscenza delle modalita' di fatturazione o comunque la definizione degli aspetti economici o amministrativi dei lavori stessi; e) il perdurare nel tempo di tale sistema con diversi fornitori e prestatori d'opera, per il tramite dei professionisti dello studio (OMISSIS), non dimostra la consapevolezza del sistema da parte della ricorrente, ma piuttosto l'estraneita' della stessa al sistema medesimo. Invero, i lavori effettuati hanno riguardato inizialmente l'immobile di Nizza Monferrato, di proprieta' del solo (OMISSIS), e solo in seguito l'immobile di comproprieta' dei coniugi sito a Merate, lavori attivati per iniziativa del (OMISSIS) e del (OMISSIS). Tutte queste circostanze, oggetto di specifici motivi di appello, sono state trascurate dalla Corte d'Appello, che avrebbe dovuto considerare, a conferma della responsabilita' dei soli (OMISSIS) e (OMISSIS), la definizione delle rispettive posizioni processuali con sentenza ex articolo 444 c.p.p..

5.10. Con l'ultimo motivo di ricorso si eccepisce la nullita' della sentenza ex articolo 606 c.p.p., lettera b) ed e) per inosservanza della legge penale e mancanza di motivazione in relazione agli articoli 132 e 133 e 62-bis c.p., considerato che la dosimetria della pena inflitta, in misura superiore ai minimi edittali, non e' corroborata da idonea motivazione, ne' proporzionata all'entita' del fatto ed inoltre risulta mancare la motivazione in ordine al rigetto delle circostanze attenuanti generiche. Quanto al primo aspetto, si era evidenziato con le censure di appello che la determinazione della pena e' stata erroneamente effettuata tenendo in considerazione l'importo complessivamente evaso da tutte le societa' del gruppo ed in tutte le annualita' d'imposta, anziche' considerando la sola evasione di imposta realizzata con il reato contestato alla ricorrente, ossia la dichiarazione fraudolenta della societa' (OMISSIS) spa nel 2009. Circa le circostanze attenuanti generiche, la difesa aveva elencato nell'atto di appello tutta una serie di attivita' sociali e culturali realizzate dalla ricorrente, dimostrative di una personalita' tutt'altro che negativa, ma anche tale censura e' rimasta senza congrua risposta.

6.1 (OMISSIS) e (OMISSIS), per il tramite del proprio difensore fiduciario Avv. (OMISSIS) del foro di Milano, hanno proposto ricorso per cassazione, articolato nei motivi di seguito sintetizzati. Con il primo motivo si lamenta la nullita' della sentenza impugnata ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c) ed e) per inosservanza dell'articolo 419 c.p.p., comma 1, in relazione al decreto di fissazione dell'udienza preliminare del 22 ottobre 2015, considerato che, come gia' eccepito tempestivamente all'udienza preliminare e nelle altre fasi del processo, nel decreto notificato agli imputati non erano contenuti gli avvertimenti, ex articoli 420-bis, 420-ter, 420-quater e 420-quinquies c.p.p., lacuna sanzionabile con la nullita' ex articolo 179 c.p.p., comma 1, lettera c).

6.2. Con il secondo motivo si deduce la nullita' ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c) per inosservanza dell'articolo 429 c.p.p., comma 1, lettera f) dell'ordinanza che ha rigettato la predetta eccezione con riferimento alla nullita' del decreto che ha disposto il giudizio, considerato che lo stesso conteneva l'avviso "che l'imputato non comparendo sara' giudicato in assenza", nonostante l'articolo 429 c.p.p., comma 1, lettera f) preveda che sia incluso

l'avvertimento che la conseguenza della mancata comparizione e' che "si procedera' in contumacia";

6.3. Con il terzo motivo di ricorso si eccepisce la nullita' della sentenza impugnata ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e) per mancanza di motivazione con riferimento alla nullita' dell'ordinanza del Tribunale di Milano del 17 giugno 2016, che aveva deciso in merito alla questione di legittimita' costituzionale dell'articolo 429 c.p.p., comma 1, lettera f), sollevata dalla difesa in sede di questioni preliminari, considerato che la Corte Territoriale ha omesso di motivare in relazione al motivo di appello sollevato dalla difesa con il quale si lamentava l'eccesso di potere manifestato dal Tribunale di Milano nell'ordinanza citata, avendo tale giudice ritenuto possibile una "interpretazione costituzionalmente orientata" dell'articolo 429 c.p.p., comma 1, lettera f), quando invece, secondo la difesa, la questione continua ad essere non manifestamente infondata e pertanto va rimessa ai giudici costituzionali. In particolare, la difesa sostiene che la disposizione di cui all'articolo 429 c.p.p., comma 1, lettera f), anziche' essere garantista nei confronti dell'imputato, risulta decettiva e ingannatoria, facendo espresso riferimento all'ormai eliminato istituto della contumacia, e quindi inducendo l'imputato a ritenere che, non partecipando al processo, ricevera' la notifica dell'estratto contumaciale, con conseguente conoscibilita' della sentenza.

6.4 Con la quarta censura proposta si deduce la nullita' della sentenza impugnata, ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera c), per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3 e articolo 8, comma 2 nonche' degli articoli 8 e 16 c.p.p. in relazione alla ritenuta competenza territoriale dell'autorita' giudiziaria di Milano, considerato che la motivazione dei giudici di secondo grado risulta manifestamente contraddittoria sul punto, in quanto dapprima e' stato affermato di condividere il giudizio espresso dal Tribunale di Milano, ma nel prosieguo si sostiene la tesi dell'applicabilita' dell'articolo 18, comma 3, del citato D.Lgs., invece espressamente esclusa dal Tribunale di Milano. Invero, quest'ultimo aveva correttamente sottolineato come tale norma e' applicabile nel solo caso in cui le fatture per operazioni inesistenti siano state emesse da parte del medesimo soggetto e siano riferibili al medesimo periodo di imposta, mentre negli altri casi, ossia quando le fatture per operazioni inesistenti sono emesse da una pluralita' di soggetti, ed in relazione ad una pluralita' di anni di imposta - come nel caso di specie - non si applica la disposizione specifica di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18 comma 3, ma va fatto riferimento alle regole generali di cui agli articoli 8 e 16 c.p.p., secondo le quali e' competente l'autorita' del luogo di accertamento del reato. Essendo il reato piu' grave quello di cui al capo B), ed il primo reato quello relativo all'emissione della fattura da parte di societa' avente sede a Lissone (MB), il giudice competente andava individuato nel Tribunale di Monza.

6.5. Con il quinto motivo di ricorso, si eccepisce la nullita' della sentenza impugnata, ex articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera c) ed e), per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, in quanto i giudici hanno ritenuto le fatture emesse oggettivamente inesistenti, considerando qualsiasi difformita' tra la realta' fattuale e quanto risulta dai documenti fiscali, mentre le fatture oggetto di contestazione non possono considerarsi riconducibili a nessuna delle ipotesi di inesistenza, nozione introdotta dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, comma 1, lettera a), come interpretato dalla giurisprudenza di legittimita'. La difesa sostiene che

nel caso di specie non puo' parlarsi ne' di inesistenza oggettiva, ossia di inesistenza materiale della prestazione, ne' di "inesistenza giuridica" che si verifica ogni qualvolta la prestazione, pur naturalisticamente esistente, abbia una natura giuridica diversa da quella descritta nella causale e sia strutturalmente diversa da essa, tanto da essere soggetta a disciplina differente. Nel caso di specie l'unica difformita' rispetto alla descrizione contenuta nelle fatture e' il luogo di effettuazione della prestazione, ovvero l'immobile oggetto dell'intervento, differenza non in grado di portare all'affermazione ne' di una inesistenza materiale, ne' di una inesistenza giuridica. Ne' si puo' parlare di inesistenza soggettiva, in quanto le fatture erano emesse nei confronti di chi poi provvedeva al pagamento, essendo invero irrilevante ai fini fiscali che le prestazioni sottese alle fatture siano destinate a beneficio di un terzo. Inoltre, a seguito dell'intervento riformatore operato con il Decreto Legislativo n. 158 del 2015, sono stati eliminati dall'ambito di rilevanza penale i costi dei quali una societa' decida di farsi carico nonostante non le competano (i cd. costi fittizi indeducibili), che restano rilevanti su un piano fiscale e civilistico ma non piu' su quello penale, per cui doveva essere confermata l'irrilevanza penale delle condotte contestate ai ricorrenti.

6.6. Con il sesto motivo di ricorso, si deduce la nullita' della sentenza ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera b) ed e), per erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, nonche' per carenza di motivazione con riferimento alla sussistenza del dolo specifico di evasione, atteso che i giudici hanno esposto il proprio convincimento con motivazione illogica ed assertiva, avendo ricavato la prova della finalita' evasiva della condotta sia dall'esistenza di un asserito "consolidato metodo di fatturazione", posto d'essere d'intesa dalla (OMISSIS) e dal rag. (OMISSIS), sia dal fatto che i ricorrenti risultavano presenti sui cantieri, quasi che tale circostanza rendesse evidente che i medesimi sapessero distinguere quale societa' fosse la effettiva proprietaria dei beni su cui, di volta in volta, essi realizzavano i lavori. Tali elementi non sono sufficienti, a parere della difesa, a fondare il giudizio di colpevolezza dei ricorrenti, considerato altresi' l'importo dell'evasione, corrispondente ad un risparmio complessivo di solo un terzo della spesa complessiva. La sentenza impugnata risulta carente di motivazione anche in relazione al secondo rilievo avanzato dalla difesa in grado di appello, non avendo argomentato alcuna risposta all'osservazione relativa all'effettivo pagamento dei costi indicati in fattura da parte della societa' ricevente il documento fiscale, per cui deve considerarsi corretta l'imposizione fiscale a carico di chi abbia effettuato il pagamento, a prescindere dal fatto che il beneficiario della fattura sia o meno beneficiario della prestazione.

6.7. Con il settimo motivo di ricorso si deduce la nullita' della sentenza ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) per erronea applicazione dell'articolo 110 c.p., in relazione al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, con riferimento alla responsabilita' dell'architetta (OMISSIS), considerato che i giudici hanno ritenuto accertato che tutte le questioni contabili attinenti alla societa' (OMISSIS), e in particolare l'attivita' di fatturazione, erano gestite dal Geom. (OMISSIS), con la conseguenza che il concorso della (OMISSIS) era dovuto solo al fatto che la stessa e' moglie del primo e contitolare dello studio, donde la sua sicura conoscenza della mole di false fatturazioni che la (OMISSIS) richiedeva al marito. Per contro, secondo la difesa, in capo alla (OMISSIS) poteva al massimo configurarsi una connivenza non punibile, non essendoci prova alcuna di una condotta morale o materiale dalla stessa, posta in essere per agevolare in qualche modo la presunta attivita' illecita di fatturazione.

6.8 Con l'ottava censura e' dedotta la nullita' della sentenza ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera b) per inosservanza del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13-bis, nonche' ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e) per carenza di motivazione, considerato che la Corte d'Appello ha negato ai ricorrenti la concessione della circostanza attenuante citata, concessa invece alla (OMISSIS), poiche' gli stessi, in quanto soggetti emittenti, non concorrono nel reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, contestato solo a quest'ultima. La Corte d'Appello pare dimenticare che il reato di cui all'articolo 8 e quello di cui all'articolo 2 del menzionato Decreto Legislativo sono tuttavia inscindibili, essendo l'uno l'antecedente causale necessario dell'altro, e che la suddetta circostanza attenuante ha carattere oggettivo, in quanto consegue dal pagamento dell'obbligazione tributaria prescindendo dall'autore del pagamento, avendo per scopo il soddisfacimento dell'erario.

6.9. Con l'ultimo motivo di ricorso si eccepisce la nullita' della sentenza impugnata ai sensi dell'articolo 606 c.p.p., lettera e) per carenza di motivazione in relazione al trattamento sanzionatorio, risultando eccessiva la pena comminata rispetto al ruolo attribuito ai ricorrenti.

7. All'odierna udienza la difesa dei ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS) depositava note scritte con le quali contestava in particolare il dolo di evasione, in considerazione del fatto che era evidente che il meccanismo di fatturazione, in quanto coinvolgente societa' estere per le quali non era stata elevata imputazione, aveva unicamente fine appropriativo. Il Procuratore generale e le difese concludevano come da verbale, come indicato in intestazione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Si reputa utile svolgere un esame congiunto delle censure comuni in materia processuale, sviluppando, ove necessario, argomentazioni specifiche rispetto alle posizioni ed alle deduzioni dei singoli ricorrenti.

1.1. Il difetto di competenza territoriale dei giudici milanesi, dedotto gia' con i motivi di appello e nuovamente sollevato da tutti i ricorrenti nei rispettivi ricorsi, non sussiste. Va ricordato che nei reati tributari trova applicazione il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, che prevale sulle regole codicistiche poiche' si pone nei confronti di queste in un rapporto di specialita'; tale disposizione determina la competenza per territorio stabilendo un criterio di carattere generale, che e' valido per tutti i reati tributari, ma prevede anche, giusta clausola di salvezza, due eccezioni. In via generale e' previsto che la competenza per territorio nei reati tributari venga determinata ai sensi dell'articolo 8 c.p.p. e, in mancanza di elementi per determinare il luogo, mediante l'attribuzione della competenza al giudice del luogo di accertamento del reato applicandosi quindi le regole suppletive di cui all'articolo 9 c.p.p..

1.2. La prima eccezione riguarda i reati tributari c.d. in dichiarazione, quelli previsti dal capo I del titolo II del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, per i quali e' competente il giudice del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale poiche' in tale luogo, secondo l'espressa previsione dell'articolo 18, comma 2 citato, il reato si considera consumato. La seconda eccezione e' relativa al reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8: nell'ipotesi di plurima emissione di fatture nel medesimo periodo di imposta in luoghi diversi, il reato si considera unico (giusto il comma 2 dell'articolo 8) e l'articolo 18, comma 3, dispone che la competenza sia attribuita al

giudice del luogo nel quale ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo a iscrivere la notizia di reato nel relativo registro, criterio legale che ripete, con gli opportuni adattamenti, quello contemplato dall'articolo 9 c.p.p., comma 3.

1.3. I ricorrenti hanno evidenziato una ratio decidendi contraddittoria tra il Tribunale che ha fatto ricorso al criterio di cui all'articolo 18, comma 1, del decreto legislativo citato, e la Corte di Appello, che ha invece ritenuto di dovere applicare il comma 3 del medesimo articolo, disposizione che non sarebbe invece applicabile, a parere delle difese dei ricorrenti, in quanto si riferisce al solo caso di fatture plurime emesse da un unico soggetto, in linea con quanto affermato nella relazione governativa di accompagnamento e da una pronuncia della giurisprudenza di legittimita' (Sez. 3, n. 20505 del 19/2/2014, Maccarrone, Rv.259680).

1.4. Il caso all'esame, invece, concerne una ipotesi di connessione di numerosi reati tributari, commessi da persone diverse: quello di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, ascritto alla (OMISSIS) in relazione a piu' anni di imposta (capo A) e quello di cui all'articolo 8 del medesimo decreto legislativo ascritto a (OMISSIS) e (OMISSIS) (capo B) sia quali emittenti diretti delle fatture per le loro prestazioni professionali, sia con condotte concorsuali con altre ditte emittenti, aventi domicilio fiscale in luoghi diversi, reato anch'esso contestato con la continuazione per plurimi anni di imposta. Infatti la previsione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 9 che, al fine di evitare che la medesima condotta sostanziale sia punita due volte, esclude la configurabilita' del concorso tra chi emette la fattura per operazioni inesistenti nel reato e chi se ne avvale e viceversa - non impedisce il concorso nell'emissione della fattura, secondo le regole ordinarie dell'articolo 110 c.p., di soggetti diversi dall'utilizzatore (cosi', da ultimo, Sez.3, n. 51468 del 18/06/2018, Mori, Rv. 274208).

1.5 Le distinte disposizioni di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 ed 8 prevedono limiti edittali di pena di pari entita' e dunque la competenza per territorio appartiene al giudice del luogo dove e' stato commesso il primo reato (articolo 16 c.p.p.), che all'evidenza non puo' mai essere la fattispecie di tipo dichiarativo di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 (per la quale la competenza per territorio e' individuata nel giudice del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale, secondo l'espressa previsione dell'articolo 18, comma 2 del medesimo D.Lgs.), considerato che il tempus commissi delicti per tale reato coincide con la data della presentazione o scadenza delle dichiarazioni fiscali ma quella, speculare, dell'articolo 8, posto che le fatture annotate nella dichiarazione annuale non possono che essere state emesse durante l'esercizio precedente.

1.6. Mentre le due fattispecie non possono essere mai ascritte congiuntamente alla medesima persona fisica, in virtu' della espressa deroga ricordata, nella ricostruzione effettuata dai giudici di merito del caso qui all'esame, i ricorrenti - e gli altri imputati che hanno diversamente definito la loro posizione processuale pur rispondendo ciascuno di diversi delitti (dichiarazione fraudolenta e concorso in emissione di fatture per operazioni inesistenti), certamente hanno posto in essere sia la determinazione volitiva che gli atti prodromici "in intesa", di talche' e' evidente che i reati risultano legati tra loro dalla connessione ex articolo 12 c.p.p., lettera c), per cui in virtu' del disposto dell'articolo 16 c.p.p., il primo reato deve essere individuato in quello di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2008, articolo 8, ascritto in concorso ai ricorrenti (OMISSIS) e

(OMISSIS), come commesso dal (OMISSIS), mentre la fattispecie di fraudolenta dichiarazione risulta contestata alla (OMISSIS), in continuazione, nell'arco temporale compreso tra il (OMISSIS).

1.7. Orbene, in virtu' del gia' descritto disposto di cui all'articolo 8, comma 2, va considerato quale unico reato il concorso di (OMISSIS) e (OMISSIS) nelle emissioni di fatture per ciascun anno di imposta; si tratta di un concorso consumato per il tramite di autore mediato, essendo evidente che i terzi emittenti coinvolti, nel fatturare prestazioni effettivamente poste in essere, ben potevano indicare un destinatario della prestazione, diverso dalla persona fisica beneficiaria della stessa, perche' indotti in errore proprio dalle indicazioni dei professionisti dello studio (OMISSIS), senza essere necessariamente consapevoli del sistema fraudolento, sistema che, nell'addebitare alle diverse societa' del gruppo (OMISSIS) ingenti spese per beni di proprieta' esclusiva della persona fisica (OMISSIS), consentiva la creazione di costi non inerenti e l'accantonamento di crediti IVA, nella realta' non spettanti.

1.8. Pertanto, poiche' le fatture emesse in epoca piu' remota, stando a quanto indicato nelle originarie imputazioni contenute nel decreto di rinvio a giudizio (come riportate in allegato nella sentenza di primo grado), si riferiscono all'anno 2008, ma in nessuna delle sentenze di merito e' stato individuato con certezza il luogo ove tali fatture furono predisposte - verosimilmente lo studio professionale dei ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS), in quanto ideatori dell'evasione fraudolenta, ma comunque in luoghi diversi, a seconda dei fornitori di beni e servizi coinvolti -, la competenza e' stata correttamente attribuita al giudice di Milano, luogo di accertamento del reato secondo quanto previsto dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 1.

1.9. Sul punto non ha rilevanza che la Corte d'Appello abbia fatto ricorso ad un criterio diverso (quello del luogo in cui ha sede l'ufficio del pubblico ministero che ha provveduto per primo ad iscrivere la notizia di reato), in quanto nel caso di specie tale luogo coincide con il luogo di accertamento del reato. D'altra parte l'obiettivo che il legislatore aveva in mente nel predisporre tale specifica disposizione sulla competenza territoriale per i reati tributari era rendere agevole l'individuazione dell'autorita' giudiziaria competente nel caso di pluralita' di fatture per operazioni inesistenti, emesse in luoghi diversi.

1.10. Sulla base di quanto affermato, la questione relativa alla presunta incostituzionalita' del criterio di attribuzione della competenza previsto dalla norma di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 18, comma 3 risulta del tutto irrilevante nel caso di specie, ma comunque la stessa sarebbe all'evidenza manifestamente infondata: il presunto "eccesso di delega" non sussiste, in quanto la linea guida espressa dalla L. Delega 25 giugno 1999, n. 205, articolo 9, comma 2, lettera h) e' stata nella sostanza rispettata, in quanto il legislatore delegato ha posto come regola generale della competenza territoriale il locus commissi delicti, con il criterio residuale del luogo dell'accertamento, ritenendo necessario individuare un ulteriore criterio solo in riferimento alle fattispecie speculari contemplate dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 ed 8, nel pieno rispetto del principio del giudice naturale precostituito per legge. Comunque l'articolo 16, comma 1, lettera b) della citata legge delega consente al Governo l'emanazione di norme di coordinamento con le altre leggi dello Stato, di talche', all'evidenza, non sussiste alcun profilo di contrasto con il parametro costituzionale evocato.

1.11. Passando all'esame delle altre questioni di natura processuale sollevate dai ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS), risulta innanzitutto manifestamente infondata la prima censura, ossia l'eccezione di nullita' della sentenza di primo grado, ed il conseguente vizio di violazione di legge processuale della sentenza impugnata, in relazione al decreto di fissazione dell'udienza preliminare, asseritamente nullo per inosservanza dell'articolo 419 c.p.p., comma 1, in quanto avrebbe incluso negli avvertimenti per l'imputato solo il richiamo all'articolo 420-bis c.p.p. e non gli articoli a seguire. Considerato il principio di tassativita' delle nullita', il Collegio condivide il giudizio gia' espresso dalla Corte di appello di una mera irregolarita' formale, posto inoltre che da tale mancata menzione non e' scaturita alcuna conseguenza, e che il richiamo alla disciplina dell'assenza contenuta nell'articolo 420-bis c.p.p. consente all'indagato di conoscere le ricadute nel processo della sua eventuale scelta di non partecipare all'udienza.

1.12. I ricorrenti hanno anche censurato l'ordinanza per inosservanza dell'articolo 429 c.p.p., comma 2, lettera f) (secondo motivo articolato dalla difesa di (OMISSIS) e (OMISSIS)), avendo i giudici di secondo grado respinto l'eccezione di nullita' del decreto che ha disposto il giudizio per asserita difformita' del contenuto rispetto alla previsione normativa, la quale prevede ancora la menzione della contumacia quale conseguenza della mancata presentazione dell'imputato in udienza. Il motivo e' anch'esso manifestamente infondato, avendo la giurisprudenza di questa Corte Suprema statuito che non consegue alcuna nullita' all'omissione dell'avvertimento all'imputato che, non comparendo, sara' giudicato in contumacia, ancora previsto nella menzionata norma del codice di rito, in quanto non solo tale avvertimento non rappresenta un requisito del decreto di citazione, ma la funzione essenziale di tale avviso e' quella di informare l'imputato che la sua assenza non incolpevole non preclude l'ordinario svolgimento del processo (in tal senso, Sez.4, n. 5017/2019 del 19/12/2018, Severino, Rv. 275116, Sez. 2, n. 36097 del 14/05/2014, Diodato e altro, Rv. 260354).

1.13. La sollecitata questione di illegittimita' costituzionale sulla disposizione dell'articolo 429 c.p.p., nella parte in cui prevede ancora la menzione della contumacia, nonostante la novella normativa (terzo motivo di ricorso articolato dalle difesa di (OMISSIS) e (OMISSIS)), risulta manifestamente infondata, per cui e' del tutto coerente ed immune da vizi di motivazione la risposta fornita nella sentenza impugnata, posto che il ricorso all'interpretazione adeguatrice della norma rappresenta un dovere per il giudice comune prima di sollevare qualunque questione di legittimita' costituzionale, atteso che una disposizione puo' essere censurata innanzi al Giudice delle leggi solo laddove non sia possibile fare ricorso ad una interpretazione costituzionalmente orientata e non gia' in presenza di una possibile opzione interpretativa della norma contrastante con la Carta Costituzionale.

1.14. Per quanto attiene al secondo motivo di ricorso proposto dalla difesa della (OMISSIS), con il quale sono stati eccepiti la violazione di legge processuale e il vizio di motivazione apparente in ordine all'eccezione di inutilizzabilita' ex articolo 63 c.p.p., comma 2, delle dichiarazioni rese nella qualita' di persona informata dei fatti dal rag. (OMISSIS) in data 23 luglio e 11 settembre 2014, la ricorrente ha sostenuto che, nonostante il dichiarante non avesse ancora assunto formale veste di indagato nell'ambito del procedimento penale, egli lo era nella sostanza, per la sussistenza di indizi gravi a suo carico.

1.15. Per quanto attiene al profilo di violazione di legge, deve essere ricordato che in tema di prova dichiarativa le Sezioni unite di questa Corte hanno affermato il principio che spetta al giudice di merito il potere di verificare in termini sostanziali, e quindi al di la' del riscontro di indici formali (come l'eventuale gia' intervenuta iscrizione nominativa nel registro delle notizie di reato), l'attribuibilita' al dichiarante della qualita' di indagato nel momento in cui le dichiarazioni stesse vengano rese, ma il relativo accertamento si sottrae, se congruamente motivato, al sindacato di legittimita' (sentenza n. 15208 del 25/02/2010, Mills, Rv. 246584 e conforme, piu' di recente, Sez.6, n. 20098 del 19/04/2016, Pg in proc. Scalisi ed altri, Rv. 267129).

1.16. D'altra parte questo Collegio intende qui anche ribadire il principio che quando dalle dichiarazioni rese da una persona emergano indizi di colpevolezza a carico della stessa nel corso dell'esame testimoniale - e quindi nell'impossibilita' di esercitare i diritti di difesa - i contenuti dichiarativi non possono essere utilizzate a suo carico, ma possono certamente esserlo nei confronti dei terzi (in tal senso, Sez.6, n. 29535 del 02/07/2013, Oppolo e altro, Rv. 256151, Sez. 2, n. 43338 del 24/09/2015, Faranda, Rv. 265071).

1.17. Orbene nel caso di specie risulta dalla lettura della motivazione che la Corte di Appello ha escluso che a carico del rag. (OMISSIS) potessero essere ravvisati indizi di reita' al momento della sua assunzione quale persona informata dei fatti, condividendo con argomentazione coerente la valutazione gia' espressa sul punto dai giudici di prime cure. Pertanto va rilevato come nella sostanza il motivo formulato dalla ricorrente tende a suggerire una diversa lettura di quanto considerato dai giudici di merito all'esito dell'esame di tutto il materiale probatorio in atti, accertamento di fatto precluso a questa Corte in considerazione degli ambiti del giudizio di legittimita'.

1.18. Peraltro, e' decisivo osservare come le dichiarazioni del rag. (OMISSIS) non assumono alcun valore essenziale nell'ambito della ricostruzione probatoria operata dai giudici di merito, fondata sulla documentazione acquisita all'esito degli atti di accertamento tributario (non solo di quella contenuta nel faldone "fatture bislacche"), sulle testimonianze del verbalizzante e della segretaria di (OMISSIS) ed anche sulla valutazione del comportamento della ricorrente successivo all'inizio delle indagini, quali la restituzione alle societa' del gruppo (OMISSIS) delle somme dalle stesse corrisposte ai fornitori in pagamento delle fatture oggetto del processo. Del resto, sviluppando le basi giuridiche di sostegno al motivo (pag. 19), e' la stessa difesa della ricorrente ad evidenziare che i contenuti di dette dichiarazioni non sono stati utilizzati dai giudici di appello per confermare la sentenza di primo grado.

2. Venendo alla trattazione della terza censura proposta dalla difesa (OMISSIS) (che e' opportuno trattare congiuntamente con il quinto motivo dei ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS)), con cui si deducono vizi di legittimita' della sentenza impugnata in relazione alla configurabilita' del delitto alla stessa ascritto ed alla valutazione delle fatture, erroneamente ritenute, a parere della difesa, inesistenti in quanto non emesse nei confronti del beneficiario della prestazione, questo Collegio ritiene che tali doglianze siano infondate, dovendo in premessa essere rilevato che non e' stata oggetto di alcuna contestazione, neppure in grado di appello, la, ricostruzione fattuale operata nel corso dei giudizi di merito (come sintetizzata alle pagine 2, 3, 4 e 5 della sentenza impugnata).

2.1. Il punto controverso attiene alla qualificazione giuridica delle fatture, ossia se possa dirsi che le stesse rientrino nella categoria delle fatture emesse a fronte di operazioni oggettivamente e/o soggettivamente inesistenti ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, lettera a), che definisce fatture per operazioni inesistenti non solo quelle emesse a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto od in parte o che indicano corrispettivi o imposte superiori a quella reale, ma anche le fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi. Le fatture soggettivamente inesistenti sono percio' quelle caratterizzate dalla divergenza tra la rappresentazione documentale e la realta' attinente ad uno dei soggetti che intervengono nell'operazione. Del tutto correttamente sia il giudice di primo grado che Corte di Appello hanno ritenuto che le fatture in contestazione furono emesse per prestazioni mai eseguite per conto delle societa' riferibili alla (OMISSIS), posto che, a differenza da quanto sostenuto nel ricorso, l'inesistenza soggettiva dell'operazione documentata in fattura non e' limitata al caso delle frodi carosello, dove l'inesistenza soggettiva si riferisce all'emittente il documento, ma ricorre ogni qualvolta ci sia una interposizione fittizia di una qualsiasi delle parti effettive dell'operazione contrattuale; inoltre, come si spieghera' meglio nel prosieguo, la Corte di Appello ha bene motivato il proprio giudizio in ordine a tali fatture, ritenendo che le stesse fossero state emesse a fronte di operazioni soggettivamente - e, in parte, oggettivamente - inesistenti.

2.2. Ne' risulta percorribile la strada, suggerita nel ricorso, della derubricazione della fattispecie contestata a (OMISSIS) in quella dell'articolo 3 Decreto Legislativo n. 74 cit. (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) come riformulata dal Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, con il quale e' stata anche introdotta nel Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1 una nuova definizione per le operazioni simulate (oggettivamente) o soggettivamente, specificando che si tratta di operazioni diverse da quelle disciplinate dal L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 10-bis, ossia delle operazioni elusive od abusive, prive di penale rilevanza ai sensi del comma 13 del citato articolo 10-bis.

2.3. Di recente proprio i rapporti tra la fattispecie di cui all'articolo 2 e quella di cui all'articolo 3 citati sono stati oggetto di analisi da parte della Corte Costituzionale nella sentenza n. 95 del 6 febbraio 2019, con la quale e' stata dichiarata non fondata la questione di legittimita' costituzionale della disposizione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, sotto il profilo della mancata previsione di soglie di punibilita' in ragione dell'importo delle imposte fraudolentemente non dichiarate. Nell'ambito di tale pronuncia il Giudice delle leggi ha innanzitutto osservato che sia la mancata previsione di soglie di punibilita' per l'utilizzatore nelle dichiarazioni fiscali delle fatture emesse a fronte operazioni inesistenti, sia la previsione speculare del reato di emissione di documentazione per operazioni inesistenti - punito indipendentemente dalla concreta utilizzazione della fattura da parte di terzi a scopo di evasione fiscale - dimostrano un particolare rigore del legislatore nell'ambito della tutela penale del sistema tributario, in considerazione del ruolo che la fattura riveste nel sistema di applicazione dell'IVA (tributo armonizzato di diritto Europeo in base alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto), sistema che garantisce l'attuazione del principio della neutralita' dell'imposta rispetto ai soggetti passivi, mediante il meccanismo della rivalsa e della detrazione.

2.4. Infatti l'emissione della fattura fa sorgere un debito d'imposta in capo al cedente o al prestatore di servizio e legittima il cessionario o committente, sempre che lo stesso sia soggetto passivo di tale imposta, alla detrazione dell'IVA indicata nel documento, nonche' a dedurre l'importo corrisposto per la prestazione quale costo sostenuto, riducendo la base imponibile ai fini delle imposte dirette. Per questa ragione la Corte Costituzionale ha ritenuto del tutto ragionevole la scelta legislativa di riservare alla fattispecie di cui all'articolo 2 del Decreto Legislativo citato un trattamento distinto, e piu' severo, in rapporto ad artifici pertinenti altro tipo di dichiarazione o documento mendace, che sono invece inclusi nella disposizione di cui all'articolo 3 del D.Lgs., norma incriminatrice sussidiaria, come conferma la presenza nell'incipit della disposizione della clausola di riserva "Fuori dei casi previsti dall'articolo 2".

2.5. Secondo i giudici della Consulta e' proprio l'oggetto delle condotte di falsificazione, ossia la fattura, provvista di particolare efficacia probatoria in base alla disciplina tributaria (in tal senso Sez.3, n. 46785 del 10/11/2011, P.M. in proc. Acitorio, Rv. 251622) a connotare per maggiore gravita' la fattispecie penale della dichiarazione fraudolenta di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2, in coerenza con il sistema codicistico che disciplina i delitti di falso, il quale si caratterizza per la previsione di limiti edittali di pena, differenziati in base alla tipologia del documento oggetto della condotta di immutatio veri.

2.6. Pertanto occorre qui ribadire il principio che il riferimento a talune ipotesi di fatturazione, contenuto nel Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 3, comma 3, come riformato dal Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, non ha modificato il rapporto di specialita' reciproca esistente tra le fattispecie di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e quella di cui all'articolo 3, (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) in quanto, "accanto ad un nucleo comune costituito dalla presentazione di una dichiarazione infedele, il primo presuppone l'utilizzazione di fatture o documenti analoghi relativi ad operazioni inesistenti, mentre il secondo, una falsa rappresentazione delle scritture contabili obbligatorie nonche' l'impiego di altri mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento e il raggiungimento della soglia di punibilita'" (cfr. Sez.3, n. 6360/19 del 23/10/2018, Capobianco, Rv. 275698, Sez. F. n. 47603 del 31/08/2017, Morini, Rv. 271033 - pag. 5 motivaz.).

2.7. Di conseguenza il discrimine tra i due reati previsti non e' dato dalla natura dell'operazione, ma dal modo in cui essa e' documentata (in tal senso Sez. 3, n. 38185 del 11/04/2017, Pozzi, Rv. 270692), poiche' alla particolare idoneita' probatoria delle fatture corrisponde una maggiore capacita' decettiva delle falsita' commesse utilizzando proprio tali documenti.

2.8. Quanto alla definizione di operazione soggettivamente inesistente, per la giurisprudenza di legittimita' essa e' quella non realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura. La diversita' puo' riguardare chi abbia emesso il documento ma non abbia in realta' effettuato alcuna prestazione, ovvero il caso in cui essa sia stata effettuata non in favore di colui che risulta destinatario del documento fiscale: in tal caso la diversita' riguarda il destinatario della fattura, che quindi la utilizza pur non essendo committente, ne' beneficiario di alcuna prestazione, annotando nella contabilita' i costi sostenuti ed i crediti d'IVA senza che cio' corrisponda ad una operazione realmente intercorsa tra le parti: il beneficiario reale della

prestazione e' un altro (cfr. Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327), mentre nel documento e' indicato un soggetto che non ha preso parte all'operazione economica. Quando la falsita' ha ad oggetto l'indicazione dei soggetti tra i quali e' intercorsa l'operazione ("soggetti diversi da quelli effettivi", cfr. Sez.3, n. 27392 del 27/04/2012, P.M. in proc. Bosco e altro, Rv. 253055), viene integrato il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

2.9. A tale proposito va osservato che una decisione di questa Sezione ricordata dalle difese dei ricorrenti - ebbe ad affermare il principio, cosi' massimato, che il reato di utilizzazione fraudolenta in dichiarazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, presuppone che uno dei soggetti dell'operazione sia rimasto del tutto estraneo alla stessa, nel senso di non aver assunto, nella realta', la qualita' di committente o cessionario della merce o del servizio ovvero di erogatore o percettore dell'importo della relativa prestazione, mentre, laddove l'operazione sia realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quali emittente e percettore della fattura, e tuttavia quest'ultima riguardi operazioni diverse, viene ad integrarsi la diversa fattispecie criminosa della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (cosi' Sez.3, n. 3203/09 del 6/11/2008, Cavalli, Rv. 242281). In verita' tale affermazione, che aveva indotto la Corte a concludere per la non sussistenza della nozione di operazione fittizia solo dal punto di vista soggettivo, e' stata superata dalla giurisprudenza successiva (cfr. Sez. 3, n. 20353 del 17/03/2010, Bizzozzero e altro, Rv. 247110; Sez. 3, n. 19012 del 11/02/2015, Spinelli e altro, Rv. 263745; Sez. 3, n. 34534 del 21/04/2017, Matracchi, Rv. 270962; Sez. 3, n. 49806 del 18/05/2018, Scaletta, Rv. 274744; Sez. 3, n. 53319 del 28/09/2018, Tarquini, Rv. 275178).

2.10. E' vero che, secondo l'indirizzo prevalente della giurisprudenza civile nel caso in cui il destinatario della fattura abbia adempiuto al pagamento della prestazione, seppure effettuata in vantaggio o su richiesta di altri, (in tal senso si vedano, tra le altre, Cass. Civ. Sez. 5, n. 24426 del 30/10/2013, Rv. 629420; Sez. 6 - 5, Ord. n. 25249 del 07/12/2016, Rv. 642031; Sez. 5, n. 27566 del 30/10/2018, Rv.651269), va escluso il carattere fittizio degli elementi passivi indicati nella dichiarazione dei redditi in forza della concretezza di tale esborso, senza che sia rilevante la circostanza che il destinatario delle fatture sia un soggetto diverso dal committente/beneficiario della prestazione. Peraltro restano valide le regole generali in tema di deduzione dei componenti negativi del reddito previste dal testo unico per le imposte dirette, secondo le quali la concreta deducibilita' del costo e', in ogni caso, subordinata alla verifica dei requisiti generali di effettivita', inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilita' (cfr. Cass. civ. Sez. 5, ord. n. 32587 del 12/12/2019, Rv. 656018 e cosi', in motivazione, anche Cass. pen. Sez. 3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, Rv. 265154). La base normativa di tale orientamento giurisprudenziale e' costituita dall'intervento sulle cd. semplificazioni fiscali (Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla L. 26 aprile 2012, n. 44) che ha limitato l'indeducibilita' dei costi a quelli direttamente utilizzati per il compimento di atti qualificabili come delitto non colposo.

2.11. Va rilevato pero' che la casistica rinvenibile nella giurisprudenza di legittimita' in materia tributaria riguarda esclusivamente le c.d. frodi carosello, cioe' quelle in cui la difformita' soggettiva attiene all'emittente della fattura e non gia' al committente della prestazione, come nel caso di specie. Ed infatti e' stato efficacemente chiarito che "la partecipazione alla frode

carosello o la mera consapevolezza della stessa, da parte del cessionario, non determina "ex se" il venire meno dell'"inerenza" all'attivita' d'impresa del bene di cui all'operazione soggettivamente inesistente e non ne esclude, pertanto, la deducibilita', dovendosi tenere distinti gli effetti della condotta del contribuente in relazione alla disciplina dell'IVA e a quella delle imposte dirette, atteso che, nel primo caso, la condotta dolosa o consapevole del cessionario, a cui e' parificata l'ignoranza colpevole, impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione per mancato perfezionamento dello scambio, non essendo l'apparente cedente l'effettivo fornitore, mentre, ai fini delle imposte dirette, l'illecito o la mera consapevolezza di esso non incide sulla realta' dell'operazione economica e sul pagamento del corrispettivo in cambio della consegna della merce, per cui il costo dell'operazione, ove imputato al conto economico, puo' concorrere nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette nella misura in cui il bene o servizio acquistato venga reimpiegato nell'esercizio dell'attivita' d'impresa e sempre che non venga utilizzato per il compimento di un delitto non colposo" (cosi' Cass. civ. Sez. 5, n. 13803 del 18/06/2014, Rv. 631555). Fermo restando, ovviamente, che tali principi sono invocabili soltanto in caso di operazioni soggettivamente inesistenti e non anche in caso di operazioni oggettivamente inesistenti (cfr. Cass. civ. Sez.5, n. 33915 del 19/12/2019, Rv. 656602).

2.12. Di contro, come gia' detto, per quanto attiene all'IVA, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, la detrazione del relativo credito d'imposta, maturato per effetto del pagamento dell'IVA all'emittente della fattura, non e' ammessa quando il soggetto non ha beneficiato della prestazione, giacche' tutto il sistema del pagamento e del recupero di tale imposta (ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 17 e 18) si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili e che comunque non possa essere recuperata a credito a fronte di una prestazione non ricevuta.

2.13. La disposizione normativa di cui all'articolo 21, comma 7, D.P.R, n. 633, infatti, garantisce all'Erario la possibilita' di pretendere il tributo indiretto da chi abbia emesso fattura, senza che questi possa contestare il presupposto impositivo nel caso di operazione oggettivamente inesistente (cioe' la sussistenza del debito d'IVA) proprio sulla base dell'inesistenza di esso, ossia della "mancata effettuazione" (rectius: inesistenza) dell'operazione. Tale norma non solo individua il soggetto emittente come debitore d'imposta (per specifica e tassativa fonte normativa, anziche' secondo i principi generali a seguito dalla operazione realmente effettuata) sulla base dell'applicazione del mero principio di cartolarita', ma incide - indirettamente, in combinato disposto con gli articoli 19, comma 1, e 26, comma 3 del cit. Decreto del Presidente della Repubblica n. - anche sul destinatario (apparente) della fattura medesima, il quale non puo' esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del presupposto, e cioe' dell'effettivo acquisto od importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Infatti il versamento dell'imposta ad un soggetto non operativo, o diverso da quello effettivo, consente un recupero indebito dell'IVA stessa (cfr. Sez. 3, n. 37562 del 04/07/2013, Paregiani e altri, non mass.; Sez.3, n. 39541 del 9/06/2017, Pegoraro, non mass., in precedenza: Sez. 3, n. 10394 del 14/01/2010, Gerotto, Rv. 246327, Sez. 3, n. 3203 del 2009, Cavalli, RV 242281).

2.14. In tema di reati tributari una parte della giurisprudenza penale di legittimita' aderisce agli orientamenti della giurisprudenza civile, quanto all'interpretazione delle modifiche apportate dal decreto-legge sulle c.d. semplificazioni fiscali e ritiene che in caso di operazioni soggettivamente inesistenti si possa realizzare unicamente una frode avente per scopo l'evasione dell'IVA e non delle imposte dirette (cfr. Sez. 3, n. 25792 del 27/02/2013, Giansante, non massimata; Sez. 3, n. 28145 del 07/03/2013, Papini e altri, non massimata sul punto).

2.15. Ma ben piu' radicalmente altra parte della giurisprudenza di legittimita' ha osservato che tale disposizione si e' limitata a stabilire una regola per le procedure di accertamento tributario, disponendo che non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, mentre la norma non ha alcun riflesso sulle disposizioni penali relative all'incriminazione di condotte fraudolente quali quella contestata nel presente ricorso (cosi', in motivazione, Sez. 3, n. 47471 del 17/10/2013, Tormenti, Rv. 258377).

2.16. Secondo tale piu' rigoroso orientamento, la consapevolezza da parte del contribuente di partecipare ad un sistema fraudolento volto all'evasione fiscale comporta l'indeducibilita' di qualsiasi componente negativa (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attivita' qualificabili come reato, laddove la mancanza di tale consapevolezza (ex articolo 14, comma 4-bis, cit.) comporterebbe la deducibilita' del costo (in tal senso Sez.3, n. 42994 del 07/07/2015, De Angelis, Rv. 265154, che ha precisato che "la regola della indeducibilita' dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non colposi (prevista dalla L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis, come modificato dal Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, conv. in L. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa" in quanto deve essere ribadito che la disposizione precisa una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilita' delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2).

2.17. In conclusione, in base a questo orientamento, ai fini della determinazione del reddito tassabile, non sono ammessi in deduzione i costi e le spese dei beni o delle prestazioni direttamente utilizzati per la commissione della condotta delittuosa (in tal senso, Sez.3, n. 40559 04/04/2012, Agenzia Delle Entrate, Rv. 253665). La giurisprudenza penale di legittimita' ha affermato che in tema di reati tributari "l'indeducibilita' dei componenti negativi relativi ai beni e ai servizi direttamente non utilizzati per i delitti non colposi, di cui alla L. n. 537 del 1993, articolo 14, comma 4-bis (come modificato dal Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, articolo 8, conv. in L. n. 44 del 2012) non deriva esclusivamente dal loro impiego per finanziare atti immediatamente qualificabili come delitto doloso, ma anche dalla loro inerenza a piu' generali attivita' delittuose alle quali l'impresa non sia estranea e per il cui perseguimento abbia sostenuto i costi fittiziamente fatturati, ancorche' realmente sostenuti. (cfr. Sez.3, n. 22108/15 del 19/12/2014, Berni, Rv 264010).

2.18. La diversa opzione interpretativa non risulta comunque avere rilevanza essenziale nel caso che ci occupa in quanto i giudici di appello hanno ritenuto che le fatture emesse avessero riguardato operazioni inesistenti, seppure in parte, anche sotto il profilo oggettivo, dovendo essere compresa nell'inesistenza giuridica oggettiva qualunque discrasia tra le indicazioni fattuali contenute nel documento e l'operazione effettuata. La posizione, contrariamente a quanto sostenuto nei ricorsi, e' in linea con la valutazione del giudice di prime cure che aveva affermato, nella sostanza, che le fatturazioni afferivano ad operazioni inesistenti sotto il profilo anche oggettivo, giudicando gli elementi probatori acquisiti pienamente idonei a provare che le fatture attestavano falsamente che i lavori erano stati svolti presso immobili delle societa' di capitali, destinatarie dei documenti fiscali, mentre erano stati eseguiti presso gli immobili di proprieta' personale di (OMISSIS) e del coniuge, con conseguente divergenza dalla realta' del luogo della prestazione e della causale, ossia dell'oggetto degli interventi di ristrutturazione.

2.19. Il meccanismo predisposto aveva richiesto, secondo la ricostruzione dei giudici di merito, certosine annotazioni a margine delle fatture con le sigle delle citta' ove erano situati gli immobili sui quali erano stati effettivamente realizzati gli interventi, nonche' conferme delle prestazioni effettuate con scambio di e-mail tra il rag. (OMISSIS) e lo studio (OMISSIS) (cosi' come indicato nella sentenza di primo grado, sulla base delle acquisizioni documentali e delle dichiarazioni testimoniali della segretaria Poire', cfr. pag. 26) al fine di controllare la regolare effettuazione dei lavori e provvedere al pagamento a carico delle societa'.

2.20. Come evidenziato nella parte motiva della sentenza impugnata, nel processo e' risultato provato che le operazioni fatturate alle societa' intercorsero in realta' tra soggetti diversi e con causali, modalita', oggetti e luoghi diversi da quelli indicati nelle fatture, le quali di conseguenza sono "false" sotto il profilo sia oggettivo che soggettivo, per cui le stesse non possono costituire per il contribuente, sotto il profilo del diritto tributario, titolo ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA e alla deduzione dei costi.

2.21. Il motivo proposto relativo alla qualificazione giuridica del reato come riconosciuto in sentenza e' pertanto infondato, sia quanto al profilo del vizio di violazione di legge, che per quanto attiene alla asserita illogicita' e contraddittorieta' della motivazione. La lamentata incongruenza di quanto affermato dalla Corte di Appello circa la necessita' che il destinatario della fattura sia sempre il beneficiario effettivo della prestazione e non gia' chi la paghi, non sussiste, posto che tale passaggio argomentativo non risulta corretto proprio perche' fotografa quanto avvenuto: ossia la discrasia tra le effettive parti contrattuali e quelle risultanti dal documento. Difatti, all'esito della ricostruzione probatoria svolta nel corso dei due gradi di merito, e' risultato provato che la committente dei lavori sugli immobili di proprieta' privata fosse la (OMISSIS), la quale, d'intesa con il coniuge, ne aveva affidato la gestione allo studio di architetti di propria fiducia, disponendo che fosse il Rag. (OMISSIS) ad occuparsi di gestire i pagamenti e la contabilita' dei lavori, "al solito modo", ossia addebitando i costi dei lavori alle societa' del Gruppo (OMISSIS), come se le prestazioni fossero effettuate non gia' sui beni di proprieta' privata, ma su cespiti immobiliari di tali societa'.

2.22. La Corte di appello, affermando che il destinatario della fattura debba essere il beneficiario della prestazione, anziche' chi ne effettui il pagamento, ha affermato, in sostanza, quella che

avrebbe dovuto essere, nel caso di specie, la regolare rappresentazione della fattura: avrebbe dovuto essere la committente-persona fisica (ed anche beneficiaria), a risultare, quale parte contrattuale, destinataria della fattura (in relazione alla quale avrebbe dovuto anche provvedere al pagamento mediante le proprie possidenze finanziarie). Ne' si puo' sostenere, come suggerisce il ricorso della (OMISSIS) reiterando uno dei motivi di appello, che la committenza delle prestazioni fosse riconducibile alle societa' risultanti destinatarie posto che, proprio in forza dell'intesa intercorsa tra la ricorrente, il geom. (OMISSIS) e l'arch. (OMISSIS), gli emittenti venivano "indirizzati" quanto alle indicazioni necessarie per la redazione delle fatture, per cui e' risultato provato - ne' e' stato contestato - che tutti i lavori posti in essere afferivano ad immobili di proprieta' della ricorrente, la quale era la committente degli stessi unitamente al marito, mentre non risultava assunta alcuna determinazione da parte degli organi sociali delle menzionate societa' di assumere a bilancio il pagamento di consistenti spese personali di (OMISSIS).

2.23. In ordine al momento consumativo del reato di dichiarazione fraudolenta, va ricordato che l'interesse protetto dalla fattispecie e' l'interesse dell'Erario alla percezione dei tributi dovuti, prescindendo dalla realizzazione dell'evasione stessa, di qui l'illiceita' penale della dichiarazione fraudolenta, trattandosi di reato di pericolo o di mera condotta (ed a consumazione istantanea), avendo il legislatore inteso rafforzare in via anticipata la tutela del bene giuridico protetto, cioe' l'interesse patrimoniale dello Stato a riscuotere cio' che e' fiscalmente dovuto (cfr. SS.UU., n 1235/11 del 28/10/2010, Giordano). Si tratta di un reato commissivo che si consuma nel momento della presentazione o della trasmissione in via telematica della dichiarazione annuale (cfr. Sez. 3, n. 37848 del 29/03/2017, Ferrario, Rv. 271044; Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014, Vidi e altro, Rv. 262358), adempimento che realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo della programmata evasione di quanto dovuto; infatti la dichiarazione annuale "fraudolenta", ossia non solo mendace, ma caratterizzata altresi' da un particolare "coefficiente di insidiosita'", in quanto supportata da un impianto contabile o documentale di fatture per operazioni inesistenti, costituisce di certo la fattispecie criminosa ontologicamente piu' grave.

2.24. A tale proposito va evidenziato che in relazione alle residue annualita' di imposta 2010-2013, la data di perfezionamento del reato commesso in epoca piu' remota si identifica con la data di scadenza delle dichiarazioni (per l'IRES il 30 novembre 2011 e per l'IVA il 27 dicembre 2011) per cui il relativo termine di prescrizione (lungo) va computato in dieci anni alla luce del disposto del Decreto Legislativo n. 74 del 2011, articolo 17 comma 1-bis, in vigore per fatti commessi a decorrere dal 17 settembre 2011, non risultando ad oggi decorso.

3. Per quanto attiene al quarto motivo proposto dalla difesa della (OMISSIS), relativo alla sussistenza dell'elemento soggettivo della fattispecie, con particolare riferimento alla sussistenza del dolo specifico della finalita' di evadere le imposte, anch'esso non risulta fondato. Va premesso che il fine di evadere l'imposta, come definito dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, comma 1, lettera d), comprende anche il fine di conseguire un indebito rimborso, che e' quanto avvenuto nel caso di specie. Infatti l'avere la ricorrente predisposto il sistema di pagamento, a carico delle societa' alla stessa riferibili, dei lavori di ristrutturazione di numerosi beni soprattutto immobili, di proprieta' personale, con conseguente falsa fatturazione di detti lavori, rende evidente che la stessa non voleva solo addebitare i costi di ristrutturazione

alle societa' riferibili alla (OMISSIS) (risparmiando esborsi dal patrimonio finanziario personale), ma aveva dato incarico di predisporre le basi documentali per costruire inesistenti crediti IVA e costi deducibili a vantaggio di tali societa', mediante l'annotazione delle fatture nelle contabilita', cio' che ha inciso concretamente nella veridicita' della dichiarazione fiscale e nei saldi d'IVA, da corrispondere, rectius, da non corrispondere all'Erario.

3.1. Inoltre, in risposta alla specifica censura che affermava come lo scopo del meccanismo fraudolento di fatturazione mirasse unicamente a porre a carico delle societa' spese personali della ricorrente, va rammentato che il dolo specifico costituito dal fine di evadere le imposte, che concorre ad integrare il reato di cui all'articolo 2 del Decreto Legislativo n. citato, sussiste anche quando ad esso si affianchi una distinta ed autonoma finalita' extra evasiva (cfr. Sez.3, n. 27112 del 19/02/2015, Forlani, Rv. 264390). Comunque va ribadito che il relativo accertamento della sua sussistenza e' riservato al giudice di merito e, se adeguatamente e logicamente motivato, e' incensurabile in sede di legittimita', come avvenuto nel caso di specie.

4. Quanto alle censure di vizio motivazionale di cui al quinto motivo di ricorso di (OMISSIS) e del lamentato travisamento della prova in ordine alla consapevolezza e volonta' di adottare il sistema di evasione, oggetto del quinto motivo di ricorso, va osservato che nella sostanza le doglianze afferiscono, in realta', a questioni di mera ricostruzione dei fatti e di valutazione delle prove, che si risolvono nel riproporre in questa sede un nuovo, e diverso, giudizio di fatto, di stretta pertinenza dei giudici del merito e sottratto al sindacato di legittimita' quando, come nella specie, la decisione impugnata abbia seguito un percorso argomentativo esente da incongruita' o illogicita'. Infatti il ricorso, nel censurare un vizio di travisamento della prova, lo ha fatto senza tenere conto del limite del devolutum trattandosi di c.d. "doppia conforme", ed in maniera aspecifica, senza indicare con esattezza gli atti del processo dai quali sarebbe stato rilevabile, ma ad ogni modo non ha mai sottolineato come tali eventuali vizi sarebbero stati idonei, ove rilevati, a disarticolare l'intero ragionamento probatorio, rendendo illogica la motivazione per la essenziale forza dimostrativa del diverso dato probatorio (cosi' Sez. 6, n. 5146 del 16/01/2014, Del Gaudio e altri, Rv. 258774, Sez. 2, n. 7986/17 del 18/11/2016, La Gumina e altro, Rv. 269217), a fronte di un'ampia trattazione degli elementi probatori da parte del giudice di primo grado (cfr. alle pagg. 29 e seguenti, laddove si evidenzia il rilievo della testimonianza di (OMISSIS), si fornisce motivazione del giudizio di non credibilita' del coimputato (OMISSIS) e si conclude con argomentazione immune da smagliature logiche o contraddizioni in ordine alla inverosimiglianza della tesi difensiva che prospettava la riconducibilita' esclusiva di qualunque decisione al marito (OMISSIS) ed al rag. (OMISSIS)). Tali valutazioni sono state fatte proprie con giudizio congruamente motivato dalla Corte di appello, la quale ha posto in evidenza il ruolo di legale rappresentante della (OMISSIS) in almeno tre delle societa' coinvolte, in riferimento al quale la stessa aveva sottoscritto le dichiarazioni fiscali, e la interessenza della stessa nella (OMISSIS), nella quale il legale rappresentante era (OMISSIS).

5. Venendo all'ultimo motivo di ricorso, che censura la sentenza sotto i profili del vizio di violazione di legge e di quello motivazionale in relazione al trattamento sanzionatorio ed all'omesso riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, lo stesso risulta infondato quanto a queste ultime. In tema di attenuanti generiche, infatti, e' principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte che la meritevolezza dell'adeguamento della pena, in

considerazione di peculiari e non codificabili connotazioni del fatto o del soggetto, non puo' mai essere data per presunta, ma necessita di apposita motivazione dalla quale emergano, in positivo, gli elementi che sono stati ritenuti atti a giustificare la mitigazione del trattamento sanzionatorio (cfr. Sez. 1, n. 46568 del 18/05/2017, Lamin, Rv. 271315), tanto che il giudice di primo grado e' tenuto a spiegare le ragioni che giustificano la decisione di mitigare il trattamento sanzionatorio, mentre nel caso di mancato riconoscimento di tale riduzione, l'obbligo di motivazione addirittura non sussiste, in assenza di richiesta da parte dell'interessato o nell'ipotesi di richiesta generica (cosi' Sez.3, n. 35570 del 30/05/2017, Di Luca, Rv. 270694).

5.1. Ne' il giudice di appello e' tenuto a motivare il diniego delle circostanze attenuanti generiche sia quando nei motivi di impugnazione si ripropongano, ai fini del riconoscimento, gli stessi elementi gia' sottoposti alla attenzione del giudice di primo grado e da quest'ultimo disattesi, sia quando si insista per quel riconoscimento senza addurre alcuna ulteriore particolare ragione (cosi' sez. 4, n. 5875 del 30/01/2015, Nargisio, Rv. 262249). Da ultimo, va anche ribadito che quanto deciso in punto di circostanze attenuanti generiche con giudizio di fatto in sede di merito, se motivato in maniera non contraddittoria, con richiamo ad alcuni degli elementi ex articolo 133 c.p. utilizzati per la valutazione, e' insindacabile in sede di legittimita' (in tal senso Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Pettinelli, Rv. 271269). Pertanto il motivo e' infondato, risultando nella sentenza adeguatamente motivata la reiezione delle invocate circostanze attenuanti generiche a conferma della valutazione espressa dal giudice di primo grado, con particolare riferimento alla consistenza dei risparmi indebiti d'imposta.

5.2. Risulta invece fondata la censura relativa al trattamento sanzionatorio: deve infatti essere considerato che la Corte di Appello ha determinato la medesima pena base stabilita dal giudice di primo grado, tenendo conto, per valutare la gravita' del fatto, anche dei reati satellite, per i quali poi ha operato l'aumento di pena per la continuazione. Risulta inoltre mancante la risposta alle circostanze addotte nei motivi di appello con le quali si dava conto della condotta successiva al reato, pur sempre valutabile ai sensi dall'articolo 133 c.p., comma 2, nell'ambito della capacita' a delinquere, in considerazione dell'avvenuto rimborso dei costi sostenuti dalle societa' del Gruppo (OMISSIS) e delle altre attivita' svolte per il tramite della Fondazione dalla stessa istituita. Pertanto la sentenza impugnata va annullata limitatamente al trattamento sanzionatorio con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano per nuovo giudizio sul punto, ferma restando l'irrevocabilita' della dichiarazione di penale responsabilita' della (OMISSIS) per il reato ascritto.

6. Passando alla trattazione degli altri motivi proposti dai ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS), deve essere dichiarata l'infondatezza del quinto motivo di ricorso con il quale si lamenta l'erronea applicazione del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 8, in relazione alla qualificazione di inesistenza delle fatture di cui ai capi di imputazione, per le stesse argomentazioni spese in relazione allo speculare motivo sviluppato in relazione all'articolo 2 del citato Decreto Legislativo dalla difesa (OMISSIS), alle quali si rimanda. Del resto va ribadito che le doglianze formulate circa la sussistenza dell'accordo collusivo tra lo studio (OMISSIS), nella persona dell'architetto (OMISSIS), la ricorrente (OMISSIS), il ragionier (OMISSIS) e i responsabili delle ventuno societa' emittenti le fatture, trova ricostruzione coerente nelle due sentenze di merito, di talche' i motivi di censura nella sostanza sono volti a sollecitare una diversa valutazione da parte di questa

Corte del compendio probatorio, valutazione estranea al giudizio di legittimita' quando, come nel caso di specie, la ricostruzione e' stata effettuata con motivazione esaustiva, coerente e priva di contraddittorieta' e/o smagliature logiche, come gia' argomentato in precedenza in riferimento alla ricostruzione fattuale.

6.1. Occorre infatti ricordare l'orientamento costante e consolidato di questa Corte (ex plurimis, Sez. Un. 47289 del 24/09/2003, Rv. 226074, Petrella; Sez. 6, n. 18491 del 24/02/2010, Nuzzo Piscitelli e altri, Rv. 246916; Sez. 2, n. 29480 del 07/02/2017, Cammarata e altro), secondo il quale il sindacato sulla motivazione della sentenza del giudice di merito demandato alla Corte di Cassazione non puo' concernere ne' la ricostruzione del fatto, ne' il relativo apprezzamento probatorio, ma deve limitarsi al riscontro dell'esistenza di un logico apparato argomentativo, senza possibilita' di una rinnovata verifica della sua rispondenza alle acquisizioni processuali, in quanto la funzione del controllo di legittimita' sulla motivazione della sentenza non e' quella di sindacare l'intrinseca attendibilita' dei risultati dell'interpretazione delle prove e di attingere il merito dell'analisi ricostruttiva dei fatti, ma soltanto di verificare che gli elementi posti a base della decisione siano stati valutati seguendo le regole della logica e secondo linee argomentative adeguate che rendano giustificate sul piano della consequenzialita' le conclusioni tratte (in tal senso, sin da Sez. 6, n. 10951 del 15/03/2006, Casula, RV. 233711) e non risulti logicamente incompatibile con altri atti del processo, dotati di una autonoma forza esplicativa o dimostrativa tale che la loro rappresentazione disarticoli l'intero ragionamento svolto dal giudicante, cosi' da vanificare o radicalmente inficiare sotto il profilo logico la motivazione (vedi Sez. 1, n. 41738 del 19/10/2011 PM in proc. Longo, Rv. 251516, Sez.6, n. 45036 del 02/12/2010 Damiano, Rv. 249035). Pertanto anche a seguito della modifica apportata all'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera e), dalla L. n. 46 del 2006, resta non deducibile nel giudizio di legittimita' il travisamento del fatto, stante la preclusione per la Corte di Cassazione di sovrapporre la propria valutazione delle risultanze processuali a quella compiuta - nei precedenti gradi di merito (da ultimo, Sez.3, n. 18521 del 11/01/2018, Ferri, Rv. 273217).

7. Anticipando la trattazione del settimo motivo di ricorso, quello afferente alla posizione dell'arch. (OMISSIS), moglie del geom. (OMISSIS) e contitolare dello studio (OMISSIS), ne va rilevata la fondatezza, dovendosi prendere atto che, nonostante possano applicarsi i principi relativi alla c.d. "doppia conforme" - quando le sentenze di primo e secondo grado concordino nell'analisi e nella valutazione degli elementi di prova posti a fondamento delle rispettive decisioni, la struttura motivazionale della sentenza di appello si salda con quella precedente per formare un unico complessivo corpo argomentativo (come affermato, tra le altre, Sez. 3, n. 44418 del 16/7/2013, Argentieri, Rv.257595; Sez. 4, n. 15227 dell'11/4/2008, Baretti, Rv.239735; Sez. 2, n. 5606 dell'8/2/2007, Conversa e altro, Rv.236181; Sez.1, n. 8868 dell'8/8/2000, Sangiorgi, Rv.216906; Sez. 2, n. 11220 del 5/12/1997, Ambrosino, Rv.209145) - non si ravvisa alcuna motivazione idonea e sufficiente a supportare il giudizio di colpevolezza della ricorrente (OMISSIS), posto che la sentenza - che dedica poco spazio alla trattazione della posizione - si limita a ritenere congetturale il motivo di appello che avanzava l'assunto della estraneita' della donna, progettista delle opere, piuttosto che manager dello studio (OMISSIS), presumendo la conoscenza da parte della stessa del meccanismo di fatturazioni per operazioni inesistenti in forza del rapporto di coniugio con il geom. (OMISSIS), piuttosto che sulla base di elementi probatori specifici che la pongano in rapporto diretto con il rag. (OMISSIS) o i referenti delle

varie ditte emittenti, e ponendo a base della compartecipazione unicamente la presenza della donna nei cantieri, circostanza questa non propriamente significativa della compartecipazione nell'area commerciale della ditta, ma piuttosto a quella progettuale ed esecutiva dei lavori. Cio' contrasta con il ruolo attivo che i giudici di merito hanno assegnato, pressoche' in via esclusiva, al geom. (OMISSIS). Pertanto la sentenza emessa nei confronti di (OMISSIS) deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano per nuovo giudizio in ordine alla responsabilita' penale.

8. Con il sesto motivo di ricorso e' stata dedotta l'erronea applicazione, la carenza e l'illogicita' di motivazione in ordine alla sussistenza del dolo specifico di evasione, avuto a riguardo alla necessita' che la condotta tipizzata dalla norma sia non solo voluta, ma risulti posta in essere con il dolo specifico di evasione, occorrendo che l'autore del reato di cui si tratta abbia agito con il proponimento di evadere le imposte, ovvero di conseguire un indebito rimborso, ovvero di ottenere il riconoscimento di crediti d'imposta inesistenti. Orbene nel caso di specie risulta evidente la sussistenza, quanto meno, di tale ultimo scopo e sul tema valgono le argomentazioni gia' sviluppate in precedenza, in risposta ad analogo motivo sollevato dalla ricorrente (OMISSIS).

8.1 Deve infatti essere considerato che le due fattispecie (Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articoli 2 ed 8) risultano speculari, per cui in riferimento al geom. (OMISSIS), quale soggetto emittente delle fatture emesse dallo studio (OMISSIS) e nel ruolo quanto meno di suggeritore/istigatore o concorrente morale in relazione alle fatture emesse dalle numerose ditte fornitrici, il dolo specifico va esaminato non tenendo conto dei soggetti emittenti, ma piuttosto in riferimento agli utilizzatori. Le sentenze di merito hanno stabilito che il meccanismo fraudolento era concertato per consentire la deducibilita' dell'IVA e dei costi sostenuti alle societa' del gruppo (OMISSIS), accumulando un fittizio credito IVA, a fronte di lavori effettuati su committenza di una persona fisica e su beni personali della stessa, rispetto ai quali l'IVA da corrispondere era invece un costo integrale per le finanze private e non avrebbe potuto costituire un credito da poter portare in compensazione, ne' i costi sostenuti avrebbero potuto essere dedotti quali elementi passivi nella dichiarazione dei redditi della persona fisica.

8.2. I giudici dei due gradi di giudizio hanno spiegato in maniera esaustiva gli elementi in base ai quali hanno ritenuto sussistente anche la volonta' di concorrere ad attuare il meccanismo fraudolento in capo al ricorrente e le ragioni per le quali il dolo di evasione doveva dirsi del pari sussistente e, nella sostanza, il motivo, per come e' stato proposto, tende a suggerire una rivalutazione degli elementi probatori estranea al giudizio di legittimita' ed e' pertanto ai limiti di ammissibilita'.

8.3. Ne' la circostanza che alcune fatture, non incluse nei capi di imputazione, furono emesse dallo studio (OMISSIS) nei confronti di societa' estere del gruppo (OMISSIS) - circostanza evidenziata nelle note d'udienza presentate dal difensore dei ricorrenti (OMISSIS) e (OMISSIS) - puo' porre in dubbio la configurabilita' del dolo specifico per il concorso nell'emissione delle altre, per cui risulta del tutto irrilevante una omessa specifica menzione di tale circostanza nella sentenza impugnata.

9. Con l'ottavo motivo il ricorrente (OMISSIS) e la ricorrente (OMISSIS), la cui posizione e' peraltro oggetto di annullamento con rinvio, hanno lamentato la mancata estensione dell'applicazione

della diminuzione di pena per effetto del riconoscimento a (OMISSIS) della circostanza attenuante speciale di cui all'articolo 13-bis del citato Decreto Legislativo n. 74, a seguito del pagamento delle imposte dovute, interessi e sanzioni dalla stessa effettuato dopo l'apertura delle indagini. Il motivo e' infondato.

9.1. Va infatti ribadito il principio gia' affermato, seppure in relazione a reati tributari commessi da piu' persone in concorso fra loro, secondo il quale, se uno solo dei concorrenti ha provveduto all'integrale pagamento degli importi dovuti all'Erario, la circostanza attenuante di cui al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 13-bis, come sostituito dal Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, articolo 12, poiche' assume le medesime caratteristiche dell'attenuante comune di cui all'articolo 62 c.p., n. 6, non si estende ai compartecipi, a meno che essi non manifestino una concreta e tempestiva volonta' riparatoria, consistente nel contribuire, anche parzialmente, all'adempimento del debito tributario (cfr. Sez. 7, ord. n. 25227 del 10/03/2017, Rocchi, Rv. 270669).

9.2. Il principio vale anche in riferimento al caso di specie essendo evidente che, per precisa scelta normativa, non e' possibile la contestazione del concorso nel reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 da parte dell'emittente le fatture per operazioni inesistenti in forza della espressa previsione legislativa derogatoria di cui all'articolo 9 del citato D.Lgs., disposizione che conferma nella sostanza la caratteristica di c.d. "concorsualita' separata" tra le fattispecie di cui all'articolo 2 Decreto Legislativo n. 74 del 2000 e di cui all'articolo 8 del medesimo decreto legislativo.

10. Quanto all'ultimo motivo di ricorso, afferente il trattamento sanzionatorio, esso va accolto, considerato che e' ben vero che la pena base risulta attestata nel minimo edittale in primo grado ed alla stessa risultano parametrate le pene accessorie, ma in grado di appello, in relazione alla declaratoria di prescrizione per l'emissione delle fatture emesse in relazione agli anni di imposta 2009 e 2010, la pena e' stata ridotta, senza nulla disporre in ordine alle pene accessorie e senza fornire motivazione in ordine alla mantenuta dosimetria delle stesse.

10.1. Orbene va rilevato che per effetto della fondatezza del settimo ed ottavo motivo devono essere verificati i termini di prescrizione relativi al reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti. Va ricordato il principio che il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti e' reato istantaneo che si perfeziona nel momento, e quindi, nella data di rilascio del documento, anche se, in forza del disposto del comma 2 dell'articolo 8 plurime emissione di fatture nel medesimo anno di imposta si considerano un unico reato. Orbene risulta evidente, a parere di questo Collegio, che tale disposizione e' stata prevista in evidente favor rei, in considerazione del fatto che tale reato e' prodromico ad un unico utilizzo di tali documenti fraudolenti nella dichiarazione annuale ad opera del committente. Ma certamente le singole emissioni non perdono la loro realta' naturalistica, di talche' la decorrenza del termine di prescrizione, nel caso di specie deve essere computata avuto a riferimento ciascuna fattura, posto che l'articolo 158 c.p. (Decorrenza del termine di prescrizione) e' stato modificato nel 2005 con eliminazione del computo unitario del reato continuato con decorrenza dalla cessazione della continuazione, come previsto in origine.

10.2. Pertanto in riferimento all'anno di imposta 2011, va rilevato che il decorso dei termini (lunghi) di prescrizione da computarsi fino al 16 settembre 2011 e' di sette anni e mezzo, mentre dal 17 settembre 2011, per effetto della modifica apportata dalla legge di conversione del 14 settembre 2011 n. 148 al Decreto Legge n. 138 del 2011 al Decreto Legislativo n. 74 del 2011, articolo 17, il termine (lungo) di prescrizione va individuato nel periodo di dieci anni dal commesso reato. Di conseguenza per tutte le fatture successive alla data del 17 settembre 2011 il termine di prescrizione non risulta ancora spirato, mentre per le fatture emesse da (OMISSIS) s.a.s. il 24/02/2011, dalla ditta individuale (OMISSIS) il 15/09/2011, da (OMISSIS) s.a.s. di (OMISSIS) il 6/04/2011 risulta decorso il termine di sette anni e mezzo per cui il corrispondente reato di concorso nell'emissione di tali fatture al ricorrente deve essere dichiarato estinto per intervenuta prescrizione, con conseguente annullamento senza rinvio della sentenza limitatamente a tali fatti e disponendo il rinvio per la rideterminazione del trattamento sanzionatorio ad altra sezione della Corte di appello di Milano.

10.3. Il giudice del rinvio, oltre a rideterminare la sanzione per i residui reati - essendo irrevocabile la pronuncia di responsabilita' di (OMISSIS) per gli stessi - dovra' anche considerare il principio recentemente stabilito dalle Sezioni Unite di questa Corte in relazione alla dosimetria delle pene accessorie, essendo stato statuito che "la durata delle pene accessorie per le quali la legge stabilisce, in misura non fissa, un limite di durata minimo ed uno massimo, ovvero uno soltanto di essi, deve essere determinata in concreto dal giudice in base ai criteri di cui all'articolo 133 c.p. e non rapportata, invece, alla durata della pena principale inflitta ex articolo 37 c.p. " (cosi' SSUU, n. 28910 del 28/02/2019, Suraci, Rv. 276286).

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata nei confronti di (OMISSIS) con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano per nuovo esame.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata nei confronti di (OMISSIS) limitatamente al reato di concorso nell'emissione delle fatture emesse da (OMISSIS) s.a.s. il 24/02/2011, dalla ditta individuale (OMISSIS) il 15/09/2011, da (OMISSIS) s.a.s. di (OMISSIS) il 6/04/2011, per essere i reati estinti per prescrizione. Rigetta nel resto il ricorso del (OMISSIS) e rinvia ad altra sezione della Corte di Appello di Milano per la rideterminazione del trattamento sanzionatorio, dichiarando irrevocabile l'affermazione di responsabilita' per i restanti reati.

Annulla la sentenza impugnata nei confronti di (OMISSIS) limitatamente al trattamento sanzionatorio con rinvio ad altra Sezione della Corte di Appello di Milano per nuovo esame sul punto. Rigetta nel resto il ricorso della (OMISSIS) e dichiara irrevocabile l'affermazione di responsabilita' nei suoi confronti.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza