

Penale Sent. Sez. 3 Num. 9202 Anno 2024

Presidente: LIBERATI GIOVANNI

Relatore: SCARCELLA ALESSIO

Data Udiienza: 26/01/2024

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

CODENOTTI LUCA nato a BRESCIA il 19/07/1972

avverso la sentenza del 03/04/2023 della CORTE APPELLO di BRESCIA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore FULVIO BALDI, che ha concluso chiedendo annullarsi la sentenza con rinvio alla Corte di Appello di Brescia limitatamente alla subordinazione della sospensione condizionale al pagamento del debito tributario e dichiararsi inammissibile il ricorso nel resto;

letta memoria con cui, in replica alle conclusioni del PG, la difesa del ricorrente ha insistito anche nell'accoglimento dei primi tre motivi di ricorso, associandosi nel resto alle conclusioni del Procuratore Generale.



RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza della Corte d'appello di Brescia pronunciata in data 3 aprile 2023 veniva confermata la sentenza emessa il 5 luglio 2022 del GUP del Tribunale di Brescia, impugnata da CODENOTTI LUCA, che era stato condannato, in esito al rito abbreviato richiesto, alla pena di 1 anno e 2 mesi di reclusione, esclusa la contestata recidiva, in quanto ritenuto colpevole del reato di utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ex art. 2, d. lgs. n. 74 del 2000, per i periodi di imposta indicati, per aver indicato, al fine di evadere le imposte dirette e l'IVA nelle dichiarazioni relative a dette imposte per l'anno 2015, elementi passivi fittizi per un imponibile di poco inferiore ai 273 mila euro e IVA pari a poco più di 60 mila euro, avvalendosi di fatture relative ad operazioni inesistenti, in relazione a fatti contestati come commessi in data 27.09.2016.

2. Avverso la sentenza impugnata nel presente procedimento, il predetto propone ricorso per cassazione tramite i difensori, deducendo sei motivi, di seguito sommariamente indicati.

2.1. Deduce, con il primo motivo, il vizio di manifesta illogicità della motivazione per aver ritenuto non contestata la sussistenza del fatto.

In sintesi, richiamato il passaggio motivazionale in cui la Corte territoriale ha affermato che la difesa non avrebbe contestato la sussistenza del reato addebitato, la difesa censura la motivazione sul punto richiamando la prima parte del motivo dedotto con l'atto d'appello e afferente al tema della responsabilità dell'imputato, in cui diversamente risulterebbe contestata la sussistenza del fatto avendo l'imputato ribadito di aver ricevuto le prestazioni elencate nelle fatture contestate e che le presunzioni tributarie non sono sufficienti a fondare un giudizio di responsabilità penale.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, il vizio di contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione per aver ritenuto oggettivamente inesistenti le prestazioni fatturate.

In sintesi, il motivo di ricorso attiene alla censurata logicità della motivazione in relazione alla sufficienza dei dipendenti della SO.MI. per l'esecuzione di tutte le prestazioni risultanti dalle fatture di vendita emesse dalla SO.MI stessa.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 62-bis, cod. pen.



In sintesi, il motivo dedotto attiene ai presupposti per il riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche. I giudici non avrebbero tenuto conto ^{che} il ricorrente aveva prodotto all'agenzia delle entrate tutta la documentazione richiesta in fase di verifica e che la mancata collaborazione con le autorità fiscali ed investigative in epoca successiva era dovuta al fatto che l'invito a comparire era stato notificato a soggetto deceduto.

2.4. Deduce, con il quarto motivo, il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 165, cod. pen.

In sintesi, il motivo dedotto attiene ai presupposti per il riconoscimento del beneficio della sospensione condizionale della pena senza subordinazione all'adempimento di uno degli obblighi previsti dall'art. 165, comma primo, cod. pen., in presenza di reato già dichiarato estinto per il quale era stato riconosciuto il beneficio della sospensione condizionale. Secondo il ricorrente, pur rilevandosi che l'imputato aveva già usufruito del beneficio in questione in relazione ad una sentenza di applicazione della pena per mesi 6 di reclusione in seguito a giudizio conclusosi con sentenza di patteggiamento, avrebbe tuttavia lasciato sopravvivere l'effetto penale, venuto meno dopo l'estinzione ex art. 445, comma 2, cod. proc. pen., subordinando erroneamente il beneficio della sospensione condizionale della pena all'integrale estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi, ai sensi dell'art. 165, comma 2, cod. pen.

2.5. Deduce, con il quinto motivo, il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 165, cod. pen.

In sintesi, il motivo dedotto attiene alla legittimità della subordinazione della sospensione condizionale della pena alle restituzioni ed al risarcimento del danno in assenza di costituzione di parte civile. Si duole il ricorrente per avere la Corte d'appello subordinato il beneficio della sospensione condizionale della pena all'integrale estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi, ai sensi dell'art. 165, comma 2, cod. pen., nonostante la persona offesa, ossia l'Agenzia delle Entrate, non si sia costituita parte civile, con conseguente illegittimità della sentenza nella parte in cui il beneficio viene subordinato al risarcimento dei danni e/o alle restituzioni.

2.6. Deduce, con il sesto ed ultimo motivo, il vizio di violazione di legge in relazione all'art. 165, cod. pen.

In sintesi, il motivo dedotto attiene alla legittimità della subordinazione del beneficio della sospensione condizionale della pena al pagamento, oltre che

dell'imposta, anche delle sanzioni ed interessi ed alla previsione di un tempo molto inferiore a quello normalmente previsto da Legislatore. Si duole il ricorrente per avere la Corte d'appello subordinato il beneficio della sospensione condizionale della pena all'integrale estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi, ai sensi dell'art. 165, comma 2, cod. pen., debito da estinguere entro un anno dal passaggio in giudicato della sentenza. Illegittimo sarebbe anzitutto imporre il pagamento di sanzioni ed interessi, essendo peraltro possibile definire i ruoli relativi ai debiti tributari avvalendosi della c.d. rottamazione-*quater* cui lo stesso non potrebbe accedere con violazione del principio di eguaglianza. Iniquo sarebbe poi il termine di un anno dal passaggio in giudicato della sentenza, posto che il ricorrente potrebbe accedere alla rateazione in 120 rate mensili. Sul punto sarebbe censurabile la motivazione della sentenza impugnata sia perché il provvedimento di definizione agevolata era stato emesso al momento della pronuncia della Corte sia perché i tempi di definizione agevolata prevista dall'Agenzia delle Entrate e dall'Ente della riscossione sono notevolmente più lunghi rispetto a quello indicato in sentenza, pari ad un anno, termine quindi arbitrario e disancorato da qualunque elemento concretamente valutabile.

3. Il Procuratore Generale presso questa Corte, con requisitoria scritta del 4 dicembre 2023, ha chiesto ha chiesto annullarsi la sentenza con rinvio alla Corte di Appello di Brescia limitatamente alla subordinazione della sospensione condizionale al pagamento del debito tributario e dichiararsi inammissibile il ricorso nel resto.

In sintesi, secondo il PG non sussiste il vizio di inidonea motivazione atteso che il provvedimento ha evidenziato le responsabilità del ricorrente oltre ogni ragionevole dubbio saldando in maniera logica e congrua le fonti di prova in atti. Il ricorso, a tratti, scende palesemente nel merito, proponendo un'interpretazione alternativa dei fatti (motivi primo e secondo). Parimenti adeguatamente motivato è il punto della sentenza relativo al disconoscimento delle attenuanti generiche, essendo stato parametrato al mancato pagamento del debito tributario (motivo secondo). Fondati sono i restanti motivi di ricorso, non avendo la Corte, allorché ha subordinato la sospensione condizionale della pena al pagamento del debito tributario, valutato gli effetti del patteggiamento (quarto motivo) né la mancata costituzione di parte civile (quinto motivo). Inoltre, la somma in questione non è stata fissata in modo certo, essendo stata "caricata" con gli interessi da calcolarsi.



4. La difesa del ricorrente ha fatto pervenire in data 10 gennaio 2024 una memoria scritta con cui, in replica alle conclusioni del PG, ha insistito anche nell'accoglimento dei primi tre motivi di ricorso, associandosi nel resto alle conclusioni del Procuratore Generale.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso, trattato senza la presenza del difensore ai sensi dell'art. 23, comma 8, del D.L. 137/2020, è inammissibile.

2. il primo ed il secondo motivo – che, attesa l'intima connessione dei profili di doglianza svolti, meritano congiunto esame – sono inammissibili.

Va anzitutto premesso che i giudici territoriali, in relazione al primo motivo di appello, dopo aver puntualmente illustrato le doglianze difensive, focalizzano la propria attenzione sull'aspetto centrale della doglianza svolta, ossia sulla circostanza per la quale le fatture, nella prospettazione difensiva, sarebbero relative a operazioni solo soggettivamente inesistenti, ossia reali nella loro materialità e costo, ma non provenienti dalle due società apparentemente emittenti le stesse.

Del resto, è lo stesso ricorrente che, nell'articolare il primo motivo di ricorso, ribadisce la linea difensiva sviluppata nel motivo di appello che sarebbe stato mal interpretato dalla Corte territoriale, ossia che le prestazioni elencate nelle fatture contestate sarebbero state effettivamente ricevute, contestando l'applicabilità delle presunzioni tributarie.

2.1. Orbene, in tema di controllo logico della motivazione, il compito del giudice di legittimità non è quello di sovrapporre la propria valutazione a quella compiuta dai giudici di merito in ordine alla affidabilità delle fonti di prova, ma quello di stabilire se questi ultimi abbiano esaminato tutti gli elementi a loro disposizione, se abbiano fornito una corretta interpretazione di essi, dando esaustiva e convincente risposta alle deduzioni delle parti, se abbiano seguito i canoni legali in materia di valutazione delle prove e se gli stessi giudici abbiano esattamente applicato le regole della logica nello sviluppo delle argomentazioni che hanno giustificato la scelta di determinate conclusioni a preferenza di altre.

In tale prospettiva, il sindacato demandato alla Corte di legittimità deve essere esercitato sulle proposizioni contenute nel testo del provvedimento e sulla coordinazione argomentativa che rappresenta il tessuto logico della motivazione al fine di verificare se le premesse scaturite dalle valutazioni di merito siano legate da un nesso di consequenzialità logica con le conclusioni accolte, con esclusione



della possibilità, in assenza di vizi logici e giuridici, di prospettare soluzioni interpretative alternative a quella scelta dai giudici di merito (tra le tante: Sez. 1, n. 7113 del 06/06/1997, Rv. 208241 - 01).

2.2. Nel caso di specie, quindi, la difesa più che contestare una manifesta illogicità della motivazione, in realtà contesta il "travisamento" del motivo di appello da parte della Corte territoriale, rea di aver ritenuto non contestata la sussistenza del fatto, laddove, in realtà, la motivazione della Corte territoriale, che deve essere integrata con quella del primo giudice (in presenza di doppia conforme, interandosi reciprocamente le due motivazioni: Sez. 3, n. 44418 del 16/07/2013, Rv. 257595), ha chiarito in maniera evidente le ragioni per le quali deve ritenersi che le fatture fossero state emesse per operazioni non solo oggettivamente ma anche soggettivamente inesistenti, individuando in sei punti le ragioni fattuali e logiche che hanno condotto a tale approdo:

1. Le prestazioni fatturate da Co.MA S.r.l. e Obiettivo Impresa S.r.l. a So.MI S.r.l. consistono in mere lavorazioni (per lo più di carpenteria): era pertanto singolare che un'impresa come la SO.MI. S.r.l., dotata di numerose maestranze, avesse affidato in nero a terzi l'esecuzione di attività rientranti nel proprio *core business*, in taluni casi addirittura quasi per intero (vista la prossimità degli importi fatturati dalle fornitrici fittizie e quelli poi oggetto dei documenti contabili della SO.MI. S.r.l.) ad ignoti soggetti;

2. non esisteva alcuna traccia di questi soggetti né a livello contabile, né a livello extra contabile;

3. il tenore letterale delle fatture emesse dalla SO.MI. rivelava in modo univoco che le prestazioni erano state rese avvalendosi di personale alle proprie dipendenze;

4. mancava un qualsivoglia principio di prova in ordine alla realizzazione delle prestazioni di subappalto fatturate: l'unico contratto di subappalto era quello stipulato tra SO.MI. S.r.l. e Obiettivo Impresa, di contenuto generico e che il tribunale asseriva essere pacificamente falso;

5. le indicazioni contenute nei documenti contabili oggetto di contestazione erano generiche;

6. mancava documentazione di natura negoziale o anche solo fotografica relativa in cantieri.

2.3. Che, poi, le due società fossero delle vere e proprie cartiere, risulta dalla puntuale indicazione svolta dai giudici di merito.



I fatti contestati emergevano dall'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio Controlli dell'Agenzia delle Entrate di Brescia in data 6.11.2020: la SO.MI. s.r.l., nell'anno 2015, aveva annotato nella contabilità 20 fatture emesse nei suoi confronti dalla CO.MA s.r.l. (società esercente attività di fabbricazione di macchine utensili per formatura dei metalli) e dalla Obiettivo Impresa s.r.l. (esercente attività di lavori di meccanica generale) per l'imponibile complessivo di euro 272.997,00 ed IVA pari ad euro 60.059,34.

Gli importi oggetto di tali fatture -dall'oggetto sovente molto generico-erano confluiti (quali costi deducibili) nella dichiarazione IRES relativa al periodo di imposta 2015, nonché nella dichiarazione annuale IVA relativa alla medesima annualità (al fine di ottenere la relativa detrazione dell'Iva a credito). Dalle verifiche effettuate dall'organo accertatore erano emerse plurime e convergenti circostanze indizianti che deponevano per la natura di mere "cartiere" e della CO.MA s.r.l. e della Obiettivo Impresa S.r.l. e per l'oggettiva inesistenza delle operazioni fatturate.

Con riferimento alla CO.MA s.r.l. queste erano costituite da: a) l'inesistenza della sede legale (stabilita a Brescia in Luigi Reverberi n. 24), come appurato in sede di accesso documentale il 9.6.2017 (nell'ambito di una verifica fiscale riguardante un'altra cliente avente la medesima sede, la Pegaso Impianti s.r.l. in liquidazione); b) l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali obbligatorie per il periodo di imposta 2015, nel quale la CO.MA s.r.l. è figurata, pertanto, quale soggetto evasore totale; c) l'irreperibilità di altre imprese figuranti quali clienti della CO.MA s.r.l. nell'anno 2015 (la Pegaso Lift car s.r.l., la Pegaso Impianti s.r.l. in liquidazione e la Emmezeta Rappresentanze s.a.s. di Maurizio Zacché); d) l'accertata assenza di qualsiasi struttura aziendale (non risultando né beni intestati alla società né personale alle sue dipendenze); e) l'assenza di spese per l'acquisto di materie prime e per utenze, pur a fronte di prestazioni fatturate nell'anno 2015 per un imponibile complessivo (risultante dalla banca dati Spesometro Integrato) pari ad euro 3.341.957,00; f) l'assenza di comunicazioni, da parte della CO.MA s.r.l., in merito alle attività effettuate nell'anno 2015, pur a fronte della comunicazione, ad opera dei clienti, di prestazioni ricevute da tale società per un imponibile complessivo (come già si è detto) pari ad euro 3.341.957,00; g) l'amministrazione della società, all'epoca dei fatti, in capo a Codenotti Carlo (deceduto il 24.3.2020), padre dell'imputato e liquidatore della stessa SO.MI. s.r.l. a far data dal 4.6.2018 (data in cui il socio unico Codenotti Luca si era dimesso dalla carica, ricoperta dal 25.1.2013).

Quanto alla Obiettivo Impresa s.r.l., la natura di "cartiera" era per i giudici di merito basata sui seguenti, univoci elementi sintomatici: a) il carattere fittizio



della sede legale dichiarata (sita a Capriolo in via Vittorio Emanuele n. 17), ove i verificatori riscontravano la presenza di una saracinesca abbassata, senza alcun riferimento (insegna e/o altro) che indicasse la collocazione della sede o del luogo di esercizio dell'impresa (il legale rappresentante non aveva, del resto, mai risposto ai questionari inviatigli dall'Agenzia delle Entrate): b) l'omessa presentazione delle prescritte dichiarazioni fiscali per il periodo di imposta 2015; c) l'assenza di beni intestati alla società e l'inesistenza di costi per il personale dipendente, per l'acquisto di materie prime e per le utenze, circostanze che deponevano per la completa mancanza di una struttura aziendale; ciò pur a fronte di fatturazioni per ingenti importi (meglio dettagliati alle pp. 3 ss. dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della Obiettivo Impresa s.r.l. per l'anno 2015: v. ff. 147 ss. fase. P.M.); d) l'anomala (e più che sospetta) coincidenza di alcuni clienti della Obiettivo Impresa s.r.l. con quelli della CO.MA s.r.l. (tra questi, oltre alla SO.MI. s.r.l., la Pegaso Impianti s.r.l. e la Pegaso Lift car s.r.l. in liquidazione); e) la stipula con la SO.MI. s.r.l. di un contratto di subappalto estremamente generico, in quanto non riportante informazioni specifiche sugli affidamenti dei lavori e sui luoghi in cui tali lavori avrebbero dovuto essere eseguiti; f) la prova di pagamenti solo parziali delle fatture oggetto di censura; g) alcune significative difformità grafiche tra le fatture emesse nei confronti della SO.MI. s.r.l. e quelle inviate agli altri clienti; h) anche in questo caso, infine, l'amministrazione della società affidata (dal 26.2.2015 al 29.6.2015) a Codenotti Carlo, padre dell'imputato e futuro liquidatore dell'annotante SO.MI. s.r.l.

2.4. Detti elementi portavano i giudici di merito, con motivazione non manifestamente illogica – in quanto tale non sindacabile in questa sede - a concludere nel senso dell'oggettiva ed assoluta inesistenza delle operazioni documentate in tutte le fatture emesse nei confronti della SO.MI. s.r.l. in liquidazione dalle citate "cartiere" CO.MA s.r.l. e Obiettivo Impresa s.r.l.: l'assenza di dipendenti e la completa mancanza di una struttura aziendale dimostravano l'oggettiva impossibilità per le imprese emittenti di effettuare le prestazioni fatturate.

A fronte di tali dati, nessun valore esimente era riconosciuto alla documentazione prodotta dalla difesa, consistente, sostanzialmente, nelle fatture a sua volta emesse, nell'anno 2015, dalla SO.MI. s.r.l. nei confronti delle proprie clienti (alcune delle quali evocate, in effetti, anche nel corpo delle fatture emesse dalle fornitrici CO.MA s.r.l. e Obiettivo Impresa s.r.l.): le lavorazioni indicate in tali documenti contabili (in relazione ai quali, peraltro, mancavano in atti tanto la retrostante documentazione contrattuale o comunque extracontabile quanto la prova dell'avvenuto pagamento delle prestazioni), quand'anche eseguite, osservano i



giudici di merito, non potevano essere state effettuate da maestranze della CO.MA s.r.l. o della Obiettivo Impresa s.r.l. o con beni strumentali forniti da tali imprese (siccome, le une e gli altri, del tutto inesistenti).

2.5. Quanto sopra argomentato dai giudici di merito in primo grado priva dunque di fondamento l'eccezione difensiva secondo cui la motivazione sarebbe contraddittoria e manifestamente illogica per aver ritenuto inesistenti le prestazioni fatturate: censura che, all'evidenza, si pone in termini antitetici e – questa sì – manifestamente illogica con quanto dedotto nel primo motivo in cui si taccia di manifesta illogicità la motivazione della sentenza per aver ritenuto non contestata la sussistenza del fatto, atteso che il chiaro ed inequivoco apparato argomentativo della sentenza di primo grado, del tutto scevro dai vizi denunciati, rendeva del tutto pretestuose le critiche difensive svolte alla sentenza del GUP, con la conseguenza che il dedotto travisamento del primo motivo di appello, con cui si ribadiva la contestazione difensiva circa la sussistenza del reato sotto il profilo della inesistenza oggettiva delle operazioni fatturate è all'evidenza tale da non inficiare il complessivo apparato motivazionale della sentenza, attesa la sua inammissibilità originaria.

Ed è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che è inammissibile, per carenza d'interesse, il ricorso per cassazione avverso la sentenza di secondo grado che non abbia preso in considerazione un motivo di appello inammissibile "ab origine" per manifesta infondatezza, in quanto l'eventuale accoglimento della doglianza non sortirebbe alcun esito favorevole in sede di giudizio di rinvio (tra le tante: Sez. 3, n. 46588 del 03/10/2019, Rv. 277281 – 01).

2.6. Quanto, poi, all'inesistenza soggettiva delle operazioni, su cui si concentra la sentenza impugnata, merita evidenziare come già per il primo giudice non poteva neppure essere seriamente prospettata l'ipotesi di una fatturazione per operazioni solo soggettivamente inesistenti (la quale, nel caso dell'IVA, aggiungeva il GUP, non influiva sulla rilevanza penale del fatto): il Gup sul punto osservava come posto che le prestazioni fatturate dalla CO.MA s.r.l. e dalla Obiettivo Impresa s.r.l. consistevano in mere lavorazioni (perlopiù di carpenteria, anche metallica), era davvero singolare che un'impresa come la SO.MI. s.r.l. - dotata di plurime maestranze (risultavano ancora n. 34 dipendenti nel primo trimestre del 2018, come da visura camerale storica prodotta dalla stessa difesa) - avesse affidato "in nero" l'esecuzione di attività rientranti nel proprio *core business* (in alcuni casi, come sembrerebbe leggendo dalle fatture, addirittura quasi per intero, vista la prossimità degli importi fatturati dalle fornitrici fittizie e quelli poi oggetto dei

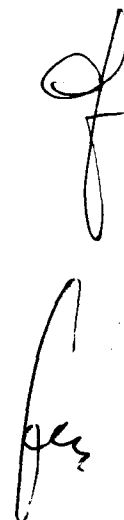
documenti contabili della SO.MI. s.r.l.) ad ignoti soggetti di cui non è rimasta alcuna traccia né a livello contabile né a livello extracontabile; era, d'altronde, lo stesso tenore letterale delle fatture emesse dalla SO.MI. s.r.l. a rivelare in modo univoco - con ciò smentendo l'assunto difensivo - come le prestazioni fossero state rese avvalendosi di personale alle proprie dipendenze.

D'altra parte, mancava in atti qualsivoglia principio di prova in ordine all'effettiva realizzazione delle prestazioni di subappalto fatturate: a parte un generico contratto di subappalto stipulato tra la SO.MI. s.r.l. e la Obiettivo Impresa s.r.l. (che, peraltro, era ritenuto pacificamente falso), la difesa dell'imputato non aveva fornito alcuna dimostrazione dell'affidamento dei lavoratori appaltati alla SO.MI. s.r.l. ad altri soggetti economici, della provenienza delle maestranze asseritamente impiegate, della specifica natura delle lavorazioni compiute e dei luoghi di loro esecuzione (né tali informazioni erano altrimenti reperibili in atti). Secondo il Gup l'accertata falsità "soggettiva" delle fatture emesse dalla CO.MA s.r.l. e dalla Obiettivo Impresa s.r.l., privava di ogni attendibilità l'accostamento proposto dalla difesa tra le stesse ed alcune fatture emesse, nello stesso periodo di imposta, dalla SO.MI. s.r.l.; la frequente genericità delle indicazioni contenute nei documenti contabili "incriminati", in una con la mancanza di altra documentazione di natura negoziale o anche solo fotografica relativa ai cantieri (essendo, secondo il primo giudice impensabile che un'impresa delle dimensioni della SO.MI. s.r.l., ove in buona fede, non abbia conservato), impediva qualsivoglia integrazione istruttoria in senso favorevole alla difesa.

L'unico quadro compatibile con le emergenze probatorie disponibili era, pertanto, quello tratteggiato dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate nell'avviso di accertamento in atti, ovvero sia l'utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti al fine di dedurre indebitamente costi (e di detrarre la relativa IVA a credito) nelle dichiarazioni fiscali relative all'annualità 2015, fingendo l'esternalizzazione a terzi soggetti economici (la CO.MA s.r.l. e la Obiettivo Impresa s.r.l.) di prestazioni in realtà per intero eseguite dal (cospicuo) personale alle dipendenze della SO.MI s.r.l.

2.7. A tali, ineccepibili, argomentazioni, svolte dal primo giudice, si aggiungono le altrettanto logiche considerazioni svolte dal giudice d'appello che si prende carico di esaminare le censure difensive, acriticamente replicate in maniera sostanzialmente pedissequa nel secondo motivo di ricorso.

In particolare, si legge alle pagg. 11/12 dell'impugnata sentenza come la difesa si fosse limitata a asserire che, poiché non era noto il numero di dipendenti della SO.MI. nel 2015 (i 34 dipendenti risultavano negli anni 2016/2018) e poiché



plurimi erano i cantieri aperti contemporaneamente, sussisteva l'impossibilità oggettiva di presenziare in tutti i cantieri contestualmente con i lavoratori alle dipendenze della SO.MI., e era logico che SO.MI. avesse sostanzialmente subappaltato alcune lavorazioni. Nessuna obiezione, tuttavia, osserva il giudice dell'impugnazione, la difesa aveva mosso ad alcune circostanze fattuali, ed in particolare alla assenza tra la documentazione della SO.MI. di contratti di subappalto - con le cartiere o con terzi- o altra documentazione atta a dimostrare la presenza di ditte esterne sui cantieri dei clienti della SO.MI. Da qui la convincente (sul piano logico - giuridico) considerazione per cui la circostanza che SO.MI. abbia effettivamente svolto le prestazioni oggetto dei contratti d'appalto non porta necessariamente alla condivisione della conclusione difensiva, secondo cui tali prestazioni sarebbero state effettuate da ditte terze cui la SO.MI. aveva sostanzialmente subappaltato alcune lavorazioni: nulla dimostra per i giudici di appello che i detti appalti siano stati eseguiti con personale diverso da quello della SO.MI. Innanzitutto, proprio perché la SO.MI. aveva effettuato le lavorazioni appaltate con i propri dipendenti, aveva necessità di abbattere i ricavi emergenti dalle fatture attive con costi fittizi, creati con le false fatture di cui all'imputazione. Secondariamente, quanto alla necessità, allegata dalla difesa, di SO.MI. di servirsi di prestazioni di soggetti esterni alla propria forza lavoro collegata al fatto che dalla visura in atti non risulta il numero dei dipendenti nell'anno 2015 (ma solo quelli dal 2016 al 2018, nella misura di 34), osserva la Corte d'appello che, dal quadro IS della dichiarazione dei redditi relativi a detta annualità (foglio 87), può ricavarsi agevolmente la circostanza che il personale alle dipendenze della società, anche nell'anno 2015, fosse in numero consistente, alla luce del totale delle deduzioni ex art. 11 d.lgs. 446/1997 (pari a 726.950) - peraltro alla voce IS2 e IS3 deduzione forfetaria - contributi previdenziali e assistenziali era proprio indicato il n. 34 e deduzioni per 329.000 euro circa ben compatibile con un numero di dipendenti pari a 34, come negli anni successivi: il rilevantissimo peso nel bilancio societario del costo del personale trovava il proprio ripianamento nella attività da detto personale svolta oggettivizzata negli importi delle fatture attive emesse da SO.MI. verso i clienti, laddove sotto un profilo finanziario SO.MI. non avrebbe potuto economicamente sopportare gli ulteriori costi di personale esterno -peraltro, in alcun modo identificato- per come emergente dalle fatture ritenute afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti. Né la difesa, aggiungono i giudici di appello, ha dimostrato la reale necessità del ricorso a personale non dipendente.

Le obiezioni difensive non smentiscono dunque la ricostruzione delle risultanze processuali che la Corte d'appello ha ritenuto di non poter condividere.

2.8. Orbene, al cospetto di tale apparato argomentativo le doglianze del ricorrente si appalesano dunque prive di pregio, in quanto si risolvono nel "dissenso" sulla ricostruzione dei fatti e sulla valutazione delle emergenze processuali svolta dal giudice di merito, operazione vietata in sede di legittimità, attingendo la sentenza impugnata e tacciandola per presunte violazioni di legge e per vizi motivazionali con cui, in realtà, si propone una doglianza non suscettibile di sindacato da parte di questa Corte.

Deve, sul punto, ribadirsi infatti che il controllo di legittimità operato dalla Corte di cassazione non deve stabilire se la decisione di merito proponga effettivamente la migliore possibile ricostruzione dei fatti, né deve condividerne la giustificazione, ma deve limitarsi a verificare se tale giustificazione sia compatibile con il senso comune e con i limiti di una plausibile opinabilità di apprezzamento (v., tra le tante: Sez. 5, n. 3416 del 26/10/2022, dep. 2023, Lembo, n.m.; Sez. 5, n. 1004 del 30/11/1999, dep. 2000, Moro, Rv. 215745; Sez. 5, n. 11910 del 22/01/2010, Casucci, Rv. 246552).

Entrambi i motivi sono, pertanto, inammissibili.

3. Il terzo motivo è inammissibile.

La Corte d'appello, a pag., 12 dell'impugnata sentenza, motiva sul punto osservando come *"giuridicamente infondata è la richiesta di ancorare la concessione di attenuanti generiche al fatto che l'imputato abbia avanzato richiesta di rito abbreviato: sul punto la Corte di Cassazione è costante nell'affermare che la richiesta di rito abbreviato non legittima attenuanti ulteriori rispetto alla riduzione premiale già prevista dall'articolo 442 codice procedura penale"*.

Si tratta di motivazione non manifestamente illogica e conforme all'orientamento giurisprudenziale secondo cui, in tema di determinazione del trattamento sanzionatorio, l'applicazione delle circostanze attenuanti generiche non può fondarsi sulla scelta di definire il processo nelle forme del rito abbreviato che implica "ex lege" il riconoscimento di una predeterminata riduzione della pena, poiché, in caso contrario, la stessa circostanza comporterebbe due distinte conseguenze favorevoli all'imputato (tra le tante: Sez. 3, n. 46463 del 17/09/2019, Rv. 277271 - 01).

Quanto, poi, alle ulteriori obiezioni difensive fondate sulla collaborazione inizialmente prestata dall'imputato-contribuente in sede di verifica e alla mancata collaborazione, successivamente al 2020, dovuta alla asserita mancata conoscenza dell'invito a comparire, su cui i giudici di appello non avrebbero motivato, si tratta di doglianze prive di pregio, atteso che è pacifico che la sussistenza di circostanze attenuanti rilevanti ai fini dell'art. 62-bis cod. pen. è oggetto di un

giudizio di fatto e può essere esclusa dal giudice con motivazione fondata sulle sole ragioni preponderanti della propria decisione, non sindacabile in sede di legittimità, purché non contraddittoria e congruamente motivata, neppure quando difetti di uno specifico apprezzamento per ciascuno dei pretesi fattori attenuanti indicati nell'interesse dell'imputato (Sez. 6, n. 42688 del 24/09/2008, Rv. 242419 - 01).

4. Anche il quarto motivo è inammissibile.

La sentenza impugnata esclude la fondatezza dell'identico motivo di appello, in questa sede replicato senza alcun apprezzabile elemento di novità critica, evidenziando come *"il primo giudice ha chiarito che il beneficio della pena sospesa doveva essere necessariamente subordinato alla prescrizione di provvedere all'integrale estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi, ai sensi dell'art. 165 comma 2 c.p.: il giudice ha infatti evidenziato che l'imputato, il 22 aprile 2011, aveva già fruito del beneficio della pena sospesa con riferimento alla pena di mesi sei di reclusione oltre multa applicatagli ex art. 444 e seguenti c.p.p. Avendo Codenotti già usufruito in precedenza del riconoscimento del beneficio, la concessione una seconda volta della pena sospesa impone la sua subordinazione, come disposto dal primo giudice. A tali fini non rileva che il delitto precedentemente giudicato in relazione al quale è stato concesso il beneficio della pena sospesa sia stato dichiarato estinto ai sensi dell'art. 445 comma secondo c.p.p., né che il Tribunale di sorveglianza abbia concesso la riabilitazione. Come è noto, ai sensi dell'art. 445 comma 3 c.p., «si estingue ogni effetto penale e se è stata applicata una pena pecuniaria o una sanzione sostitutiva l'applicazione non è comunque di ostacolo alla concessione di una successiva sospensione condizionale della pena»: ne discende che in caso di applicazione di una pena detentiva deve tenersi conto del già concesso beneficio anche qualora si verifichi la estinzione del reato ex art. 445 comma 2 c.p.p. Quanto alla riabilitazione l'art. 178 c.p. stabilisce che questa estingue le pene accessorie e ogni altro effetto penale della condanna salvo che la legge disponga altrimenti. L'art. 164 secondo comma n. 1 c.p. stabilisce che la sospensione condizionale della pena non può essere concessa a chi ha riportato una precedente condanna a pena detentiva per delitto anche se è intervenuta riabilitazione. Essendo possibile il riconoscimento della sospensione condizionale della pena una seconda volta -in quanto la pena inflitta cumulata con quella irrogata con la precedente condanna per delitto non supera i limiti dell'art. 163 c.p. -, deve tuttavia trovare applicazione il disposto del secondo comma dell'art. 165 c.p., come sopra richiamato".*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



4.1. Trattasi di motivazione non manifestamente illogica e del tutto corretta in diritto.

Il giudice di merito, nell'accogliere la specifica richiesta di concessione del suddetto beneficio formulata dall'imputato, correttamente ha dovuto subordinare tale concessione all'adempimento da parte del Codenotti di uno degli obblighi di cui all'art. 165, co. 1, c.p., conformemente a quanto previsto dal secondo comma di tale ultima norma. La precedente sospensione condizionale, infatti, rileva ai fini della reiterazione del beneficio, pur essendo stata concessa in sede di "pena patteggiata".

Ed invero, come da tempo chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, in tema di sentenza di patteggiamento, l'estinzione degli effetti penali conseguente, ai sensi dell'art. 445, comma 2, c.p.p., all'utile decorso del termine di due o cinque anni (secondo che si tratti di delitto o di contravvenzione), deve intendersi limitata, con riferimento alla reiterabilità della sospensione condizionale, ai soli casi in cui sia stata applicata una pena pecuniaria o una sanzione sostitutiva, con la conseguenza che, ove sia stata applicata una sanzione detentiva, di questa occorre comunque tenere conto ai fini della valutazione, imposta dagli artt. 164, ultimo comma, e 163, c.p., circa la concedibilità di un secondo beneficio (cfr. Sez. U, n. 31 del 22/11/2000, dep. 2001, Sormani, Rv. 218529 - 01; Sez. 6, n. 27589 del 22/03/2019, Rv. 276076; Sez. 1, n. 29847 del 16/04/2019, Di Biase, Rv. 276619 - 01; Sez. 5, n. 28568 del 25/09/2020, Rv. 279696). Ciò in quanto il secondo periodo del citato art. 445, co. 2, c.p.p., prevede espressamente che, in caso di utile decorso del termine innanzi indicato, "si estingue ogni effetto penale e, se è stata applicata una pena pecuniaria o una sanzione sostitutiva, l'applicazione non è comunque di ostacolo alla concessione di una successiva sospensione condizionale". Se ne deduce che la pronuncia di una sentenza di applicazione di pena condizionalmente sospesa e l'estinzione degli effetti penali prevista dalla disposizione in commento, incidono diversamente sulla possibilità di concedere per una seconda volta il beneficio della sospensione condizionale della pena. In particolare, la concessione del suddetto beneficio non è minimamente "ostacolata" dalla precedente applicazione di una pena pecuniaria o di una sanzione sostitutiva, mentre, ragionando *a contrario*, ove sia stata applicata una pena detentiva, bisognerà tenerne conto, innanzitutto affinché non vengano superati i limiti edittali previsti dall'art. 163 e dall'art. 164, co. 4, c.p. Ovviamente la possibilità in questi casi di reiterare la concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena, non solo conferma che bisogna tener conto del beneficio precedentemente concesso, ma implica anche, necessariamente, che, una volta rispettati i menzionati limiti edittali, siano osservate anche tutte le altre condizioni alle quali la disciplina

codicistica dell'istituto subordina la possibilità di reiterare la concessione della sospensione condizionale della pena in favore di chi ne abbia già usufruito, tra le quali rientra l'adempimento di uno degli obblighi previsti dal disposto dell'art. 165, co. 1, c.p.

Il motivo è pertanto inammissibile.

5. Il quinto motivo soffre una duplice causa di inammissibilità.

5.1. È anzitutto inammissibile in quanto tardivamente proposto.

Ed invero, dall'esame dei motivi di appello (di cui opportuna sintesi è contenuta alle pagg. 8 e 9 della sentenza impugnata) e dall'esame dell'atto di appello non risulta che tale motivo fosse stato proposto davanti al giudice dell'impugnazione.

Ed infatti, con l'ultimo motivo di appello, la difesa si era doluta della concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena subordinata all'estinzione del debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi, ed il termine indicato per l'adempimento, sostenendo che il legislatore avrebbe potuto emettere provvedimenti di definizione agevolata (come in passato fatto ad esempio con le cc.dd. rottamazioni), cui l'imputato non avrebbe potuto accedere, con conseguente violazione anche del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., ben potendo l'imputato accedere alla rateazione in 120 rate mensili (10 anni).

E' quindi evidente che la doglianza difensiva con cui si lamenta l'eccepta subordinazione del beneficio al risarcimento del danno e/o alle restituzioni in difetto di costituzione di parte civile dell'Erario – pur fondata, a seguito del recente ed autorevole arresto giurisprudenziale delle Sezioni Unite secondo cui, in tema di sospensione condizionale della pena, il giudice può subordinare tale beneficio al risarcimento del danno solo quando vi sia stata la costituzione di parte civile, in quanto il risarcimento, come l'adempimento dell'obbligo della restituzione di beni conseguiti per effetto del reato, riguarda il solo danno civile: Sez. U, n. 32939 del 27/04/2023, Selvaggio, Rv. 284969 – 01) – non avrebbe potuto essere sottoposta, per la prima volta, al sindacato di questo Giudice di legittimità senza prima essere valutata dal giudice di merito, versandosi nell'ipotesi di inammissibilità di cui all'art. 606, comma 3, cod. proc. pen., trattandosi di violazione di legge non dedotta con i motivi di appello.

Le questioni di diritto sostanziale possono essere sollevate per la prima volta davanti alla Corte di cassazione - così venendo meno la preclusione per le violazioni di legge non dedotte con i motivi di appello - sempre che si tratti di deduzioni di pura legittimità o di questioni di puro diritto insorte dopo il giudizio di



secondo grado (laddove nella specie la questione era già sorta nel giudizio di primo grado) in forza di "*ius superveniens*" o di modificazione della disposizione normativa di riferimento conseguente all'intervento demolitorio o additivo della Corte costituzionale (Sez. 4, n. 4853 del 03/12/2003, dep. 2004, Rv. 229373).

5.2. A ciò si aggiunge un ulteriore profilo di inammissibilità, avendo questa Corte già affermato che è inammissibile il ricorso per cassazione con cui si deduca, con unico motivo, una violazione di legge verificatasi nel giudizio di primo grado (come avvenuto nel caso in esame, essendo stata prevista detta subordinazione dal GUP), se non si procede alla specifica contestazione del riepilogo dei motivi di appello, contenuto nella sentenza impugnata, che non menzioni la medesima violazione come doglianza già proposta in sede di appello, in quanto, in mancanza della predetta contestazione, il motivo deve ritenersi proposto per la prima volta in cassazione, e quindi tardivo (tra le tante: Sez. 2, n. 31650 del 03/04/2017, Rv. 270627 - 01).

6. Infine, anche il sesto ed ultimo motivo è inammissibile.

I giudici di appello confutano l'identica censura, replicata anche stavolta in sede di legittimità senza alcun apprezzabile elemento di novità critica, osservando a pag. 13 della sentenza impugnata: *"Né la difesa può dolersi del fatto che il beneficio della pena sospesa sia stato subordinato all'estinzione del debito tributario «comprensivo di sanzioni e di interessi» assumendo che l'imputato potrebbe accedere a provvedimenti di definizione agevolata eventualmente adottati dal legislatore. Non risulta invero né che l'imputato abbia avuto accesso a procedura di definizione agevolata né che potrebbe in futuro avervi accesso. La individuazione del termine per l'adempimento è imposta dall'art. 165 c.p.; il termine di un anno appare congruo e non si ravvisano violazioni del principio di uguaglianza in relazione al fatto ipotetico per cui potrebbero essere emessi provvedimenti di definizione agevolata con accesso alla rateizzazione in 120 rate mensili -corrispondente a 10 anni-. Si ventila in tal modo una disparità di trattamento ponendo a confronto situazioni differenti (Codenotti è già raggiunto da una condanna penale) e una ipotesi astratta, non risultando che l'imputato abbia chiesto di accedere ai molteplici provvedimenti di definizione agevolata emessi negli anni, né che vi potrebbe essere in futuro un provvedimento che glielo consenta".*

6.1. Deve, anzitutto, premettersi che, come affermato autorevolmente dalle Sezioni Unite di questa Corte, in caso di sospensione condizionale della pena subordinata all'adempimento di un obbligo risarcitorio, il termine entro il quale

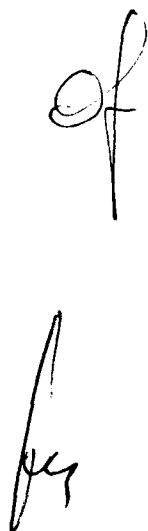
l'imputato deve provvedere allo stesso, che costituisce elemento essenziale dell'istituto, va fissato dal giudice in sentenza ovvero, in mancanza, dal giudice dell'impugnazione, anche d'ufficio, o da quello dell'esecuzione, fermo restando che, ove non venga in tal modo fissato, lo stesso viene a coincidere con la scadenza dei termini di cinque o due anni previsti dall'art. 163 cod. pen. decorrenti dal passaggio in giudicato della sentenza (Sez. U, n. 37503 del 23/06/2022, Liguori, Rv. 283577 - 01, che, in motivazione, ha precisato che l'omessa fissazione del termine si traduce in un vizio di violazione di legge della sentenza).

Il giudice di merito aveva, quindi, l'obbligo di individuare un termine per l'adempimento dell'obbligazione risarcitoria/restitutoria, obbligo che è stato puntualmente assolto dal primo giudice.

6.2. La difesa, in sostanza, contesta la quantificazione di tale termine sostenendo che l'indicazione dello stesso in un anno dal passaggio in giudicato della sentenza sia arbitrario e comunque irragionevole, paventando anche una disparità di trattamento ex art. 3 Cost., atteso che il Legislatore "avrebbe potuto" emanare provvedimenti normativi di definizione agevolata del contenzioso tributario.

La censura è, anzitutto, generica per aspecificità, avendo la Corte replicato logicamente alla doglianza difensiva, tenuto peraltro conto che, al momento della proposizione dell'appello, nessun provvedimento di definizione agevolata, come del resto riconosce la difesa stessa in ricorso, era stato ancora emanato dal Legislatore.

Né rileva, peraltro, la circostanza che, invece, al momento della decisione, fosse entrata in vigore la normativa in tema di definizione agevolata. Si tratta, come è noto della L. 29.12.2022 n. 197 (S.O. n. 43 G.U. 29.12.2022 n. 303), recante "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*", che ha previsto: a) all'art. 1 co. 153, una misura finalizzata alla definizione agevolata degli avvisi bonari emessi ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 600/73 e dell'art. 54-bis del DPR 633/72, a seguito della liquidazione automatica delle dichiarazioni, stabilendo che i contribuenti che aderiscono alla definizione ottengono la riduzione delle sanzioni, ordinariamente del 30%, al 3%, mentre nelle situazioni ordinarie, ricevuto l'avviso bonario, il contribuente che intenda definirlo usufruisce della riduzione delle sanzioni a 1/3 (pari al 10%) se il pagamento avviene nei 30 giorni, ai sensi del D.lgs. 462/97; b) all'art. 1 co. 174 ss., un ravvedimento operoso speciale strumentale a sanare le violazioni dichiarative e prodromiche commesse sino al 31.12.2021, fruendo della riduzione della sanzione a 1/18 del minimo e potendo pagare il tutto in 8 rate trimestrali di pari importo; c) all'art. 1 co. 166, una sanatoria degli errori e delle irregolarità



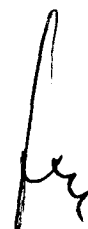
formali commessi sino al 31.10.2022, che consente, in sintesi, di sanare le violazioni che non hanno determinato una maggiore imposta pagando 200,00 euro per periodo di imposta entro il 31.3.2023, o in due rate scadenti il 31.3.2023 e il 31.3.2024; d) all'art. 1 co. 231 ss., una rottamazione delle cartelle di pagamento e degli accertamenti esecutivi/avvisi di addebito inerenti a carichi affidati dall'1.1.2000 al 30.6.2022, che comporta per chi ne fruisce lo stralcio degli interessi, degli aggi e delle sanzioni amministrative.

E' ben vero che dette disposizioni consentono, a determinate condizioni, il pagamento rateale in periodo più lungo rispetto a quello determinato dal giudice in sentenza, ma è altrettanto vero, da un lato, che nessuna disparità di trattamento è ravvisabile nel caso in esame stante la diversità delle situazioni (la procedura di definizione agevolata invocata dal ricorrente riguarda il contribuente ed i relativi effetti non sono automaticamente estensibili sul piano penale al contribuente-imputato, come del resto confermato dalla circostanza che è stato lo stesso Legislatore a prevedere con il D.L. 30.3.2023 n. 34 (G.U. 30.3.2023 n. 76), recante *"Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali (c.d. "DL bollette")"*, convertito, con modificazioni, dalla L. 26.5.2023 n. 56 (G.U. 29.5.2023 n. 124), all'art. 23, una causa speciale di non punibilità dei reati tributari, peraltro limitandola ai soli reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, con conseguente esclusione del reato di frode fiscale, contestato all'attuale ricorrente), e, dall'altro, che il ricorrente non ha indicato né tantomeno documentato in ricorso l'intervenuta presentazione prima dell'udienza del 3 aprile 2023, davanti alla Corte d'appello, la sua intenzione di avvalersi delle procedure di definizione agevolata-rottamazione introdotte dalla citata l. n. 198 del 2022, donde la censura è fondata su mere asserzioni astratte, del tutto sganciate da una reale volontà concreta di adempiere all'obbligazione tributaria.

La deduzione difensiva svolta con l'ultimo motivo è pertanto da ritenersi parimenti inammissibile perché manifestamente infondata.

7. All'inammissibilità consegue ex art. 616, cod. proc. pen. la condanna alle spese ed al pagamento della somma indicata in dispositivo in favore della Cassa delle ammende, non potendosi escludere profili di colpa nella proposizione del ricorso.

P.Q.M.



Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso, il 26 gennaio 2024

Il Consigliere estensore

Il Presidente