

Svolgimento del processo

I signori Tizio, Caio, Mevia, Sempronio, Mevio, Valerio e Caia, sono stati tratti a giudizio per rispondere dei reati contestati come in epigrafe.

E' stata altresì citata a giudizio la società Alfa s.r.l., per l'illecito amministrativo di cui all'art. 24 D.Lgs 231/01, contestato puntualmente al capo A bis).

Sono rimasti contumaci gli imputati Caio, Mevia, Sempronio, Mevio, Valerio e Caia; presenti Tizio e l'amministratore giudiziario della Alfa.

All'udienza del 1/10/07, in assenza di questioni preliminari, è stato dichiarato aperto il dibattimento ed ammesse le prove precostituite e costituende richieste dalle parti.

Quindi, nelle udienze successive sono stati sentiti i testimoni S., M. (ud.22/10/07 e 19/11/07), L. (ud. 20/12/07), A. (ud. 3/3/08) indicati dal pubblico ministero, nonché C., F. e V, richiesti dalla difesa.

All'esito dell'istruttoria è stata disposta l'acquisizione ai sensi dell'articolo 507 c.p.p., delle dichiarazioni ai fini IVA e imposte sui redditi e dei modelli F24, costituenti corpo del reato; le parti hanno prestato il consenso all'acquisizione delle visure prodotte all'udienza del 12/11/08.

Infine, sulle conclusioni rassegnate dalle parti all'udienza del 3/12/08, il processo è stato definito.

MOTIVAZIONE

CAPO A). In sintesi, al capo a) si contesta a Tizio, Caio, Mevia e Sempronio il reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, perché, il primo nella veste di promotore e gli altri quali concorrenti nella fase esecutiva, dopo aver avanzato domanda di finanziamento ai sensi della legge 488/92 per la realizzazione di una industria tessile in favore della società Alfa s.r.l. amministrata da Tizio, con artifici consistiti nella presentazione di false fatture e nella documentazione di spese per l'acquisto di macchinari, in misura artificiosamente gonfiata rispetto a quella effettiva, inducevano in errore la commissione verificatrice e

conseguentemente ottenevano dallo Stato una serie di contribuzioni, erogate a stati di avanzamento fino al saldo del 12 febbraio 2003, nella misura complessiva di euro 4.116.971,31, con pari danno per l'amministrazione erogante.

Sull'accertamento dei fatti ha riferito il teste M., maresciallo della Guardia di Finanza, il quale, richiamando puntualmente i documenti acquisiti, ha illustrato lo svolgimento e l'esito della verifica effettuata nei confronti degli odierni imputati, ed in proposito ha dichiarato che l'indagine prese inizio da una segnalazione dell'Ufficio Italiano Cambi, da cui emergeva che una società, la Beta s.r.l., pur non avendo mai presentato alcuna dichiarazione dei redditi, risultava aver effettuato operazioni sospette, con l'emissione di fatture per la vendita di macchinari nei confronti della società Alfa, amministrata da Tizio.

La Guardia di Finanza decideva pertanto di effettuare perquisizioni nei confronti di quest'ultima società, sita in Montalto, la cui sede amministrativa era collocata presso gli uffici di altra società, la Gamma s.r.l., appartenente allo stesso gruppo Tizio.

Venivano rinvenuti contratti, fatture e bonifici che evidenziavano l'acquisto (simulato per interposizione fittizia) di macchinari dall'apparente fornitore Beta s.r.l. ed altra documentazione da cui emergeva che la società Alfa aveva effettuato trattative commerciali aventi ad oggetto le stesse macchine direttamente con fornitori esteri.

In effetti i documenti comprovanti le trattative di acquisto avevano ad oggetto contratti, o meglio schemi di contratto, che venivano successivamente ripresi, salvo qualche variante, nelle compravendite concluse, apparentemente, con la società Beta, che appariva pertanto soggetto interposto fittiziamente.

I fornitori effettivi erano di nazionalità estera, appartenenti alla comunità europea; e ciò permetteva, tra l'altro, di concludere acquisti intracomunitari propedeutici alla realizzazione delle cosiddette "frodi carosello", nelle quali la società intermediaria -apparente fornitore italiano-, dopo aver acquistato i beni all'estero, e perciò tenuta a versare l'Iva in ipotesi di successiva alienazione, trasferiva il bene ad altro soggetto italiano, nella specie alla Alfa; ma, trattandosi di "società cartiera", non

provvedeva al versamento dell'imposta, di cui l'effettivo acquirente veniva illecitamente sgravato.

In pratica, veniva riscontrato che la Alfa effettuava sostanzialmente gli acquisti all'estero e faceva intestare i macchinari alla Beta, la quale successivamente li trasferiva alla prima, emettendo fattura per un prezzo notevolmente superiore, anche in misura del 100%; quindi, la stessa Alfa effettuava il pagamento alla Beta, documentandolo con il versamento di assegni, ma subito dopo, l'apparente fornitrice restituiva a sua volta il sovrapprezzo mediante assegni circolari che, attraverso una serie di passaggi effettuati con l'indicazione di nomi di fantasia, ritornavano nelle casse dei soci della Alfa.

Il suddetto sistema era stato congegnato per realizzare una truffa ai danni dello Stato, in quanto la Alfa, subito dopo essere stata costituita, aveva presentato una richiesta di finanziamento, ai sensi della legge 488/92, per realizzare un impianto industriale nel settore tessile.

L'investimento prevedeva originariamente spese per oltre 11 miliardi di lire, di cui circa 6 miliardi di lire avrebbero dovuto essere apportati dai soci con versamenti in conto capitale e il residuo era a carico dello Stato, in forma di contributo a fondo perduto.

Con riferimento alle fasi del procedimento amministrativo, il teste ha evidenziato che l'istruttoria delle pratiche attinenti al finanziamento era affidata ad una banca concessionaria del servizio, la quale dopo aver ricevuto la domanda, la istruiva secondo indicazioni fornite dalle circolari del ministero dell'industria: veniva effettuata una graduatoria delle istanze ed espresso un parere, sulla base di alcuni indicatori, tra cui anche l'apporto di capitale da parte di chi richiedeva il finanziamento. Approvata l'utile ammissione in graduatoria, il ministero emanava un decreto provvisorio di concessione del finanziamento, con elargizione di contributi a stati di avanzamento, sulla base di autocertificazioni e documentazione delle spese sostenute. Al termine, la banca istruiva la trattazione in modo definitivo, rilevando eventuali anomalie e segnalandole al ministero; questo, in difetto di rilievi da parte del controllore, emanava un decreto di

concessione definitiva, effettuato a consuntivo, e cioè dopo aver verificato l'attuazione del programma di investimento.

Nelle ipotesi in cui l'investimento non veniva realizzato o evidenziate altre anomalie, per inosservanza delle condizioni previste dal regolamento che disciplina la legge 488/92, potevano essere irrogate revoche parziali dei contributi concessi o, nel caso scostamento dagli indicatori in certa misura, la revoca totale. In particolare, questa scattava se lo scostamento era riferito ad un solo indicatore ed in misura del 20%, ovvero, se riferito a più indicatori, in misura complessiva del 30%.

Nel concreto caso, nel corso delle indagini è stato verificato che le fatture emesse dalla Beta nei confronti della Alfa mascheravano in realtà una interposizione fittizia ed una sovrapproduzione volta ad ottenere i contributi da parte dello Stato, in misura maggiore – pressoché doppia – rispetto al quella effettivamente spettante.

Infatti l'importo fatturato veniva regolato tra le parti con movimentazioni bancarie e tuttavia successivamente, riguardo alla sovrapproduzione, si riscontrava un flusso di ritorno delle somme di danaro nelle tasche dei soci della Alfa, i quali poi riversavano nelle casse della società quasi la totalità degli importi rientrati, facendoli apparire quali apporti di capitale proprio. Per quanto riguarda la documentazione dei pagamenti in favore della apparente fornitrice dei macchinari, il danaro risultava così versato.

In relazione alla **fattura n. 1** del 28 agosto 2000, la Alfa effettuava il pagamento di lire 333.333 333, oltre iva al 20%, per un totale di 400 milioni di lire; riguardo alla **fattura n. 2** del 12 ottobre 2000, il pagamento per un imponibile di lire 4.866.666.667 Iva al 20% (973. 333.333) per un totale di 5.840. 000. 000; relativamente alla **fattura n. 13** del 30 settembre 2001, il pagamento per un imponibile di 10.500.000, oltre Iva (2.100.000), per un totale di 12.600.000 lire (fatture :allegati 1 – 2 – 3; pagamenti: allegati 50 – 51 – 52 – 53 – 54).

Ma – e questo è l'essenziale - per gli stessi macchinari, veniva rinvenuta documentazione relativa agli acquisti effettuati all'estero, ed in particolare la trasmissione delle fatture **in originale** dalla ditta Delta alla Alfa, seppure intestate alla Beta alla quale risultavano trasmesse solo le copie (allegati 24 e 25).

Inoltre, da verifiche bancarie effettuate nei confronti della Beta, risultava che questa società, in relazione agli stessi macchinari di cui alle predette fatture, aveva effettuato accrediti in favore di fornitori esteri per complessive 3.093.339.177 lire (allegati 54 - 55 e 83); la Alfa, a sua volta, aveva accreditato alla Beta la somma di lire 6.240.000.000, per gli stessi macchinari (allegati 50 - 51 - 52 - 53 - 54).

Quindi si accertava che la Beta, dopo aver formalmente ricevuto il pagamento, restituiva parte delle somme ricevute, attraverso un giro di assegni circolari costituenti il flusso di ritorno, nella misura pressoché corrispondente alla sovrapproduzione effettuata attraverso la sua interposizione fittizia (allegati da 57 a 100 e allegati da B1 a B10).

Il costo dei macchinari era stato pertanto apparentemente gonfiato, come dedotto dal flusso di ritorno delle somme che non trovava alcuna giustificazione, diversa dalla interposizione fittizia.

Tale conclusione era avvalorata, dalla trasmissione di fatture originali dei macchinari acquistati all'estero, recapitate direttamente alla Alfa; dal ritrovamento di documenti relativi alla trattativa per l'acquisto dei macchinari che veniva seguita direttamente dall'amministratore unico Tizio.

Tra l'altro, nell'ambito dei controlli effettuati nei confronti della società interposta, Beta, risultava che questa - almeno nell'anno 2002 - aveva cessato l'attività, dopo aver cambiato sede da Firenze in Montalto, dove non veniva riscontrata alcuna sede effettiva.

Per quanto riguarda il flusso di ritorno del danaro dalla Beta, il teste ha evidenziato quanto emerso dagli accertamenti bancari nei confronti di Tizio, Caio e Mevia, soci della Alfa, ed in particolare la richiesta, da parte di Beta e del suo amministratore Sempronio, di assegni circolari trasferibili che recavano come beneficiari nominativi sconosciuti all'anagrafe tributaria, quali ad esempio Berlusconi Rodolfo, Orovillaggi; questi assegni, risultavano infine pervenuti ai soci della Alfa e da questi incassati, per un ammontare complessivo di lire 2.822.050.000.

Questa liquidità veniva utilizzata, in misura di lire 2.429.050.000 per l'apporto dei soci al capitale sociale previsto nella pratica di finanziamento, come emergeva altresì dalla quasi contestualità tra il rientro del danaro e

il versamento da parte dei soci; infatti le somme pervenute da Beta, una volta incassate dai soci, nel giro di qualche giorno, venivano riversate in conto apporto di capitale.

Gli assegni circolari erano ovviamente di importo inferiore ad euro 1.500, previsto per la loro trasferibilità; si trattava pertanto di numerosissimi assegni.

Il teste ha ricordato che nella pratica di finanziamento era previsto apporto di capitale proprio in misura di circa 6 miliardi di lire; e che pertanto, attraverso la sovrapproduzione ed il flusso di ritorno sopra descritti, lo Stato anziché contribuire in una certa misura, contribuiva in misura pressoché doppia rispetto a quella ammessa, configurandosi una delle ipotesi di revoca del finanziamento; e specialmente quella che prevede lo scostamento da uno degli indicatori in misura non inferiore al 20%.

Il teste ha poi aggiunto che, in pratica, per l'istruzione della pratica venivano presentate dichiarazioni liberatorie da parte degli apparenti fornitori (allegati 50 e 51) e autocertificazione da parte dell'amministratore della società Alfa (allegato 58) che attestavano l'effettivo versamento delle somme a titolo di spese sostenute.

In particolare, come emergeva dal documento in allegato 48, la Alfa, in data 9 gennaio 2001, falsamente attestava di aver sostenuto, alla data del 13 ottobre 2000, spese per un ammontare di lire 7.955.180.000, tra cui le fatture nn. 1 e 2 della Beta, benché per quest'ultima - come si è visto - vi fosse stata una simulata duplicazione della spesa rispetto a quella effettivamente sostenuta.

ALTRI DOCUMENTI. Oltre ai documenti a cui ha fatto riferimento il teste M., illustrandone il contenuto, sono stati altresì acquisiti quelli appresso illustrati.

In particolare sono inseriti nel fascicolo per il dibattimento:

- Il decreto del Ministero dell'Industria del Commercio e dell'Artigianato n. 69272 del 3 marzo 1999, con cui si concede alla Alfa s.r.l., ai sensi della legge 19 dicembre 1992 n. 488 e successive integrazioni, in via provvisoria il contributo in conto capitale di lire 8.597.490.000 (euro 4.440.233.03), da erogarsi secondo le modalità previste dall'articolo del regolamento

adottato con d.m. 527/95 in tre quote annuali di lire 2.865.830.000 (euro 1.480.077,68) cadauna. All'articolo 3 dello stesso decreto era previsto che *"le agevolazioni sono inoltre revocate qualora, calcolati gli scostamenti negativi degli indicatori, di cui all'articolo 6, comma 4 del regolamento nell'esercizio successivo alla data di entrata a regime dell'iniziativa agevolata : a) anche uno solo di tali scostamenti superi i 30 punti percentuali; b) eseguita la somma dei suddetti scostamenti negativi e rapportata la stessa al numero degli indicatori suscettibili di variazione, la media degli scostamenti così determinata superi i 20 punti percentuali."* (allegato 94).

- Il Decreto del Ministero delle Attività Produttive, n. 120827 del 28 novembre 2002, in cui, dopo avere evidenziato che la banca concessionaria aveva effettuato erogazioni per complessive lire 6.922.206.000, così suddivise quanto a lire 2.865.830.000 in data 30 dicembre 1999; quanto a lire 2.261.730.000 in data 3 gennaio 2002; quanto a lire 1.794.646.000 in data 4 febbraio 2002, tenuto conto delle variazioni apportate agli investimenti, decretava la concessione, in via definitiva, del contributo in conto capitale di euro 4.126.407,99 , disponendo altresì disimpegno della quota a saldo di euro 313.825,05 (allegato 93).

- I bonifici effettuati dalla banca concessionaria in favore della Alfa in esecuzione dei decreti ministeriali superiormente indicati, per le somme esattamente corrispondenti a quelle indicate nel decreto di concessione definitiva, erogate fino alla data del 12/2/2003 (allegati in cartella "C1 – C2 – C3", da pag. 287 a pag 294).

- La relazione sullo stato finale del programma di investimento redatta per conto della banca concessionaria e prodotta all'udienza del 7 aprile 2008, per vero con encomiabile correttezza processuale, dallo stesso difensore dell'imputato. Questa relazione, datata 3 dicembre 2001, propedeutica alla corresponsione della seconda quota, terza quota e del saldo contribuzioni, indica e trasmette al Ministero – quale documentazione finale di spesa – appunto le fatture e i titoli di spesa quietanziati (tra cui quelle emesse dalla Beta) per un totale di lire 11.884.978.000; ad essa è allegato il verbale di accertamento spesa dove, a pagina 6, la Commissione

incaricata, presieduta dal dottor Tucci, accertava : *"l'impresa ha esibito la dichiarazione, prevista dal disciplinare di accertamento, con la quale si attesta che tutte le spese documentate sono state iscritte nelle immobilizzazioni di bilancio. Dai controlli a campione effettuati a tale riguardo non sono emersi elementi che contraddicano tale attestazione; i lavori, le forniture ed in generale le realizzazioni effettuate trovano riscontro nella documentazione di spesa esibita; per tutti i titoli di spesa è intervenuto il pagamento a saldo. Il pagamento delle spese documentate è stato verificato mediante riscontro sul libro giornale aziendale del pagamento delle fatture. In considerazione dell'esiguità numero delle fatture, la Commissione ha verificato tutte le fatture."*

LA VALUTAZIONE DELLE PROVE IN ORDINE AL CAPO A). Sulla base delle prove raccolte, emerge all'evidenza la colpevolezza di Tizio in ordine alla truffa perpetrata al capo a) dell'imputazione, formulata dettagliatamente e con assoluta precisione dal pubblico ministero.

Il meccanismo posto in essere per frodare lo Stato, può essere così sintetizzato: Tizio, legale rappresentante della Alfa, acquistava direttamente presso fornitori esteri i macchinari tessili, compresi nel programma di investimento finanziato ai sensi della legge 488/92; quindi, faceva figurare che l'acquisto era stato effettuato da altra ditta, nella specie dalla Beta, rappresentata da Sempronio, che, a sua volta, ritrasferiva i beni alla Alfa, con simulata lievitazione dei prezzi.

In questo modo – e ne va riconosciuto l'ingegno – , con una sola esca portava a casa due prede; e cioè conseguiva due risultati – entrambi illeciti ma vantaggiosi economicamente- : da un lato l'interposizione fittizia della connivente Beta consentiva una sovrapproduzione simulata che avrebbe poi permesso di documentare allo Stato una spesa pressoché doppia rispetto a quella effettiva, al fine di ottenere una contribuzione, accordata in percentuale, specularmente raddoppiata; dall'altro, essendosi avvalso – come si dimostrerà appresso – di una società cartiera, riusciva ad evadere le imposte, poiché il soggetto che per primo acquistava dai fornitori esteri, perciò tenuto a versare l'IVA, in realtà, data la sua effettiva inconsistenza, si

rendeva evasore totale, distraendo in tal modo la responsabilità gravante sull'effettivo ed unico acquirente, individuato nella Alfa.

Si è osservato, con gran ragione, che le prove documentali dimostrative della predetta condotta appaiono di un'evidenza matematica.

Per quanto riguarda le trattative e gli acquisti effettuati direttamente da Alfa presso i fornitori esteri, vengono in rilievo i documenti di cui agli allegati da 4 a 30.

Innanzitutto, le conferme d'ordine C00/8036 e C00/8035, del 22/5/2000, con cui con cui la fornitrice estera Delta AG (doc. 4 e 5) trasmetteva lo schema di contratto alla Alfa per l'acquisto dei macchinari A) La Meccanica, B) Corino, C) Lawer, D) Sperotto, e dei 5 macchinari SOFT TRD 140.

Basta confrontare tali documenti con le fatture n. 1 e 2 emesse in data 20/8/2000 e 12/10/2000 dalla Beta alla società del Tizio, per constatare che la fornitura è identica – riguardando le stesse macchine e senza alcuna aggiunta di lavorazioni di adeguamento; cambia invece – e di molto – il prezzo che lievita a complessive lire 6.240.000.000 (documenti nn. 1 e 2).

Dall'esame dei documenti, non risulta annotata alcuna lavorazione sui macchinari, direttamente ascrivibile alla mano dell'interposta, tale da giustificare siffatta maggiorazione.

In realtà, lo scambio di corrispondenza rinvenuta tra i protagonisti della compravendita (Delta 1, quale rappresentante italiana della Delta, e Alfa), chiarisce ulteriormente che l'intera trattativa è stata condotta direttamente dal Tizio, il quale poi – raggiunto l'accordo finale – ha fornito il nominativo a cui intestare solo formalmente le macchine.

In tal senso, assumono importanza il fax inviato in data 14 marzo 2001 dalla Delta 1 alla Alfa, in cui rivolgendosi direttamente al signor Tizio si lamenta il mancato pagamento delle forniture di cui alle le conferme d'ordine C00/8036 e C00/8035, nei seguenti termini *“purtroppo da parte Sua ci sentiamo ripetere di settimana in settimana e il saldo di tutte le forniture sarà fatto nel giro di pochi giorni, ma non abbiamo alcuna certezza di quanto sopra. Tutti i fornitori ci hanno ufficialmente comunicato che verranno conteggiati a Alfa gli interessi per il ritardato pagamento, come pure i costi per l'immagazzinaggio dei vari impianti”* (doc. 16).

Ugualmente significativa nella lettera di risposta con cui la Alfa comunica: *"ancora una volta ci scusiamo per il protrarsi della situazione, comunicandole che entro il 15/04/01 inizieremo ad effettuare i pagamenti previsti"* (doc. 17).

Come è evidente, non sussiste alcun dubbio sul fatto che l'acquisto dei predetti macchinari sia stato effettuato direttamente dall'amministratore della Alfa, il quale ha pure gestito l'intera fase esecutiva del rapporto contrattuale, ponendosi come interlocutore esclusivo e soggetto direttamente obbligato anche in relazione ai pagamenti.

Ne deriva che la Beta, peraltro mai descritta in questa corrispondenza come soggetto operativo nello svolgimento del rapporto, appare coinvolta solo per interposizione fittizia.

Ad colorandum, occorre rilevare che la "immedesimazione" tra interponente e interposta arriva a tal punto che – come emerge dalla lettera in data 4 settembre 2001– allorché la Delta deve comunicare lo stato di avanzamento della fornitura, comunica i dati direttamente alla Alfa (allegati 19 e 20), ovvero, pur indirizzando la missiva alla Beta, si rivolge *alla cortese attenzione del Vs egr. signor Tizio* (allegato 21): come a dire che l'effettivo interlocutore era quest'ultimo.

Vengono addirittura rinvenute presso la Alfa le lettere di trasmissione delle fatture in originale emesse dalla Delta e trasmesse alla Alfa anziché al simulato acquirente (allegati 24 e 25).

Né vale osservare, come ha tentato di sostenere la difesa, che la ditta di Sempronio sarebbe intervenuta per adattare i macchinari alle esigenze della Alfa, così da giustificare la lievitazione dei prezzi.

Il seguito prova che questa ipotesi è palesemente infondata.

In primis, la Beta – come è documentato dalla copia dell'atto costitutivo in allegato 41 – è stata costituita l'11 agosto 2000 ed iscritta nel registro delle imprese il 2 aprile 2001 (visura camerale allegata al verbale di udienza del 17/9/2008); si rammenta invece che le conferme d'ordine dei macchinari risalgono al 22 maggio 2000.

Non è credibile che il Tizio abbia trattato l'acquisto di macchinari su cui avrebbe dovuto eseguire cospicue modifiche, tali da giustificare quasi il raddoppio del prezzo, affidando l'intervento ad una società che, al

momento in cui era stato programmato l'acquisto, non era ancora esistente.

Per altro, come si è già accennato, delle prospettate modifiche non v'è alcuna traccia nelle fatture emesse dalla Beta che, ove avesse effettivamente eseguito lavorazioni per adeguare i macchinari, avrebbe certamente indicato nel documento fiscale le voci corrispondenti alla mano d'opera impiegata ed alle integrazioni apportate, senza limitarsi a ricalcare la descrizione dei macchinari così come contenuta nelle conferme d'ordine del vero fornitore estero.

Il documento in allegato 23 evidenzia poi che le spiegazioni relative all'installazione delle macchine sono state trasmesse direttamente alla Alfa, quando invece, se fosse vero quanto sostenuto dalla difesa, il naturale destinatario avrebbe dovuto essere il soggetto ipoteticamente incaricato di adeguare ed installare le macchine.

La lista di consegna dei macchinari, ovvero la packing list (lista dei colli componenti di una partita di carico) compilata dalla fornitrice Delta reca come destinatario direttamente la Alfa (allegato 23); escludendosi perciò che la Beta disponesse di propri impianti fissi dove eseguire le prospettate imponenti modifiche.

In realtà, come pure si dirà nella disamina dei reati fiscali in contestazione, la Beta è risultata essere una cosiddetta "società cartiera", ovvero esistente solo sulla carta e costituita per compiere attività illecite.

La conclusione è avvalorata dalle seguenti circostanze.

Innanzitutto, come accertato dalla Guardia di Finanza (confronta testimonianza di M. e verifica di cui al verbale del 5/11/2008, acquisita all'udienza del 12/11/2008 con il consenso delle parti), la Beta per l'intera durata della propria attività non ha mai presentato alcuna dichiarazione ai fini IVA e Imposte dirette.

Nasce dopo che il Tizio aveva già programmato l'investimento finanziato dallo Stato e raggiunto accordi con fornitori stranieri per l'acquisto dei macchinari; termina la sua attività il 18/7/2002 – per missione compiuta – dopo aver eseguito i suoi servizi in favore della Alfa.

La documentazione relativa alla sua costituzione, ivi compreso l'atto iniziale ed il versamento dei 3/10, è stata rinvenuta presso la sede delle società del Tizio (Alfa e Alfa 1),

Nel periodo in cui è formalmente operativa, ha una sede itinerante (da Campi Bisenzio si trasferisce in Montalto Uffugo, dove coincide la sede delle società gestite dal Tizio) e, quel che più interessa, non ha a disposizione impianti dove poter eseguire le ipotetiche modifiche, se è vero – come è vero - che le macchine acquistate vengono consegnate direttamente presso la Alfa.

Come si è già detto, la packing list (lista dei colli componenti di una partita di carico) dei macchinari compilata dalla fornitrice Delta reca come destinatario direttamente la Alfa (doc. 23).

Tutto ciò sta a dimostrare il completo asservimento alle trame illecite intessute dal Tizio per frodare lo Stato.

E in tal senso chiude il cerchio – come ultimo ma non meno importante indizio – il flusso di ritorno del danaro originariamente versato dal Tizio alla Beta per documentare allo Stato il maggior prezzo dei macchinari, che appunto quest'ultima, fittiziamente interposta, restituisce alla Alfa interponente: questo elemento appare decisivo per dimostrare che la sovrapproduzione non era giustificata da alcuna lavorazione effettuata dalla ditta del Sempronio, il quale altrimenti non certamente avrebbe restituito la maggiorazione.

Sono stati acquisiti in copia gli assegni, le distinte di versamento e gli estratti conto, analiticamente riportati negli allegati da 57 a 83, emessi direttamente dalla Beta o dal suo amministratore Sempronio, per l'importo complessivo di euro lire 2.822.050.000, che perviene nelle casse di Tizio e dei suoi congiunti Caio e Mevia, tutti soci della Alfa.

Si è rilevato che l'importo complessivamente restituito è inferiore, sia pure in misura non elevata, rispetto al sovrapprezzo simulato (il Sempronio ha ricevuto lire 6.240.000.000, avendo invece versato ai fornitori lire 3.093.339.177). L'obiezione è facilmente superabile, per il fatto che la differenza è ragionevolmente riconducibile al compenso riconosciuto al Sempronio per l'interposizione, peraltro alquanto rischiosa a causa del concorso in attività illecita.

ULTERIORI ECCEZIONI DIFENSIVE. La difesa ha richiamato l'esito positivo delle verifiche eseguite dalla banca concessionaria culminate con il collaudo; di più, ha invocato le valutazioni fornite dai consulenti difensivi nel processo; infine, ha evidenziato l'ottimo avviamento dell'impresa, con fauste prospettive, attestato dall'amministratore giudiziario.

Da tutto ciò ha dedotto argomenti utili a dimostrare la congruità delle somme corrisposte dalla Alfa alla Beta per le forniture da quest'ultima fatturate e sulla base delle quali sono stati concessi i contributi, escludendo ogni ipotesi di simulazione.

Ora su questo ragionamento vi sono da fare alcune osservazioni da cui si desume come gli argomenti difensivi siano privi di solide fondamenta.

Innanzitutto occorre evidenziare che la verifica ed il collaudo, evidentemente, non hanno potuto tener conto dei documenti da cui è stata desunta la falsa sovrapproduzione, per la semplice ragione che i verificatori non disponevano dei poteri di indagine sull'intero circuito bancario e di perquisizione che hanno consentito invece alla Guardia di Finanza di appurare la falsità delle fatture emesse dalla società cartiera ed il flusso di ritorno del danaro.

Il verificatore per conto della banca concessionaria ha controllato la documentazione esibitagli e, vittima degli artifici posti in essere (tra cui la documentazione di un esborso effettivo per l'intero ammontare fatturato), è appunto caduto in errore sull'entità dell'investimento.

In tal senso è utile la relazione sullo stato finale del programma di investimento redatta per conto della banca concessionaria e prodotta in giudizio, per vero con encomiabile correttezza processuale, dallo stesso difensore dell'imputato.

La relazione, datata 3 dicembre 2001, propedeutica alla corresponsione della seconda quota, terza quota e del saldo contribuzioni, indica e trasmette al Ministero – quale documentazione finale di spesa – appunto le fatture e i titoli di spesa quietanzati (tra cui quelle emesse dalla Beta) per un totale di lire 11.884.978.000; ancor più chiaro è il verbale di accertamento spesa allegato alla stessa relazione, dove, a pagina 6, la Commissione incaricata, presieduta dal dottor Tucci, accertava : *"l'impresa*

ha esibito la dichiarazione, prevista dal disciplinare di accertamento, con la quale si attesta che tutte le spese documentate sono state iscritte nelle immobilizzazioni di bilancio. Dai controlli a campione effettuati a tale riguardo non sono emersi elementi che contraddicano tale attestazione; i lavori, le forniture ed in generale le realizzazioni effettuate trovano riscontro nella documentazione di spesa esibita; per tutti i titoli di spesa è intervenuto il pagamento a saldo. Il pagamento delle spese documentate è stato verificato mediante riscontro sul libro giornale aziendale del pagamento delle fatture. In considerazione dell'esiguità numero delle fatture, la Commissione ha verificato tutte le fatture."

Dunque la banca concessionaria, e per essa il Ministero, prendeva per buone ai fini della documentazione della spesa anche le fatture con cui erano stati artificialmente aumentati i prezzi dei macchinari, in ciò indotta in errore anche dalla documentazione dei pagamenti effettuati in favore di Beta (senza sapere ovviamente che parte di quei pagamenti sarebbe stata restituita sottobanco).

Quanto al flusso di ritorno del danaro, la difesa, ben consapevole della gravità indiziaria di tale elemento, ha allora ritenuto di insinuare il dubbio che il danaro restituito dalla Beta e dal Sempronio potesse avere una diversa giustificazione, quale ad esempio un precedente prestito personale; ha pure evidenziato che molti assegni recavano girate intermedie da parte di altri soggetti.

Il Tribunale ritiene di dover ancorare il proprio giudizio a dati appurati con certezza sulla base della copiosa documentazione acquisita, dai quali emerge invece che la Beta, società unipersonale del Sempronio, è apparsa soltanto in qualità di fornitrice di macchinari; pertanto, data la connotazione del rapporto in cui la Beta ha assunto la veste di creditore in ordine al prezzo delle macchine, e tenuto conto dell'intero quadro indiziario sopra evidenziato, il flusso di ritorno si spiega - alla stregua del criterio di credibilità razionale - solo alla luce dell'assunto accusatorio, secondo cui la restituzione sottobanco del denaro denotava l'artificiosa sovrapproduzione.

Per contro, la prospettazione di un prestito personale è rimasta per aria, non essendo stato neppure allegato alcun collegamento con circostanze ed elementi concreti.

Quanto ai giratari, anche senza sopravvalutare l'apposizione di girate corrispondenti a nomi di fantasia non censiti all'anagrafe tributaria (es. Berlusconi Rodolfo), resta il dato di fatto che quelle somme comunque sono transitate – senza alcun'altra giustificazione e nel medesimo contesto temporale - dalle casse della Beta e del Sempronio in quelle dei soci della Alfa.

In relazione alle consulenze eseguite nel corso del processo occorre sottolineare che la relativa valutazione non appare suffragata da indagini di mercato; di contro, la documentazione delle trattative intercorse con la fornitrice estera e le conferme d'ordine dimostrano che il prezzo degli stessi macchinari era pari alla metà di quello poi praticato dalla società interposta, essendo inverosimile che ipotizzati - ma non dimostrati - adeguamenti abbiano potuto addirittura farne raddoppiare il prezzo.

La consulenza del dottor Maurizio Carrieri- già presidente del collegio sindacale della Alfa ¹ -, acquisita all'esito del conforme esame dibattimentale, non illustra e spiega quali adeguamenti e quali modifiche siano state concretamente apportate; non richiama alcuna indagine di mercato per approfondire tale verifica.

Come si è detto, inoltre, nelle fatture emesse dalla Beta non v'è traccia alcuna di questi adeguamenti, la cui esecuzione non rientrava di certo nelle possibilità di una "società cartiera", appena costituita, priva di impianti, con una sede itinerante, e che cessava di operare, di lì a poco, dopo che la Alfa aveva ottenuto le contribuzioni pubbliche.

L'asservimento alle esigenze della Alfa non è solo evidenziata dalla predetta coincidenza cronologica, ma come si è visto, anche dal rinvenimento dell'atto costitutivo, della ricevuta di versamento dei 3/10 relativi alla Beta, come pure delle fatture di acquisto dei macchinari dai fornitori esteri, il tutto presso la società del Tizio.

¹ Confronta foglio 5 del verbale di constatazione.

Qui si inserisce l'ulteriore deduzione difensiva, secondo cui l'acquisizione di questi atti serviva a verificare la correttezza commerciale e l'affidabilità del partner.

Occorrerebbe aver il senso del verosimile completamente allentato per non accorgersi della infondatezza di questa asserzione: la Alfa riceve le conferme d'ordine dei macchinari prima ancora che la Beta venisse costituita; ed allora non è credibile razionalmente che per un adeguamento così consistente, da determinare addirittura l'incredibile raddoppio del prezzo, abbia incaricato una ditta in fase di costituzione e priva di esperienza.

Infine, le dedotte attestazioni e fauste prospettive asseritamente dichiarate dall'amministratore giudiziario sono andate a vuoto: in coincidenza della decisione infatti la Alfa ha licenziato tutti i dipendenti per mancanza di commesse.

La difesa ha poi osservato che sarebbe inverosimile che l'autore dell'illecito abbia conservato tutte le "controcritture" a prova della simulazione nella sede dove poteva prevedere che sarebbe stata sottoposta a verifica, non essendo consueta tanta superficialità e spregiudicatezza neppure nell'immaginario eldorado dei truffatori.

A parte il fatto che il Tizio era alla sua prima esperienza, come emerge dal casellario giudiziale, e dunque non particolarmente smaliziato, è comunque facile obiettare che la commissione incaricata della verifica non aveva il potere di perquisizione, non potendo perciò trovare la documentazione comprovante la falsità delle fatture (peraltro detenute presso la sede della Alfa 1, altra società del gruppo Tizio), ma doveva limitarsi a verificare quanto le veniva esibito; e così ha proceduto, come appunto attestato nella relazione.

Le indagini condotte dalla Guardia di Finanza, invece, partivano da lontano, e precisamente dalla segnalazione da parte dell'Ufficio Italiano Cambi che indicava operazioni sospette compiute dalla Beta.

Per farla breve, al cospetto di una montagna di prove a sostegno della tesi accusatoria e in assenza di valide eccezioni difensive, frantumate dal

martello della logica, va ritenuta pienamente provata la condotta criminosa di cui al capo a).

LA VALUTAZIONE IN DIRITTO.

Come è noto, la legge n. 488/92 è destinata ad agevolare gli imprenditori che intendono avviare od ampliare imprese produttive nelle aree svantaggiate del paese. L'agevolazione, cofinanziata con i fondi della C.E.E., consiste in un contributo a fondo perduto che varia in relazione alle aree in cui viene compiuto l'investimento.

La disciplina, per quanto di specifico interesse in questa sede, prevede quale misura massima consentita dell'agevolazione, per dimensione di impresa e ubicazione, il 50 % ESN (equivalente sovvenzione netta) + il 15 % ESL (equivalente sovvenzione lorda), da erogare in 3 quote.

Con particolare riferimento al programma di investimento oggetto della domanda presentata da Alfa, era concesso in via provvisoria un contributo in conto capitale pari all'80%, misura massima consentita dell'agevolazione, per dimensione di impresa e ubicazione; tale contributo, sulla base di un programma di investimento lire 11.661.000.000 (di cui lire 7.390.000.000 per macchinari), veniva perciò provvisoriamente deliberato in lire 8.597.490.000 (euro 4.440.233,03), come da decreto del Ministero Industria Commercio e Artigianato n. 69272 del 3/3/1999.

Inoltre, all' 3 dello stesso decreto provvisorio era previsto che *"le agevolazioni sono inoltre revocate qualora, calcolati gli scostamenti negativi degli indicatori, di cui all'articolo 6, comma 4 del regolamento nell'esercizio successivo alla data di entrata a regime dell'iniziativa agevolata: a) anche uno solo di tali scostamenti superi i 30 punti percentuali; b) eseguita la somma dei suddetti scostamenti negativi e rapportata la stessa al numero degli indicatori suscettibili di variazione, la media degli scostamenti così determinata superi i 20 punti percentuali.*

Per l'erogazione definitiva, veniva adottato il Decreto del Ministero delle Attività Produttive, n.120827 del 28 novembre 2002, in cui, dopo avere evidenziato che la banca concessionaria aveva effettuato erogazioni per complessive lire 6.922. 206. 000 (così suddivise: quanto a lire 2.865.830.000 in data 30 dicembre 1999; quanto a lire 2.261.730.000 in

data 3 gennaio 2002; quanto a lire 1.794.646.000 in data 4 febbraio 2002), tenuto conto delle variazioni apportate agli investimenti, decretava la concessione, in via definitiva, del contributo in conto capitale di euro 4.126.407,99, disponendo altresì disimpegno della quota a saldo di euro 313.825,05 (allegato 93).

In tali provvedimenti era puntualmente richiamato l' articolo 7, comma 2, del regolamento secondo cui: “ . Ciascuna delle due o tre quote e' erogata dalla banca concessionaria subordinatamente all'effettiva realizzazione della corrispondente parte degli investimenti, eccezion fatta per la prima, che puo' anche essere erogata a titolo di anticipazione, previa presentazione di fidejussione bancaria o polizza assicurativa irrevocabile, incondizionata ed escutibile a prima richiesta, di importo pari alla somma da erogare e di durata adeguata.”

Tanto premesso, è evidente che nei fatti sopra accertati si ravvisano certamente gli elementi costitutivi del reato previsto e punito dall'articolo 640 bis c.p.

Gli artifici sono rappresentati dall'utilizzo delle false fatture con le relative quietanze di pagamento rilasciate dalla Beta, con cui Tizio, nella sua qualità di amministratore della Alfa, faceva apparire alla banca concessionaria, e quindi al Ministero, di aver effettuato investimenti così come programmati anche in relazione alla spesa, sebbene il costo effettivo fosse pari a circa la metà.

L'induzione in errore era ulteriormente sostenuta dalla documentazione del movimento di danaro versato all'apparente fornitrice, la quale, immediatamente dopo, lo restituiva sottobanco ai soci della Alfa (il cosiddetto flusso di ritorno).

L'ingiusto profitto derivava dal fatto che la banca concessionaria, così indotta in errore, riteneva documentate spese in misura doppia di quella effettiva e, di conseguenza, erogava contribuzioni specularmente raddoppiate rispetto all'importo meritevole di finanziamento.

In altri termini, si può dire più semplicemente che il contributo per l'acquisto di macchinari veniva commisurato ad un valore che, così come documentato attraverso l'esibizione delle fatture false e delle quietanze rilasciate dalla ditta compiacente, era artificiosamente raddoppiato

rispetto a quello effettivo, sicché, ottenuta conseguentemente l'integrale liquidazione, al Tizio rimaneva una ingiusta locupletazione con pari danno per l'Ente contribuente.

E' perciò evidente che le erogazioni della seconda e terza quota erano dunque causalmente riconducibili alla precedente presentazione delle fatture false rilasciate e quietanzate dall'Beta, attraverso le quali la Alfa, inducendo in errore la banca concessionaria, simulava spese maggiori, pur avendole in realtà sostenute in misura dimezzata.

Dunque non coglie nel segno l'osservazione difensiva secondo cui, data l'insorgenza del diritto al momento di approvazione del finanziamento, l'evento ingiusto astrattamente ipotizzabile sarebbe - al più - l'aver evitato (*rectius*: tentato di evitare) la revoca del finanziamento, prevista per lo scostamento dagli indici, desumendosi da ciò la configurazione di un fatto diverso da quello contestato.

Questa ipotesi di revoca - peraltro verificata - è evidentemente solo un'ulteriore conseguenza della truffa, già integrata in tutti i suoi elementi costitutivi; non può essere perciò considerata quale evento consumativo della truffa, meglio individuabile nell'ottenimento, mediante artifici, della seconda e terza quota di contributo e soprattutto nel saldo finale.

La difesa ha poi prospettato, con scarsa ragione, il diverso inquadramento nella fattispecie di cui all'art. 316 ter c.p..

La distinzione tra il reato di indebita percezione di pubbliche erogazioni e quello di truffa aggravata, finalizzata al conseguimento delle stesse, va ravvisata nella mancata inclusione tra gli elementi costitutivi del primo reato della induzione in errore del soggetto passivo. Pertanto qualora l'erogazione consegua alla mera presentazione di una dichiarazione mendace senza costituire l'effetto dell'induzione in errore dell'ente erogante circa i presupposti che la legittimano, ricorre la fattispecie prevista dall'art. 316 ter cod. pen. e non quella di cui all'art. 640 bis cod. pen. ²

² Cassazione pen. sent. n. 30155 del 2007.

Laddove invece l'autore non si sia limitato a rendere dichiarazioni mendaci, ma abbia predisposto una serie di artifici, che abbiano indotto in errore il soggetto passivo, ricorre la truffa.

L'errore della prospettazione difensiva, peraltro frequente in processi sulla stessa materia, consiste nel sovrapporre un elemento della condotta che può essere comune ad entrambe le fattispecie, ovvero la dichiarazione falsa ovvero la presentazione di falsi documenti, trascurando altro elemento che connota esclusivamente la truffa, ovvero l'induzione in errore.

Si impone tuttavia una lettura più approfondita, considerato che la costruzione del delitto di cui all'art.316 *ter* c.p. come un'ipotesi speciale di truffa finirebbe per vanificare l'intento del legislatore che, anche in adempimento di obblighi comunitari, aveva perseguito l'obiettivo di espandere ed aggravare la responsabilità per le condotte decettive consumate ai danni dello Stato o dell'Unione europea; mentre proprio tali condotte risulterebbero invece punite meno severamente a norma dell'art. 316 *ter* comma 1 c.p. o addirittura sottratte alla sanzione penale a norma dell'art. 316 *ter* comma 2 c.p. nei casi di minore gravità. Ora non v'è dubbio che il legislatore del 2000, quando ha inserito nel codice penale l'art. 316 *ter*; ha ritenuto appunto di estendere la punibilità a condotte decettive non incluse nella fattispecie di truffa.

Ed allora, come si distinguono in concreto le due fattispecie?

Occorre partire dalla considerazione che la realizzazione dell'inganno mediante il falso è l'elemento che caratterizza la truffa, cosicché l'ambito di applicabilità dell'art. 316 *ter* c.p. è circoscritto a situazioni come quelle del mero silenzio antidoveroso o di una condotta che non induca effettivamente in errore l'autore della disposizione patrimoniale.

In effetti, in molti casi, il procedimento di erogazione delle pubbliche sovvenzioni non presuppone l'effettivo accertamento da parte dell'erogatore dei presupposti del singolo contribuente; ma ammette che il riconoscimento e la stessa determinazione del contributo siano fondati, almeno in via provvisoria, sulla mera dichiarazione del soggetto interessato, riservando eventualmente a una fase successiva le opportune verifiche. Sicché in questi casi l'erogazione può non dipendere da una falsa rappresentazione dei suoi presupposti da parte dell'erogatore, che in realtà

si rappresenta correttamente solo l'esistenza della formale dichiarazione del richiedente.

D'altro canto l'effettivo realizzarsi di una falsa rappresentazione della realtà da parte dell'erogatore, con la conseguente integrazione degli estremi della truffa, può dipendere, oltre che dalla disciplina normativa del procedimento, anche dalle modalità effettive del suo svolgimento nel singolo caso concreto. E quindi l'accertamento dell'esistenza di un'induzione in errore, quale elemento costitutivo del delitto di truffa, ovvero la sua mancanza, con la conseguente configurazione del delitto previsto dall'art. 316 ter c.p., è questione di fatto, che risulta riservata al giudice del merito.

Nel caso concreto, le erogazioni della seconda, terza quota e saldo, sono state effettuate a stati di avanzamento ed a consuntivo, dopo che la banca concessionaria ha verificato la realizzazione della corrispondente parte di investimenti, mediante la consultazione della documentazione esibita dal Tizio.

Come si è già ampiamente detto, la suddetta verifica è stata viziata da errore determinato da artifici e raggiri, consistiti nel prospettare e documentare spese per investimenti in macchinari artatamente gonfiate.

Si sottolinea che le rete degli artifici non si è limitata alla presentazione delle fatture false, ma è stata così abilmente tessuta a tal punto da far figurare addirittura il versamento dell'intero importo fatturato e quietanzato, mediante la documentazione di tutti i passaggi di danaro dalla Alfa alla Beta; salvo poi ottenere la restituzione del sovrapprezzo attraverso il flusso di ritorno, ovviamente avvenuto sottobanco ed all'insaputa del verificatore.

L'ente deputato alla verifica degli investimenti, propedeutica al rimborso della spesa, è stato in tal modo indotto in errore, ed in conseguenza dell'errore ha consentito l'erogazione del contributo.

E' da escludere altresì la configurabilità del reato previsto e punito dall'articolo 316 bis c.p., quantomeno riguardo alla erogazione della seconda, terza quota e saldo del contributo statale.

La norma punisce "*Chiunque, estraneo alla pubblica amministrazione, avendo ottenuto dallo Stato o da altro ente pubblico o dalle Comunità*

Europee contributi, sovvenzioni o finanziamenti destinati a favorire iniziative dirette alla realizzazione di opere od allo svolgimento di attività di pubblico interesse, non li destina alle predette finalità”.

È evidente perciò che l'art. 316 bis c.p., essendo inteso a reprimere la distrazione dei contributi pubblici dalle finalità per le quali erano stati erogati, non può che riferirsi appunto alla malversazione dei contributi distraendoli dal vincolo di destinazione.

Gli art. 316 *ter* e 640 bis c.p., sono entrambi destinati a reprimere **la percezione** di per sé indebita dei contributi, indipendentemente dalla loro successiva destinazione.

L'ipotesi di cui all'articolo 316 *bis* sarebbe riferibile, al più, in relazione alla prima quota se versata in acconto; in tal caso infatti prima del versamento non risulterebbe posto in essere alcun artificio; il beneficiario avrebbe solo successivamente distratto l'acconto ricevuto dalla finalità per cui era stato riconosciuto.

Tale configurazione però non si attaglia alle erogazioni della seconda, terza quota e saldo, effettuate a stati di avanzamento ed a consuntivo, ovvero subordinatamente alla verifica da parte della banca concessionaria in ordine alla effettiva realizzazione della corrispondente parte di investimenti.

Come si è già ampiamente detto, il benessere della banca concessionaria - avvenuto in data 3 dicembre 2001 - ed il conseguente versamento delle ulteriori quote (non più in acconto, ma a consuntivo) è stato ottenuto con artifici e raggiri, consistiti nel prospettare e documentare falsamente alla banca spese per investimenti in macchinari artatamente gonfiate.

Dunque nel caso di specie, l'induzione in errore ha determinato **la percezione** del contributo; e non si è trattato perciò di una semplice malversazione, non preceduta da artifici.

LA CONSUMAZIONE DEL REATO. E' altresì rilevante stabilire il momento consumativo del reato, essendo stata eccepita la prescrizione e dovendosi eventualmente altresì stabilire se ed in quale misura possa applicarsi la confisca per equivalente, com'è noto introdotta con legge n. 300 del 2000.

In particolare, occorre stabilire se, quando le somme siano erogate in più rate o quote, si versi in ipotesi di reato continuato o viceversa di consumazione "prolungata".

Si è affermato che il momento consumativo del delitto di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche coincide con quello della cessazione dei pagamenti, che segna anche la fine dell'aggravamento del danno, in ragione della natura di reato a consumazione prolungata.³

E ciò perché il soggetto agente manifesta sin dall'inizio la volontà di realizzare un evento destinato a durare nel tempo, e quindi il momento consumativo del reato coincide con quello della cessazione dei pagamenti, che segna la fine dell'aggravamento del danno".⁴

Nel concreto caso, dunque si deve precisare che il momento iniziale va individuato nella realizzazione della condotta truffaldina, consistita nella esibizione delle fatture false, e nell'allestimento della rete di artifici, consistiti nella allegazione di quietanza liberatoria, nella documentazione di pagamenti (che poi sarebbero in parte rientrati sottobanco), tali da indurre in errore l'ente verificatore sulla erogabilità della seconda e terza quota e del saldo; la consumazione coincide con il versamento del saldo, avvenuto con bonifico del 12 marzo 2003.

A partire da questa data e fino a quella della decisione, non è ancora decorso il termine necessario a prescrivere e l'intera condotta si è consumata sotto il vigore della legge n. 300 del 2000.

Non pertinente appare il richiamo alla nota decisione che, sempre in tema di erogazioni periodiche, ha ravvisato la consumazione nel momento costitutivo del rapporto, escludendo la configurabilità di una consumazione prolungata in relazione alla percezione dei ratei successivamente maturati.

³ Cass. sez. 2, n. 26256 del 24/4/2007 : Sulla base di questo principio la Corte ha escluso l'illegittimità del sequestro per equivalente finalizzato alla confisca, che era stato disposto nonostante che il contratto di mutuo allo scopo fosse precedente all'entrata in vigore della legge n. 300 del 2000, che ha inserito nel cod. pen. l'art. 640 quater).

⁴ Cass. Sez. 2, n. 3615 del 20/12/2005.

In quel caso infatti, esattamente all'opposto della questione controversa in questa sede, l'ingiustizia del danno era circoscritta alla fase costitutiva del rapporto, e non anche al suo successivo svolgimento, connotato comunque da prestazioni sinallagmatiche la cui remunerazione trovava una ragione nei principi dell'arricchimento *sine causa*.⁵

Invece nel caso oggetto di esame gli artifici e raggiri sono stati posti in essere, nella fase esecutiva del rapporto, dopo l'adozione del decreto di concessione provvisoria del finanziamento e al fine di ottenere le quote in stato di avanzamento, la cui erogazione, proprio perché frutto di una falsa rappresentazione, non poteva in alcun modo essere considerata dovuta.

In conclusione, al cospetto di una montagna di indizi di colpevolezza gravi precisi e concordanti; e in assenza di spiegazioni alternative dotate di credibilità razionale, si deve concludere per la compiuta dimostrazione degli elementi costitutivi del reato contestato.

I SOGGETTI.

E' indubbia l'ascrivibilità dei fatti a Tizio, promotore dell'intera vicenda criminosa: in qualità di amministratore unico della Alfa conduce le trattative con i fornitori stranieri e controfirma la corrispondenza in cui indica il soggetto fittiziamente interposto a cui intestare i macchinari; presenza alla verifica della spesa da parte della banca concessionaria, esibendo le false fatture; autocertifica di aver sostenuto gli investimenti nella misura artificiosamente maggiorata.

Tali circostanze, dimostrano, con evidenza matematica, la riconducibilità al medesimo Tizio dei fatti contestati al capo A), sia nella fase della programmazione, sia in quella della esecuzione.

Diversamente è a dirsi per Sempronio, Caio e Mevia.

A costoro infatti si contesta il concorso nella fase esecutiva, rispettivamente consistito, per il Sempronio, nell'essersi prestato ad emettere le fatture che dissimulavano una interposizione fittizia finalizzata a maggiorare i costi e, per gli altri due, nell'aver ricevuto in qualità di soci

⁵ Cassazione Sez. Un. N. 1 del 1999

della Alfa alcuni assegni costituenti il flusso di ritorno del danaro restituito dalla Beta.

Non è neppure contestata alcuna condotta tipica, bensì un contributo dall'esterno su richiesta del dominus dell'intera operazione criminosa, limitato ad elementi di contorno della fase esecutiva.

Il loro operato assume connotati molto simili al concorso esterno in reati programmati esclusivamente - ed eseguiti prevalentemente - da terzi.

Nella materia sono stati affermati alcuni principi meritevoli di condivisione anche con riferimento alla fattispecie esaminata.

Com'è noto, il nucleo centrale significativo del concorso di persone nel reato si fonda sui seguenti principi.

La funzione incriminatrice dell'art. 110 c. p. (mediante la combinazione della clausola generale in essa contenuta con le disposizioni di parte speciale che prevedono le ipotesi-base di reato) consente di dare rilevanza e di estendere l'area della tipicità e della punibilità alle condotte, altrimenti atipiche, di soggetti "esterni" che apportino un contributo causalmente rilevante.

E' tuttavia necessario, da un lato, che siano realizzati, nella forma consumata o tentata, tutti gli elementi del fatto tipico di reato descritto dalla norma incriminatrice di parte speciale e che la condotta di concorso sia oggettivamente e soggettivamente collegata con quegli elementi; - dall'altro, che il contributo atipico del concorrente esterno, di natura materiale o morale, diverso ma operante in sinergia con quello dei partecipi interni, abbia avuto una reale efficienza causale, sia stato condizione "necessaria" - secondo un modello unitario e indifferenziato, ispirato allo schema della *condicio sine qua non* proprio delle fattispecie a forma libera e causalmente orientate - per la concreta realizzazione del fatto criminoso collettivo e per la produzione dell'evento lesivo del bene giuridico protetto.

La particolare struttura della fattispecie concorsuale comporta infine, quale essenziale requisito, che il dolo del concorrente esterno investa, nei momenti della rappresentazione e della volizione, sia tutti gli elementi essenziali della figura criminosa tipica sia il contributo causale recato dal proprio comportamento alla realizzazione del fatto concreto, con la

consapevolezza e la volontà di interagire, sinergicamente, con le condotte altrui nella produzione dell'evento lesivo del "medesimo reato".⁶

Ci si chiede perciò se, sotto questo profilo, nel quadro della truffa congegnata da Tizio, i concorrenti "esterni", si siano resi compiutamente conto dell'efficacia causale della propria attività di sostegno ed abbiano perciò voluto contribuire alla realizzazione del programma criminoso del principale autore.

Ad avviso del Tribunale residua un margine di dubbio, per il fatto che il contributo diretto a mascherare la falsa sovrapproduzione poteva essere diretto anche ad altre finalità, quale ad esempio la frode fiscale; ma già tale l'ambivalenza non risolve il dubbio in ordine alla consapevolezza della truffa di cui al capo A).

Oltre a ciò, assume rilevanza, per solo il Sempronio, l'estraneità alla compagine sociale che si è avvantaggiata dell'evento truffaldino; per Caio e Mevia l'estraneità alla vita della stessa compagine, gestita con assoluta padronanza da Tizio.

Residua perciò un dubbio, esiguo ma ragionevole, sulla necessaria consapevolezza da parte di Caio, Mevia e Sempronio in ordine al programma truffaldino, predisposto ed attuato da Tizio; i tre vanno mandati assolti dalla contestazione sub A) per non aver commesso il fatto.

I REATI CONTESTATI DA B) a O). Secondo le contestazioni riassunte in epigrafe, il signor Tizio, nella qualità di amministratore unico della Alfa s.r.l. e della Alfa 1 s.r.l., con l'ausilio di Sempronio, Mevio, Valerio e Chimilelli Caterina, soggetti che di volta in volta emettevano false fatture, poneva in essere un sistema diretto ad evadere le imposte attraverso le cosiddette "frodi carosello", indicando nella dichiarazione dei redditi elementi passivi fittizi riconducibili a fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, relative ad acquisti intracomunitari; inoltre, non solo evadeva totalmente l'imposta sul valore aggiunto, ma addirittura

⁶ Cass. Sez.Un. n. 33748 del 12/7/2005

portava artificialmente in compensazione il corrispondente importo nel modello F.24, causando un ingiusto danno all'Erario.

Quanto al capo B), si tratta delle stesse **fatture numeri 1 e 2** del 28/8/2000 e del 12/10/2000 emesse dalla Beta di Sempronio in favore della Alfa, già superiormente illustrate dal teste M., e di cui si è ampiamente dimostrata l'interposizione fittizia in acquisto intracomunitario; occorre solo aggiungere che in relazione a tale condotta è stata altresì acquisita la relativa dichiarazione ai fini IVA da parte della Alfa e, su accordo delle parti, la verifica effettuata dalla Guardia di Finanza, prodotta all'udienza del 12 novembre 2008, da cui risulta invece che la Beta non ha mai presentato alcuna dichiarazione annuale relativa ad imposte sui redditi o sul valore aggiunto, risultando evasore totale.

La ricostruzione delle altre condotte è stata affidata alla testimonianza di Lo Martire Mike, maresciallo della Guardia di Finanza, il quale ha illustrato la documentazione rinvenuta e sequestrata, evidenziando altresì gli ulteriori elementi di riscontro appurati nel corso delle investigazioni.

Il metodo di accertamento si è basato sul confronto delle operazioni documentate da ciascuna fattura, con dati extracontabili e con gli esiti di accertamenti e visure.

In particolare, nel corso della verifica fiscale, è stata rinvenuta la **fattura n.17** emessa il 31 ottobre 2001 dalla Beta nei confronti Alfa 1 s.r.l., con imponibile pari a euro 346.026,00 oltre Iva del 20% pari a 69.205,00 euro, per un totale di euro 415.231,00, annotata tra i beni ammortizzabili sul registro degli acquisti ed avente ad oggetto il macchinario con numero di matricola 70369.

In proposito il testimone ha precisato che, per mero errore, riconosciuto in sede di accertamento, sulla fattura era erroneamente riportato il numero di matricola 76651, benché - come verificato dal riscontro diretto sul macchinario oggetto di fatturazione - il numero esatto era quello di 70369. Per questa operazione, è stata scoperta documentazione extracontabile, ed in particolare la corrispondenza intercorsa dalla Alfa 1 e la Karl Mayer, datata 25 ottobre 2001, dove venivano concordati i prezzi di vendita e le modalità di consegna del medesimo bene strumentale. Il riferimento è ad un fax in lingua inglese spedito dalla Karl Mayer alla Alfa 1 in data 23

ottobre 2001, documento in allegato 103, dove si evidenzia il prezzo dato di 40.000 sterline per ciascun telaio; inoltre altro fax in lingua italiana datato 25 ottobre 2001, proveniente dalla ditta Orsi, rappresentante italiana della stessa fornitrice, diretto alla Alfa 1 in cui si conferma il prezzo di 80.000 sterline per due telai (allegato 104).

Dopo pochi giorni, e precisamente il 29 ottobre 2001, la Karl Mayer – conformemente agli accordi raggiunti con il Tizio -, emetteva fattura alla Beta, avente ad oggetto lo stesso macchinario con matricola 70369, ceduto al prezzo di 40.000 sterline (allegato 105).

L'interposizione fittizia della Beta, è stata ulteriormente riscontrata dal ritrovamento del documento in allegato 106, relativo a una corrispondenza in lingua inglese intercorsa tra la Alfa 1 e Mister Lener, in cui la società amministrata dal Tizio richiedeva letteralmente alla Karl Mayer: *"per il momento registra solo la macchina con matricola numero 70369 nella seguente maniera: spedisce la fattura per il pagamento a noi, al numero 0984/937156, ma registra la fattura intestandola alla Beta s.r.l."*

In sintesi con riferimento al macchinario 76369, contabilmente risulta che Alfa 1 ha acquistato da Beta per il prezzo complessivo di euro 415.231,00 Iva compresa; laddove invece, sulla base dei documenti extracontabili, relativi alle fasi delle trattative e di esecuzione del contratto, è stato accertato che il prezzo corrisposto direttamente da Alfa 1 al fornitore estero era di sterline 40.000, facendo figurare come acquirente la Beta fittiziamente interposta.

Lo stesso *modus operandi* è stato constatato nei rapporti tra la Alfa 1, amministrata da Tizio, e la I. di Valerio.

I fatti accertati sono documentati dagli allegati al verbale di constatazione del 27 dicembre 2004 (documento 101).

Il teste ha aggiunto che nel corso della verifica è stata rinvenuta la **fattura n.133** del 31 ottobre 2001 con riferimento al macchinario con matricola 76326, emessa dalla I. nei confronti della Alfa 1, con un imponibile di 703.000.000 di lire, oltre Iva al 20% per lire 140.600.000, bene acquistato con il credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge 388 del 2000, mediante presentazione del modello F24 del mese di novembre 2001.

Contabilmente la I. – apparente fornitore - riceveva da Alfa 1, per questo macchinario, un importo complessivo di lire 843.600.000, Iva compresa (documento 101/all.32).

Nella documentazione ritrovata nel corso della verifica, si evidenziava un riscontro extracontabile tra la Alfa 1 e la Intermediazioni service, attinente ad una richiesta di leasing per l'acquisto di alcuni macchinari tra cui anche quello in oggetto, con numero di matricola 76326.

In questa richiesta, la Alfa 1 rappresentava alla Intermediazioni service la richiesta di un leasing per l'acquisto di tre telai usati per un importo complessivo di 910.000 marchi tedeschi. Veniva riportato dettagliatamente il costo di ciascun telaio e, con riferimento a quello numero 76326, si indicava il prezzo di 340.000 marchi tedeschi, e l'anno di fabbricazione del 1991 (documento 101/all.34).

Un altro riscontro extracontabile era costituito dal documento di trasporto di questo bene strumentale, redatto dalla commerciale di Mazzoncini Annibale, avente come destinatario la I., ma come luogo di destinazione, la sede della Alfa 1 (documento 101/all.34).

In sintesi, con riferimento al macchinario 76326, contabilmente risulta che Alfa 1 ha acquistato da I. per il prezzo complessivo di lire 843.600.000, Iva compresa; laddove invece, sulla base dei documenti extracontabili, relativi alle fasi delle trattative e di esecuzione del contratto, è stato accertato che il prezzo corrisposto direttamente da Alfa 1 al fornitore estero era di sterline 340.000 marchi tedeschi, facendo figurare come acquirente la I. fittiziamente interposta.

Sempre in relazione ai rapporti con la I., è stata rinvenuta la **fattura n.163**, emessa il 30 novembre 2001, per un importo di euro 434.000, con Iva al 20%, regolarmente annotata nella contabilità della Alfa 1, avente ad oggetto il macchinario per la tessitura di filo con matricola 71556 (allegato 19 al verbale di sequestro del 27/12/04).

Il dato extracontabile è costituito dalla corrispondenza intercorsa tra la Alfa 1 e la Orsi (rappresentante sul territorio nazionale della fornitrice tedesca Karl Mayer) che riportava letteralmente il seguente accordo: *"come da accordi telefonici tra il signor Tizio e il signor Trivero,*

confermiamo l'ordine relativo alle tre macchine Mayer per il prezzo complessivo di 315.000 marchi. Di seguito indichiamo il numero di matricola dei macchinari oggetto dell'ordine: matricola n. 70821, 71556 e 71557" (documento 101/all.27).

Dalla lettura della corrispondenza, emerge chiaramente che l'accordo contemplava l'acquisto effettuato da Alfa 1 direttamente dalla Karl Mayer (rappresentata dalla Orsi), avente ad oggetto tre macchinari - con matricole numero 7821, 71556 e 71557 - al prezzo complessivo di 315.000 marchi tedeschi.

Per queste macchine, oltre alla suindicata fattura 163 relativa al solo macchinario 71556, sono state rinvenute, la fattura n.183 del 31 dicembre 2001, emessa dalla I. nei confronti di Alfa 1, per il corrispettivo di lire 840.000.000, avente ad oggetto il macchinario con matricola 70821 (documento 101/all.26); nonché la fattura n.99 del 31 dicembre 2001, emessa dalla SIRT s.r.l. nei confronti della stessa Alfa 1, per il corrispettivo di lire 841.200.000, avente ad oggetto il macchinario con matricola 71557, descritto come nuovo (documento 101/all.26).

In sintesi, a fronte di un prezzo contabile, per le tre macchine, di circa 2 miliardi e 100 milioni di vecchie lire, oltre IVA, apparentemente versati dalla Alfa 1 ai soggetti fittiziamente interposti, risalta un dato extracontabile relativo ad un prezzo di appena 315.000 marchi tedeschi (circa 320 milioni di lire) corrisposto dalla stessa Alfa 1 alla fornitrice estera Karl Mayer.

Le fatture emesse dai soggetti fittiziamente interposti, venivano considerate ai fini della determinazione del credito d'imposta, utilizzato in compensazione dei debiti di imposta nei modelli F24 presentati, secondo lo schema riassuntivo riportato a pagina 18 del verbale di constatazione (documento 101).

Il teste ha poi riferito, in relazione al macchinario di cui alla fattura n.133, che il telaio risultava essere dell'anno 1991 e quindi che lo stesso era presumibilmente usato; pertanto, non poteva essere considerato nella determinazione del credito di imposta, posto che la legge 388/2000 istitutiva della agevolazione, stabilisce che la fruizione della stessa è

subordinata alla condizione che l'acquisto abbia ad oggetto beni strumentali nuovi.

Lo stesso *modus operandi* è stato constatato nei rapporti tra la Alfa 1, amministrata da Tizio, e la E. s.r.l. di Mevio.

Il teste ha fatto specifico riferimento alle modalità di acquisto di quattro telai per la lavorazione di materiale tessile, con numeri di matricola 70491, 70494, 68874, 68883.

Per questi, ha richiamato la **fattura in acconto n. 40** del 17 giugno 2002, emessa dalla E. alla Alfa 1 per un imponibile pari a euro 50.000,00 oltre IVA al 20%, e perciò di importo complessivo pari a euro 60.000,00 ; oltre a ciò, la **fattura a saldo n. 55** del 29 giugno 2002, emessa per un importo complessivo di 1.086.000,00 euro, oltre ad IVA con aliquota del 20% e pari a 217.200,00 euro, e quindi complessivamente 1.303.200,00 euro (allegati 12 e 13 del verbale di sequestro 27/12/2004).

A fronte del suddetto dato contabile, è stato trovato, quale riscontro extracontabile della operazione oggettivamente inesistente, la corrispondenza tra la Twistex con sede in Francia e la Alfa 1, rivolta all'attenzione del signor Tizio, dove era scritto testualmente: "*Carissimo Signor Tizio, come promesso, le spediamo qui inclusi i documenti seguenti: fattura numero 9092 e documento di trasporto*" (allegati 110 - 111 e 112).

Nella fattura della Twistex - acquisita in allegato 111- formalmente intestata alla E., avente ad oggetto i macchinari con matricola 70491 - 70494 - 68874 e 68883, era riportato il prezzo complessivo di euro 278.000,00 per i quattro telai comprensivi di accessori.

Veniva altresì rinvenuto la documentazione relativa alla Packing list, comprovante la consegna direttamente dal fornitore estero alla Alfa 1 (documenti prodotti dal P.M. all'udienza del 7/6/2008).

In sintesi, per gli stessi telai, è stata rinvenuta documentazione extracontabile comprovante l'acquisto presso fornitori esteri per il prezzo complessivo di euro 278.000,00, laddove invece contabilmente risulta che la Alfa 1 ha corrisposto alla E. l'importo complessivo di euro 1.326.200,00.

Oltre alle due fatture nn. 40 e 55 per i quattro macchinari, è stata ritrovata la **fattura n. 154** per un quinto macchinario con matricola numero 77391

emessa dalla E. nei confronti della Alfa 1 in data 31 dicembre 2002 per imponibile di 160.000,00 euro, oltre Iva al 20%, e quindi complessivamente di 192.000,00 euro.

Il riscontro extracontabile è costituito dai documenti acquisiti ai numeri 107, 108 e 109.

Il 107 ha ad oggetto documentazione attestante la corrispondenza intercorsa tra la Alfa 1 e la Orsi (rappresentante Karl Mayer), nella quale si specifica: *“in riferimento alla macchina con matricola 77391, anno 1992, confermiamo l'acquisto per euro 72. 000,00”*.

Il documento in allegato 108 riguarda la corrispondenza intercorsa tra la Alfa 1 e la Karl Mayer in lingua inglese, del seguente tenore : *“ vi comunichiamo le nostre referenze in merito alla fattura numero 02/1471 da intestare non alla Alfa 1 ma alla seguente società : E. s.r.l.”* .

Ed in effetti, seguiva l'emissione della fattura 02/1471 relativa allo stesso macchinario n. 77391, redatta secondo le indicazioni fornite dalla Alfa 1, per un corrispettivo di euro 72.000,00, e dove, nello spazio riservato alla destinazione, era riportata una correzione da Alfa 1 in E. s.r.l. (allegato 109).

ALTRI DOCUMENTI. Oltre ai documenti richiamati dal teste Lo Martire nel corso della sua deposizione, contenuti nel fascicolo del dibattimento ai numeri di allegazione sopra indicati, sono stati altresì acquisiti i seguenti.

- Le dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, relative alla Alfa ed alla Alfa 1 dei periodi in contestazione, acquisite ai sensi dell'articolo 507 c.p.p all'udienza del 3/12/08, perché costituenti corpo del reato.

- I modelli F24 utilizzati anche per la compensazione del credito di imposta *ex lege* n.388/2000 relativi alla Alfa 1 s.r.l., prodotti all'udienza del 12/11/08.

- Le visure effettuate nei confronti della Beta s.r.l. e della E. s.r.l., attestanti l'omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini Iva e imposte sui redditi,

per l'intero periodo della loro attività di esercizio, acquisite – previo consenso delle parti – all'udienza del 12/11/08.

- Il verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza in data 27/12/04.

LA VALUTAZIONE IN FATTO. Le prove raccolte dimostrano, con assoluta certezza, che l'imputato Tizio, dominus della Alfa e della Alfa 1, si approvvigionava di macchinari da paesi comunitari facendo figurare come acquirente non già il destinatario finale ed effettivo della merce ma un soggetto giuridico fittizio, all'uopo predisposto; questo era anche quello tenuto, in quanto primo acquirente sul territorio dello Stato, a riscuotere l'IVA all'atto della rivendita dei macchinari e a versarla all'Erario. Ma in realtà si trattava di un soggetto esistente solo sulla carta, destinato in modo preordinato a non versare l'IVA, il cui importo era così rimesso al destinatario effettivo della merce con la conseguente evasione.

Come emerge dalla testimonianza del L., dai documenti extracontabili, e dai dati oggettivi contenuti nel verbale di constatazione, le relative fatture emesse per gli stessi macchinari dal soggetto fittiziamente interposto, con importi pure artificiosamente maggiorati, risultavano regolarmente annotate in contabilità ed utilizzate per documentare elementi passivi fittizi, indicati nella dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette e sul valore aggiunto presentata da Tizio, in nome e per conto delle due società, Alfa e Alfa 1, dal medesimo rappresentate.

Quanto all'interposizione fittizia, che mascherava l'inesistenza a livello soggettivo delle operazioni riportate nelle fatture sopra richiamate, la stessa si desume, per la Beta dai numerosissimi indizi dotati di gravità precisione e concordanza, già illustrati nella disamina della condotta contestata al capo A).

Per quanto riguarda l'interposizione fittizia delle altre società che apparentemente sono intervenute nell'acquisto di macchinari all'estero, valgono le seguenti osservazioni, utili a dissolvere ogni dubbio sul fatto che l'acquisto dei predetti macchinari sia stato effettuato direttamente da Tizio, in rappresentanza delle società da lui amministrare.

Egli infatti, nella predetta qualità, ha gestito l'intera fase esecutiva del rapporto contrattuale, ponendosi come interlocutore esclusivo e soggetto direttamente obbligato anche in relazione ai pagamenti.

Sono state addirittura rinvenute presso la Alfa e la Alfa 1 le lettere con cui si concordano i prezzi, il luogo e le modalità di consegna presso il vero acquirente; e si richiede che l'intestazione dei documenti contabili venga effettuata in nome di un soggetto del tutto estraneo alle trattative.

Per tutte le fatture emesse dai soggetti interposti, si assiste ad una pedissequa ripetizione dei dati, salvo il prezzo che viene artificiosamente gonfiato rispetto a quelle provenienti dal fornitore estero, senza alcun accenno ad interventi di adeguamento o di mera installazione ascrivibili al terzo interposto.

Le liste di consegna dei macchinari, ovvero la Paking list compilata dalla fornitrice estera recavano come destinatario direttamente la Alfa e la Alfa 1; escludendosi perciò un passaggio intermedio presso ipotetici impianti degli interposti.

Per due di queste, ricorre un altro elemento particolarmente significativo del fatto che si trattasse esclusivamente di "società cartiere": come accertato dalla Guardia di Finanza (verifica di cui al verbale del 5/11/2008, acquisita all'udienza del 12/11/2008 con il consenso delle parti), sia la Beta che la E., per l'intera durata della propria attività, non presentavano alcuna dichiarazione ai fini IVA e Imposte dirette, risultando evasori totali.

Tutto ciò sta a dimostrare il completo asservimento alle finalità illecite intessute dal Tizio per evadere le imposte, con il meccanismo della cosiddetta "frode carosello".

La difesa, con riferimento ai reati fiscali, peraltro prossimi alla prescrizione, si è limitata ad aggiungere – in punto di fatto – che gli accertamenti della Guardia di Finanza, sarebbero stati smentiti da una decisione della Commissione Tributaria Provinciale, prodotta in giudizio.

E' noto che sussiste assoluta indipendenza tra i due giudizi, come si desume altresì dal tenore dell'articolo 654 c.p.p.; tuttavia, per sola completezza, occorre comunque ribadire che non possono essere condivise le argomentazioni contenute nella sentenza, un po' originale, con cui la Commissione Tributaria si è limitata ad escludere l'ipotizzata inesistenza

delle operazioni, sol perché i macchinari vennero trovati presso la sede della Alfa 1, trascurando che la contestazione riguardava l'interposizione fittizia strumentale ad una "frode carosello", e quindi l'inesistenza soggettiva dell'operazione, accompagnata da evasione dell'IVA, mai versata dalla "società cartiera", ed invece addirittura compensata nel modello F 24 dalla effettiva acquirente.

LA VALUTAZIONE IN DIRITTO.

I reati tributari contestati ai prevenuti e compiutamente accertati nelle componenti fattuali sono quelli dati sia dalla "emissione" che dalla "utilizzazione" delle fatture per operazioni inesistenti, fatture registrate nella contabilità del soggetto utilizzatore e confluite fra i costi rilevanti nella predisposizione delle dichiarazioni dei redditi presentate.

L'evasione dell'imposta sul valore aggiunto si è realizzata attraverso l'interposizione di società "cartiere" destinate ad apparire, attraverso l'emissione di fatture di vendita nei confronti delle società effettive destinatarie degli acquisti, debtrici dell'Iva verso l'Erario, imposta poi indebitamente mai versata, con conseguente danno patrimoniale a carico dello stesso Erario.

Oltre a ciò è stato accertato che il Tizio ha portato in compensazione, quale credito di imposta derivante dall'acquisto di macchinari ammessi al beneficio di cui alla legge 388/2000, quello calcolato utilizzando gli importi risultanti dalle fatture artificialmente gonfiate.

I punti controversi in diritto, riguardano essenzialmente la configurabilità del concorso di reati tra il delitto di cui all'articolo 2 D.Lvo 74/2000, contestato ai capi B), C) e D, e quello di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche ex art. 640 bis c.p., contestato al capo A).

Non sorgono dubbi sulla effettiva ravvisabilità del concorso.

Infatti, come insegna la Suprema Corte, il delitto di frode fiscale può concorrere, attesa l'evidente diversità del bene giuridico protetto, con quello di truffa comunitaria, purché allo specifico dolo di evasione si affianchi una distinta ed autonoma finalità extratributaria non perseguita dall'agente in via esclusiva, essendo diversi i soggetti passivi tratti in

errore e diversi i patrimoni aggrediti; e specificamente nel caso in cui un soggetto ottenga, attraverso l'artificio di utilizzare fatture passive per operazioni inesistenti, oltre ad un indebito rimborso dell'imposta sul valore aggiunto e/o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, anche la concessione di un contributo pubblico per l'acquisto di beni strumentali.⁷

Il principio è stato recentemente confermato, con riguardo ad un caso – assolutamente corrispondente a quello in esame - in cui le fatture erano state emesse da una società fittiziamente fatta figurare come acquirente di merci provenienti dall'estero e quindi tenuta a riscuotere, all'atto della rivendita, l'IVA dovuta per l'importazione, per versarla quindi all'Erario; adempimento, questo, che, però, risultava sistematicamente omesso, con la conseguenza che le relative somme venivano incamerate dagli effettivi destinatari delle merci importate.⁸

Più problematica è la questione relativa alla configurabilità del concorso tra il delitto di cui all'articolo 2 D.Lvo n.74/2000 e la truffa aggravata ai danni dello Stato, contestata ai capi G), H), I), L), relativa alla illecita compensazione nel modello F24 del credito di imposta determinato sulla base delle fatture emesse da soggetti fittiziamente interposti, con artificiosa maggiorazione degli importi addebitati, posto che in entrambe le ipotesi unico obiettivo dell'autore è quello di evadere le imposte; questione sollevata in discussione dalla difesa Sempronio.

Sul punto si alternano in giurisprudenza due orientamenti.

Recentemente si è affermato che in tema di rapporti fra il reato di frode fiscale, di cui all'art. 2 D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, e quello di truffa aggravata in danno dello Stato, di cui all'art. 640, comma secondo, n. 1, c. p., se per un verso deve escludersi che operi il principio di specialità di cui all'art. 15 c. p. (mancando l'identità naturalistica del fatto, dal momento che la frode fiscale richiede un artificio peculiare mentre la truffa, dal canto suo, richiede l'induzione in errore ed il danno, indifferenti per il reato tributario), deve per altro verso riconoscersi l'operatività del principio di

⁷ Cass. Sez. U, sent. n. 27 del 25/10/2000.

⁸ Cass. Sez. 5, n. 6825 del 23/01/2007 e Sez. 2, n. 40226 del 23/11/2006

consunzione, per il quale è sufficiente l'unità normativa del fatto, desumibile dall'omogeneità tra i fini dei due precetti, con conseguente assorbimento dell'ipotesi meno grave in quella più grave; condizione, questa, riconoscibile, nella specie, per il fatto che l'apprezzamento negativo della condotta è tutto ricompreso nella più grave ipotesi di reato, costituita dalla frode fiscale.⁹

La *ratio* sottesa alla suddetta ricostruzione è nel senso che qualsiasi condotta di frode al fisco, se non intende realizzare obiettivi diversi, non può che esaurirsi all'interno del quadro sanzionatorio delineato dalla apposita normativa. Incidentalmente si evidenzia che pure in questa impostazione è comunque assodato che allorquando, attraverso l'attività di una società "cartiera", oltre all'evasione del tributo (o all'indebito rimborso), si perseguono finalità ulteriori - tipica l'ipotesi della emissione di false fatture per consentire ad un operatore di ottenere indebitamente contributi, comunitari e non - è evidente che non potrà sussistere alcun problema di rapporto di specialità fra norme, venendo in discorso una condotta finalisticamente "plurima" e tale da ledere o esporre a pericolo beni fra loro differenti.

E' tuttavia prevalente la tesi - qui condivisa - secondo cui, non sussistendo rapporto di specialità tra il reato di truffa aggravata ai danni dello Stato (art. 640, comma secondo, c. p.) consumata a mezzo della indebita evasione dell'IVA e quello di frode fiscale, è comunque ipotizzabile il concorso di reati, sia perché il secondo non include o comprende tutti gli elementi del primo, sia perché si tratta di fattispecie volte alla tutela di interessi diversi, sia, infine, perché - quanto alla loro oggettività - nel reato di frode fiscale non occorre l'effettiva induzione in errore dell'Amministrazione finanziaria né il conseguimento dell'ingiusto profitto con danno dell'Amministrazione.¹⁰ Occorre infatti sottolineare, soprattutto a livello di interpretazione letterale, che nella frode fiscale, diversamente dalla truffa ex art. 640 co.1 c.p., non occorre la effettiva induzione in errore

⁹ Cass. Sez. 3, *Sentenza* . 37409 del 10/7/2007

¹⁰ Cass. Sez. 3, n. 14707 del 14/11/2007 e Sez. 5, n. 6825 del 2007.

dell'amministrazione finanziaria ne' il raggiungimento dell'ingiusto profitto con danno dell'amministrazione; inoltre, diverso è il profilo soggettivo, cioè il dolo che, nel reato tributario è configurato nella forma del "dolo specifico" di evasione fiscale e in quello di truffa nella forma della consapevolezza e volontà dell'ingiusto profitto patrimoniale effettivamente conseguito.

Le differenze di struttura determinano indubbie conseguenze nel giudizio di merito sulle condotte in concreto accertate.

Nel caso in esame, ad esempio, la fattispecie criminosa contestata ai capi B, C, D è integrata dalla presentazione della sola dichiarazione fraudolenta che non implica necessariamente né l'induzione in errore e tantomeno il verificarsi dell'evento evasivo.

Nella ipotesi corrispondente ai reati contestati ai capi G), H), I), L), sussiste anche l'induzione in errore, avendo il Tizio portato in compensazione nel Mod. F24 crediti di imposta la cui insussistenza l'Amministrazione finanziaria non avrebbe potuto desumere dal controllo automatico del modello, essendo gli stessi determinati sulla base di fatture riportanti imponibili artificialmente gonfiati.

Infatti, ai sensi dell'articolo 36 bis del DPR n.600/73, il controllo automatico dei versamenti effettuato dall'amministrazione finanziaria avviene sui dati forniti dal contribuente.

L'iter argomentativo presenta profili di analogia con la linea di demarcazione tracciata dalle Sezioni Unite in diverso settore, e precisamente nel rapporto tra la sfera di applicazione dell'articolo 316 ter c.p. e quella dell'articolo 640 bis, dove l'autonomia delle due figure – come si è ampiamente illustrato in precedenza – è appunto segnata dal discrimine della induzione in errore

Del resto, la linea di politica criminale che ha ispirato il legislatore nel dettare le linee portanti della modifica al D.Lgs. n. 74 del 2000 è nel senso di dare autonomia anche alla condotta diretta alla illecita compensazione del credito di imposta, come si ricava dalla introduzione dell'articolo 10 *quater*, in vigore dal 4/7/2006.

L'evento lesivo per l'Erario è dato dall'omesso versamento di imposte a debito compensate con crediti non spettanti o inesistenti.

I SOGGETTI. Per i fatti accertati, Tizio risponde di tutti i reati contestati, avendo personalmente presentato le dichiarazioni fraudolente; indotto in errore l'Amministrazione finanziaria in ordine alla compensazione del credito di imposta derivante dall'acquisto dei macchinari di cui alle false fatture, ottenendo l'ingiusto profitto dello sgravio fiscale con pari danno per l'Erario.

Per i soggetti che hanno emesso le fatture false, ricorre solo la fattispecie prevista e punita dall'articolo 8 D.Lgs. 74/2000, contestata e accertata nei confronti di Sempronio e Ippolito (capi N e O); va invece esclusa per tutti, in concreto, la partecipazione nella truffa, dovendosi ritenere non provata la loro consapevolezza riguardo alla successiva utilizzazione dei documenti da parte del Tizio.

E' utile ricordare che già in linea teorica si può ben affermare che - come ha sottolineato la Corte Costituzionale - , il legislatore ha perpetuato, in via di eccezione, il vecchio modello punitivo in rapporto alla emissione di fatture per operazioni inesistenti, continuando a reprimere, con il più volte citato D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 8 una condotta meramente preparatoria alla evasione; e ciò per ragioni essenzialmente riconducibili alla ritenuta necessità di reprimere il fenomeno delle cosiddette "cartiere".¹¹

Peraltro - ha ancora soggiunto il Giudice delle leggi - proprio a sottolineare la eccezionalità di tale deviazione dalle linee guida della riforma, con l'art. 9 dello stesso decreto ha testualmente escluso "*la configurabilità del concorso dell'utilizzatore stesso nel fatto dell'emittente: concorso altrimenti ravvisabile nella generalità dei casi, a fronte dell'accordo tra i due soggetti, normalmente sottostante all'emissione delle false fatture*". Ma ha altresì escluso - e il dato assume non poco significato, agli effetti che qui rilevano - che l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo, possa essere punibile a titolo di concorso nel reato di frode fiscale di cui all'art. 2 dello stesso decreto, proprio perché trattasi di attività prodromica.

¹¹ Corte Cost., sentenza n. 49 del 2002.

Tale connotazione, evidenzia la necessità di ulteriori elementi, in concreto non ravvisati, dovendosi, perciò escludere che la mera emissione possa comunque svelare la consapevolezza della successiva utilizzazione che abbia inteso farne il soggetto che ha ricevuto la fattura.

Sempronio, Mevio, Valerio e Caia vanno perciò mandati assolti dalle contestazioni di cui ai capi G), H), I), L) per non aver commesso il fatto

LE PENE

E' stata dunque accertata la colpevolezza di Tizio in ordine a tutti i reati a lui contestati; di Sempronio e Mevio, per i soli capi N) e O) rispettivamente ascritti.

Sotto il profilo sanzionatorio, con riferimento alla posizione del Tizio, occorre innanzitutto ritenere la continuazione tra i reati ascritti, perché realizzati in esecuzione di un medesimo disegno criminoso, ravvisabile in considerazione della consequenzialità funzionale ed anche temporale tra le condotte.

Possono concedersi al prevenuto le circostanze attenuanti generiche, per ragioni di adeguamento della pena alla concreta gravità del fatto e considerata la sua incensuratezza.

Tenuto conto della gravità del danno provocato allo Stato, dell'intensità del dolo connesso ad un programma criminoso perseguito con particolare pervicacia, delle plurime violazioni, anche gravi, poste in essere, si stima di giustizia la pena di anni tre (3) di reclusione (così determinata: pena base per il reato sub A) = anni 3; - 62 bis c.p. = anni 2; + art.81 = anni 3).

Segue, ope legis, l'applicazione delle pene accessorie di cui all'articolo 12 decreto legislativo 74/2000, comma 1, nella durata di anni 2 (due) per quelle temporanee.

Accertata la colpevolezza in ordine al reato previsto e punito dell'art. 640 bis c.p., va disposta la confisca per equivalente del compendio sequestrato, fino all'ammontare delle contribuzioni che risultano elargite in conseguenza della condotta fraudolenta, nella misura precisata nel decreto ministeriale di concessione definitiva.

In proposito, si rammenta che, nel caso di specie, la confisca per equivalente può incidere su tutti i beni in sequestro, anche per quelli non

intestati formalmente al Tizio, la cui disponibilità è comunque assolutamente ascrivibile al predetto.

Si è ampiamente dimostrato che egli è il dominus della Alfa, società a base familiare, dove gli altri congiunti sono apparsi come pedine inconsapevoli nelle mani del medesimo. Come si è ampiamente detto, costoro, infatti, su disposizioni impartite dal Tizio, hanno ricevuto assegni costituenti il flusso di ritorno del danaro dalle società cartiere, riversandolo nelle casse sociali come apporti in conto capitale. Dunque, se è vero che il loro concorso materiale è apparso inconsapevole, data l'assoluta predominanza dell'amministratore, a tal punto da essere assolti dalla contestazione; per la stessa ragione gli stessi non possono essere considerati sostanzialmente titolari di quote o altri beni il cui valore è stato costituito con apporti di derivazione illecita, procurati dalla condotta fraudolenta dell'amministratore.

In proposito è chiara la volontà del legislatore di sottoporre a confisca tutto ciò di cui il reo ha "la disponibilità", per un valore corrispondente al profitto (art. 322 ter c.p.).

Non altrimenti la giurisprudenza ha inteso il precetto osservando che la misura può estendersi ai beni comunque nella disponibilità "*di fatto*", senza che a tal fine possano rilevare presunzioni o vincoli posti dal codice civile per regolare i rapporti interni.¹²

D'altro canto, la confisca di beni per un valore equivalente al profitto del reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, può essere emesso nei confronti della persona fisica concorrente con una società a r.l., pur se il profitto sia stato interamente acquisito dalla società concorrente, che non è estranea al reato ed ha un titolo autonomo di responsabilità, dal momento che vige, data la natura sanzionatoria della confisca per equivalente, il principio solidaristico secondo cui l'intera azione delittuosa e l'effetto conseguente sono imputati a ciascun concorrente.¹³

¹² Cass. n. 40175 del 2007

¹³ Cass. n. 31989 del 14/06/2006

Per Sempronio e Mevio colpevoli dei reati di cui ai capi n) e o), rispettivamente ascritti, e possono ugualmente concedersi le attenuanti generiche, ritenendosi di giustizia la pena di anni 1 (uno) di reclusione per ciascuno (pena base = anni 1 e mesi 6; - 62 bis = anni 1), con le sanzioni accessorie di cui all'articolo 12 decreto legislativo 74/00, comma 1, nella durata minima per quelle temporanee.

Può essere comunque formulata una prognosi favorevole alla concessione dei doppi benefici, sulla base della loro incensuratezza e della funzione di emenda conseguente alla presente condanna.

Segue per legge la condanna dei tre imputati Tizio, Sempronio e Mevio al pagamento delle spese processuali

L'ILLECITO AMMINISTRATIVO – capo A bis.

Alla Alfa s.r.l. si contesta l'illecito amministrativo ex art. 24 D.Lgs. 231/01, perché nell'interesse e a vantaggio della stessa, l'amministratore unico Tizio, poneva in essere la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche, prevista e punita dall'articolo 640 bis c.p., facendole ottenere contribuzioni da parte dello Stato in misura di euro 4.116.971,31, erogate in più tranches dal 3 gennaio 2000 al 12 febbraio 2003.

IL QUADRO NORMATIVO. La responsabilità degli enti collettivi "per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato" è disciplinata dal d. lgs. 8/6/2001 n. 231 che rappresenta l'epilogo di un lungo cammino volto a contrastare il fenomeno della criminalità d'impresa, attraverso il superamento del principio, insito nella tradizione giuridica nazionale, *societas delinquere non potest* e nella prospettiva di adeguare la normativa interna a quella internazionale.

La legge delega n. 300/2000, infatti, ha ratificato e dato attuazione:

- alla Convenzione OCSE 17/12/1997, che - all'art. 2- obbligava gli Stati aderenti ad assumere "le misure necessarie a stabilire la responsabilità delle persone morali" per i reati evocati nella stessa Convenzione. –
- al secondo protocollo della Convenzione PIF, il cui art.3 dettava, in tema di responsabilità degli enti, direttive più puntuali, distinguendo due ipotesi, a seconda che il reato fosse stato commesso da soggetti in una posizione dominante (basata sul potere di rappresentanza, sull'autorità di prendere

decisioni, sull'esercizio del controllo in seno alla persona giuridica) ovvero da soggetti in posizione subordinata (che, per carenza di sorveglianza o controllo da parte dei soggetti apicali, avessero reso possibile la perpetrazione del reato a beneficio della persona giuridica).

Si tratta di una innovazione legislativa particolarmente importante, dunque, che segna il superamento del principio *societas delinquere et puniri non potest*.

Ne è risultata un'architettura normativa complessa che evidenzia una fisionomia ben definita, con l'introduzione nel nostro ordinamento di uno specifico ed innovativo sistema punitivo per gli enti collettivi, dotato di apposite regole quanto alla struttura dell'illecito, all'apparato sanzionatorio, alla responsabilità patrimoniale, alle vicende modificative dell'ente, al procedimento di cognizione e a quello di esecuzione; il tutto finalizzato ad integrare un efficace strumento di controllo sociale.

Nella *ratio* ispiratrice della profonda innovazione introdotta dalla L. n. 231 del 2001, l'ente collettivo è considerato il vero beneficiario della condotta criminosa materialmente commessa dalla persona fisica che lo rappresenta o opera nel relativo interesse.

Seppure si debba considerare la responsabilità creata dalla norma come un "*tertium genus*", risultante dalla fusione dei principi della responsabilità amministrativa con principi e concetti propri della sfera penale, la sanzione a carico della persona giuridica postula innanzitutto il presupposto oggettivo che il reato sia commesso nell'interesse dell'ente da persone che agiscono al suo interno (articolo 5): con esclusione, quindi, dei fatti illeciti posti in essere nel loro interesse esclusivo, per un fine personalissimo o di terzi, ovvero condotte estranee alla politica di impresa.

A ciò il legislatore ha inteso affiancare, in sede di normazione delegata, un ulteriore requisito di natura soggettiva, in qualche modo assimilabile ad una sorta di "*culpa in vigilando*" consistente nella inesistenza di un modello di organizzazione, gestione o controllo idonei a prevenire i reati, similmente ai modelli statunitensi dei "*compliance programmes*".

Il requisito riguarda anche i reati commessi dal personale dirigente: e ciò contraddistingue il nostro sistema nel panorama giuridico comparato, improntato, piuttosto, alla teoria della identificazione pura. Non è stato quindi riprodotto dalla L. n. 231 del 2001, il principio dell'automatica derivazione della responsabilità dell'ente dal fatto illecito del suo amministratore (a differenza, ad es., che in Francia, ove vige la responsabilità riflessa), in deroga al principio di identificazione, pur connaturale alla rappresentanza organica, valido, in tesi generale, per ogni rapporto, negoziale e processuale.

L'estensione della responsabilità alla persona giuridica, dovuta a profili ed esigenze di general-prevenzione, è altresì bilanciata da una ulteriore garanzia che ne deve rappresentare il contraltare: la condizione che la commissione dei reati sia rivolta "nell'interesse o a vantaggio" delle persone giuridiche e delle società, chiamate a rispondere.

Con queste premesse, si è recentemente affermato in giurisprudenza che l'espressione evidenziata non contiene un'endiadi, perché i termini hanno riguardo a concetti giuridicamente diversi, potendosi distinguere un interesse "a monte" per effetto di un indebito arricchimento, prefigurato e magari non realizzato, in conseguenza dell'illecito, da un vantaggio oggettivamente conseguito con la commissione del reato, seppure non prospettato "ex ante", sicché l'interesse ed il vantaggio sono in concorso reale.¹⁴

Rispetto a questo quadro normativo la difesa ha sollevato le seguenti eccezioni di incostituzionalità: disparità di trattamento rispetto all'impresa individuale e violazione del diritto di difesa per la rappresentanza processuale conferita all'amministratore giudiziario.

Ritiene il Tribunale che i prospettati dubbi di costituzionalità siano manifestamente infondati ed inammissibili.

La prima questione è davvero inconsistente, per la semplice ragione che nell'impresa individuale non si ravvisa altro soggetto giuridico distinto dal titolare persona fisica, tenuta ovviamente a rispondere.

¹⁴ Cass. Sez. 2, n. 3615 del 20/12/2005

La seconda è stata rimessa negli stessi termini alla Corte¹⁵, la quale, con una pregevole ordinanza, ne ha dichiarato la manifesta inammissibilità; e qui certamente non potrebbe darsene migliore spiegazione.

In applicazione dei suddetti principi alla fattispecie in esame, nessun dubbio che Tizio, amministratore unico della Alfa, rientri tra i soggetti che il D.Lgs. n. 231 del 2001, articolo 5, definisce in posizione apicale ("le persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione ed il controllo dello stesso").

Anzi, si può affermare che egli ne è il dominus, promotore dell'intera vicenda criminosa: in qualità di amministratore unico della Alfa conduce le trattative con i fornitori stranieri e controfirma la corrispondenza in cui indica il soggetto fittiziamente interposto a cui intestare i macchinari; presenza alla verifica della spesa da parte della banca concessionaria, esibendo le false fatture; autocertifica di aver sostenuto gli investimenti nella misura artificialmente maggiorata.

Tali circostanze, dimostrano, con evidenza matematica, la riconducibilità al medesimo amministratore unico della truffa aggravata per il conseguimento delle erogazioni pubbliche, incamerate dalla stessa Alfa s.r.l., beneficiaria del finanziamento ottenuto ai sensi della legge 488/92. Nella disamina sul capo A) è stata dimostrata in dettaglio la colpevolezza del Tizio per il reato presupposto (640 bis).

Neppure eccepita, l'inesistenza della c.d. colpa per effetto della presenza di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quelli verificatisi, adeguatamente monitorati da un organismo di vigilanza.

E' opportuno ricordare che l'onere della prova relativa al suddetto requisito è invertito a carico dell'ente: art. 6 decreto citato.

E comunque, considerate la composizione sociale, prettamente a base familiare, l'assoluta predominanza e libero arbitrio del Tizio nella gestione,

¹⁵ Corte Cost. , ord. n. 186 del 2007

è da escludere un ragionevole interesse a contrastare iniziative illecite eventualmente realizzabili dall'amministratore

Resta quindi da esaminare la sussistenza del requisito oggettivo dell'interesse e del vantaggio dell'ente, condizione di applicabilità della sanzione.

Orbene, è innanzitutto necessario sottolineare che la Alfa s.r.l. è stata costituita allo scopo di ottenere il finanziamento ai sensi della legge 488/92, dal momento che l'attività programmata coincide con quella che avrebbe dovuto giovare delle contribuzioni pubbliche; del resto, questo ha sostenuto la stessa difesa del Tizio per dare spiegazione al fatto che società sarebbe stata costituita pochissimo tempo prima della presentazione della domanda di contribuzione.

Dunque, l'interesse della condotta truffaldina era evidentemente orientato a favorire l'attività dell'ente.

Indubbio è poi il vantaggio, poiché i contributi ottenuti con la frode sono stati appunto incassati dalla stessa Alfa.

Dimostrati i presupposti e gli elementi costitutivi, va conseguentemente affermata la responsabilità della Alfa s.r.l. in relazione all'illecito amministrativo contestato.

LE SANZIONI . Il sistema sanzionatorio proposto dal d. lgs. n. 231 fuoriesce dallo schema tradizionale del diritto penale, incentrato sulla distinzione tra pene e misure di sicurezza, tra pene principali e pene accessorie, ed è accordato alle peculiarità del soggetto chiamato a rispondere. Il sistema rivela uno stretto rapporto funzionale tra la responsabilità accertata e la sanzione da applicare, opera certamente sul piano della deterrenza e persegue una notevole finalità special-preventiva. La tipologia delle sanzioni, come si chiarisce nella relazione al decreto, si presta ad una distinzione binaria tra sanzione pecuniaria e sanzioni interdittive; al di fuori di tale perimetro, si collocano inoltre la confisca e la pubblicazione della sentenza.

LA SANZIONE PECUNIARIA.

Viene in considerazione, in primo luogo, la sanzione pecuniaria che, ai sensi dell'articolo 10, deve essere determinata e applicata in base a quote definite in ragione di due parametri: il numero, non inferiore a cento nè superiore a mille, e l'importo di una quota va da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1549 euro.

La disciplina è ulteriormente specificata, in relazione alle singole ipotesi di reato presupposto, dall'articolo 24 che in relazione alla commissione dei delitti di cui agli articoli 316-bis, 316-ter, 640, comma 2, n. 1, 640-bis e 640-ter se commesso in danno dello Stato o di altro ente pubblico, del codice penale, prevede per l'ente la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote.

Nel caso di specie, non ricorrono oggettivamente poi le attenuanti di cui all'articolo 12 (tenuità del danno; prevalente vantaggio per terzi; condotte riparatorie).

Pertanto, in applicazione dei criteri di cui all'articolo 11 (gravità del fatto, del grado della responsabilità dell'ente nonché dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti; condizioni economiche e patrimoniali dell'ente allo scopo di assicurare l'efficacia della sanzione), si stima di giustizia la sanzione nella misura di 250 quote da euro 300,00 ciascuna, per complessivi euro 75.000,00.

LA CONFISCA.

Ai sensi dell'articolo 19, con la sentenza di condanna, è sempre ordinata la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato.

Le questioni principali da esaminare si concentrano sulla natura della confisca e sull'oggetto di tale misura, ovvero il profitto.

La soluzione di tali problematiche serve non già ad una discussione accademica che uscirebbe dal compito di una sentenza, ma per individuare la regola da applicare in pratica.

La definizione della natura della confisca, infatti, determina nel concreto caso rilevanti conseguenze; invero, ad esempio, qualora si acceda alla tesi della natura sanzionatoria, varrà la regola della irretroattività, non potendosi perciò – come meglio si dirà appresso - , applicare tale misura alle erogazioni di contributi effettuate prima dell'entrata in vigore della legge 231/01.

In linea generale, si è osservato che la confisca nel nostro ordinamento non ha una natura unitaria ed omogenea.

Il codice penale ha catalogato la confisca di cui all'art. 240 c.p. tra le misure di sicurezza, pur prescindendo dall'accertamento della pericolosità dell'autore del reato, richiesta invece per l'applicazione delle misure di sicurezza personali (l'art. 236 c.p., che disciplina le misure di sicurezza patrimoniali, non richiama -infatti- l'art. 202 dello stesso codice). La giurisprudenza ha sempre riconosciuto nella confisca disciplinata dal codice penale, in linea con la scelta del legislatore, una effettiva misura di sicurezza patrimoniale, fondata sulla pericolosità derivante dalla disponibilità di cose servite o destinate a commettere il reato ovvero delle cose che ne sono il prodotto o il profitto e finalizzata a prevenire la commissione di ulteriori reati, anche se i corrispondenti effetti ablativi si risolvono sostanzialmente in una sanzione pecuniaria.¹⁶

In prosieguo sono state introdotte ipotesi di confisca obbligatoria dei beni strumentali alla consumazione del reato e del profitto ricavato, con caratteristiche differenti.

Così, con l'obiettivo di privare l'autore del reato soprattutto del profitto che ne deriva, sono state introdotte ipotesi di confisca nella forma per equivalente che, di fronte all'impossibilità di aggredire il bene direttamente conseguito, va ad incidere su somme di denaro, beni o altre utilità di pertinenza del condannato per un valore corrispondente a quello dello stesso profitto.

Questa ipotesi di confisca - per equivalente o di valore - introdotta in molte norme del codice penale (artt. 322ter, 600septies, 640quater, 644, 648quater) e in disposizioni della legislazione speciale (artt. 187 T.U.F.,

¹⁶ Cass. S.U. 22/1/1983, Costa

2641 c.c., 11 legge n. 146/'06), ha i tratti distintivi di una vera e propria sanzione, allontanandosi dallo schema della misura di sicurezza incentrato sulla intrinseca pericolosità della cosa.

D'altra parte, la stessa Corte Costituzionale¹⁷, da tempo ha chiarito, che "la confisca può presentarsi, nelle leggi che la prevedono, con varia natura giuridica" e che *"il suo contenuto è sempre la privazione di beni economici, ma questa può essere disposta per diversi motivi e indirizzata a varie finalità, sì da assumere, volta per volta, natura e funzione di pena o di misura di sicurezza ovvero anche di misura giuridica civile e amministrativa"*, con l'effetto che viene in rilievo *"non una astratta e generica figura di confisca, ma, in concreto, la confisca così come risulta da una determinata legge"*.

Nel decreto legislativo 231/01 ricorrono diverse ipotesi di confisca.

L'art. 9, comma 1 lett. c) prevede la confisca come sanzione. Non è solo il dato letterale a chiarirne tale natura ma anche il contenuto ed i presupposti applicativi precisati nell'art. 19, che testualmente recita: "Nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. (II c) Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato".

Infatti, sia il collegamento con la sentenza di condanna nei confronti dell'ente, sia il tenore del secondo comma di quest'ultima disposizione, che autorizza la confisca anche nella forma per equivalente, chiariscono la configurazione della confisca come sanzione principale, obbligatoria e autonoma rispetto alle altre pure previste nel decreto in esame.

Diversa ipotesi di confisca ricorre al quinto comma dell'art. 6 che prevede la confisca del profitto del reato, commesso da persone che rivestono funzioni apicali, anche nell'ipotesi particolare in cui l'ente vada esente da

¹⁷ Corte Cost. sentenze 25/5/1961 n. 29 e 4/6/1964 n. 46

responsabilità, per avere validamente adottato e attuato le misure precauzionali previste dalla stessa norma.

In questa ipotesi, si deve escludere la natura sanzionatoria della misura ablativa, proprio perché difetta una responsabilità dell'ente. La confisca assume più semplicemente la fisionomia di uno strumento volto a ristabilire l'equilibrio economico alterato dal reato-presupposto, i cui effetti, appunto economici, sono comunque andati a vantaggio dell'ente collettivo, che finirebbe, in caso contrario, per conseguire (sia pure incolpevolmente) un profitto geneticamente illecito.

Coerente con tale natura è l'esclusione dell'adottabilità del sequestro preventivo, considerato che l'art. 53 del decreto, richiama esclusivamente l'art. 19 e non anche l'articolo 6.

L'art. 15/4° prevede la confisca de "il profitto derivante dalla prosecuzione dell'attività", in caso di commissariamento dell'ente.

Si tratta di una misura evidentemente sostitutiva della sanzione interdittiva che determinerebbe l'interruzione dell'attività dell'ente, con grave pregiudizio per la collettività (interruzione di un servizio pubblico o di pubblica necessità) o per i livelli occupazionali (avuto riguardo alle dimensioni dell'ente e alle condizioni economiche del territorio).

La confisca, infine, si atteggia nuovamente come sanzione principale nell'art. 23/2°, che configura la responsabilità dell'ente per il delitto di cui al primo comma della stessa norma, commesso nell'interesse o a vantaggio del medesimo ente.

Nel caso concreto, si tratta della confisca – sanzione, quale conseguenza della condanna per illecito amministrativo, da applicarsi per equivalente posto che non può essere più eseguita in forma specifica, data l'utilizzazione dei contributi ricevuti.

Si è già accennato che questo tipo di confisca non può essere retroattivo.

Infatti non solo la confisca per equivalente riveste carattere sanzionatorio per espressa previsione del D.Lgs. n. 231 del 2001, art. 9, ma solo con tale D.Lgs. è stata introdotta la responsabilità delle persone giuridiche. Una lettura costituzionalmente orientata del divieto di retroattività della norma penale (e di quella che introduce violazioni amministrative) non consente di applicarla a condotte antecedenti l'entrata in vigore della

norma incriminatrice, intese come singole percezioni delle somme, quale che sia il momento consumativo del reato.¹⁸

Nel caso in esame, si rammenta che le contribuzioni si sono prolungate fino al 12 febbraio 2003, nei seguenti termini : quanto a lire 2.865.830.000 in data 30 dicembre 1999; quanto a lire 2.261.730.000 in data 3 gennaio 2002; quanto a lire 1.794.646.000 in data 4 febbraio 2002, con disimpegno della quota a saldo di euro 313.825,05 dal 12/2/2003 (allegato 93)

Benché si sia in presenza, quindi, di un unico reato di truffa lo stesso è stato realizzato con distinte condotte, alcune delle quali poste in essere prima dell'introduzione della nuova forma di confisca per equivalente e comunque prima dell'introduzione della responsabilità delle persone giuridiche per le violazioni amministrative collegate ai reati per i quali si è proceduto. Per il già ricordato carattere sanzionatorio dell'istituto, la confisca per equivalente è applicabile solo in relazione alle somme percepite successivamente all'entrata in vigore della norma che ha introdotto non solo tale istituto, ma anche la stessa responsabilità per illecito amministrativo delle persone giuridiche.¹⁹

Ergo, si può confiscare – ai sensi dell'articolo 19 – quanto percepito successivamente all'entrata in vigore della legge 231/01, ovvero la seconda e terza quota di finanziamento, che – secondo quanto attestato nel decreto di concessione definitiva ammontano a complessivi euro 2.094.943,37.

Così pure rilevante è la questione relativa a come debba configurarsi il "profitto del reato" suscettibile confisca disposto, ai sensi degli art. 19 e 53 d. lgs. 8/6/2001 n. 231, nei confronti di una società indagata per un illecito amministrativo dipendente da reato.

Infatti, con riferimento al caso concreto, ove si acceda alla tesi del cosiddetto "profitto lordo", potrà essere suscettibile di confisca (e salvo il

¹⁸ *Cass. n. 316 del 21/12/2006*

¹⁹ *Cass, Sez. 2, sent. n. 31988 del 14.6.2006 e n. 3615 del 20/12/2005*

divieto di irretroattività) l'intera contribuzione ricevuta per effetto dell'illecito e non solo la quota eccedente il valore effettivo dei macchinari realmente acquistati.

In materia, è necessario attenersi a due principi fondamentali: il necessario collegamento eziologico del profitto con l'illecito e la differente estensione della nozione rispetto ai concetti della scienza aziendale.

Sotto il primo profilo, principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità è che il profitto del reato presuppone l'accertamento della sua diretta derivazione causale dalla condotta dell'agente: occorre cioè una correlazione diretta del profitto col reato e una stretta affinità con l'oggetto di questo, escludendosi qualsiasi estensione indiscriminata o dilatazione indefinita ad ogni e qualsiasi vantaggio patrimoniale, che possa comunque scaturire, pur in difetto di un nesso diretto di causalità, dall'illecito.²⁰

Sia ben chiaro, non è necessario che si tratti dello stesso bene ricevuto in conseguenza del reato, dovendosi ricomprendervi anche il bene acquistato col denaro illecitamente conseguito attraverso il reato, dato che tale reimpiego è comunque casualmente ricollegabile al reato e al profitto "immediato" dello stesso.²¹

E ciò per l'ovvia esigenza di evitare che l'autore dell'illecito possa sottrarre il profitto alla misura ablativa ricorrendo all'escamotage di trasformare il bene ricevuto in altra utilità, individuabile nel frutto del reimpiego; anche questo, infatti, può essere causalmente ricollegabile in modo univoco all'attività criminosa posta in essere dall'agente.

Ancora, sempre con attinenza alla derivazione causale, si ritiene che il reato debba essere causa da cui derivi il profitto ingiusto e non mera occasione di una utilità che comunque sia giustificata, ad esempio, da una controprestazione in favore della P.A. ²²

²⁰ Cass 14/6/2006 n. 31988 e 4/11/2003 n. 46780

²¹ Cass. Sez. Un. 25/10/2007 n. 10280

²² Cass. Sez. Un., n. 26654 del 27/3/2008

Con riferimento alla effettiva portata della nozione di profitto, va detto che non è data alcuna specifica definizione.

In linea generale, si è affermato che il profitto del reato a cui fa riferimento il primo comma dell'art. 240 c.p., va identificato col vantaggio economico ricavato in via immediata e diretta dal reato, contrapposto al "prodotto" e al "prezzo" del reato. Il prodotto è il risultato empirico dell'illecito, cioè le cose create, trasformate, adulterate o acquisite mediante il reato; il prezzo va individuato nel compenso dato o promesso ad una determinata persona, come corrispettivo dell'esecuzione dell'illecito. Carattere onnicomprensivo si attribuisce -poi- alla locuzione "provento del reato", che ricomprenderebbe "tutto ciò che deriva dalla commissione del reato" e, quindi, le diverse nozioni di "prodotto", "profitto" e "prezzo".²³ Nella giurisprudenza, la nozione di profitto non è mai stata orientata sulla base di definizioni economico-aziendalistiche, precisandosi che all'espressione non va attribuito il significato di "utile netto" o di "reddito", ma quello di "beneficio aggiunto di tipo patrimoniale"²⁴

Nel d. lgs. n. 231/'01 il termine "profitto" è menzionato in diverse disposizioni del decreto, che disciplinano situazioni eterogenee.

Il profitto del reato è, innanzi tutto, come si è detto, l'oggetto della confisca-sanzione di cui agli art. 9, 19 e 23, .

Per delineare l'esatta estensione della sfera di tale confisca occorre tener conto dei seguenti argomenti di ordine sistematico e logico.

La Convenzione OCSE 17/12/1997 ha impegnato gli Stati aderenti ad adottare misure idonee alla confisca o comunque alla "sottrazione" dei "proventi" dei reati, precisandosi che con quest'ultimo termine devono intendersi i profitti, gli altri benefici o gli altri vantaggi ottenuti o mantenuti attraverso la condotta illecita"; tale precisazione chiarisce, in definitiva, che con il termine "proventi" (proceeds) si sono voluti indicare tutti i vantaggi ricavati dalla commissione dei reati.²⁵

²³ Cass. S.U. 28/4/1999 n. 9

²⁴ Cass. S.U. 3/7/1996 n. 9149; 24/5/2004 n. 29951; 24/5/2004 n. 29952; sez. VI 6/5/2003 n. 26747.

²⁵ (Rapporto esplicativo alla Convenzione OCSE)

Nella relazione allo schema del decreto legislativo "la confisca <per equivalente>, è finalizzata ad "evitare che l'ente riesca comunque a godere illegittimamente dei **proventi** del reato ormai indisponibili per un'apprensione con le forme della confisca ordinaria".

L'esplicito riferimento alla necessità di evitare l'illegittimo godimento da parte dell'ente dei "proventi del reato" induce a ritenere che con tale espressione si sia inteso evocare quanto complessivamente percepito dall'ente in seguito alla consumazione del reato, prescindendo da qualunque raffronto tra profitto lordo e profitto netto.

Ricorre altresì un argomento di carattere logico per l'esatta delimitazione del profitto oggetto di confisca-sanzione ricavabile dal principio generale secondo cui il crimine non rappresenta in alcun ordinamento un legittimo titolo di acquisto della proprietà o di altro diritto su un bene e il reo non può, quindi, rifarsi dei costi affrontati per la realizzazione del reato. Il diverso criterio del "profitto netto" finirebbe per riversare sullo Stato il rischio di esito negativo del reato ed il reo e, per lui, l'ente di riferimento si sottrarrebbero a qualunque rischio di perdita economica.

L'intero beneficio patrimoniale ricevuto è ugualmente aggredibile anche nella ipotesi di confisca, diversa sotto il profilo classificatorio, di cui all'ultimo comma dell'art. 6.

Soltanto nell'ipotesi di confisca del profitto della gestione commissariale di cui all'art. 15 d. lgs. n. 231/'01, il profitto s'identifica con l'utile netto, essendo collegato ad un'attività lecita che viene proseguita -sotto il controllo del giudice- da un commissario giudiziale nell'interesse della collettività, proprio per il venire meno di ogni nesso causale con l'illecito.

In sintesi può affermarsi che la confisca debba interessare l'intero beneficio, laddove si ravvisi un nesso di derivazione causale con l'illecito.

Nel caso concreto, dunque, è suscettibile di confisca l'intera contribuzione ricevuta, ricollegabile casualmente all'illecito (sia pure nell'osservanza del principio di irretroattività).

Si potrebbe obiettare, però con scarsa ragione, che comunque parte dei contributi ricevuti sono stati effettivamente utilizzati per l'acquisto di macchinari, sia pure lucrandone il sovrapprezzo artificialmente simulato. Non è possibile tuttavia enucleare una porzione di utilità lecita, ricorrendo i presupposti revoca totale dell'intera contribuzione, riconducibile – come si è già evidenziato – allo scostamento dagli indicatori in misura addirittura superiore al 30%.

Non è da ostacolo alla confisca la clausola di salvezza prevista nel citato articolo 19.

La norma, quando parla di “parte che può essere restituita”, fa riferimento allo stesso bene ricevuto con la erogazione, non potendosi perciò restituire allo Stato che ha elargito finanziamenti in danaro, immobili, attrezzature o quote sociali, evidentemente di diversa natura, che di conseguenza ben possono essere confiscati.

Del resto, essendo stato disposto il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente, è implicito che sia diventato impossibile restituire il bene originariamente ricevuto, dovendosi, appunto, ottenere la riparazione per equivalente.

Conclusivamente, può essere confiscato il valore corrispondente all'intera contribuzione ricevuta dopo l'entrata in vigore della legge 231/01, quantificato in euro 2.094.943,37 sulla base dei dati contenuti nel decreto ministeriale di concessione definitiva del contributo (allegato 93).

LE SANZIONI INTERDITTIVE. Vanno altresì applicate le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9 comma 2 lettere c), d) ed e), previste dall'art. 24 per il reato presupposto per cui è stata emessa condanna. Ne ricorre altresì il presupposto di cui all'articolo 13, poiché l'ente ha certamente tratto un profitto di rilevante entità ed il reato è stato commesso da soggetto in posizione apicale.

Va disposta la pubblicazione della sentenza, ricollegabile alla applicazione di sanzioni interdittive (art. 18), e la condanna dell'ente al pagamento delle spese processuali (art. 69).

P q m

Letti gli articoli 533 e 535 cpp

Dichiara Tizio colpevole dei reati a lui ascritti, uniti per continuazione e, concesse le attenuanti generiche, lo condanna alla pena di anni tre (3) di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali.

Applica al predetto le pene accessorie di cui all'articolo 12 decreto legislativo 74/2000, comma 1, nella durata di anni 2 (due) per quelle temporanee.

Letto l'articolo 322 ter cp dispone la confisca per equivalente di quanto in sequestro, fino all'ammontare di euro 3.575.021,05, in danno di Tizio.

Letti gli articoli 533 e 535 cpp

Dichiara Sempronio e Mevio colpevoli dei reati di cui ai capi N) e O), rispettivamente ascritti, e concesse le attenuanti generiche, li condanna ciascuno alla pena di anni 1 (uno) di reclusione, oltre al pagamento delle spese processuali. Pena sospesa e non menzione. Applica a costoro le pene accessorie di cui all'articolo 12 decreto legislativo 74/00, comma 1, nella durata minima per quelle temporanee.

Letto l'articolo 69 decreto legislativo 231/01

Dichiara Alfa s.r.l. responsabile dell'illecito amministrativo contestato al capo A bis) e applica alla stessa società le seguenti sanzioni:

- sanzione pecuniaria di euro 75.000,00, pari a numero 250 quote, da euro 300 ciascuna;
- confisca ai sensi dell'articolo 19, commi 1 e 2, decreto legislativo 231/01 dei beni in sequestro, fino all'ammontare di euro 2.094.943,37 e senza duplicazione con la confisca disposta nei confronti di Tizio.
- pubblicazione della presente sentenza, per una sola volta e per estratto, sul quotidiano "la Gazzetta del Sud ";
- divieto di pubblicizzare beni e servizi.
- condanna al pagamento delle spese processuali.

Letto l'articolo 530, comma 2, cpp

Assolve Caio e Mevia dal reato loro ascritto perché non hanno commesso il fatto.

Assolve Sempronio, Mevio, Valerio e Caia dai reati di cui ai capi A-G-H-I-L- rispettivamente ascritti perché non hanno commesso il fatto.

Letto l'articolo 531 cpp

Dichiara non doversi procedere nei confronti di Sempronio in ordine al reato sub M) perché estinto per prescrizione.

Giorni 90 per i motivi.

Cosenza, 3/12/08

Il Giudice

dr. Francesco Luigi Branda