

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 2779 Anno 2024**

**Presidente: RAMACCI LUCA**

**Relatore: ZUNICA FABIO**

**Data Udiienza: 12/10/2023**

### **SENTENZA**

sui ricorsi proposti da

Cravarezza Patrizia, nata a Genova il 31-10-1960,

Gnecchi Marco, nato a Milano il 18-06-1967,

Giannella Franco, nato a Milano il 16-08-1955,

Urbani Luciano, nato a Civitavecchia il 06-10-1970,

Monti Maurizio, nato a Genova il 30-09-1955,

Giannella Timothy Umberto, nato a Milano il 27-12-1976,

avverso la sentenza del 09-06-2022 della Corte di appello di Trieste;

visti gli atti, il provvedimento impugnato e i ricorsi;

udita la relazione svolta dal consigliere Fabio Zunica;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Procuratore generale dott. Luigi Orsi,  
che ha concluso per l'inammissibilità dei ricorsi;

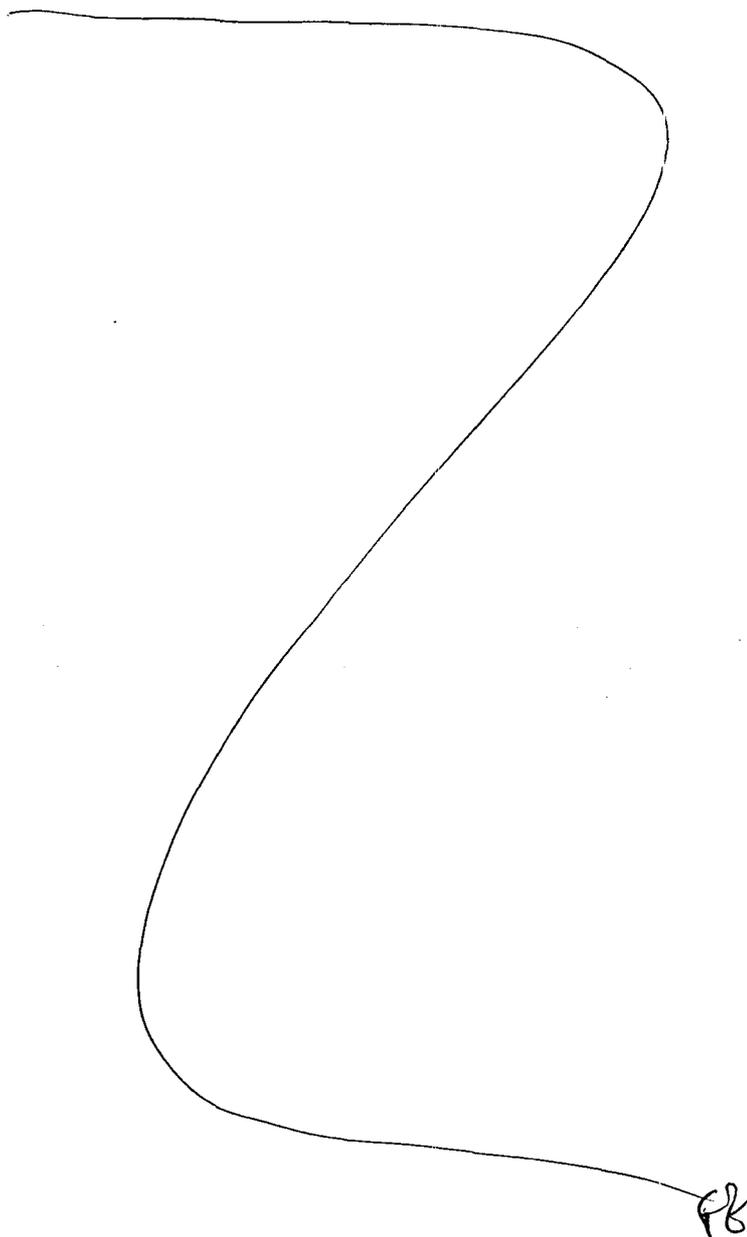
lette le conclusioni trasmesse dall'avvocato Giovanni Borgna, difensore di fiducia della parte civile, che ha concluso per il rigetto dei ricorsi e ha depositato nota spese;

udito l'avvocato Aldo Niccolini, difensore di fiducia degli imputati Cravarezza e Monti, che ha insistito per l'accoglimento dei ricorsi;

udito l'avvocato Vincenzo Sinopoli, difensore di fiducia dell'imputato Urbani, che ha insistito per l'accoglimento del ricorso;

udito l'avvocato Fabio Lattanzi, difensore di fiducia degli imputati Giannella Timothy Umberto e Giannella Franco (per quest'ultimo anche quale sostituto processuale dell'avvocato Michele Iudica), che ha insistito per l'accoglimento dei ricorsi;

udito l'avvocato Luigi Giuliano, sostituto processuale dell'avvocato Massimo De Vincenzo, difensore di fiducia dell'imputato Gnechi, che, nel riportarsi nella memoria trasmessa il 27-09-2023, ha insistito per l'accoglimento del ricorso.



## RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 6 febbraio 2019, il Tribunale di Trieste, per quanto in questa sede rileva, condannava Patrizia Cravarezza, Luciano Urbani, Maurizio Monti, Marco Gnechi, Timothy Umberto Giannella e Franco Giannella alle seguenti pene: anni 3 e mesi 7 di reclusione per la Cravarezza, anni 3 e mesi 1 di reclusione per Urbani; anni 4 e mesi 11 di reclusione per Monti, anni 4 e mesi 2 di reclusione per Gnechi, anni 6 e mesi 8 di reclusione ciascuno per Franco Giannella e Timothy Umberto Giannella. Gli imputati, in particolare, venivano ritenuti colpevoli di una pluralità di capi di imputazione loro rispettivamente ascritti, aventi ad oggetto i delitti di cui agli art. 40 lett. b) del d. lgs. n. 504 del 1995 e 10 *quater* dei d. lgs. n. 74 del 2000; fatti commessi in Trieste, in un arco temporale compreso tra il 16 aprile 2015 e il 13 giugno 2016.

Rispetto alle residue imputazioni riguardanti il reato ex art. 48-479 cod. pen. (capi 3, 6, 9, 12, 15, 18, 21, 24, 27, 30 e 33), interveniva invece pronuncia assolutoria degli imputati, perché il fatto non sussiste.

Con la medesima sentenza, inoltre, il Tribunale condannava gli imputati anche al risarcimento del danno in favore della parte civile, Fallimento Deposito Costieri Triestini s.p.a., liquidato in via equitativa nella somma di euro 500.000.

Con sentenza del 9 giugno 2023, la Corte di appello di Trieste, in parziale riforma della pronuncia del Tribunale, appellata sia dal P.M. che dagli imputati, disponeva la confisca per equivalente dei beni nella disponibilità di Patrizia Cravarezza, Marco Gnechi, Timothy Umberto Giannella e Franco Giannella, fino alla concorrenza delle somme indicate nel dispositivo, detratte le somme oggetto di sequestro in via diretta, e confermava nel resto la decisione di primo grado.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello triestina, Patrizia Cravarezza, Marco Gnechi, Timothy Umberto Giannella, Franco Giannella, Luciano Urbani e Maurizio Monti, tramite i rispettivi difensori di fiducia, hanno proposto distinti ricorsi per cassazione.

2.1. Patrizia Cravarezza ha sollevato tre motivi.

Con primo, la difesa censura il rigetto dell'eccezione di incompetenza per territorio, rilevando che la Corte di appello si è limitata a richiamare per *relationem* la motivazione del primo giudice, a sua volta erronea, essendo stato evocato in modo improprio il principio della *perpetuatio iurisdictionis*.

Con il secondo motivo, la difesa deduce l'inosservanza degli art. 178, comma 1, lett. c) e 180 cod. proc. pen. e il vizio di motivazione della sentenza impugnata, rispetto all'eccezione di illegittimità del decreto di giudizio immediato, rilevandosi in proposito che la doglianza difensiva operata con l'atto di appello non era riferita solo alla mancanza dei presupposti per emettere il

decreto di giudizio immediato, non rilevandosi l'evidenza della prova, ma riguardava anche il difetto di tale presupposto in occasione dell'interrogatorio ex art. 294, comma 5, cod. proc. pen., non potendo l'interrogatorio reso dall'imputata dinanzi al G.I.P. essere equiparato a quello svolto dinanzi al P.M., tanto più che le indagini successive avevano riguardato soggetti diversi.

Con il terzo motivo, si contesta, sotto il duplice profilo dell'inosservanza dell'art. 546, comma 1, lett. d) ed e) cod. proc. pen. e del vizio di motivazione, la conferma del giudizio di colpevolezza dell'imputata, rilevandosi che la Corte di appello non avrebbe colto la premessa sottesa ai due motivi di appello, ossia che i fatti considerati dalle due disposizioni normative non potevano e non dovevano essere considerati coincidenti o sovrapponibili, tanto è vero che, rispetto al reato ex art. 10 *quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, la difesa aveva chiesto l'assoluzione dell'imputata per non aver commesso il fatto, essendo questo ricollegabile al forte grado di disordine delle aziende del gruppo Giannella, mentre la richiesta di assoluzione dal reato di cui all'art. 40, lett. b, comma 4 del d. lgs. n. 504 del 1995 era fondata sulla carenza dell'elemento soggettivo, dunque la richiesta assolutoria era perché il fatto non costituisce reato, ma, in ogni caso, a prescindere dalle richieste difensive, sarebbe stato onere del giudice di appello verificare la coerenza tra le imputazioni e gli esiti dell'istruttoria dibattimentale.

2.2. Marco Gnecci ha sollevato sette motivi.

Con il primo, è stata eccepita l'inosservanza degli art. 10, comma 7, del decreto legge n. 78 del 2009, 35, comma 1, lett. a) e 39, comma 1, lett. a) secondo periodo, del d. lgs. n. 241 del 1997, 50 cod. proc. pen. e 112 Cost., osservandosi che Gnecci, nell'esercizio della sua attività di commercialista, non ha affatto certificato falsamente, nelle due dichiarazioni Iva 2014 delle società Carbon s.r.l. e Spazio Carburanti s.r.l., l'esistenza di un credito Iva riguardante operazioni commerciali, ma, nella sua qualità di commercialista della società acquirente, ha semmai certificato il solo ammontare di un credito Iva derivante dalla sua avvenuta e legittima cessione da una società a un'altra, per cui i giudici di merito sono incorsi in errore sia sul ruolo del certificatore, sia sull'entità e sulla tipologia della certificazione, dovendosi distinguere i commercialisti che certificano, realmente o falsamente, l'esistenza del credito Iva nella e per la società che lo ha generato, dai commercialisti che riscontrano il mero ammontare a valle di una regolare successiva cessione di tale credito ad altra società. Dunque, Gnecci non vistato nessun credito Iva generato, ma ne ha solo certificato la conformità, riscontrando l'ammontare di quello ceduto e acquistato con atto notarile pubblico che fa fede fino a querela di falso, per cui a nessun titolo egli avrebbe potuto riscontrare un ammontare diverso da quello affermato dal notaio nel suo atto, potendo configurarsi un'eventuale falsità solo se il

certificatore avesse alterato il dato numerico riferito nell'atto notarile. A ciò si aggiunge che, in ogni caso, Gnecci non ha sottoscritto la dichiarazione, perché non era lui a tenere la contabilità della società, ma ha solo apposto la firma sul modello dichiarativo ufficiale, nel riquadro destinato alla certificazione del credito, sottoscrivendo l'impegno alla trasmissione telematica della dichiarazione. In quel momento, non vi era stata alcuna condotta penalmente rilevante, tanto è vero che nel quadro XV al rigo XV5 di quel medesimo modello ministeriale di dichiarazione Iva si dice che l'importo di quel credito Iva è, alternativamente, da riportare in detrazione o in compensazione, il che vuol dire che il credito acquistato e certificato non ha avuto, né poteva avere in quel momento, nessuna specifica o univoca destinazione di effettuazione di un pagamento per compensazione con un credito inesistente, per cui, ancorando la verifica alla condotta del ricorrente, ci si troverebbe di fronte a una sorta di comportamento solo potenzialmente criminogeno, potendo assumere il fatto rilievo penale solo quando gli amministratori della società o il professionista che ne cura la contabilità predisponessero la compilazione degli F24 destinati alla compensazione di un debito per l'accise e li trasmettessero per il deposito.

Rileva inoltre la difesa che il primo giudice, non smentito in ciò dalla Corte di appello, ha indebitamente ampliato l'accusa elevata a carico dell'imputato, addebitandogli di aver partecipato alle cessioni dei crediti Iva di Steman e di Arte e Bellezza, senza tuttavia che tale affermazione sia corroborata da alcuna fonte di prova, essendo piuttosto emerso dall'istruttoria dibattimentale che i crediti delle sue società cedenti sono stati alterati dai coimputati Urbani e Picciollo.

Con il secondo motivo, la difesa contesta la mancata applicazione della disciplina del concorso apparente di norme, sottolineando che i due reati di cui il ricorrente è stato ritenuto colpevole sono tra loro in rapporto o di continenza, o comunque di alternatività, nel senso che l'indebita compensazione costituisce un mezzo per sottrarsi al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici, per cui la medesima condotta non può essere sanzionata penalmente due volte, essendo unico sia il fatto, ossia il mancato pagamento delle accise, sia il bene giuridico tutelato, ovvero il diritto dell'Erario di percepire le somme dovute.

Con il terzo motivo, è stata eccepita l'inosservanza degli art. 10 *quater* e 15 del d. lgs. n. 74 del 2000, 47 cod. pen. e 17 del d. lgs. n. 241 del 1997, rimarcandosi che l'imputato doveva essere dichiarato non punibile perché non era in grado di sapere se, nel momento espressivo della sua condotta, ancorché illegittima, il fatto posto in essere fosse illecito, dovendosi considerare che sulla interpretazione dell'ambito applicativo della norma incriminatrice si registra un orientamento contraddittorio della giurisprudenza di legittimità, tale da generare obiettive condizioni di incertezza, non essendo chiaro se il mancato versamento

ingenerato dalla indebita compensazione debba riguardare solo le imposte dirette o l'Iva, o anche tutti i tributi locali ed erariali, oltre che i contributi previdenziali e assicurativi, registrandosi sul punto decisioni di segno diverso e risalendo la commissione del reato a un'epoca, il 2016, nella quale era prevalente la tesi differente a quella posta a base delle decisioni di condanna. In via subordinata, comunque, la difesa sollecita la rimessione della questione dibattuta alle Sezioni Unite di questa Corte per la risoluzione del contrasto.

Con il quarto motivo, si censura l'affermazione della penale responsabilità di Gnechi in ordine al reato ex art. 40 lett. b) del d. lgs. n. 504 del 1995, ciò in base al rilievo secondo cui si è in presenza di un reato proprio che può essere commesso soltanto dal contribuente, che, nel pagare le imposte attraverso il modello F24, ponga in essere delle compensazioni con crediti inesistenti. In ogni caso, si precisa che, anche a norma dell'art. 8, comma 2, della Direttiva 2008/118/CE del Consiglio europeo del 16 dicembre 2008, il professionista non figura tra i soggetti coobbligati al pagamento delle accise, che sono: il depositario autorizzato, il destinatario registrato, il soggetto che svincola i prodotti dal regime di sospensione dell'accisa, il soggetto per conto del quale tali prodotti sono svincolati e qualsiasi altra persona che ha partecipato allo svincolo.

Con il quinto motivo, la difesa contesta la valutazione delle prove a carico di Gnechi, evidenziando che questi non ha mai percepito alcuna somma, se non a titolo e nei limiti di un modesto compenso professionale, avendo inoltre egli acquistato, a corrispettivo pieno e senza un minimo sconto, parte del credito Iva fittizio della Steman, per compensare propri debiti orizzontali di studio.

Circa l'estraneità dell'imputato alle altrui dinamiche illecite, viene inoltre richiamata la vicenda "Temprini/Canzoni Italiane", a proposito della quale si osserva che Gnechi ha svolto anche in tal caso correttamente il suo mestiere, essendo del resto significativo che nessuna delle molte conversazioni intercettate abbia come interlocutore Gnechi, il quale anzi, da precise disposizioni di Franco Giannella, non avrebbe dovuto sapere nulla di quanto avveniva (il riferimento è alla telefonata n. 459 del 25 febbraio 2016 intercorsa tra De Marchi e Monzio).

Con il sesto motivo, oggetto di doglianza è la mancata pronuncia della sentenza impugnata sulla istanza difensiva finalizzata al riconoscimento delle attenuanti generiche, istanza già avanzata in primo grado, contenuta nell'appello dell'avvocato Moretta, nei motivi aggiunti degli avvocati De Vincenzo e infine confermata in sede di discussione e nelle richieste finali.

Con il settimo motivo, la difesa si duole del mancato riconoscimento della attenuante della minima partecipazione ex art. 114 cod. pen. e della eccessività della pena inflitta, evidenziando che il trattamento sanzionatorio riservato a Gnechi avrebbe dovuto essere adeguatamente ridimensionato rispetto a quello

applicato sia ai due Giannella, protagonisti di primo piano della vicenda illecita in quanto diretti beneficiari delle operazioni illecite, sia al duo Urbani-Picciollo, che risultano aver manipolato fatture e documenti, generando il falso credito Iva, sia ai professionisti Monti e Cravarezza, che hanno trattato tutti gli altri contratti di cessione e acollo dei crediti iva alterata, mentre Gneccchi, non essendo giuridicamente obbligato al pagamento delle accise, non ha mai predisposto o compilato gli F24 che gli venivano trasmessi da De Marchi, avendo l'istruttoria dibattimentale restituito il quadro di un commercialista affermato e credibile, di cui i Giannella si servivano come professionista, essendo egli rimasto sempre all'oscuro delle trame illecite, alle quali egli è rimasto costantemente estraneo.

Con memoria del 27 settembre 2023, il difensore dell'imputato ha insistito nell'accoglimento del ricorso, ribadendone e sviluppando le argomentazioni.

2.3. Maurizio Monti ha sollevato due motivi.

Il primo è dedicato al rigetto dell'eccezione di incompetenza territoriale del Tribunale di Trieste e ripercorre gli stessi argomenti esposti nel primo motivo del ricorso della Cravarezza, alla cui esposizione pertanto si rinvia.

Con il secondo motivo, la difesa censura, sotto il duplice profilo dell'inosservanza dell'art. 546, comma 1, lett. d) ed e) cod. proc. pen. e del vizio di motivazione, la conferma del giudizio di colpevolezza dell'imputato, con argomenti sovrapponibili a quelli illustrati nel secondo motivo del ricorso della Cravarezza, per cui anche in tal caso si rimanda alla relativa esposizione.

2.4. Luciano Urbani ha sollevato tre motivi.

Con il primo, è stata eccepita la violazione degli art. 178, comma 1, lett. c), 519 e 520 cod. proc. pen., evidenziandosi che nel corso del processo il P.M. ha proceduto a una contestazione suppletiva, che tuttavia non è stata portata a conoscenza dell'imputato assente, atteso che allo studio del difensore presso cui Urbani aveva eletto domicilio non è stato mai notificato il verbale relativo alla udienza dell'8 marzo 2017, avendo ciò inciso sul diritto di intervento dell'imputato nel processo, con conseguente nullità delle sentenze di condanna, atteso che nell'originario decreto di giudizio immediato non erano stati contestati i reati di cui ai capi 22, 23 e 24, mentre, quanto ai capi 25, 28 e 31, il secondo decreto conteneva nuove condotte non contestate nel primo decreto.

Con il secondo motivo, la difesa contesta la conferma del giudizio di colpevolezza dell'imputato, osservando che Urbani si è limitato, quale intermediario, all'invio telematico dei modelli Iva, non essendo tale mera circostanza idonea a integrare il concorso dell'imputato nei reati contestati.

Con il terzo motivo, oggetto di doglianza è il trattamento sanzionatorio, rispetto sia al diniego delle attenuanti generiche, sia alla fissazione della pena base in misura ben superiore al minimo edittale, avendo la Corte territoriale

motivato il rigetto delle richieste difensive solo con riferimento alla posizione degli imputati Giannella, mentre per gli altri coimputati difetta la motivazione.

2.5. Timothy Umberto Giannella ha sollevato cinque motivi.

Con il primo, la difesa contesta il rigetto delle censure in punto di responsabilità formulate nell'atto di appello, sottolineando che al fine di colmare l'assenza di prova circa il concorso dell'imputato, la Corte territoriale ha fatto ricorso alla figura dell'amministratore di fatto, senza tuttavia alcun aggancio a dati concreti, risultando del tutto evanescente il richiamo all'intercettazione n. 60, posto che gli interlocutori di tale conversazione esprimono solo dubbi e soprattutto non affermano mai che il ricorrente avesse ruoli gestori nelle società, per cui non vi è alcuna prova adeguata circa il suo concorso nei reati contestati.

Con il secondo motivo, la difesa lamenta l'erronea applicazione dell'art. 10 *quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, osservando che il reato previsto da tale norma non si configura quando l'indebita compensazione riguarda tributi diversi dalle imposte sui redditi e dall'iva, come precisato dalla giurisprudenza di legittimità (il riferimento è a Sez. 1, n. 38042 del 10/05/2019, Rv. 278825), trovando tale conclusione fondamento nella lettura dell'art. 13 del d. lgs. n. 74 del 2000, la cui applicabilità è incompatibile con imposte di natura diversa da Iva e Irpef.

Il terzo motivo ha ad oggetto l'erronea applicazione dell'art. 15 cod. pen., rilevandosi che, a differenza di quanto ritenuto dai giudici di merito, sussiste un concorso apparente di norme tra il delitto previsto dall'art. 40 lett. b del d. lgs. n. 504 del 1995 e quello di cui all'art. 10 *quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, essendovi perfetta identità tra la condotta punita, il bene giuridico protetto e il titolare di quest'ultimo, posto che mentre l'art. 10 *quater* punisce in termini generici coloro che non versano allo Stato le somme dovute, senza specificare quali, l'art. 4 lett. b risulta applicabile in modo specifico solo nei caso in cui le somme dovute siano le accise relative ai prodotti energetici.

Con il quarto motivo, la difesa deduce l'erronea applicazione degli art. 81 e 133 cod. pen., evidenziando che il reato ritenuto più grave (capo 20) si è consumato nel vigore della precedente disciplina anteriore all'entrata in vigore del d. lgs. n. 74 del 2000, corrispondendo il momento consumativo del reato con il momento di presentazione dei modelli F24 in cui è stata riportata l'avvenuta compensazione tra le somme dovute e i crediti iva inesistenti, presentazione avvenuta il 16 ottobre 2015, ossia prima della data di entrata in vigore del d. lgs. n. 158 del 2015, per cui doveva trovare applicazione la più mite cornice edittale previgente, che fissava il massimo edittale in due anni di reclusione.

Con il quinto motivo, è stato censurato il mancato riconoscimento delle attenuanti generiche, non avendo la Corte di appello tenuto conto del corretto comportamento processuale tenuto dall'imputato sin dalla fase cautelare.

## 2.6. Franco Giannella ha sollevato dieci motivi.

Con i primi tre, la difesa contesta la decisione da parte dei giudici di merito sulla questione di incompetenza territoriale sollevata, osservando che erroneamente è stato ritenuto competente il Tribunale di Trieste, mentre in realtà la competenza doveva essere radicata presso il Tribunale di Milano, luogo di consumazione dei reati più gravi, ossia quelli ex art. 10 *quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, essendo avvenuta la compensazione delle somme dovute con i crediti Iva inesistenti nel luogo in cui sono stati presentati modelli F24, ossia Milano. Non poteva invece farsi riferimento al luogo di consumazione dei reati di falso per induzione, atteso che le relative contestazioni erano macroscopicamente errate, posto che i DAS, ossia i documenti di accompagnamento del carburante, dei quali era stata ipotizzata la non conformità ai vero e la idoneità a indurre il pubblico ufficiale, non contenevano la notizia dell'avvenuto pagamento delle imposte, tanto è vero che lo stesso P.M. aveva chiesto l'assoluzione per tali reati. Dunque, delle contestazioni in materia di falso per induzione non poteva tenersi conto, atteso che, alla luce della normativa di settore (art. 3 comma 4, art. 10, commi 1 e 5, del d. lgs. n. 504 del 1995 e Regolamento CEE n. 3649/92, cui è stata data attuazione con il Decreto n. 210/1996 del Ministero delle Finanze), la loro erroneità era macroscopica e quindi immediatamente riscontrabile già a una loro prima lettura, senza necessità di particolari approfondimenti successivi. Peraltro, a differenza di quanto adombrato dalla Corte di appello, la difesa non ha mai affermato che il P.M. abbia distolto l'imputato dal suo giudice naturale, ma si è limitata a censurare la circostanza che il capo di imputazione era stato formulato senza conoscere la funzione dell'atto di cui si contestata la falsità, funzione che è esclusivamente quella di "accompagnare" il prodotto nei suoi spostamenti, indicandone le caratteristiche che permettono di identificarlo, non ravvisandosi sul punto l'asserita ambiguità circa la natura del documento, evocata dalla Corte territoriale in forza di un richiamo improprio alle dichiarazioni del teste Lorusso, che a sua volta aveva utilizzato una terminologia non corretta. La difesa deduce quindi la nullità assoluta della sentenza ai sensi dell'art. 179 cod. proc. pen., stante l'indebito esercizio da parte del P.M. dell'azione penale, attenendo il vizio non a un'erronea ricostruzione dei fatti, ma soltanto alla mancata conoscenza delle norme che regolano la natura e la funzione dei DAS, norme che, se conosciute, non avrebbero lasciato alcun margine di incertezza.

Con il quarto e il quinto motivo, si censura il mancato riconoscimento del concorso apparente di norme tra la fattispecie di cui agli art. 10 lett. b del d. lgs. n. 504 del 1995 e quella ex art. 10 *quater* del d. lgs. n. 74 del 2000, essendo la prima speciale rispetto alla seconda, avente carattere generale, essendo evidente che le due norme incriminatrici puniscono lo stesso fatto, con la

perfetta coincidenza dei loro elementi costitutivi e del bene giuridico tutelato, sanzionando l'art. 40 lett. b del d. lgs. n. 504 del 1995 la condotta di chi sottrae gli importi energetici al pagamento dell'accisa "con qualsiasi mezzo", potendo dunque avvenire la sottrazione al pagamento dell'accisa anche attraverso l'indebita compensazione, nel qual caso si applica solo la fattispecie ex art. 40.

Osserva la difesa che, in ogni caso, il reato di cui all'art. 10 *quater* non sarebbe comunque configurabile, in quanto tale norma non può applicarsi rispetto a imposte diverse dall'irpef e dall'iva, come sostenuto da alcune richiamate pronunce di legittimità, per cui la norma incriminatrice non può essere invocata in relazione al mancato pagamento delle accise; stante il contrasto interpretativo sul punto, la difesa, in subordine, chiede che la questione circa l'ambito applicativo dell'art. 10 *quater* sia rimessa alle Sezioni Unite di questa Corte.

Il sesto e il settimo motivo concernono il giudizio sulla configurabilità dell'elemento soggettivo del reato: si sottolinea al riguardo che i giudici di secondo grado, incorrendo nel medesimo errore del Tribunale, non hanno in alcun modo motivato sulla componente psicologica della fattispecie, inferendone l'esistenza unicamente dall'elemento oggettivo, in maniera del tutto illogica, risultando non pertinenti rispetto alla tematica dedotta le informazioni probatorie riportate nella pronuncia impugnata, ivi comprese le conversazioni intercettate, sul punto del tutto neutre, non essendosi invece considerato che il ricorrente non ha partecipato alla materiale creazione dei crediti iva fittizi, essendosi limitato ad avere acquistato crediti Iva inesistenti, portandoli in compensazione con le accise dovute per il carburante, il che costituisce un'operazione lecita oltre che diffusa.

L'ottavo e il nono motivo sono dedicati al trattamento sanzionatorio, dolendosi la difesa sia della illegalità della pena base individuata con riferimento ai capo 20, in quanto fissata in misura superiore al massimo edittale di due anni vigente all'epoca del fatto, commesso in data anteriore al 22 ottobre 2022, giorno di entrata in vigore del d. lgs. n. 158 del 2015 che ha elevato la cornice edittale del reato ex art. 10 *quater* comma 2 del d. lgs. n. 74 del 2000, dovendosi tenere conto, ai fini dell'individuazione del momento consumativo del reato, della data di presentazione dei modelli F24, avvenuta nel caso di specie il 16 ottobre 2015 (ottavo motivo), sia del diniego delle attenuanti generiche, non essendosi tenuto conto del corretto comportamento processuale di Giannella, della sua condizione di incensurato, del ristrettissimo arco temporale in cui sono avvenuti i fatti e della circostanza che egli ha puntualmente versato le accise per numerosissimi prelievi di gasolio, sia della misura degli aumenti per la continuazione, che non sono stati differenziati sebbene alcuni reati siano stati commessi in pendenza di una cornice edittale più contenuta (nono motivo).

Con il decimo motivo, infine, si deduce il vizio di motivazione rispetto alla statuizione del risarcimento del danno, rilevandosi che i giudici di merito hanno omessa di considerare che le accise erano garantite da alcune fideiussioni per un valore di 7 milioni di euro, non essendo stato accertato se tali fideiussioni siano state escusse o meno dalla società costituitasi parte civile, per cui non possono ritenersi provati né l'esistenza di un danno in capo alla Depositi Costieri Triestini, né il suo eventuale ammontare, né l'ascrivibilità del danno a Franco Giannella.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

I ricorsi di Patrizia Cravarezza, Maurizio Monti e Luciano Urbani sono inammissibili, perché manifestamente infondati, mentre i ricorsi di Marco Gnechi, Franco Giannella e Timothy Umberto Giannella vanno disattesi perché infondati, anche se, avuto riguardo al *tempus commissi delicti*, si impone la declaratoria di estinzione dei reati a loro ascritti, fatta eccezione per quelli contestati ai capi 31, 32, 34, 35 e 36, da ciò conseguendo la necessità di procedere, in sede di rinvio, alla rideterminazione della pena e della confisca.

1. Iniziando dalle doglianze di tipo processuale, occorre partire da quelle in tema di incompetenza territoriale, sollevate, in termini sovrapponibili, dai ricorrenti Patrizia Cravarezza, Maurizio Monti, Timothy e Franco Giannella.

La questione è stata invero già adeguatamente affrontata dai giudici di merito, i quali, all'esito di un percorso argomentativo immune da censure, hanno evidenziato che la competenza per territorio, nel caso di specie, è stata determinata in forza del criterio della connessione di cui all'art. 16, comma 1, cod. proc. pen., avuto cioè riguardo al luogo dove è stato commesso il reato più grave, ossia quello di cui all'art. 479 cod. pen., a nulla rilevando che tale delitto sia stato poi ritenuto insussistente dal Tribunale; sul punto deve infatti richiamarsi la condivisa affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 6, n. 12405 del 18/01/2017, Rv. 269662), secondo cui, in tema di competenza, il vincolo tra i reati, determinato dalla connessione, costituisce criterio originario e autonomo di attribuzione di competenza indipendentemente dalle successive vicende relative ai procedimenti riuniti: ne deriva che la competenza così radicatasi resta invariata per tutto il corso del processo per il principio della "*perpetuatio iurisdictionis*", anche in caso di assoluzione dell'imputato dal reato più grave che aveva determinato la competenza anche per gli altri reati. Peraltro, per dipanare eventuali sospetti di possibili forzature procedurali da parte del P.M., la Corte di appello ha osservato che la contestazione del reato di falso non era affatto peregrina, tanto è vero che il tema relativo alla natura del "Das" è stato

lungamente esplorato nel corso del dibattimento di primo grado, come si desume dalla lettura dell'esame reso dal funzionario dell'Agenzia delle Dogane Lorusso.

Di qui la manifesta infondatezza delle doglianze sul punto, ripropositive di questioni già efficacemente superate sia dal Tribunale che dalla Corte di appello.

1.1. Ad analoga conclusione deve pervenirsi rispetto alle eccezioni della difesa della Cravarezza riguardanti il decreto di giudizio immediato.

Ed invero sia il Tribunale (pag. 26-27 della sentenza di primo grado) sia la Corte di appello (pag. 31 della decisione impugnata) si sono correttamente posti in sintonia con il principio elaborato dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 42979 del 26/06/2014, Rv. 260018) e poi ripreso nella successiva evoluzione giurisprudenziale (cfr. in termini Sez. 3, n. 1482 del 20/09/2017, dep. 2018, Rv. 271981), secondo cui la decisione con la quale il giudice per le indagini preliminari, ai sensi dell'art. 453, comma 1 *bis*, cod. proc. pen., dispone il giudizio immediato, in presenza di prognosi di sostenibilità dell'accusa, non può essere oggetto di ulteriore sindacato, trattandosi di una decisione che chiude una fase di carattere endoprocessuale, a meno che non ricorra una nullità ex art. 178, comma 1, lett. c) e 180 cod. proc. pen., ove la richiesta non sia stata preceduta da valido interrogatorio o dall'invito a presentarsi.

Ciò posto, è stato altresì evidenziato dai giudici di merito, in modo pertinente, che l'interrogatorio reso dalla Cravarezza dinanzi al G.I.P. può essere considerato equipollente a quello svolto dinanzi al P.M., tanto più che le ulteriori indagini svolte non avevano riguardato la posizione della ricorrente, avendo questa Corte più volte precisato che, in tema di giudizio immediato, per l'accesso al rito speciale l'interrogatorio di garanzia previsto dall'art. 294 cod. proc. pen. è equipollente all'interrogatorio cui fa riferimento l'art. 453 cod. proc. pen. (cfr. Sez. 5, n. 4729 del 10/12/2019, dep. 2020, Rv. 278558 - 02, Sez. 2, n. 17007 del 18/01/2012, Rv. 252820 e Sez. 3, n. 44883 del 07/10/2009, Rv. 244991).

1.2. Inammissibile è anche l'eccezione processuale proposta nell'interesse di Urbani: nei confronti del predetto, il Tribunale (pag. 25-26 della pronuncia di primo grado) ha ritenuto illegittime le nuove contestazioni operate a suo carico con il decreto di giudizio immediato del 10 gennaio 2017, non potendo lo stesso validamente integrare le imputazioni contenute nell'originario decreto di giudizio immediato del 21 novembre 2016. Hanno così avuto luogo all'udienza dell'8 marzo 2017, rispetto ai fatti sopravvenuti non enunciati nel decreto di giudizio immediato originario, le contestazioni suppletive del P.M., da ritenere senz'altro legittime, posto che, come ricordato anche dalla Corte di appello, il requisito dell'evidenza della prova, di cui all'art. 453, comma 1, cod. proc. pen., non deve essere inteso nel senso della definibilità del processo allo stato degli atti, potendo altresì il Pubblico Ministero procedere a contestazione suppletiva sulla

base dei nuovi elementi emersi, senza attendere gli esiti dell'istruttoria dibattimentale (cfr. in tal senso Sez. 6, n. 3266 del 05/07/2018, Rv. 275043).

La Corte di appello ha dunque disatteso l'eccezione difensiva, dando atto che all'imputato è stato concesso un termine a difesa, per cui alcuna lesione del diritto di difesa era ravvisabile. Ora, nel ricorso, la difesa di Urbani lamenta l'omessa notifica all'imputato del verbale contenente la contestazione suppletiva, ma al riguardo deve precisarsi che alcuna eccezione risulta formulata sul punto né nel corso del giudizio di primo grado, né nell'atto di appello, per cui la doglianza risulta tardiva e quindi inammissibile in questa sede, venendo in rilievo una nullità a regime intermedio, e ciò senza considerare che, come evidenziato nel ricorso, l'imputato aveva eletto domicilio presso lo studio del difensore di fiducia, avvocato Elena Maraesse, che ha assistito Urbani nel dibattimento.

Le censure processuali, in definitiva, devono essere ritenute tutte inammissibili.

2. Vi sono poi le doglianze in punto di responsabilità che, pur richiedendo una disamina differenziata delle singole posizioni, tuttavia presuppongono una breve premessa ricostruttiva generale sullo scenario in cui si inseriscono i fatti.

Orbene, le due conformi sentenze di merito hanno operato un'attenta disamina della vicenda, richiamando in particolare gli esiti delle articolate indagini di P.G. sintetizzate dal mar. Domenico Buonocunto e riguardanti il mancato pagamento delle accise relative ai carburanti depositati presso la società Depositi Costieri Trieste s.p.a., da qualificare come "deposito fiscale", dove venivano allocati materialmente i prodotti petroliferi (gasolio e benzina), in regime di sospensione di imposta, sospensione prevista sino al momento dell'immissione in commercio del prodotto e cioè dell'uscita fisica del prodotto dal deposito fiscale su iniziativa dei proprietari depositanti, sorgendo in quel momento il debito per le accise.

L'istruttoria dibattimentale ha consentito di comprovare che le società depositanti, anziché pagare l'importo delle accise dovute al momento dell'uscita del prodotto dal deposito, il che avveniva tramite l'emissione del cd. "d.a.s." (documento di accompagnamento semplificato), le compensava di volta in volta con crediti Iva di cui erano divenute titolari o per acquisto diretto o per acollo, risultando tuttavia i crediti Iva portati in compensazione inesistenti. Da ciò hanno tratto origine le contestazioni, ritenute comprovate, aventi ad oggetto i reati di cui agli art. 40 lett. b) del d. lgs. n. 504 del 1995 e 10 quater del d. lgs. n. 74 del 2000, oltre che il delitto ex art. 48-479 cod. pen., che tuttavia è stato ritenuto non configurabile in base al rilievo secondo cui la funzione del d.a.s. è quella di attestare l'avvenuta immissione in consumo di una certa quantità di un prodotto petrolifero avente una determinata natura, ma non anche quella di documentare l'assolvimento dell'imposta, ossia il pagamento dell'accisa, per cui da tale reato gli imputati sono stati assolti perché il fatto non sussiste.

Le imprese depositanti, che hanno di volta in volta operato l'immissione in consumo del prodotto petrolifero, sono state individuate nella Gow s.r.l., che ha sempre compensato quanto dovuto per le accise con crediti Iva derivanti dalla propria dichiarazione, e nella Carbon s.r.l., che talora ha compensato le accise con crediti derivanti dalla propria dichiarazione e in altre occasioni con crediti appartenenti ad altre società del gruppo, come la Carbon Milano s.r.l., la Spazio Carburanti s.r.l., la FGM Solving s.r.l. o la Fuel Corporation s.r.l. Analizzando la posizione di tali società, oltre che di quelle che risultano essere state titolari dei crediti Iva utilizzati per le compensazioni, ovvero di coloro che nell'ambito delle rispettive attività li avrebbero generati e poi ceduti, i giudici di merito sono pervenuti alla conclusione dell'inesistenza dei crediti portati in compensazione e dell'avvenuta sottrazione dei prodotti petroliferi al pagamento delle imposte.

Nell'ambito del sistema fraudolento delineato sia dagli accertamenti investigativi, sia dalle intercettazioni telefoniche, è inoltre emerso il coinvolgimento di alcuni professionisti che, oltre a contribuire a realizzare le singole operazioni avvalendosi delle proprie conoscenze tecniche, si sono spinti talora anche a certificare, con i poteri riconosciuti, l'esistenza di crediti Iva di elevati importi, per cui gli stessi si sono resi concorrenti dei reati per cui si procede.

2.1. Tanto premesso, deve a questo punto osservarsi che alcune delle questioni sollevate dalle difese in punto di responsabilità possono essere esaminate unitariamente, perché concernenti temi di carattere generale.

È il caso, ad esempio, della questione, sollevata dalle difese degli imputati Gnechi e Giannella, concernente la configurabilità del delitto di ex art. 10 *quater* del d. lgs. n. 74 del 2000 in caso di "compensazione orizzontale", che ricorre quando la compensazione riguarda crediti e debiti di imposta di natura diversa.

Ora, non ignora il Collegio che, secondo una pronuncia di questa Corte (Sez. 1, n. 38042 del 10/05/2019, Rv. 278825), la condotta di omesso versamento di cui all'art. 10 *quater* del d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 concerne esclusivamente le somme dovute a titolo di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, coerentemente con la sua collocazione all'interno di un testo normativo concernente i soli reati attinenti dette imposte e con la speciale causa di non punibilità del pagamento del debito tributario disciplinata dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 274 del 2000 in termini incompatibili con obblighi di natura diversa.

Tale pronuncia è rimasta tuttavia isolata, essendo del tutto prevalente il diverso orientamento, cui il Collegio ritiene di aderire, secondo cui il reato di indebita compensazione riguarda l'omesso versamento di somme di denaro attinente a debiti, sia tributari che di altra natura, per il cui pagamento debba essere utilizzato il modello di versamento unitario (cfr. *ex multis* Sez. 3, n. 552 del 01/12/2022, dep. 2023, Rv. 283920, Sez. 3, n. 23083 del 22/02/2022, Rv.

283236, Sez. 6, n. 37085 del 28/09/2021, Rv. 281958 Sez. 3, n. 389 del 18/09/2020, dep. 2021, Rv. 280776, Sez. 3, n. 13149 del 03/03/2020, Rv. 279118 Sez. 3, n. 8689 del 30/10/2018, dep. 2019, Rv. 275015 e Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018, dep. 2019, Rv. 275833).

Si è in particolare osservato che l'art. 10 *quater* del d. lgs. n.74 del 2000, richiamando espressamente l'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, risulta applicabile anche alle ipotesi di indebita compensazione tra crediti risultanti da dichiarazioni fiscali ed altre imposte, contributi previdenziali ed assistenziali, premi Inail ed altre somme dovute allo Stato, alle Regioni, agli enti locali od altri enti, essendosi precisato inoltre che la struttura "asimmetrica" del reato, in virtù della quale è incriminata l'artificiosa diminuzione dell'entità dell'imposta da versare, qualunque tributo o contributo sia opposto in compensazione, è del tutto compatibile con la *ratio* del d. lgs. n. 74 del 2000, che è diretto a sanzionare le violazioni, sia in materia di Iva, sia in tema di imposte sui redditi.

La norma incriminatrice è infatti ispirata dalla necessità di punire tutti quei comportamenti che si concretizzano nell'omesso versamento del dovuto e nel conseguimento di un risparmio di imposta non dovuto mediante l'indebito ricorso al meccanismo della compensazione tributaria, ossia attraverso la materiale redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione che non avrebbe potuto avere luogo, o per la non spettanza o per l'inesistenza del credito. Ed è evidente, in questa prospettiva, che l'indebito risparmio di imposta che la norma incriminatrice tende a colpire non può essere limitato al mancato versamento delle imposte dirette o dell'Iva, ma coinvolge necessariamente anche le somme dovute a titolo di imposte di altra natura, per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario.

Di tali condivisi principi, la cui affermazione è ormai ampiamente maggioritaria, non ravvisandosi pertanto i presupposti per la rimessione della questione interpretativa alle Sezioni Unite, sia la sentenza impugnata (pag. 33-34) che quella di primo grado (pag. 58 ss.) hanno fatto buon governo, per cui non vi è spazio per l'accoglimento delle doglianze difensive sollevate sul punto.

2.2. Parimenti destituita di fondamento è l'eccezione riguardante il presunto concorso apparente di norme tra i reati di cui agli art. 40 lett. b) del d. lgs. n. 504 del 1995 e 10 *quater* del d. lgs. n. 74 del 2000.

Come correttamente osservato dai giudici di merito, infatti, le due norme incriminatrici non sono in rapporto di specialità tra loro, disciplinando condotte distinte: mentre infatti l'art. 40 lett. b) sanziona chiunque sottrae con qualsiasi mezzo gli oli minerali, compreso il gas metano, all'accertamento o al pagamento dell'accisa, venendo in rilievo un reato comune a forma libera, cui eventualmente possono concorrere, a titolo materiale o morale, anche soggetti esterni, l'art. 10

*quater* delinea una fattispecie strutturalmente diversa che incentra il suo disvalore nell'abusivo utilizzo dell'istituto della compensazione tributaria di cui all'art. 17 del d. lgs. n. 241 del 1997 e si sostanzia in una condotta commissiva che consiste nel supportare il mancato versamento del tributo con la redazione di un documento, il modello F24, ideologicamente falso, per cui la *ratio* della norma in esame è la tutela dell'interesse del Fisco alla regolare riscossione dei tributi con riferimento alle fasi di cd. "autoaccertamento" dei debiti.

Gli ambiti applicativi delle due fattispecie penali non possono dunque ritenersi coincidenti, non essendo decisiva la circostanza che entrambe sono volte genericamente a tutelare il Fisco, assumendo invece rilievo il fatto che le condotte sanzionate, anche quando interferiscono mediante il ricorso all'istituto della compensazione, restano tra loro strutturalmente disomogenee, risultando il reato di indebita compensazione ancorato a una ben precisa operazione fiscale, il che integra un *quid pluris* rispetto alla mera sottrazione al pagamento dell'imposta dovuta per l'estrazione del prodotto petrolifero, per cui i due reati, anche quando interagiscono, concorrono, non potendo la condotta consistente nel mancato pagamento delle accise essere assorbita da quella sanzionata dall'art. 10 *quater*, reato peraltro sottoposto a una soglia di punibilità, il che rende evidente l'intenzione del legislatore di sanzionare non solo e non tanto l'omesso pagamento delle imposte, ma anche e soprattutto il compimento illegittimo di una specifica operazione prevista dalla normativa tributaria.

Valorizzando le differenze degli elementi costitutivi delle due fattispecie, i giudici di merito hanno dunque legittimamente escluso la ravvisabilità del concorso apparente di norme, materia nella quale, come più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. SS.UU. n. 20664 del 23/02/2017, Rv. 269668 e Sez. I, n. 12340 del 15/11/2022, dep. 2023, Rv. 284504), non operano criteri valutativi diversi da quello di specialità previsto dall'art. 15 cod. pen. («quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito»), che si fonda sulla comparazione della struttura astratta delle fattispecie, al fine di apprezzare l'implicita valutazione di correlazione tra le norme effettuata dal legislatore.

3. Ciò posto, è ora possibile soffermarsi sulle singole posizioni soggettive.

3.1. Iniziando dalle posizioni degli imputati Cravarezza, Monti e Urbani, occorre evidenziare che le rispettive censure in punto di conferma del giudizio di colpevolezza sono accomunate dall'essere non adeguatamente specifiche, a fronte di un percorso argomentativo non manifestamente illogico.

E invero per ciascuno di essi le due sentenze di merito, le cui argomentazioni sono destinate a integrarsi per formare un *corpus* motivazionale unitario, hanno

compiuto una puntuale ricostruzione dei rispettivi ruoli, pervenendo a conclusioni coerenti con la valenza dimostrativa delle risultanze probatorie raccolte.

In particolare, quanto a Urbani, commercialista abilitato ad apporre il visto sulle dichiarazioni Iva e titolare di un centro elaborazione dati, è stato evidenziato (pag. 63 ss. della sentenza di primo grado) che egli, al pari del coimputato Tommaso Picciollo, è stato colui che ha organizzato le operazioni di compravendita dei crediti Iva falsi in origine intestati alle società Steman s.r.l. e Arte e Bellezza s.n.c., avendo Urbani utilizzato anche la propria impresa individuale per emettere fatture idonee a generare il credito Iva in capo alle società Steman e Arte e Bellezza, fatture che poi, in sede di presentazione della propria dichiarazioni fiscali, egli ha provveduto a stornare, allo scopo di evitare la creazione di un rilevante debito di imposta, che altrimenti ne sarebbe derivato. La Corte di appello (pag. 44 ss. della decisione impugnata) ha dunque escluso ragionevolmente che Urbani fosse all'oscuro della destinazione dei crediti Iva fittiziamente creati alla compensazione, sia perché il coimputato Gnechi ha dichiarato che Picciollo, stretto collaboratore di Urbani, era consapevole della finalità di tali crediti, sia e soprattutto perché è evidente che la creazione di crediti Iva inesistenti era prodromica a un'attività illecita, tanto più ove si consideri che Urbani, insieme a Picciollo, si occupava del reperimento delle società da utilizzare a tal fine, in una serie di passaggi finalizzati a disperdere le tracce della reale responsabilità di tali operazioni, per cui, quantomeno a titolo di dolo eventuale, il ricorrente è stato ritenuto colpevole dei reati a lui ascritti.

Rispetto poi alla posizione di Monti e della Cravarezza, titolari di uno studio professionale, i giudici di merito hanno sottolineato che gli esiti delle perquisizioni svolte presso il loro studio, le acquisizioni documentali e le intercettazioni telefoniche hanno consentito di comprovare la loro responsabilità. Dagli elementi probatori raccolti è infatti emerso che tutti i contratti di cessione e accollo dei crediti Iva, diversi da quelli relativi alle società Steman, Arte e Bellezza e alla Ced di Urbani, sono stati trattati dai due professionisti, che in taluni casi hanno utilizzato nomi di società completamente estranee, mentre altre volte si sono avvalsi di società di persone di loro conoscenza.

Di indubbia valenza probatoria si è rivelata inoltre la conversazione di cui al progr. 170 del 7 marzo 2016 intercorsa tra Monti e la Cravarezza (riportata nella sentenza di primo grado, pag. 60 ss.), nel corso della quale il primo riferisce alla seconda, dopo la conclusione di un contratto, le iniziative che Franco Giannella, principale *dominus* del meccanismo illecito, voleva intraprendere, tra cui l'utilizzo in futuro delle cooperative in luogo delle società Carbon s.r.l. e FGM Solving s.r.l., con l'inserimento, quali amministratori formali, di nuovi soggetti che sarebbero stati reperiti da Monti e dalla Cravarezza, soggetti ai quali sarebbe

stato persino corrisposto un lauto stipendio mensile, essendo molto avvertita da Giannella l'esigenza di poter contare per le cariche formali su persone di fiducia. Il dialogo in esame, dunque, è valso a dimostrare non solo la consapevolezza di entrambi gli imputati delle dinamiche sottese alle operazioni fraudolente, ma anche la loro pronta disponibilità a eseguire, nel modo tecnicamente più funzionale, le direttive prospettate a Monti da Franco Giannella. E di analogo tenore si sono rivelate le conversazioni di cui al progr. 235 dell'8 marzo 2016, 584 del 16 marzo 2016, nonché quelle di cui al R. Int. 92/2016 e 109/2016.

Come evidenziato poi dalla Corte di appello (pag. 42 della sentenza impugnata), è irrilevante che Monti fosse titolato o meno a svolgere le specifiche attività professionali di cui si occupava, essendo acclarato che egli era riconosciuto dallo stesso Giannella per le sue capacità, mentre era la Cravarezza a occuparsi della asseverazione dei crediti Iva, essendo altresì significativo che presso lo studio professionale è stata trovata la documentazione attestante la predisposizione dei contratti di cessione e acollo, ma non anche l'esistenza dei crediti asseverati.

3.1.1. Orbene, con le pertinenti considerazioni dei giudici di merito, i ricorsi della Cravarezza, di Monti e di Urbani non si confrontano in maniera sufficientemente specifica, per cui gli stessi vanno dichiarati inammissibili.

3.2. Venendo ora alle posizioni di Franco Giannella e Timothy Umberto Giannella, suscettibili di essere trattate unitariamente perché tra loro sovrapponibili, occorre evidenziare che la conferma del giudizio di colpevolezza degli stessi non presenta vizi di legittimità rilevabili in questa sede.

Ed invero la Corte di appello, nello sviluppare le argomentazioni svolte dal Tribunale, ha rimarcato la circostanza che Franco e Timothy Umberto Giannella, rispettivamente padre e figlio, si sono rivelati i veri protagonisti di tutte le operazioni, poiché diretti beneficiari delle stesse in quanto amministratori di fatto delle società coinvolte, società depositanti nell'estrazione di carburante e dunque tenute al pagamento delle accise; il ruolo propulsore degli imputati è stato in particolare delineato dalle conversazioni riportate dal primo giudice (pag. 68 ss. della sentenza del Tribunale) e da quella ripresa anche dalla Corte di appello (pag. 37 della decisione impugnata), da cui si evince la sostanziale omogeneità dei ruoli tra padre e figlio (conversazione n. 60, R. Int. 66/2016).

Di particolare interesse si è rivelata inoltre la conversazione n. 325 di cui al R. Int. 92/2016, nella quale Franco Giannella affronta con Maurizio Monti, cui il primo demanda la risoluzione del problema di gestire i crediti Iva "personali" di Franco Giannella e del figlio, in relazione ai debiti presenti nelle rispettive dichiarazioni Iva del 2016, essendo evidente la natura fraudolenta dell'operazione che i due interlocutori concordano nel pianificare.

Il quadro probatorio a carico dei ricorrenti è stato inoltre corroborato dalle dichiarazioni dei coimputati Marco De Marchi, poi deceduto, Maurizio Monti e Marco Gnechchi, oltre che dalla deposizione dei teste Franco Napp e dalle acquisizioni documentali comprovanti la disponibilità da parte di Franco Giannella di carnet di assegni e bancomat delle società Carbon, Spazio Carburanti, FGM Solving e Fuel Corporations, come pure è stato valorizzato, in maniera non illogica, il dato dei compensi percepiti dai due imputati da settembre 2015 a marzo 2016 (794.000 per Franco Giannella e 824.000 euro per Timothy Giannella), risultando tali compensi sproporzionati se rapportati al ruolo di meri agenti rivendicato dai ricorrenti e comunque di molto superiori rispetto a quelli percepiti dagli amministratori di diritto delle società coinvolte nel sistema illecito. Emblematica del ruolo assunto dagli imputati è poi la vicenda riguardante la società Canzoni Italiane s.r.l., ben ricostruita nella prima sentenza (pag. 52 ss.). Dunque, il 25 febbraio 2016 veniva indicato per la predetta società un valore di Iva a credito pari a 981.331 euro, di cui 701.331 euro chiesti a rimborso o in compensazione; il giorno seguente, 26 febbraio 2016, la Carbon s.r.l., Franco e Timothy Giannella acquistavano l'intero capitale sociale della Canzoni Italiane s.r.l. da Orietta Temprini (la quale aveva acquistato le quote il 24 febbraio 2016) al prezzo di 10.000 euro, ossia al solo valore nominale delle quote, sebbene il giorno prima fosse stata certificata l'esistenza di siffatta posta creditoria. In seguito, il 15 marzo 2016, dopo che l'8 marzo erano state effettuate le perquisizioni presso la Depositi Costieri con specifico riferimento alle società interessate dalla vicenda, il commercialista Gnechchi stornava l'intera posta creditoria fino al valore di Iva a credito pari a euro 2.265, senza che la stessa risulti essere stata utilizzata, mentre il 18 marzo 2016 la Temprini riacquistava le quote sociali della Canzoni Italiane, desumendosi dalle conversazioni intercettate tra il 23 e il 29 febbraio 2016 la consapevolezza dei soggetti coinvolti della falsità delle operazioni, aventi chiaramente finalità elusive, seppur non concretizzatesi. Ma la successione degli eventi rivela che l'obiettivo perseguito dai Giannella era quello di acquisire, con la complicità di Gnechchi e con la copertura di un prestanome individuato nella Temprini (cui attribuire la responsabilità della costituzione della falsa posta creditoria), una società avente nel suo patrimonio un credito Iva di rilevante importo, non considerato nel prezzo di acquisto.

3.2.1. Orbene, in quanto preceduto da una disamina razionale delle fonti dimostrative disponibili, correttamente intese nel loro effettivo significato e correlate tra loro in maniera non illogica, il giudizio sull'ascrivibilità agli imputati Gianella delle condotte illecite contestate resiste alle censure difensive, che si articolano nella sostanziale proposta di una lettura alternativa (e frammentaria) del materiale istruttorio, operazione non consentita in questa sede, dovendosi

ribadire (cfr. Sez. 6, n. 5465 del 04/11/2020, dep. 2021, Rv. 280601) che, in tema di giudizio di cassazione, a fronte di un apparato argomentativo privo di profili di irrazionalità, sono precluse al giudice di legittimità la rilettura degli elementi di fatto posti a fondamento della decisione impugnata e l'autonoma adozione di nuovi e diversi parametri di ricostruzione e valutazione dei fatti, indicati dal ricorrente come maggiormente plausibili o dotati di una migliore capacità esplicativa rispetto a quelli adottati dal giudice del merito.

3.3. Passando infine alla posizione di Gnechi, occorre evidenziare che, come accertato dai giudici di merito (pag. 67 della pronuncia di primo grado e pag. 43 della sentenza impugnata), la condotta del ricorrente è consistita nel certificare i crediti Iva delle società Carbon e Spazio Carburanti e nel partecipare alle cessioni dei crediti Iva di Steman e di Arte e Bellezza, avendo Gnechi assunto un ruolo non secondario anche nella vicenda "Canzoni Italiane s.r.l." prima descritta, vicenda rivelatrice della piena consapevolezza e della complicità del ricorrente nelle operazioni illecite realizzate dai Giannella, ove si consideri che l'acquirente formale di tale società era Orietta Temprini, conoscente di Gnechi e da questi personalmente coinvolta nell'iniziativa al chiaro scopo di farle assumere le vesti di intestatario formale cui addossare le eventuali responsabilità della creazione di un credito Iva inesistente; inoltre, lo storno dei crediti Iva spettanti a tale società, effettuato da Gnechi pochi giorni dopo la perquisizione svolta dalla Guardia di Finanza, dimostra come egli abbia cercato di occultare o minimizzare gli illeciti commessi, per correre ai ripari dalle possibili conseguenze penali di tale condotta, ciò a riprova del suo pieno coinvolgimento a titolo concorsuale nelle dinamiche illecite, il che consente peraltro di escludere che il suo contributo possa essere qualificato come di minima importanza ex art. 114 cod. pen.

Dunque, a prescindere da ogni approfondimento circa la qualificazione come "leggero" o "pesante" dei vizi apposti da Gnechi, il dato che rileva è che questi ha assunto un atteggiamento di consapevole adesione ai propositi fraudolenti dei suoi interlocutori, essendo significativo in tal senso l'ulteriore dato valorizzato dalla Corte di appello secondo cui Gnechi, dopo che le poste creditorie indicate nei modelli presentati per l'anno di imposta 2014 nell'interesse della Carbon evidenziavano talune disattenzioni commesse dai professionisti incaricati, a sua volta ha presentato, il 28 gennaio 2016, attestazioni sull'Iva risultate difformi ai valori reali e in ogni caso sganciate dall'effettiva consistenza della contabilità delle società di riferimento, per cui anche sotto tale profilo è stato ritenuto inverosimile che l'imputato non fosse a conoscenza della inesistenza dei crediti.

Ne consegue che anche in tal caso non vi è spazio per l'accoglimento delle censure difensive in punto di conferma del giudizio di colpevolezza.

4. Residuano le doglianze in punto di trattamento sanzionatorio, sollevate dagli imputati Urbani, Gnecci, Franco e Timothy Giannella, che hanno censurato sia il diniego delle attenuanti generiche che l'eccessività della pena (oltre che la mancata applicazione dell'art. 114 cod. pen. da parte di Gnecci, su cui si è già detto, e l'individuazione della violazione più grave da parte dei Giannella, problematica questa che, come si vedrà di qui a breve, risulta superata).

Orbene, sia sul diniego delle attenuanti generiche che sulla determinazione della pena non si ravvisano criticità. Al riguardo, occorre innanzitutto richiamare la costante affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Rv. 271269), secondo cui, in tema di attenuanti generiche, il giudice del merito esprime un giudizio di fatto, la cui motivazione è insindacabile in sede di legittimità, purché sia non contraddittoria e dia conto, anche richiamandoli, degli elementi, tra quelli indicati nell'art. 133 cod. pen., considerati preponderanti ai fini della concessione o dell'esclusione. È stato inoltre precisato (cfr. *ex multis* Sez. 2, n. 23903 del 15/07/2020, Rv. 279549-02 e Sez. 3, n. 28535 del 19/03/2014, Rv. 259899) che, nel motivare il diniego della concessione delle attenuanti generiche, non è necessario che il giudice prenda in considerazione tutti gli elementi favorevoli o sfavorevoli dedotti dalle parti o rilevabili dagli atti, ma è sufficiente che egli faccia riferimento a quelli ritenuti decisivi o comunque rilevanti, rimanendo tutti gli altri disattesi o superati da tale valutazione.

In applicazione di tale premessa interpretativa, devono escludersi i vizi motivazionali e i profili di illegittimità evocati dalle difese, avendo i giudici di appello sottolineato (pag. 39-40 della decisione impugnata), nell'ambito di una valutazione unitariamente riferita a tutti gli imputati, l'assenza di elementi meritevoli di positiva considerazione, a fronte della gravità dei fatti, rivelata dall'entità del danno arrecato e della serialità delle condotte, rivelatrice quest'ultima dell'intensità del dolo, elementi questi legittimamente ritenuti idonei a giustificare il discostamento della pena dal minimo edittale, dovendosi altresì ribadire che la condotta processuale dell'imputato che mantenga un atteggiamento "non collaborativo" può giustificare il mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, posto che se l'esercizio del diritto di difesa rende, per scelta del legislatore, non penalmente perseguibili dichiarazioni false rese a propria difesa dall'imputato, ciò non equivale affatto a rendere quel tipo di dichiarazioni irrilevanti per la valutazione giudiziale del comportamento tenuto durante lo svolgimento del processo, agli effetti e nei limiti di cui all'art. 133 cod. pen. (cfr. in termini Sez. 2, n. 28388 del 21/04/2017, Rv. 270339).

In presenza di un apparato argomentativo non irrazionale, non vi è dunque spazio per l'accoglimento delle obiezioni difensive, che sollecitano differenti apprezzamenti di merito che non possono trovare ingresso in sede di legittimità.

Di qui la manifesta infondatezza delle doglianze difensive sollevate sul punto.

4.1. Analoga conclusione si impone anche per la censura proposta dalla difesa di Franco Giannella, riguardante l'entità della somma riconosciuta alla parte civile a titolo di risarcimento del danno (ossia 500.000 euro).

In proposito, infatti, con motivazione non irrazionale, la Corte territoriale, nel condividere la valutazione del Tribunale, ha innanzitutto evidenziato (pag. 36-37 della sentenza impugnata) che la parte civile Depositi Costieri Triestini aveva un'esposizione nei confronti del Fisco tale da essere stata dichiarata fallita, con un passivo pari a circa 20 milioni di euro, determinato dal mancato pagamento delle accise anche da parte di società non coinvolte nel presente giudizio.

Anche a voler ipotizzare che si sia dato corso alle fidejussioni prestate, peraltro per importi inferiori all'ammontare dei debiti derivanti dal mancato pagamento delle accise, il danno per la parte civile è stato comunque ritenuto sussistente, in quanto correlato alla condotta dolosa e fraudolenta degli imputati, pur a fronte di una parziale corresponsabilità della società danneggiata, in forza della posizione di soggetto coobbligato al pagamento dell'accisa; tuttavia, è stata riconosciuta la buona fede della società Depositi Costieri Triestini che, pur avendo agito con scarsa diligenza, era stata di fatto raggirata dalle società depositanti, che avevano fornito periodicamente la prova apparente degli avvenuti pagamenti e si erano presentate come soggetti affidabili, rivendicando la loro solvibilità.

Nella determinazione dell'ammontare liquidato alla parte civile, di entità di molto inferiore rispetto alla somma oggetto di evasione, si è dunque tenuto conto anche del pregiudizio non patrimoniale patito dalla parte civile, rapportato all'elevata organizzazione del meccanismo illecito posto in essere dagli imputati.

Anche in tal caso si è in presenza di una motivazione non manifestazione illogica, a fronte della quale le obiezioni difensive sono destinate a rimanere sullo sfondo.

5. In conclusione, tirando le fila delle considerazioni sin qui esposte, i ricorsi proposti nell'interesse di Patrizia Cravarezza, Maurizio Monti e Luciano Urbani devono essere dichiarati inammissibili, stante la genericità o comunque la manifesta infondatezza delle doglianze sollevate. Da ciò consegue l'onere per i ricorrenti, ai sensi dell'art. 616 cod. proc. pen., di sostenere le spese del procedimento e di provvedere altresì alla rifusione delle spese di rappresentanza e difesa sostenute nel presente giudizio dalla parte civile, Fallimento Deposito Costieri Triestini s.p.a., spese liquidate in euro 946,00, oltre accessori di legge. Alla luce della sentenza della Corte costituzionale n. 186 del 13 giugno 2000 e considerato che non vi è ragione di ritenere che i ricorsi siano stati presentati senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone inoltre che i predetti ricorrenti versino la somma, determinata in via equitativa, di euro 3.000 in favore della Cassa delle ammende.

6. I ricorsi proposti nell'interesse di Marco Gnechi, Timothy Umberto Giannella e Franco Giannella devono essere invece rigettati, in quanto le doglianze proposte risultano infondate, ma non manifestamente, risultando i rispettivi ricorsi connotati, almeno per quanto concerne il tema delle responsabilità individuali, da un maggiore confronto con le argomentazioni delle sentenze di merito, delle quali tuttavia deve essere ribadita la tenuta logica. Ciò impone di considerare il *tempus commissi delicti* delle fattispecie per cui si procede. Al riguardo deve premettersi che i reati per i quali vi è stata condanna si prescrivono in 7 anni e 6 mesi, termine cui deve essere aggiunto il periodo di 28 giorni per la sospensione maturata nel giudizio di primo grado dal 15 dicembre 2017 al 12 gennaio 2018 per il legittimo impedimento, per ragioni di salute, dell'avvocato Massimo Paradiso.

Pertanto, nei confronti di Marco Gnechi, Timothy Umberto Giannella e Franco Giannella, risultano estinti per prescrizione i reati di cui ai capi 1, 2, 4, 5, 7, 8, 10, 11, 13, 14, 16, 17, 19, 20, 22, 23, 25, 26, 28, 29, essendo i fatti contestati commessi al più tardi il 25 gennaio 2016, per cui la prescrizione risulta maturata, pur tenendo conto dell'indicata sospensione, entro la data del 23 agosto 2023.

Non sono invece prescritti i reati di cui ai capi 31, 32, 34, 35 e 36, perché commessi a partire dal 14 marzo 2016, maturando il relativo termine di prescrizione il 12 ottobre 2023, giorno di emissione dell'odierna sentenza, dovendosi in proposito ribadire il principio secondo cui, ai fini del computo della prescrizione, rileva il momento della lettura del dispositivo della sentenza di condanna e non quello successivo del deposito della stessa (Sez. 2, n. 46261 del 18/09/2019, Rv. 277593 - 02 e Sez. 1, n. 20432 del 27/01/2015, Rv. 263365).

Pertanto, la sentenza impugnata deve essere annullata senza rinvio nei confronti di Marco Gnechi, Franco Giannella e Timothy Umberto Giannella, perché sono estinti per prescrizione i reati loro ascritti, fatta eccezione per quelli contestati ai capi 31, 32, 34, 35 e 36, rispetto ai quali va dichiarata, ai sensi dell'art. 624 cod. proc. pen., l'irrevocabilità della sentenza in ordine all'affermazione della penale responsabilità dei predetti imputati. Da ciò discende il rinvio ~~ad altra~~ ~~Sezione~~ della Corte di appello di Venezia per la rideterminazione della pena e dell'importo della confisca con riferimento ai menzionati capi 31, 32, 34, 35 e 36, demandandosi in quella sede anche l'eventuale liquidazione delle spese in favore della parte civile e restando in ciò assorbite le doglianze degli imputati Giannella riferite alla determinazione della pena base con riferimento al reato più grave di cui al capo 20, reato quest'ultimo dichiarato estinto per prescrizione.

Premesso che, al momento della sentenza impugnata, alcun reato era prescritto, deve infine solo precisarsi che alcuna declaratoria di estinzione per prescrizione può essere invece operata nei confronti degli imputati Cravarezza, Monti e

Urbani, stante il rilievo della manifesta infondatezza delle doglianze dagli stessi sollevate, non consentendo l'inammissibilità originaria dei ricorsi per cassazione la valida instaurazione dell'ulteriore fase di impugnazione (cfr. *ex multis* Sez. 7, ord. n. 6935 del 17/04/2015, dep. 2016, Rv. 266172).

**P.Q.M.**

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata nei confronti di Gneccchi Marco, Giannella Franco e Giannella Timothy Umberto, perchè i reati loro ascritti, fatta eccezione per quelli contestati ai capi 31, 32, 34, 35 e 36, sono estinti per prescrizione. Rigetta nel resto i ricorsi dei suddetti imputati e rinvia per la rideterminazione della pena e della confisca con riferimento ai residui capi 31, 32, 34, 35 e 36, alla Corte di appello di Venezia. Visto l'art. 624 cod. proc. pen., dichiara l'irrevocabilità della sentenza in ordine all'affermazione della penale responsabilità degli imputati medesimi per i suddetti capi 31, 32, 34, 35 e 36. Dichiara inammissibili i ricorsi di Cravarezza Patrizia, Monti Maurizio e Urbani Luciano, che condanna al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della Cassa delle ammende. Condanna, inoltre, gli imputati Cravarezza Patrizia, Monti Maurizio e Urbani Luciano alla rifusione delle spese di rappresentanza e difesa sostenute nel presente giudizio dalla parte civile, che liquida in complessivi euro 946,00, oltre accessori di legge.

Così deciso il 12/10/2023