

# Sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche

Cass. Sez. III Pen. 25 ottobre 2021, n. 38080 - Lapalorcia, pres.; Andronio, est.; Molino, P.M. (conf.) - D.G. ed a., ric. (Dichiara inammissibile App. Firenze 21 luglio 2020)

## **Imposte e tasse - Sottrazione all'accertamento e al pagamento dell'accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche.**

(Omissis)

### FATTO

1. Con sentenza del 21 luglio 2020, la Corte di appello di Firenze ha parzialmente riformato la sentenza del Gup del Tribunale di Livorno, emessa all'esito di giudizio abbreviato, con la quale - per quanto qui rileva - D.G., B.M. e C.G.C. erano stati condannati - rispettivamente, alle pene di anni quattro e mesi otto di reclusione, oltre alle pene accessorie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12, commi 1 e 2, anni due di reclusione, anni tre e mesi otto di reclusione, oltre alla pena accessoria di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 12, comma 2, - per i seguenti reati: 1) art. 110 c.p. e il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater, perché, D., in concorso con altri, non versava le somme di Euro 79.200,00 dovute all'erario per l'anno di imposta 2015, utilizzando in compensazione crediti inesistenti per un totale di Euro 79.200,00, generati mediante artificio consistente nella creazione di un inesistente credito Irpef pari ad una somma inferiore di Euro 1 a quella dovuta all'erario e poi nel pagare mediante modello F24 la risultante differenza di Euro 1; 3) artt. 56 e 110 c.p., del D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 43 e 46, per avere D., B. e C. - nei confronti del quale è stata riconosciuta la recidiva reiterata ed infraquinquennale - in concorso tra loro, compiuto atti idonei diretti in modo non equivoco a sottrarre all'accertamento e al pagamento dell'accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche un carico di tali prodotti del valore di Euro 90.000,00 o, comunque, per avere attivato il trasporto dalla Spagna di detto carico con un documento telematico falso o alterato in modo da fare fittiziamente risultare lo stesso carico in transito per il deposito fiscale della Ciano Trading & Service S.r.l., non riuscendo nell'intento a seguito del rifiuto della Ciano Trading & Service S.r.l. di ricevere il carico, che in realtà aveva altra destinazione; 4), 6) e 8) artt. 110, 479 e 491-bis c.p., per avere D., B. (eccetto i capi 6 e 8) e C. (eccetto il capo 8) - nei confronti del quale è stata riconosciuta la recidiva reiterata ed infraquinquennale - in concorso tra loro, determinato la formazione del documento telematico falso, o comunque alterato, accompagnatorio della merce in sospensione di accise, funzionale a porre in essere la condotta di cui ai capi 3), 5) e 7); 5) e 7) art. 110 c.p. e il D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 43 e 49, per avere D. e C. (eccetto il capo 7) - nei confronti del quale è stata riconosciuta la recidiva reiterata ed infraquinquennale - in concorso tra loro, sottratto all'accertamento e al pagamento dell'accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche un carico di tali prodotti o, comunque, per avere attivato il trasporto dalla Spagna di detto carico con un documento telematico falso o alterato in modo da far fittiziamente risultare lo stesso carico in transito per il deposito fiscale della Etna Rocca Dapi, per il tramite di Ciano Trading & Service, carico che in realtà ha avuto altra destinazione; 9) art. 416 c.p., commi 1, 2 e 3, per essersi associati tra loro, D. nel ruolo di promotore costituente, organizzatore e capo, B. e C. - nei confronti del quale è stata riconosciuta la recidiva reiterata ed infraquinquennale - nel ruolo di partecipi, allo scopo di commettere un numero indeterminato di delitti di evasione dei diritti doganali, accise ed Iva, nonché altri reati in materia di tributi e dazi doganali, delitti di falso in documenti pubblici anche informatici e altri reati collegati contro la pubblica amministrazione; 11) art. 110 c.p., del D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 291-bis, 291-ter e 293, per avere D., in concorso con altri, introdotto, trasportato mediante terzi e detenuto nel territorio dello Stato tabacco lavorato estero in quantità pari a kg 8.999,96, con l'aggravante di avere commesso il fatto adoperando mezzi di trasporto appartenenti a persone estranee al reato, nonché con l'aggravante di aver commesso il fatto utilizzando la Ero S.r.l.

La Corte di appello ha rideterminato la pena irrogata nei confronti di C. in anni due, mesi sei e giorni venti di reclusione, escludendo la recidiva reiterata ed infraquinquennale, e ha revocato la pena accessoria dell'interdizione dai pubblici uffici per la durata di anni cinque. Ha confermato la sentenza di primo grado nel resto.

2. Avverso la sentenza D.G. ha proposto ricorso per cassazione tramite il difensore, chiedendone l'annullamento.

2.1. Con un primo motivo di doglianza, si deduce la violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater.

Il ricorrente contesta il mancato superamento della soglia di punibilità prevista dalla norma (Euro 50.000,00), in quanto la somma di cui era debitore nei confronti dell'Agenzia delle Entrate di Genova era pari a Euro 42.316,50, giungendo ad Euro 79.200,00 solo con l'applicazione del 30% delle sanzioni. Vi sarebbero ulteriori vizi dell'avviso di liquidazione, consistenti nella mancata indicazione del termine di pagamento, nell'erronea indicazione del periodo di imposta nel corso del quale sarebbe stata superata la soglia di punibilità a seguito dell'applicazione delle sanzioni, nella mancata comunicazione dello stesso al soggetto obbligato in solido con il ricorrente al pagamento dell'imposta. Non sarebbe chiaro, alla luce della ricostruzione dei fatti operata dai giudici di merito, perché l'imposta dovuta dal ricorrente sia diventata immediatamente esecutiva senza previa intimazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. Inoltre, il presunto meccanismo



fraudolento finalizzato alla compensazione dei crediti di imposta non sarebbe neppure da ricondursi all'imputato, bensì allo Studio Greco S.r.l., al quale, tuttavia, il ricorrente non avrebbe conferito alcun incarico a presentare per suo conto il modello F24, in particolare, tramite la trasmissione di tre deleghe. In forza di tali rilievi dovrebbe escludersi il dolo specifico del reato tributario contestato, in quanto il fatto sarebbe riconducibile ad iniziative assunte da un intermediario abilitato privo di delega. Inoltre, non essendo possibile compensare crediti Irpef con debiti inerenti ad imposte di registro, l'imputato non avrebbe neppure potuto porre in essere il suddetto meccanismo fraudolento. La sentenza impugnata avrebbe poi erroneamente indicato due modelli F24, al posto dell'unico rinvenuto presso lo Studio Greco S.r.l. e in ipotesi riferibile a D., seppure dallo stesso mai sottoscritto. Infine, il ricorrente precisa che, nonostante la scoperta della presunta compensazione illecita, l'Agenzia delle Entrate ha continuato a pretendere il pagamento dell'imposta e delle sue maggiorazioni.

2.2. In secondo luogo, si lamenta la violazione della normativa italiana e comunitaria in materia di trasporto merce in sospensione di accise (D.Lgs. n. 504 del 1995, Direttiva CE 2018/118, Regolamento CE 2009/684, Regolamento (UE) 2013/952).

A parere della difesa, la disciplina richiamata impedirebbe di porre in essere il meccanismo di elusione delle accise, come ricostruito dal Gup e dalla Corte d'appello, dal momento che i prodotti alcolici immessi al consumo nei paesi dell'Unione Europea sono dotati di un'etichettatura indicante il paese in cui vengono sdoganati e messi in commercio, non potendo i prodotti essere destinati a paesi extracomunitari, dovendosi altrimenti applicare una disciplina differente. Le società che sarebbero state coinvolte nel meccanismo fraudolento (Royslon SL - in qualità di spedizioniere - e Ciano Trading & Service S.r.l. - in qualità di deposito fiscale che avrebbe dovuto ricevere i prodotti), sono attive e legalmente operanti e, nell'operazione contestata al capo 3), hanno rispettato le prescrizioni imposte dalla citata normativa comunitaria e nazionale, tanto è vero che la società ricevente è stata costretta a rigettare il carico di prodotti, per un difetto di autorizzazione rispetto alla quantità di prodotti in sospensione che la stessa poteva ricevere. Rifiuto del tutto legittimo, perché motivato da circostanze oggettive, delle quali si dà atto nelle intercettazioni telefoniche delle conversazioni intercorse tra gli imputati. Queste ultime, al contrario, sono state valutate dai giudici di merito come prove della natura fittizia e dunque illecita del trasporto, il quale avrebbe avuto un diverso destinatario rispetto a quello indicato nell'e-AD, dovendo la Ciano Trading semplicemente completare il documento di trasporto al fine da far risultare l'operazione conclusa. Ad ulteriore confutazione della ricostruzione dei fatti operata nel capo 3) dell'imputazione, il ricorrente richiama la circostanza che il camion proveniente dalla Spagna e diretto a Livorno non sarebbe in realtà mai partito, come dimostrerebbero alcuni documenti prodotti dalla Procura e provenienti dalla società Autostrade, non potendosi configurare alcun progetto criminoso ideato ed attuato dal ricorrente.

2.3. Con una terza censura, si lamenta la violazione degli artt. 110,479 e 491-bis c.p., in ragione delle circostanze richiamate nel precedente motivo, che confermerebbero la conformità dell'operazione alla normativa comunitaria e nazionale, in quanto nel documento di trasporto figuravano i reali soggetti che avrebbero dovuto spedire e ricevere i prodotti e lo stesso era stato formato da operatori spagnoli debitamente autorizzati dalla Dogana, escludendosi dunque il reato di falsità ideologica in atto pubblico.

2.4. Con una quarta doglianza, si censura la violazione degli artt. 110,479 e 491-bis c.p. e il D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 43 e 49.

La condotta contestata ai capi 5) e 6) dell'imputazione sarebbe un'operazione perfettamente lecita, rispettosa dell'art. 5 del Regolamento CE 2009/684, che consente al mittente di modificare la destinazione di un trasporto, partito o meno dal proprio deposito, nonché i relativi quantitativi, utilizzando il medesimo modello informatico con lo stesso numero ARC, per almeno 14 giorni. Per la difesa, ciò è quanto avvenuto nel caso di specie, in cui la società spagnola si è limitata a modificare la data e l'ora di convalida e il destinatario del trasporto, lasciando inalterati gli altri estremi identificativi. Configurerebbe un mero errore materiale la persistente indicazione della Ciano Trading & Service S.r.l., che avrebbe svolto il ruolo di mera società transitante e non più di destinataria. Il trasporto si sarebbe completato regolarmente, come confermato dalla società destinataria, la quale, dotata di un proprio codice accise, deve ritenersi esistente e operante, a differenza di quanto sostenuto dagli inquirenti.

2.5. Con un quinto motivo, si censura la violazione degli artt. 110,479 e 491-bis c.p. e il D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 43 e 49, ribadendosi, con riferimento ai capi 7) e 8) dell'imputazione, le medesime considerazioni svolte nel motivo precedente, con la precisazione che in questo documento di trasporto non sarebbe ripetuta l'erronea indicazione della Ciano Trading & Service S.r.l., dovendosi pertanto, a maggior ragione, escludere qualunque collegamento con il ricorrente.

2.6. Con un sesto motivo di ricorso, il ricorrente si duole della violazione dell'art. 416 c.p., commi 1, 2 e 3.

Alla luce delle considerazioni che precedono - dalle quali si desumerebbe la liceità delle operazioni di trasporto - nonché della inoperatività del deposito fiscale predisposto dall'imputato, all'asserito fine di renderlo sede dell'attività illecita del sodalizio, per mancata prestazione della fideiussione richiesta, risulterebbe non provata l'esistenza di un'associazione per delinquere costituita allo scopo di commettere un numero indeterminato di reati, la quale sarebbe stata del tutto priva di strumenti operativi e di un vero e proprio programma criminoso. E ciò, contrariamente a quanto affermato dai giudici di merito, i quali hanno ritenuto non soltanto tentata, ma persino consumata, la fattispecie di cui alla norma citata, in assenza,

tuttavia, di qualunque condotta idonea ad integrarla dotata di rilevanza penale.

2.7. Con una settima doglianza, la difesa lamenta la violazione del D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 291-bis, 291-ter e 293 e art. 110 c.p..

Il ricorrente contesta la formulazione del capo 11) dell'imputazione, non essendo imputati né il proprietario né il destinatario dei tabacchi lavorati ed essendo imprecisa la ricostruzione, soggettiva e oggettiva, delle operazioni funzionali al trasporto delle merci fino in Italia, avendo il carico stazionato per nove giorni sulla banchina del Porto di Livorno senza che nessuno abbia presentato la dichiarazione doganale. Si sostiene che non sarebbe neppure configurabile il delitto di contrabbando, non essendosi perfezionata l'obbligazione doganale. Dalla ricostruzione sommaria della vicenda non emergerebbe il contributo concorrente fornito dall'imputato ai fini del perfezionamento della fattispecie di cui si discute, dovendo essere altri i soggetti imputati, individuati, in particolare, in M., F., A. e B., i quali hanno a vario titolo assunto un ruolo nel reperimento delle somme necessarie al pagamento dei diritti doganali.

2.8. Infine, il ricorrente deduce la violazione degli artt. 62-bis e 133 c.p..

Si afferma che l'imputato non avrebbe promosso, costituito e organizzato l'associazione per delinquere, dovendosi escludere le aggravanti di cui all'art. 416 contestate e applicate dai giudici di merito, che avrebbero eccessivamente inasprito il trattamento sanzionatorio. Inoltre, come risulta dai motivi di ricorso che precedono, la pretesa associazione non avrebbe neppure iniziato ad operare, risultando pertanto ingiustificata a monte la condanna per tale delitto e, a valle, l'applicazione di una pena ben superiore al minimo. Si contesta inoltre l'applicazione della libertà vigilata, da scontare a pena eseguita, per il reato di cui al capo 11), attesa l'età avanzata che avrà raggiunto il ricorrente in quel momento. Infine, la mancata applicazione delle attenuanti generiche non sarebbe giustificata, in ragione dell'incensuratezza dell'imputato, del ruolo ricoperto e delle cariche espletate con massima cura e risultati apprezzati.

2.9. La difesa ha depositato memoria contenente motivi nuovi.

3. La sentenza è stata impugnata, tramite il difensore, anche da B.M..

3.1. Con un primo motivo di ricorso, si denunciava la violazione dell'art. 192 c.p.p. e il vizio di motivazione, con riferimento alla conferma della condanna del ricorrente per i reati di cui ai capi 3) e 4) dell'imputazione.

La difesa contesta l'effettivo coinvolgimento dell'imputato nella commissione dei reati indicati, dal momento che il suo contributo sarebbe limitato alla comunicazione di alcuni dati, di per sé neutri - vale a dire la denominazione e il numero di accise del deposito fiscale Ciano Trading & Service - al commercialista che prese parte all'operazione, su impulso di D.. In particolare, non sarebbe possibile ravvisare l'elemento soggettivo del delitto contestato, sia in ragione della "neutralità" dei dati trasmessi dal ricorrente, sia per il fatto che lo stesso, in base a ciò che è emerso dalle intercettazioni telefoniche, non era stato messo a conoscenza delle intenzioni degli altri coimputati alla data di consumazione delle condotte. La Corte d'appello avrebbe erroneamente valutato in modo atomistico due elementi che, esaminati congiuntamente, confermerebbero la tesi difensiva dell'estraneità del ricorrente agli episodi criminosi. Il primo è costituito dal contenuto delle intercettazioni delle conversazioni telefoniche tra B. e D., in cui si pretende di ravvisare l'utilizzo di un linguaggio criptico. Tale sarebbe l'utilizzo del termine "documenti" in luogo di "dati" (nome e numero di accise del deposito fiscale), da trasmettere al commercialista, valorizzato come indice della volontà di mascherare il contenuto effettivo della conversazione in ragione della consapevolezza della illiceità dell'operazione. Il secondo elemento sarebbe rappresentato dalle dichiarazioni rese nel corso dell'interrogatorio di garanzia riguardanti il motivo per cui all'imputato era stato chiesto di trasferire i dati al commercialista. A tal proposito, l'utilizzo del termine "documenti" da parte del ricorrente dimostra che egli si fosse reso disponibile a fare da tramite nella comunicazione delle informazioni, in quanto riteneva che le stesse consistessero in file pdf o immagini, che non possono essere inoltrati attraverso un cellulare diverso da uno smartphone, quale era quello in possesso del coimputato dal quale venne chiesto a B. di effettuare la comunicazione. Non si trattava, dunque, di un semplice sms, secondo quanto ritenuto dal ricorrente, che si prestava per questo motivo ad intervenire occasionalmente nella trasmissione delle informazioni. La circostanza che, effettivamente, siano stati trasmessi dei meri dati è stata invece valorizzata dalla Corte distrettuale come indice di pretestuosità delle dichiarazioni rese dall'imputato, quando in realtà gli elementi anzidetti avrebbero dovuto formare oggetto di valutazione congiunta, al fine di ritenere non provata la consapevolezza della illiceità dell'operazione. Al di là di questo isolato episodio, non emergerebbero altri elementi - né dalle intercettazioni telefoniche e ambientali, né dalle dichiarazioni rese dai coimputati - dai quali desumere la partecipazione di B. alla commissione dei reati di cui ai capi 3) e 4); elementi che, invece, la Corte territoriale pretende di ricavare da una valutazione complessiva della vicenda e dai rapporti esistenti con gli altri coimputati - in particolare, dalla posizione creditoria vantata nei confronti di uno di questi - senza spendere sul punto una adeguata motivazione. Al contrario, dal contenuto delle intercettazioni ambientali tra D. e B., nonché dalle dichiarazioni rese successivamente dinanzi al Gip, emergerebbe proprio la volontà del secondo di prendere le distanze dalle operazioni del preteso sodalizio, una volta acquisita la piena consapevolezza della illiceità delle operazioni svolte. Mancherebbe pertanto l'elemento soggettivo della condotta nel momento della sua commissione, non essendo rilevante alcuna forma di dolo susseguente rispetto ad un reato già consumatosi definitivamente. A tale carenza del compendio probatorio non sarebbe possibile sopperire attraverso le intercettazioni nelle quali altri coimputati parlano della serialità delle operazioni, analoghe a quelle descritte nei capi 3) e 4), dalla quale i giudici inferiscono immotivatamente l'impossibilità che B. non fosse al corrente del piano criminoso ideato dagli imputati. Tanto è vero - secondo la difesa -



che i capi 5) e 6), che si riferiscono alle condotte criminose temporalmente successive, poste in essere con identiche modalità rispetto alle precedenti, non sono contestati all'odierno ricorrente, a dimostrazione dell'interruzione dei contatti con il gruppo.

3.2. Con il secondo motivo di ricorso, si contesta l'erronea applicazione dell'art. 56 c.p., in relazione al reato di cui al capo 3).

Il ricorrente richiama le censure mosse con l'atto di appello, con cui si sottolinea l'inidoneità dell'azione rispetto alla consumazione del reato contestato, sia per l'eccessivo arretramento temporale, rispetto alla commissione del fatto, delle condotte ascritte a titolo di tentativo, sia per l'impossibilità dell'operazione, ex art. 49 c.p., di giungere a compimento, in ragione dei limiti alla quantità del prodotto ricevibile in sospensione di imposta di cui soffre il deposito fiscale; impossibilità di cui erano a conoscenza i coimputati, che comunque si risolvevano ad emettere il documento telematico. A tale emissione non è in effetti seguita la partenza del camion verso il deposito fiscale, contrariamente a quanto sostenuto dalla Corte d'appello. La semplice comunicazione dei dati del deposito fiscale allo spedizioniere, funzionali a predisporre il documento telematico, costituirebbe un semplice atto preparatorio penalmente irrilevante.

3.3. Con una terza censura, il ricorrente lamenta la violazione degli artt. 479 e 491-bis c.p., nonché dell'art. 2699 c.c., in relazione all'affermata natura di atto pubblico del documento telematico (c.d. e-AD).

La difesa contesta la qualificazione di atto pubblico del suddetto documento, effettuata da parte dei giudici di merito sulla base di argomentazioni differenti. Secondo il Gup, la riconducibilità del documento telematico alla fattispecie di cui all'art. 2699 c.c. si baserebbe sull'assimilazione dello stesso al modello XAB, la cui natura di atto pubblico si fonda sulla circostanza che le informazioni in esso contenute provengono direttamente dall'attività compiuta dal pubblico ufficiale redigente. Circostanza che non si verifica nel caso di e-AD, il quale viene generato dal sistema informatico dell'Agenzia delle Dogane, previo inserimento dei dati richiesti da parte dello spedizioniere abilitato - il quale non è qualificabile come pubblico ufficiale - e a seguito di un controllo di mera regolarità formale, che non involge alcuna verifica di veridicità delle informazioni comunicate. Proprio la predetta qualifica di pubblico ufficiale in capo allo spedizioniere abilitato costituisce l'argomento principale valorizzato dalla Corte territoriale per affermare la natura di atto pubblico dell'e-AD. Trattandosi di soggetto autorizzato dall'Agenzia delle Dogane e dotato di apposito codice accise, lo stesso sarebbe delegato all'esercizio di una pubblica funzione, finalizzata alla riscossione dei tributi da parte dell'erario. Per la difesa, il ragionamento della Corte distrettuale potrebbe, tutta più, giustificare la qualifica di incaricato di pubblico servizio, la cui punibilità per delitto di falso in atto pubblico è subordinata alla sussistenza di un rapporto di pubblico impiego con lo Stato, dovendosi altrimenti ammettere una dilatazione ingiustificata della nozione di pubblico ufficiale. Ne' potrebbe sostenersi una equivalenza tra e-AD e la c.d. bolletta doganale, la quale viene formata solo a seguito di accettazione ed iscrizione della dichiarazione normale nel registro della destinazione doganale, con contestuale liquidazione dei diritti. Infine, il ricorrente, sottolineando la qualifica di documento informatico dell'e-AD, cui si renderebbe applicabile il D.Lgs. n. 82 del 2005, art. 20, in quanto formato da un ente pubblico (Agenzia delle Dogane), ne afferma la natura e l'efficacia di scrittura privata.

3.4. Con una quarta doglianza, si deduce la violazione dell'art. 479 c.p., in relazione alla mancanza di un concorrente c.d. intraneus nel reato proprio, nonché vizio della motivazione.

Rileva la difesa che, in mancanza di concorso con un soggetto qualificato come pubblico ufficiale ai sensi dell'art. 357 c.p., il privato che commetta falsità ideologica in atto pubblico debba rispondere non ex art. 479 c.p., in concorso con il pubblico ufficiale, bensì ex art. 483 c.p.. A fronte di uno specifico motivo di appello sul punto, tuttavia, la sentenza impugnata risulterebbe priva di motivazione, se non con riferimento a quanto richiamato nel motivo sub 3.3. in ordine alla qualifica di pubblico ufficiale riconosciuta in capo al funzionario dell'Agenzia delle Dogane, il quale si limita ad effettuare una verifica di regolarità formale dei dati trasmessi dal privato.

3.5. Con un quinto motivo di censura, il ricorrente si duole dell'erronea applicazione dell'art. 416 c.p., nonché del vizio di motivazione, in ordine al riconoscimento della qualità di partecipe all'associazione contestata al capo 9) dell'imputazione. Nel disattendere i rilievi difensivi relativi alla carenza dei requisiti di stabilità e durata previsti dalla norma citata ai fini della sussistenza dell'associazione per delinquere, nonché alla determinatezza del programma criminoso perseguito, la Corte d'appello avrebbe erroneamente riscontrato il reato sulla scorta di un asserito rapporto stabile tra gli imputati - desumibile dal tenore delle intercettazioni - funzionale all'esecuzione di un numero considerevole di operazioni illegali della specie di quelle contestate. La circostanza che gli imputati avessero dato avvio all'apertura di un deposito fiscale, attività di per sé lecita, non potrebbe ritenersi sintomo di predisposizione ed esecuzione del programma criminoso, considerando anche la non operatività del deposito stesso. Con specifico riferimento al ruolo di partecipe del ricorrente, si ribadiscono l'assoluta occasionalità e marginalità dell'attività svolta, nonché l'assenza di indizi in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo (affectio societatis). Riguardo al primo profilo, si ripete quanto affermato nel motivo sub 3.1., sottolineando che la Corte territoriale si sarebbe limitata a desumere la consapevolezza del ricorrente rispetto alla partecipazione all'associazione sulla base del criterio del "non poteva non sapere", dal momento che una sua eventuale estraneità al programma criminoso avrebbe potuto pregiudicare la sua stessa esecuzione. Tale assunto sarebbe destituito di fondamento proprio in ragione della estemporaneità e marginalità dell'intervento del ricorrente, che si sarebbe limitato a mandare un sms. Le intercettazioni telefoniche richiamate dai giudici di merito dimostrerebbero, al contrario, la volontà



dell'imputato di non prendere parte all'attuazione del piano implicante l'apertura del deposito fiscale, una volta resosi conto della illegalità delle operazioni compiute ed avute di mira dai coimputati, costituendo tale atteggiamento quanto di più lontano esista dalla condivisione degli scopi del sodalizio. E non potrebbe essere sufficiente, ai fini della sussistenza del reato contestato, il semplice mantenimento di rapporti con gli altri coimputati in data successiva all'acquisizione della predetta consapevolezza. Il ricorrente si sarebbe limitato, infatti, a svolgere incombenze di natura meramente pratica, in funzione dell'apertura del deposito fiscale, non essendogli stati contestati gli ulteriori delitti-scopo, oltre a quelli di cui ai capi 3) e 4), e non potendo desumersi prove della sua volontaria partecipazione all'associazione dalla asserita prospettiva di soddisfacimento del credito vantato nei confronti di uno dei sodali, i quali non avrebbero incluso B. nella ripartizione degli utili illeciti, tenendolo all'oscuro degli sviluppi del piano.

3.6. Con un sesto motivo di ricorso, la difesa si duole della violazione dell'art. 62-bis c.p., nonché di vizi della motivazione in relazione al mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche.

La Corte d'appello avrebbe erroneamente e genericamente fondato il suo giudizio negativo sul rilievo della insufficienza della semplice incensuratezza dell'imputato, laddove il ricorrente aveva richiamato ulteriori indici di meritevolezza. Tra questi rientrerebbero: il ruolo di minore rilevanza assunto dall'imputato; le motivazioni che avevano spinto il ricorrente a intraprendere, rapporti con uno degli imputati; il corretto comportamento processuale sia in sede di perquisizione locale che in sede di interrogatorio di garanzia, avendo egli concorso a chiarire alcuni aspetti delle condotte contestategli. L'imputato, inoltre, soffrirebbe di una sindrome depressiva maggiore, come attestato dai certificati psichiatrici allegati al ricorso, acuitasi in ragione della presa di coscienza rispetto alle condotte poste in essere, sintomo di rivalutazione delle stesse e di risipiscenza.

3.7. In ultima istanza, il ricorrente lamenta la violazione dell'art. 175 c.p., nonché vizi della motivazione in relazione al diniego del beneficio della non menzione della condanna.

A tal fine, la difesa richiama gli elementi positivi di giudizio già prospettati con riferimento alle circostanze attenuanti generiche, oltre alla possibilità di formulare un soddisfacente giudizio favorevole alla risocializzazione, come confermato dalla concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena. Si sottolinea, inoltre, il grave pregiudizio, soprattutto a livello lavorativo, che l'imputato soffrirebbe a causa della conoscibilità della condanna. Pur in presenza di uno specifico motivo di appello, la Corte distrettuale si sarebbe limitata a dichiarare che non ricorrono le condizioni per concedere il beneficio della sospensione condizionale della pena, già riconosciuta dal Gup con la sentenza di primo grado, senza motivare in ordine al diniego del beneficio di cui all'art. 175 c.p.. E anche volendo ravvisare in questa affermazione una motivazione implicita al diniego del beneficio de quo, essa non apparirebbe comunque ragionevole, basandosi sull'assoluto difetto di risipiscenza dimostrato dall'imputato. Oltre ai rilievi formulati nel motivo precedente, la difesa richiama, a dimostrazione del percorso di ravvedimento intrapreso, il ricovero presso una clinica psichiatrica per affrontare le conseguenze della grave depressione seguita agli accadimenti in esame.

4. Infine, ha proposto ricorso, tramite il difensore, C.G.C., chiedendo l'annullamento della sentenza impugnata.

4.1. Con un primo motivo di ricorso, si lamentano la violazione dell'art. 416 c.p., nonché vizi della motivazione in ordine alla integrazione di tale fattispecie di reato.

Si sostiene che gli unici tre episodi di tentata evasione delle accise, risalenti al mese di giugno 2017, contestati al ricorrente sarebbero incompatibili con i requisiti di stabilità e durata richiesti dall'art. 416 c.p., non avendo il ricorrente assunto alcun altro ruolo o rapporto con gli altri coimputati, ad eccezione di D.. Si afferma che l'imputato è rimasto estraneo al preteso sistema di frode elaborato al fine di evadere il pagamento delle accise, nonché alla predisposizione del deposito fiscale, il quale non è mai divenuto operativo. La sentenza impugnata avrebbe acriticamente disatteso i rilievi difensivi in ordine all'effettivo ruolo assunto dal ricorrente all'interno dell'associazione, rilevandosi sul punto un'assoluta carenza motivazionale, dal momento che il giudice di secondo grado si è limitato a richiamare inconferenti contenuti di intercettazioni telefoniche tra il ricorrente e D.. L'attività dell'imputato sarebbe consistita unicamente nell'individuare un deposito fiscale a Livorno, non essendo a conoscenza dell'esistenza degli altri depositi fiscali gestiti dalla presunta associazione, né tantomeno avendo aderito al pactum sceleris, al contrario di quanto ripetutamente affermato dalla Corte d'appello, secondo cui l'imputato avrebbe tenuto ripetuti contatti con i vari sodali, da cui si riterrebbe provata l'adesione dello stesso all'associazione.

4.2. Con una seconda doglianza, si deducono la violazione dell'art. 416 c.p. e art. 192 c.p.p., nonché il vizio di motivazione in ordine alla configurazione del reato de quo.

La difesa lamenta che la prova della partecipazione del ricorrente all'associazione viene esclusivamente desunta dai singoli reati-fine, dimostrandosi assolutamente generici gli ulteriori indizi di colpevolezza, relativi alla condotta associativa. Più plausibile apparirebbe l'ipotesi difensiva, secondo cui i frequenti contatti tra l'imputato e D. - e solo con quest'ultimo - lungi dal rappresentare l'indice di uno stabile inserimento del primo all'interno dell'organizzazione criminale, sarebbero giustificati esclusivamente dal vecchio rapporto di amicizia intercorrente tra i due. La serialità delle condotte, connotate da identico modus operandi, e gli- stabili rapporti interpersonali tra gli imputati, non consentirebbero di per sé di ravvisare un reato associativo e non invece il concorso di persone nel reato, fattispecie distinte per il carattere indeterminato dell'accordo criminoso nel primo caso; laddove nel secondo caso esso è occasionale e destinato ad esaurirsi con la commissione dei singoli reati. Mancherebbe la prova di una comunione di fini e di mezzi, oltre a quella della



volontà del partecipante di contribuire alla realizzazione del fine associativo, essendo, al contrario, emersi elementi che portano a ritenere ciascun imputato indifferente rispetto alla sorte degli altri, in quanto mosso unicamente dal perseguimento di un vantaggio personale.

4.3. Con un terzo motivo, la difesa si duole della violazione degli artt. 479 e 491-bis c.p. e art. 192 c.p.p., nonché di vizi della motivazione in relazione al giudizio di colpevolezza per i reati di cui ai capi 3), 4), 5) e 6).

I giudici di merito avrebbero illegittimamente valorizzato a carico dell'imputato elementi congetturali, disattendendo le regole poste dal codice di rito in tema di valutazione della prova. Si rileva, inoltre, l'esistenza di un contrasto giurisprudenziale sulla natura di atto pubblico o di semplice certificato del documento telematico di trasporto, la cui risoluzione è ritenuta dirimente ai fini del giudizio di responsabilità ex art. 479 c.p.. In terzo luogo, difetterebbe l'elemento soggettivo del reato di falsità ideologica, dal momento che il ricorrente si era "attivato nella ricerca di un deposito fiscale esclusivamente perché richiestogli da D., del quale si fidava anche per il ruolo istituzionale di vice Prefetto che aveva ricoperto. La Corte territoriale, limitandosi a richiamare la sentenza di primo grado senza prendere in considerazione i rilievi difensivi, avrebbe fondato il giudizio di sussistenza della consapevolezza dell'imputato circa l'illiceità dell'operazione soltanto sul contenuto delle intercettazioni telefoniche tra lo stesso e R.M., che avrebbe poi segnalato il deposito di Livorno. I giudici di merito avrebbero interpretato le conversazioni in modo del tutto arbitrario, ritenendo dimostrata l'ipotesi accusatoria dal fatto, tutt'altro che univoco quanto alla dimostrazione dell'elemento soggettivo del reato, che gli interlocutori abbiano nominato dapprima D.G. e successivamente il titolare della Ciano Trading & Service S.r.l..

## DIRITTO

1. Il ricorso di D. è inammissibile.

Esso si fonda sulle stesse censure proposte con l'atto di appello e motivatamente respinte in secondo grado; trovando dunque applicazione il principio giurisprudenziale che afferma, per tali casi, sia l'insindacabilità delle valutazioni di merito adeguatamente e logicamente motivate, sia la genericità delle doglianze che, così prospettate, solo apparentemente denunciano un errore logico o giuridico determinato (ex plurimis, Sez. 2, n. 27816 del 22/03/2019, Rv. 276970; Sez. 5, n. 34149 del 11/06/2019, Rv. 276566). Inoltre, tali censure sono inammissibili perché dirette ad ottenere da questa Corte una rivalutazione di elementi di fatto già analizzati dai giudici di merito con coerenti e conformi argomentazioni. Pertanto, nel rammentare che la Corte di cassazione è giudice della motivazione, non già della decisione, ed esclusa l'ammissibilità di una rivalutazione del compendio probatorio (ex plurimis, Sez. 2, n. 38676 del 24/05/2019, Rv. 277518; Sez. 6, n. 13442 del 08/03/2016, Rv. 266924), va ribadito che la sentenza impugnata ha fornito logica e coerente motivazione in ordine alla ricostruzione dei fatti e alla prova della responsabilità del ricorrente per ciascuno dei reati contestati, con argomentazioni prive di illogicità e di contraddittorietà.

1.1. Il primo motivo di ricorso, riferito al reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater è inammissibile.

Deve premettersi che, relativamente alla doglianza concernente il preteso mancato superamento delle soglie di punibilità previste, questa Corte ha recentemente ribadito il principio secondo cui in tema di reati tributari, la soglia di rilevanza penale di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-quater, pari a cinquantamila Euro annui, va riferita all'ammontare dei crediti non spettanti utilizzati per le compensazioni indebite, e non alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto non versate, con la conseguenza che, per accertare il superamento della soglia, occorre procedere alla somma algebrica degli importi dei crediti inesistenti o non spettanti portati in compensazione (Sez. 3, n. 34966 del 16/10/2020, Rv. 280428; Sez. 3, n. 14763 del 19/02/2020, Rv. 279119).

Nel caso di specie, la Corte di appello ha motivato in maniera logica ed esaustiva in ordine agli elementi di fatto in base ai quali ritenere accertata la responsabilità penale dell'imputato, non rilevandosi il vizio di violazione di legge denunciato dal ricorrente, bensì la inammissibile richiesta di una rivalutazione del compendio probatorio. Si legge nella sentenza che l'inefficacia del sistema fraudolento escogitato dall'imputato è irrilevante al fine di configurare il reato tributario, avendo il ricorrente omissivo di versare le somme dovute all'Agenzia delle Entrate, utilizzando a tal fine in compensazione crediti inesistenti. Inoltre, la non riferibilità delle operazioni suddette all'imputato è meramente asserita, sia perché i pagamenti furono fatti a suo nome da parte dello studio commercialista, sia perché non vi è la prova che l'imputato abbia mosso alcuna contestazione a quest'ultimo, nonostante, secondo la difesa, il professionista abbia agito in assenza di conferimento dell'incarico. Infine, dagli atti del procedimento non risulta il mancato superamento delle soglie di punibilità, avendo il ricorrente prodotto in appello gli avvisi di liquidazione riferiti ad annualità diverse da quelle indicate nell'imputazione e dovendosi comunque, come sopra precisato, avere riguardo all'importo complessivo dei crediti inesistenti portati in compensazione (in particolare, pari ad Euro 55.000,00 e 29.201,00).

1.2. Il secondo e il terzo motivo di ricorso - i quali possono trattarsi congiuntamente in quanto diretti a contestare l'accertamento di responsabilità, a titolo di tentativo, per il reato di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 43 e 49 e quella per il delitto di falsità ideologica in atto pubblico (capi 3 e 4) - sono parimenti inammissibili, perché incentrati su argomentazioni generiche e inidonee a scalfire la linearità logica del provvedimento impugnato. Per un verso, infatti, nessun rilievo assume la circostanza che la normativa comunitaria e nazionale impedirebbe di porre in essere l'operazione



di evasione delle accise nel caso in cui la reale destinazione dei prodotti sia un Paese extracomunitario, dal momento che la frode nei confronti del fisco è consistita proprio nell'aggiornamento di suddetta normativa, attraverso la predisposizione di un falso documento doganale dal quale risultava un destinatario fittizio. Fattispecie esattamente coincidente con quella prevista e punita dal D.Lgs. n. 504 del 1990, art. 49 ("I prodotti sottoposti ad accisa (...) trasportati senza la specifica documentazione prevista in relazione a detta imposta, ovvero con documento falso od alterato o che non consente di individuare i soggetti interessati all'operazione di trasporto, la merce o la quantità effettivamente trasportata, si presumono di illecita provenienza. In tali casi si applicano al trasportatore ed allo spediteore le pene previste per la sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento dell'imposta"), il cui presupposto, al pari di quella ex art. 479 c.p., è evidentemente la regolare formazione dell'atto, seppure attestante falsamente i fatti dei quali lo stesso dovrebbe provare la verità. Per altro verso, appare priva di fondamento l'affermazione secondo cui l'operazione si sarebbe svolta in modo del tutto lecito, avendo il deposito fiscale rifiutato di ricevere il carico per circostanze oggettive e ben note agli imputati. La sentenza, infatti, ha adeguatamente richiamato (pag. 8) il contenuto delle intercettazioni telefoniche tra il ricorrente e gli altri imputati, dal quale emerge la consapevolezza dell'illiceità dell'operazione e la messa a disposizione del primo al fine di reperire un deposito fiscale compiacente. Ne' il contenuto delle intercettazioni è stato concretamente contestato dal ricorrente, il quale si è limitato a richiamare genericamente i riferimenti delle trascrizioni e a dedurre, con argomentazioni illogiche e prive di riscontri nel caso di specie, l'impossibile configurazione in astratto della fattispecie.

In ogni caso, giova richiamare il principio di diritto secondo il quale, in materia di intercettazioni, l'interpretazione e la valutazione del contenuto delle conversazioni costituisce questione di fatto, rimessa all'esclusiva competenza del giudice di merito, il cui apprezzamento non può essere sindacato in sede di legittimità, se non nei limiti della manifesta illogicità ed irragionevolezza della motivazione (ex plurimis, Sez. 2, n. 50701 del 04/10/2016, Rv. 268389; Sez. U, n. 22471 del 26/02/2015, Rv. 263715; Sez. 2, n. 35181 del 22/05/2013, Rv. 257784). Il giudice di merito è libero di ritenere che l'espressione adoperata assuma, nel contesto della conversazione, un significato criptico, specie allorché non abbia alcun senso logico nel contesto espressivo in cui è utilizzata ovvero quando emerge, dalla valutazione di tutto il complesso probatorio, che l'uso di un determinato termine viene fatto per indicare altro, anche tenuto conto del contesto ambientale in cui la conversazione avviene (Sez. 3, n. 35593 del 17/05/2016, Rv. 267650). Inoltre, deve ricordarsi che, nell'attribuire significato ai contenuti delle intercettazioni, siano esse conversazioni telefoniche ovvero sms, il giudice del merito deve dare mostra dei criteri adottati per attribuire un significato piuttosto che un altro. Tale iter argomentativo è certamente censurabile in cassazione, ma soltanto ove si ponga al di fuori delle regole della logica e della comune esperienza mentre è possibile prospettare una interpretazione del significato di una intercettazione diversa da quella proposta dal giudice di merito solo in presenza del travisamento della prova, ovvero nel caso in cui il giudice di merito ne abbia indicato il contenuto in modo difforme da quello reale, e la difformità risulti decisiva ed incontestabile (Sez. 5, n. 1532 del 09/09/2020).

1.3. La quarta e la quinta doglianza - riferite ai capi 5), 6), 7) e 8) - sono inammissibili, dal momento che, pur attraverso una formale denuncia di violazione di legge, il ricorrente contesta in realtà la ricostruzione fattuale operata dai giudici a sostegno del giudizio di condanna, con argomentazioni che non possono trovare ingresso in sede di legittimità.

Richiamando quanto già affermato in ordine alla formulazione del tutto generica e fattuale dei motivi di ricorso, basti qui rilevare che la Corte d'appello ha esaurientemente motivato (pagg. 12 e 13) relativamente agli elementi probatori a sostegno della responsabilità penale del ricorrente, con la conseguente inammissibilità delle censure sollevate, tese in realtà ad ottenere una diversa rivalutazione dei fatti. La sentenza, su questo punto, precisa che "e' proprio il fatto che il documento telematico indicava la ricezione dell'avvenuta consegna del carico a dimostrarne la falsità, e a porre in risalto la circostanza che nessun mezzo - con il suo carico di alcol - era giunto nel deposito fiscale di Zafferana Etnea. Oltretutto, tale deposito era risultato inesistente, come emerso dagli accertamenti compiuti in loco dalla Guardia di Finanza, cosicché si è materialmente accertato che il carico non era affatto transitato presso la località siciliana". E ancora (pag. 15) "che D. fosse consapevole dell'illiceità dell'operazione è provato dal contenuto delle conversazioni telefoniche (...) d'altra parte, le indagini hanno consentito di accertare che, in seguito al rifiuto opposto dalla Ciano Trading, D., unitamente a C., si era adoperato per reperire un nuovo deposito fiscale su Livorno, ma evidentemente la ricerca non aveva prodotto esito positivo. E' per tale motivo che veniva dirottata l'operazione sul deposito di Etnea Rocca Dapi". E' chiaro quindi che, non andato a buon fine il tentativo contestato al capo 3) dell'imputazione, gli imputati, unitamente alla società spedizioniera spagnola, abbiano impiegato il medesimo documento telematico generato precedentemente al fine di reiterare analoga operazione illecita, a nulla rilevando che tale "riutilizzo" sia consentito dalla normativa comunitaria, dal momento che non è questa la condotta criminosa contestata, bensì la falsità del documento utilizzato, strumentale a consentire l'evasione delle accise. Infine, la Corte d'appello ha correttamente ritenuto che la mancanza di contatti tra il ricorrente e i rappresentanti della società catanese, nuova destinataria dei prodotti, non serva ad escludere la partecipazione del primo all'esecuzione dell'operazione illecita, dal momento che la condotta contestata si sostanzia "nell'ottenere la disponibilità del deposito Ciano Trading a fare da transitò e attestare che la merce era stata dirottata a Zafferana Etnea".

1.4. Il sesto motivo - relativo al contestato delitto di associazione per delinquere - è inammissibile, perché formulato in modo non specifico, richiedendosi al giudice di legittimità una rivalutazione degli elementi a sostegno della condanna.

Deve premettersi che l'elemento distintivo tra il delitto di associazione per delinquere e il concorso di persone nel reato



continuato, è individuabile nel carattere dell'accordo criminoso, che nel concorso si concretizza in via meramente occasionale ed accidentale, essendo diretto alla commissione di uno o più reati anche nell'ambito di un medesimo disegno criminoso - con la realizzazione dei quali si esaurisce l'accordo e cessa ogni motivo di allarme sociale, mentre nel reato associativo risulta diretto all'attuazione di un più vasto programma criminoso, per la commissione di una serie indeterminata di delitti, con la permanenza di un vincolo associativo tra i partecipanti, anche indipendentemente e al di fuori dell'effettiva commissione dei singoli reati programmati (ex plurimis, Sez. 5, n. 1964 del 07/12/2018 - dep. 2019, Rv. 274442). Ai fini della configurabilità del reato di associazione per delinquere, è necessaria la predisposizione di un programma criminoso, che ben può consistere nella commissione di una serie indeterminata di delitti identici o di analoga natura, non costituendo il carattere eterogeneo dei reati-fine un elemento strutturale della fattispecie (ex plurimis, Sez. 3, n. 2039 del 02/02/2018 - dep. 2019, Rv. 274816).

Nel caso di specie, la Corte d'appello ha ben evidenziato che, con riguardo all'esistenza dell'associazione per delinquere, risulta adeguatamente provata la predisposizione di un sistema di frode, consistente nel fare risultare fittiziamente la spedizione, da depositi fiscali CEE e attraverso l'emissione di falsi documenti elettronici, di merce in sospensione di accise, che in realtà veniva immessa in consumo all'interno dell'Unione Europea e/o del territorio nazionale, comunque in un luogo diverso da quello dichiarato documentalmente. Gli imputati avrebbero così evitato il pagamento dell'accisa, oltre che degli altri tributi, diritti doganali e Iva. Le modalità operative e la natura delle operazioni dimostrano la non occasionalità delle condotte, inscrivibili all'interno di un unico e complesso programma criminoso non specificamente determinato, come si desume dal contenuto delle intercettazioni telefoniche richiamate dai giudici di merito, le quali spesso si riferiscono ad un cliente importante che avrebbe consentito agli imputati di compiere una pluralità di trasporti. La circostanza che il deposito fiscale, la cui predisposizione aveva già richiesto un rilevante impegno finanziario agli imputati al fine di locare e ristrutturare il capannone industriale, non sia divenuto operativo non incide sulla configurabilità del delitto associativo, non richiedendosi a tal fine la integrale realizzazione del programma criminoso.

1.5. La settima doglianza - con cui si contesta il giudizio di responsabilità per il delitto di contrabbando di tabacchi esteri lavorati - è parimenti inammissibile, potendosi richiamare in queste, sede le medesime considerazioni svolte in precedenza in ordine al carattere fattuale e alla genericità dei motivi.

Anche con riferimento al delitto contestato al capo 11) dell'imputazione, infatti, la Corte distrettuale, rinviando alla puntuale ricostruzione della vicenda svolta nella sentenza di primo grado, ha precisato che dalle intercettazioni telefoniche, il cui contenuto non è stato oggetto di specifica contestazione da parte del ricorrente, risulta evidente l'attiva partecipazione dell'imputato all'organizzazione ed esecuzione del trasporto illecito, nonché la consapevolezza dello stesso circa il carattere contra legem dell'operazione. Può richiamarsi, sul punto, quanto affermato sub 1.2. in ordine alla valutazione delle intercettazioni da parte del giudice di merito, non avendo il ricorrente proposto alcuna lettura alternativa delle stesse o dedotto elementi dai quali desumere l'assoluta illogicità o irragionevolezza del significato attribuito dalla Corte territoriale.

1.6. Infine, l'ottavo motivo, riferito al trattamento sanzionatorio, è parimenti inammissibile.

Vale la pena precisare che l'esclusione di circostanze attenuanti generiche risulta ben motivata dal giudice alla sola condizione che egli indichi plausibili ragioni a sostegno del rigetto di detta richiesta (ex plurimis, Sez. 1, n. 39566 del 16/02/2017, Rv. 270986; Sez. 3, n. 44071 del 25/09/2014, Rv. 260610). Inoltre, per assolvere all'obbligo di motivazione in ordine alla determinazione del trattamento sanzionatorio, è sufficiente che il giudice dia conto dei criteri impiegati con espressioni del tipo: pena congrua, pena equa o congruo aumento, essendo, invece, necessaria una specifica e dettagliata spiegazione del ragionamento seguito soltanto quando la pena sia di gran lunga superiore alla misura media di quella edittale (ex plurimis, Sez. 2, n. 34662 del 07/07/2016, Rv. 267721).

Oltre a doversi ribadire quanto affermato sub 1.4. in ordine alla configurabilità del delitto associativo, basti qui rilevare che i giudici di merito hanno esposto le ragioni a sostegno della conferma della pena irrogata dal Gup, visti anche il ruolo istituzionale di vice Prefetto ricoperto dal ricorrente e la gravità dei fatti contestati, emergente dal complesso quadro probatorio, non ravvisandosi elementi di segno positivo per il riconoscimento delle attenuanti generiche, in mancanza di un comportamento collaborativo da parte dell'imputato e di alcun segno di resipiscenza da parte dello stesso. Quanto, infine, alla misura di sicurezza, la prospettazione difensiva secondo cui questa è incompatibile con l'età non era stata specificamente effettuata in appello, con la conseguenza che la Corte territoriale non aveva alcun onere di motivare sul punto; si tratta, in ogni caso, di una censura formulata in modo intrinsecamente non specifico anche nel giudizio di legittimità.

1.7. L'inammissibilità dei motivi principali impedisce l'esame dei motivi nuovi proposti dalla difesa, in quanto si estende a questi ultimi, ai sensi dell'art. 585 c.p.p., comma 4.

2. Il ricorso di B. è infondato.

2.1. Il primo motivo di doglianza - con cui si denunciano la violazione dell'art. 192 c.p.p. e il vizio di motivazione relativamente ai capi 3) e 4) dell'imputazione - è inammissibile, dal momento che pur attraverso una formale denuncia di violazione di legge, il ricorrente contesta in realtà la ricostruzione fattuale operata dai giudici a sostegno del giudizio di condanna, con argomentazioni che non possono trovare ingresso in sede di legittimità.

Giova ricordare che è inammissibile il motivo con cui si deduca la violazione dell'art. 192 c.p.p., anche se in relazione





all'art. 125 e art. 546, comma 1, lett. e) medesimo codice, per censurare l'omessa o erronea valutazione degli elementi di prova acquisiti o acquisibili, in quanto i limiti all'ammissibilità delle doglianze connesse alla motivazione, fissati specificamente dall'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e), non possono essere superati ricorrendo al motivo di cui alla lett. c) della medesima disposizione, nella parte in cui consente di dolersi dell'inosservanza delle norme processuali stabilite a pena di nullità (Sez. U, n. 29541 del 16/07/2020, Rv. 280027 - 04). D'altro canto, non è denunciabile con ricorso in cassazione, la violazione di norme penali processuali sotto il profilo dell'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. b), essendo tale disposizione attinente ai soli casi di erronea applicazione di norme penali sostanziali, e sotto tale ultimo profilo non è legittima la denuncia di vizi della motivazione surrettiziamente introdotti al di fuori dei circoscritti limiti dettati dall'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e), (Sez. 2, n. 42579 del 10/09/2019). Deve altresì richiamarsi il costante insegnamento di questa Suprema Corte, secondo il quale, in presenza di un articolato compendio probatorio, non è consentito limitarsi ad una valutazione atomistica e parcellizzata dei singoli elementi, né procedere ad una mera sommatoria di questi ultimi, ma è necessario, preliminarmente, valutare i singoli elementi indiziari per verificarne la certezza (nel senso che deve trattarsi di fatti realmente esistenti e non solo verosimili o supposti) e l'intrinseca valenza dimostrativa (di norma possibilistica) e successivamente procedere ad una esame globale degli elementi certi, per accertare se la - astratta - relativa ambiguità di ciascuno di essi isolatamente considerato, possa in una visione unitaria risolversi, consentendo di attribuire il reato all'imputato "al di là di ogni ragionevole dubbio" e cioè, con un alto grado di credibilità razionale, sussistente anche qualora le ipotesi alternative astrattamente formulabili, siano prive di qualsiasi concreto riscontro nelle risultanze processuali ed estranee all'ordine naturale delle cose e della normale razionalità umana (ex multis, Sez. 1, n. 51457 del 21/06/2017, Rv. 271593; Sez. 1, n. 20461 del 12/04/2016, Rv. 266941; Sez. 1, n. 44324 del 18/04/2013, Rv. 258321).

Al contrario di quanto lamentato dalla difesa, la sentenza impugnata, con sufficiente e coerente motivazione, dà corretta applicazione dei suesposti principi di diritto. La Corte d'appello, aderendo alle medesime conclusioni cui era pervenuto il Gup, rileva la necessità di inquadrare la singola condotta posta in essere dal ricorrente (comunicazione dei dati al commercialista) all'interno dei rapporti esistenti con gli altri coimputati. Si tratta, in particolare, della posizione creditoria vantata da B. nei confronti di un imputato nel medesimo procedimento, facente parte dell'associazione per delinquere. Posizione creditoria che ha dato impulso a B. a partecipare alle operazioni illecite al fine di trarne un vantaggio patrimoniale personale. Proprio questo movente personale - oltre ai frequenti contatti registrati tra i partecipanti all'associazione - porta legittimamente a ritenere che gli imputati non potessero essere ignari delle modalità fraudolente con le quali venivano effettuate le operazioni di trasporto delle merci, dal momento che era la stessa illecità del programma che avrebbe garantito l'ottenimento di un profitto, sempre che alla prima condotta ne fossero seguite altre strutturalmente analoghe, delle quali tutti i partecipanti al sodalizio dovevano essere stati messi al corrente. Priva di fondamento è anche l'affermazione del ricorrente secondo cui i dati trasmessi dallo stesso al commercialista, su richiesta di D. e di altro coimputato, sarebbero "di per sé neutri". Invero, la difesa riproduce la stessa considerazione atomistica del compendio probatorio che viene criticata alla Corte d'appello e la sua asserzione è smentita dalla circostanza che si trattasse dei dati identificativi della società che avrebbe dovuto, in qualità di deposito fiscale destinatario, ricevere il carico di prodotti provenienti dalla Spagna. Secondo la corretta valutazione dei giudici di merito, non si vede perché gli altri imputati avrebbero dovuto coinvolgere un altro soggetto nel compimento dell'operazione, al solo fine di mandare un sms - che poteva essere inviato da un semplice telefono cellulare di prima generazione - se non rendendolo edotto della illiceità del programma, in vista di una sua futura partecipazione alla ripartizione del profitto a saldo del credito vantato.

2.2. Il secondo motivo di ricorso - con cui si contesta la configurabilità del tentativo per il reato di cui al capo 3) - è inammissibile, fondandosi sugli stessi motivi proposti con l'atto di appello e motivatamente respinti in secondo grado.

Deve ricordarsi che, in tema di tentativo, l'idoneità degli atti non va valutata con riferimento ad un criterio probabilistico di realizzazione dell'intento delittuoso, bensì in relazione alla possibilità che alla condotta consegua lo scopo che l'agente si propone, configurandosi invece un reato impossibile per inidoneità degli atti, ai sensi dell'art. 49 c.p., in presenza di un'inefficienza strutturale e strumentale del mezzo usato che sia assoluta e indipendente da cause estranee ed estrinseche, di modo che l'azione, valutata ex ante e in relazione alla sua realizzazione secondo quanto originariamente voluto dall'agente, risulti del tutto priva della capacità di attuare il proposito criminoso (Sez. 6, 17988 del 06/02/2018, Rv. 272810; Sez. 1, n. 36726 del 02/07/2015, Rv. 264567).

Nel caso di specie, il compimento di atti idonei diretti in modo non equivoco a commettere il reato di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995, artt. 43 e 49 è giunto fino alla fase di predisposizione del documento doganale elettronico - alla cui formazione risultava indispensabile il contributo di B. - relativo al trasporto di merci dalla Spagna al deposito fiscale di Livorno. E l'operazione non fu portata a termine soltanto a causa della sopravvenuta conoscenza dei limiti quantitativi che la Ciano Trading era autorizzata a ricevere; dunque, per una circostanza esterna, del tutto indipendente dalla condotta degli imputati e non di portata tale da rendere i mezzi adoperati di per sé strutturalmente inefficienti o inidonei a realizzare il piano criminoso predisposto. Tanto è vero che la successiva condotta illecita, questa volta consumata, è stata posta in essere dagli imputati con identiche modalità, persino utilizzando il medesimo documento elettronico predisposto in precedenza, mutando solo il deposito fiscale fittiziamente indicato quale destinatario del carico. Non si ravvisa, pertanto, la dedotta violazione dei principi giurisprudenziali in materia di idoneità del tentativo, che sono stati correttamente applicati dalla Corte distrettuale.



2.3. Il terzo e il quarto motivo - entrambi diretti a contestare la natura di atto pubblico del documento e-AD e la conseguente configurabilità del reato di cui all'art. 479 c.p., - sono infondati.

2.3.1. E' opportuno premettere che il concetto di atto pubblico e', agli effetti della tutela penale, più ampio di quello desumibile dall'art. 2699 c.c., dovendo rientrare in detta nozione non soltanto i documenti redatti da un notaio o da altro pubblico ufficiale autorizzato, ma anche quelli formati dal pubblico ufficiale o dal pubblico impiegato, nell'esercizio delle loro funzioni, per uno scopo diverso da quello di conferire ad essi pubblica fede, purché aventi l'attitudine ad assumere rilevanza giuridica e/o valore probatorio interno alla pubblica amministrazione; cosicché sono atti pubblici anche gli atti interni e quelli preparatori di una fattispecie documentale complessa, come le autocertificazioni del privato redatte ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, art. 46 o dell'art. 47, da considerarsi come rese a pubblico ufficiale (Sez. 5, n. 15901 del 15/02/2021, Rv. 28104). In particolare, è atto pubblico con fede privilegiata il d.a.s. (documento di accompagnamento semplificato) utilizzato per la circolazione dei prodotti assoggettati ad accisa, che ha sostituito il certificato mod. H ter 16 (cosiddetto certificato di provenienza degli oli minerali), non potendosi far rientrare lo stesso nella categoria dei certificati od attestati (Sez. 5, n. 44023 del 04/11/2010, Rv. 249125). E integra il reato di falso ideologico in atto pubblico (art. 479 c.p.), la compilazione con dati falsi del modello XAB - che, al pari del modello H ter (c.d. certificato di provenienza), attesta l'identità del prodotto petrolifero trasportato e le circostanze che ne accompagnano il trasporto - considerato che l'attestazione della provenienza del prodotto petrolifero dal deposito in esso indicato nonché la prova della sua identità e delle circostanze soggettive di spazio e di tempo che ne accompagnano il trasporto scaturiscono in modo originario dall'attività direttamente compiuta o, comunque, avvenuta sotto la diretta percezione del pubblico ufficiale che forma il documento (Sez. 5, n. 7477 del 04/11/2010 - dep. 2011, Rv. 249692).

Inoltre, in tema di reati di falso, si configura l'ipotesi criminosa prevista dal combinato disposto degli artt. 48 e 479 c.p., quando l'attestazione, di cui l'atto pubblico è destinato a provare la verità, proviene dal pubblico ufficiale, autore immediato, in seguito ad errore determinato dall'inganno del terzo, autore mediato; mentre si configura l'ipotesi prevista dall'art. 483 c.p., qualora l'attestazione del privato, della quale l'atto pubblico è destinato a provare la verità, ha ad oggetto fatti che il notaio si limita a riportare nell'atto pubblico come riferiti dal privato, sicché l'attestazione del notaio è limitata soltanto all'esatta riproduzione nell'atto della dichiarazione del privato, autore immediato della falsità (Sez. 5, n. 22839 del 17/04/2019, Rv. 276632). La responsabilità dell'autore mediato ex art. 48 c.p., si configura anche in relazione ai reati propri, in cui la qualifica del soggetto attivo è presupposto o elemento costitutivo della fattispecie criminosa (Sez. 6, n. 4411 del 30/04/1996, Rv. 204775). Infine, pur riferendosi a documento differente dall'e-AD, giova richiamare quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui integra il delitto di falso ideologico in atto pubblico mediante induzione in errore del pubblico ufficiale, la condotta di chi induce il personale dell'ufficio delle dogane al rilascio di un falso certificato di circolazione delle merci - Modello Eur 1-, a nulla rilevando che il documento sia emesso all'esito di una procedura di controllo automatizzato, e che venga successivamente rettificato a seguito della successiva ispezione dei beni (Sez. 5, n. 46471 del 22/04/2014, Rv. 261025).

2.3.2. Venendo al caso di specie, deve rilevarsi che il documento c.d. e-AD ha sostituito, a partire dal 1 gennaio 2011, il Documento amministrativo di accompagnamento cartaceo (DAA). Quest'ultimo, al pari del Documento di accompagnamento semplificato (DAS) e del modello XAB, appartiene alla categoria dei documenti di accompagnamento della merce soggetta ad accisa. Ne risulta la diversità di funzioni rispetto alla c.d. bolletta doganale, che viene formata dal pubblico ufficiale all'esito della verifica di conformità delle dichiarazioni documentali fornite dall'operatore privato alla situazione riscontrata. Tuttavia, stante l'equiparabilità del DAA (adesso e-AD) al DAS e al modello XAB, deve ritenersi corretta l'estensione al primo della natura di atto pubblico affermata per i secondi dalla giurisprudenza di questa Corte.

Accertata la natura di atto pubblico dell'e-AD e ritenuta provata la falsità dei dati e delle dichiarazioni contenute nel documento generato dagli imputati, deve affermarsi la sussistenza del reato di falso ideologico in atto pubblico mediante induzione in errore del pubblico ufficiale (artt. 48 e 479 c.p.), attesa la qualifica di pubblico ufficiale del funzionario dell'Agenzia delle Dogane chiamato ad assegnare all'e-AD predisposto dal privato il numero identificativo della spedizione (ARC), che sostituisce la pre-vidimazione dei moduli cartacei dell'Agenzia delle Dogane; con conseguente responsabilità penale dell'imputato, la quale prescinde dalla incriminazione o dalla condanna del pubblico ufficiale indotto in errore.

Infine, quanto alla riconducibilità dell'e-AD nella fattispecie di cui al D.Lgs. n. 82 del 2005, art. 20, - senza considerare che, con tale censura, il ricorrente sta implicitamente riconoscendo la formazione del documento da parte di un ente pubblico (Agenzia delle Dogane) contraddicendo quanto affermato in precedenza - è sufficiente rilevare come la disposizione richiamata, parlando di "efficacia prevista dall'art. 2702 c.c." scinde il profilo della natura del documento da quello degli effetti a fini probatori. Soltanto per questi ultimi, dunque, vale l'equiparazione con la scrittura privata, stante anche la differente estensione delle nozioni di atto pubblico e scrittura privata accolte dal diritto civile e dal diritto penale, prevalendo, per il primo, una ratio di certezza dell'efficacia probatoria del documento - che impone una più rigorosa delimitazione del concetto di atto pubblico - e per il secondo, una finalità di tutela della fiducia dei consociati nei riguardi degli atti pubblici e della veridicità delle attestazioni in essi contenute - che giustifica l'adozione di una nozione di atto pubblico più ampia.

2.4. Il quinto motivo di ricorso - relativo alla responsabilità, a titolo di partecipe, per il delitto di associazione per

delinquere - è parimenti infondato.

In riferimento alle prime censure, riguardanti l'insussistenza di elementi probatori a sostegno dell'esistenza di un'associazione per delinquere, nonché la marginalità dell'apporto partecipativo riferibile al ricorrente, basti qui richiamare quanto già affermato ai punti sub 1.4. e 2.1. della motivazione. Ad integrazione delle considerazioni svolte, occorre precisare che, in materia di reati associativi, la commissione dei "reati-fine", di qualunque tipo essa sia, non è necessaria né ai fini della configurabilità dell'associazione né ai fini della prova della sussistenza della condotta di partecipazione (Sez. 4, n. 11470 del 09/03/2021, Rv. 280703 02). Inoltre, la esplicita manifestazione di una volontà associativa non è necessaria per la costituzione del sodalizio, potendo la consapevolezza dell'associato essere provata attraverso comportamenti significativi che si concretino in una attiva e stabile partecipazione (Sez. 2, n. 28868 del 02/07/2020, Rv. 279589).

Alla luce delle considerazioni che precedono, non assume rilievo alcuno la circostanza che al ricorrente siano state contestate esclusivamente le condotte di cui ai capi 3) e 4) dell'imputazione, poiché tanto è sufficiente - alla luce del complessivo rapporto intrattenuto con gli altri coimputati e alle motivazioni che avrebbero spinto B. a prendere parte all'organizzazione - a ritenere provata la condotta partecipativa dell'imputato all'associazione per delinquere, dovendosi ritenere che lo stesso avesse piena consapevolezza della illiceità delle operazioni cui stava contribuendo. Ciò è corroborato ulteriormente dalle preoccupazioni espresse da B. a D. circa la possibilità che il telefono di uno degli imputati - con cui B. aveva i più assidui contatti - fosse sottoposto ad intercettazione. Preoccupazione che sarebbe del tutto immotivata qualora lo stesso avesse agito in buona fede, ignorando il meccanismo fraudolento che si celava dietro il trasporto delle merci. Il fatto che il ricorrente non avesse assunto un ruolo di primo piano all'interno dell'associazione, ma si fosse limitato ad attività prevalentemente esecutive, o - ancor meno - che gli altri sodali non lo avessero considerato "intraño", non vale ad escludere la sua partecipazione, ma giustifica semplicemente la non contestazione del ruolo di organizzatore, promotore o capo, come avvenuto, invece, per D..

2.5. Il sesto motivo di doglianza - con cui la difesa si duole del mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche - è infondato.

La Corte d'appello ha correttamente valorizzato in senso negativo: la condotta processuale dell'imputato, ritenuta non particolarmente meritevole, in quanto tesa ai propri, seppure legittimi, fini difensivi; la motivazione che ha spinto il ricorrente a prendere parte al sodalizio criminoso, determinandosi in tal senso al fine di ottenere la restituzione del denaro; la complessità dell'organizzazione e la particolare abilità dei partecipi alla stessa; la gravità dei reati contestati. Quanto alla sindrome depressiva maggiore di cui avrebbe iniziato a soffrire l'imputato a seguito dell'avvio delle indagini e del successivo processo nei suoi confronti, si evidenzia come la stessa, in assenza di ulteriori elementi positivi idonei a fondare un giudizio di applicabilità delle attenuanti generiche, possa essere dovuta esclusivamente alla presa d'atto delle conseguenze negative che sarebbero derivate per l'imputato e per la sua attività lavorativa, piuttosto che a genuina ed effettiva respiscenza per le condotte criminose poste in essere.

2.6. Il settimo motivo di ricorso - relativo al beneficio della non menzione della condanna - è infondato.

Dovendo ritenersi che il riferimento operato dalla Corte territoriale alla sospensione condizionale della pena, anziché al beneficio di cui all'art. 175 c.p., sia frutto di un mero refuso e non di un omesso esame del relativo motivo di appello, è opportuno richiamare il principio di diritto secondo cui il beneficio della non menzione della condanna di cui all'art. 175 c.p., è fondato sul principio dell'"emenda", e tende a favorire il processo di recupero morale e sociale, sicché la sua concessione è rimessa all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito, e non è necessariamente consequenziale a quella della sospensione condizionale della pena, fermo restando tuttavia l'obbligo del giudice di merito di indicare le ragioni della mancata concessione sulla base degli elementi di cui all'art. 133 c.p. (Sez. 2, n. 16366 del 28/03/2019, Rv. 275813; Sez. 4, n. 34380 del 14/07/2011, Rv. 251509).

Nel caso di specie, la Corte territoriale ha, seppure sinteticamente, esposto le ragioni per le quali, nonostante il riconoscimento della sospensione condizionale della pena in primo grado, l'imputato non sia meritevole di godere di ulteriori benefici di legge. L'impossibilità di formulare una prognosi favorevole in ordine alla risocializzazione dell'imputato, dovuta all'assenza di qualunque segno di respiscenza, ha legittimamente condotto la Corte territoriale a negare la concessione del beneficio de quo.

3. Il ricorso di C. è infondato.

3.1. Il primo e il secondo motivo - relativi alla sussistenza dell'associazione per delinquere e al ruolo assunto dall'imputato all'interno della stessa - sono inammissibili, perché si fondano sugli stessi motivi proposti con l'atto di appello e motivatamente respinti in secondo grado. Trova dunque applicazione il principio giurisprudenziale - già ampiamente richiamato - che evidenzia, per tali casi, sia l'insindacabilità delle valutazioni di merito adeguatamente e logicamente motivate, sia la genericità delle doglianze.

Quanto alla doglianza relativa alla realizzazione della fattispecie criminosa prevista e punita dall'art. 416 c.p., è sufficiente richiamare, come fatto per B., quanto già affermato al punto sub 1.4. della motivazione. Con riferimento all'effettivo ruolo assunto dal ricorrente, la Corte d'appello ha ben motivato sulle ragioni per le quali, dalla valutazione del compendio probatorio, emerge chiaramente il ruolo di uomo di fiducia di D., il quale si è avvalso della piena collaborazione di C. nell'esecuzione del piano criminoso. Se è vero, dunque, che dalla isolata considerazione del compimento di singoli reati-



fine (evasione delle accise e falsità ideologica) non può desumersi automaticamente la partecipazione dell'imputato al sodalizio, tale circostanza è stata correttamente valutata, nel caso di specie, unitamente alla complessiva condotta tenuta dal ricorrente, come emergente soprattutto dalle intercettazioni telefoniche, le quali rivelano l'assiduità dei contatti tenuti dallo stesso con i vari sodali, nonché la consapevolezza di quest'ultimo circa l'illiceità delle operazioni compiute dall'associazione.

3.2. La terza doglianza - relativa alla consumazione del reato di cui agli artt. 479 e 491-bis c.p., nonché al giudizio di colpevolezza per i reati-fine contestati all'imputato - è infondata, con riguardo alla questione della natura di atto pubblico dell'e-AD e inammissibile nel resto.

Della natura di atto pubblico del documento di accompagnamento telematico si è già detto al precedente punto 2.3., al quale dunque si rinvia. Fatta questa premessa, va evidenziato che, rispetto al giudizio di colpevolezza per i reati di cui ai capi 3), 4), 5) e 6), non è possibile ravvisare il lamentato vizio di motivazione. Rispondendo puntualmente ai motivi di appello, riproposti in termini analoghi con il presente ricorso, la Corte distrettuale ha evidenziato il ruolo di intermediario tra D. e R., svolto dal ricorrente, centrale nell'individuazione del deposito fiscale compiacente. Secondo i giudici di merito, il contenuto delle conversazioni telefoniche dimostra in modo inequivoco la consapevolezza di C. circa l'illiceità dell'operazione, dal momento che egli viene informato del fatto che il camion non avrebbe fatto ingresso all'interno del deposito, a dimostrazione anche della falsità del documento telematico predisposto. Inoltre, il ricorrente ha tenuto i contatti con il commercialista incaricato di seguire l'operazione fraudolenta, al quale furono trasmessi i dati relativi all'identificazione del deposito. Successivamente al fallimento del primo tentativo di evasione delle accise, è proprio l'imputato a mediare con la Ciano Trading, cercando al contempo di reperire un nuovo deposito fiscale a Livorno. Come bene argomentato dalla Corte d'appello, dalla valutazione del complessivo quadro probatorio emerge con chiarezza la sussistenza dell'elemento soggettivo dei reati contestati al ricorrente.

4. In forza delle considerazioni che precedono, il ricorso di D. deve essere dichiarato inammissibile. Tenuto conto della sentenza 13 giugno 2000, n. 186, della Corte costituzionale e rilevato che, nella fattispecie, non sussistono elementi per ritenere che "la parte abbia proposto il ricorso senza versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", alla declaratoria dell'inammissibilità medesima consegue, a norma dell'art. 616 c.p.p., l'onere delle spese del procedimento nonché quello del versamento della somma, in favore della Cassa delle ammende, equitativamente fissata in Euro 3.000,00.

I ricorsi di B. e C. devono essere rigettati, con condanna dei ricorrenti al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M

Dichiara inammissibile il ricorso di D.G. e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 3.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

Rigetta i ricorsi di B. e C. e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali.

*(Omissis)*