

Penale Sent. Sez. 3 Num. 52971 Anno 2018

Presidente: CAVALLO ALDO

Relatore: SCARCELLA ALESSIO

Data Udiienza: 06/07/2018

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

MOFFA GUERINO nato a PIETRAMONTECORVINO il 19/04/1963

avverso la sentenza del 16/11/2017 della CORTE APPELLO di MILANO

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale PIETRO GAETA, che ha concluso per l'annullamento con rinvio;

uditi i difensori presenti, Avvocati R. Minniti e P. Cutolo, i quali si sono riportati ai motivi del ricorso, insistendo per l'accoglimento;





RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza 16.11.2017, la Corte appello di Milano confermava la sentenza del tribunale di Milano 23.11.2016, appellata dal Moffa, che lo aveva condannato alla pena di 2 anni di reclusione, in quanto ritenuto colpevole dei reati di omesso versamento IVA (art. 10-ter, d. lgs. n. 74 del 2000), in relazione ai periodi di imposta 2009 e 2010, con evasione di imposta superiore, per ambedue le annualità, alla soglia di punibilità prevista dalla legge, ^{Lead Cometa} nella qualità di legale rappresentante della società a r.l. *Ricerche e Promozioni di Mercato* (capo a) e capo b) nonché in qualità di legale rappresentante della *Marketing Coop* (capo b).

2. Contro la sentenza ha proposto ricorso per cassazione il difensore di fiducia del ricorrente, iscritto all'Albo speciale ex art. 613, cod. proc. pen., prospettando quattro motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Deduce, con il primo motivo, violazione di legge in relazione al mancato riconoscimento della causa della forza maggiore ovvero dell'inesigibilità della condotta ex art. 45, c.p. e correlato vizio di mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione con riferimento agli artt. 187 e 192, co. 1, c.p.p.

Si censura, anzitutto, l'erronea applicazione della legge penale con riferimento all'onere di allegazione della crisi di impresa; premessa la giurisprudenza elaborata da questa Corte in materia di crisi di liquidità ed impossibilità o inesigibilità della condotta doverosa, si duole il ricorrente per aver la Corte territoriale escluso la validità dell'invocata crisi di impresa perché la stessa non sarebbe stata provata con la necessaria certezza, non risultando in particolare la deposizione della teste Petrasso idonea ad attestare, si legge in sentenza, quella situazione ^{di} imprevedibile ed incolpevole difficoltà economica, idonea a costituire scriminante rispetto al mancato versamento dell'IVA dovuta; in particolare, perché la circostanza che la crisi fosse dovuta al mancato pagamento dei crediti da parte dei clienti di Consul Marketing, che poi smistava il lavoro alla società amministrata dall'imputato e alla Marketing Coop s.r.l., sarebbe stata connotata da eccessiva vaghezza, con riferimento al dato temporale e alle modalità di gestione della società da parte del Moffa, aggiungendo la sentenza che non vi sarebbero stati riscontri documentali, dimostrando i bilanci che i crediti fossero ingenti verso debitori solvibili e, infine, che anche la rinuncia alla percezione dei propri emolumenti come amministratore non poteva essere considerata rilevante, essendo il Moffa il *dominus* di tutte le società interessate, non essendo peraltro stata dimostrata la consistenza del suo

patrimonio; secondo il ricorrente la Corte d'appello avrebbe così svuotato di contenuto l'onere di allegazione che, solo, grava sull'imputato imponendogli di raggiungere la prova piena del fatto scriminante; ciò sarebbe anche in contrasto con la regola processuale secondo cui, in caso di dubbio sulla sussistenza del fatto o sull'esistenza di causa di giustificazione o di non punibilità, il giudice deve pronunciare sentenza assolutoria, regola, questa, coerente con il dovere di allegazione; da qui la violazione di legge per aver la sentenza imposto all'imputato un onere probatorio che non gli compete.

2.1.1. In secondo luogo, si censura il vizio di contraddittorietà esterna sul punto, laddove la sentenza assume che le dichiarazioni della teste Petrasso sarebbero inidonee ad attestare la crisi di impresa in quanto asseritamente troppo vaghe; diversamente, si sostiene, tale affermazione colliderebbe con il contenuto della deposizione della teste, la cui trascrizione è allegata al ricorso; si osserva, sul punto, come la teste, dipendente della società CM e che aveva lavorato anche per la società amministrata dall'imputato e per la MC, aveva ricostruito con precisione l'attività delle società, espressamente affermando che la crisi delle due società era iniziata quando la CM, a sua volta, non era stata pagata dai committenti, non essendo quindi più in grado di corrispondere il dovuto alla società RPM ed alla MC, così sconfessando quanto affermato in sentenza, secondo cui non sarebbe stato prospettato l'intervento di specifici fattori che abbiano reso impossibile l'adempimento nel termine previsto dall'art. 10-ter citato; la teste, inoltre, avrebbe aggan- ciato la crisi delle due società ad un dato temporale fondamentale, ossia l'insor- genza della crisi della Consul Marketing che dai bilanci prodotti era partita dal 2008, dato temporale contrastante con l'affermazione della Corte d'appello in or- dine alla vaghezza sul piano temporale della crisi descritta dalla teste; infine, la teste avrebbe puntualmente dichiarato che le società RPM e MC, quotidianamente sollecitavano i clienti morosi, nella speranza di ottenere il pagamento e garantire il lavoro ai numerosi dipendenti, speranza basata sulla ragionevole aspettativa che CM e gli altri clienti, tutti di primaria levatura, avrebbero adempiuto ai propri de- biti; da qui, dunque, la censura rivolta alla sentenza impugnata che, pretendendo un riscontro documentale, appare ingiustificata, sia perché la Petrasso è stata sen- tita come teste e dunque non necessitava di riscontri, sia perché sul ricorrente gravava un mero onere di allegazione e non di prova e, infine, perché il riscontro documentale, costituito dai bilanci societari, evidenziavano una crescita esponen- ziale dei crediti e dei debiti, a dimostrazione dell'inadempimento dei clienti delle due società, aggiungendosi che i bilanci riportavano i crediti verso clienti senza svalutazioni o immobilizzazione finanziarie perché, come dichiarato dalla Petrasso,

vi era la ragionevole aspettativa che il pagamento in considerazione della qualità dei clienti, sarebbe infine avvenuto, cosa poi non avvenuta a seguito del fallimento delle società; infine, la stessa Petrasso aveva riferito che l'imputato non aveva percepito alcun compenso per il ruolo di amministratore di tutte e tre le società, ciò in ragione della crisi che aveva colpito le stesse, evidenziando che venivano emessi "cedolini a zero" quanto alla posizione del ricorrente; apparirebbe dunque eccentrica la richiesta della Corte d'appello di provare ulteriormente la circostanza anche attraverso una più specifica ricostruzione del patrimonio personale del ricorrente e del suo ruolo gestorio nelle varie società.

2.1.2. In terzo luogo, si denuncia l'ulteriore violazione di legge con riferimento pagamento dei dipendenti in luogo del debito tributario; in sostanza si duole il ricorrente per aver la Corte d'appello stigmatizzato la scelta del ricorrente di pagare i dipendenti in luogo del debito tributario, come riferito dalla teste Petrasso; diversamente, si sostiene ^{che} detta scelta sarebbe stata ritenuta legittima anche dalla giurisprudenza di legittimità, avendo questa Corte, nell'ambito della crisi di liquidità, individuato alcune situazioni in cui non si deve necessariamente dare la preferenza al debito tributario, tra cui il pagamento dei crediti da lavoro dipendente, il cui adempimento è imposto per legge, con priorità, ex art. 2777 cod. civ., a differenza dei crediti erariali e contributivi ex art. 2778 cod. civ.; non sarebbe quindi possibile escludere l'inesigibilità della condotta di versamento dell'IVA quando si accordi preferenza al pagamento degli stipendi dei lavoratori, dal momento che inesigibile è al contrario l'obbligo della società di pagare l'IVA a posto degli stipendi, ciò perché, essendo i crediti di lavoro posti in ordine prioritario, rispetto alla imposte dovute allo Stato, ove l'amministratore decidesse di preferire il credito erariale, ove la società sia insolvente, commetterebbe il delitto di bancarotta preferenziale; da qui l'impossibilità di pretendere che l'amministratore alteri l'ordine di preferenza, rischiando di esporsi al reato di cui all'art. 216, Legge fall., con conseguente esonero da responsabilità in virtù del principio *nemo tenetur se detegere*; in ogni caso la scelta operata dal ricorrente nel rispettare l'ordine di preferenza stabilito ex lege potrebbe scriminare il mancato pagamento dell'IVA quantomeno a norma dell'art. 51, c.p.; infine, la necessità di pagare i dipendenti risulterebbe evidente, atteso che, in caso contrario, ne deriverebbe la loro dimissione e il blocco dell'attività di impresa, con conseguenza irrimediabili sulla vita dell'impresa e sulla stessa possibilità di pagare i tributi e i creditori, avendo del resto la giurisprudenza di legittimità negato la responsabilità dell'amministratore che non aveva corrisposto l'IVA, dando la precedenza tra l'altro agli stipendi dei dipendenti.

2.2. Deduce, con il secondo motivo, violazione di legge in relazione alla ritenuta recidiva specifica ed infraquinquennale ex art. 99, c.p. e correlato vizio di mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione ai sensi degli artt. 187 e 192, co. 1, c.p.p.

Si censura la sentenza impugnata per aver confermato quella del primo giudice applicando l'aumento per la recidiva, ritenendo in particolare che i precedenti specifici attesterebbero, da un lato, l'abituale ricorso all'autofinanziamento dell'impresa attraverso l'omesso versamento dei tributi e, dall'altro, una pericolosa pervicacia criminale del Moffa; tale motivazione sarebbe censurabile in quanto violerebbe il disposto dell'art. 99, c.p., segnatamente non considerando affatto quanto riferito dalla teste Petrasso in coerenza con quanto emerso dai bilanci, in quanto gli inadempimenti derivavano dal comportamento pregiudizievole altrui, e dalla necessità di non mettere sul lastrico centinaia di famiglie, considerando, poi, che l'imputato aveva anche rinunciato ai propri compensi da amministratore dimostrando tutt'altro che una maggiore propensione criminale; sul punto, si registrerebbe anche una contraddittorietà interna della sentenza, dal momento che non escluderebbe la causa della crisi dell'impresa, ossia l'omesso pagamento delle prestazioni da parte di CM, a sua volta causato dagli omessi pagamenti dei suoi clienti-industria.

2.3. Deduce, con il terzo motivo, violazione di legge in relazione alla manifesta eccessività della pena ed all'omesso riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche ex artt. 133 e 62 bis, c.p. e correlato vizio di mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione sul punto in relazione agli artt. 187 e 192, co. 1, c.p.p.

Si censura la sentenza d'appello per aver confermato quella di primo grado, da un lato, per aver giustificato il trattamento sanzionatorio in considerazione dell'entità delle omissioni e della pluralità delle società coinvolte, senza tuttavia rispondere adeguatamente alle censure dell'atto di appello e senza rilevare peraltro che la causa della crisi era unica per tutte le società, rappresentata dai mancati pagamenti dei clienti-industria di CM; sarebbe quindi illogico il richiamo al numero delle società coinvolte per desumerne il sostanziale disprezzo delle obbligazioni tributarie, quando la crisi di liquidità era dipesa dal fatto del terzo; inoltre la sentenza sarebbe ulteriormente illogica laddove, pur riconoscendo la sussistenza della crisi dovuta al mancato pagamento dei clienti, non valorizza tale circostanza, trascurando che la condotta posta in essere dal Moffa era stata certamente motivata dallo scopo di evitare licenziamenti collettivi, dunque meritevole di un trattamento sanzionatorio più mite ed adeguato al fatto, anche per ciò che concerne gli aumenti

inflitti a titolo di continuazione, del tutto ingiustificati in quanto pari a 4 mesi per ciascun episodio; dall'altro lato, le censure attingono la sentenza impugnata laddove non ha riconosciuto le attenuanti generiche, osservando che il Moffa non avrebbe mostrato segni di resipiscenza, non essendosi presentato in dibattimento né avendo risarcito il danno; la sentenza sul punto sarebbe affetta da contraddittorietà esterna, in quanto il dato valorizzato negativamente sarebbe contraddetto dal fatto che gli omessi pagamenti erano stati determinati dalla necessità di pagare gli stipendi ai dipendenti, a fronte della liquidità compromessa dai mancati pagamenti dell'unico cliente, CM spa.

2.4. Deduce, con il quarto motivo, violazione di legge in relazione al mancato riconoscimento della continuazione con la sentenza n. 3385/12 del tribunale di Milano del 27.03.2012 ex art. 81, cpv, c.p. e correlato vizio di mancanza, contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione sul punto ai sensi degli artt. 187 e 192, co. 1, c.p.p.

I giudici di merito, con motivazione analoga, hanno escluso il riconoscimento del vincolo della continuazione tra i fatti già giudicati con la sentenza 21.03.2012 e quelli oggetto del presente giudizio, osservando che la distanza temporale tra i vari reati, alcuni del 2006, altri del 2010/2011, fosse tale da escludere il vincolo della continuazione non essendovi elementi per ritenere che, all'epoca del primo reato, il Moffa avesse già programmato tutta la propria attività delinquenziale fino al 2011; diversamente, si sostiene ^{che} i fatti sarebbero sicuramente avvinti dalla continuazione, errando il giudice di merito per aver attribuito unicamente rilievo al dato temporale, trascurando come detta distanza comunque non sarebbe eccessiva, per negare il riconoscimento della continuazione tra i fatti, in presenza di elementi sintomatici (reati commessi tutti a Milano tra il 2006 ed il 2011; si tratta di reati fiscali consumati nell'ambito di società che appartengono ad un medesimo gruppo, facente capo sempre al Moffa; la società di cui alla sentenza 27.03.2012 è la Consul Marketing S.p.A., ossia la società committente di RPM e MC; tutti i reati offendono il medesimo bene giuridico, essendosi risolti nell'omesso versamento di somme dovute all'Erario; la finalità delle condotte sarebbe unica, avendo proseguito l'attività per continuare a pagare lo stipendio ai dipendenti); sarebbe ancora censurabile la sentenza laddove pretende che il programma delinquenziale ~~già~~ provato in modo ampio ed approfondito, contravvenendo infatti all'insegnamento di questa Corte secondo cui il programma criminoso dev'essere delineato unicamente in termini di massima e non con precisione temporale; la motivazione sarebbe poi doppiamente illogica, da un lato, perché si ritiene che non vi siano elementi per provare l'esistenza del disegno criminoso unitario laddove invece vi sono

elementi sintomatici c.s. descritti; dall'altro, perché nell'escludere che sia stata provato il medesimo disegno criminoso afferente la sistematica evasione delle imposte tramite le proprie società, giustifica tuttavia la severità della pena ed il riconoscimento della recidiva proprio evidenziando che il Moffa avrebbe coinvolto plurime società a lui riferibili, nell'intento di procedere sistematicamente all'autofinanziamento attraverso i contestati inadempimenti fiscali, ossia prendendo in esame proprio i precedenti penali tra cui quello per il quale nega irragionevolmente il vincolo della continuazione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

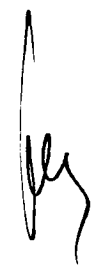
3. Il ricorso è, nel complesso, infondato e dev'essere rigettato.

4. E', in parte, inammissibile perché generico per aspecificità, atteso che non tiene conto delle ragioni esposte dai giudici di primo grado e di appello a confutazione, in particolare, delle identiche doglianze esposte nei motivi di appello. Deve quindi essere fatta applicazione del principio, già affermato da questa Corte, secondo cui è inammissibile il ricorso per cassazione fondato su motivi non specifici, ossia generici ed indeterminati, che ripropongono le stesse ragioni già esaminate e ritenute infondate dal giudice del gravame o che risultano carenti della necessaria correlazione tra le argomentazioni riportate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione (Sez. 4, n. 18826 del 09/02/2012 - dep. 16/05/2012, Pezzo, Rv. 253849).

5. Il ricorso si appalesa, comunque, infondato.

6. Ed infatti, la Corte d'appello indica le ragioni per le quali ha ritenuto di non poter accogliere le ragioni dell'allora appellante, le quali si incentravano – con argomentazioni, per così dire, replicate dinanzi a questa Corte – anzitutto sulla asserita esistenza di una causa di forza maggiore, derivante dalla crisi di liquidità che aveva colpito il "gruppo" di società tra loro collegate, o di una asserita inesigibilità della condotta provocata dal mancato pagamento da parte dei clienti-industria delle società coinvolte, che aveva condotto alla scelta di privilegiare il pagamento degli stipendi ai dipendenti. In secondo luogo, sull'erronea applicazione della recidiva qualificata, sul trattamento sanzionatorio eccessivo e sul mancato riconoscimento delle attenuanti generiche. Infine, sul mancato riconoscimento della continuazione tra i fatti relativi ad una condanna per omesso versamento di ritenute certificate

Corte di Cassazione - copia non ufficiale



relative al periodo di imposta 2006 relativamente alla Consul Marketing S.p.A. e i fatti oggi giudicati.

7. Orbene, rileva il Collegio come la Corte d'appello abbia, su tutti ^{fatti} punti, fornita puntuale e adeguata giustificazione delle ragioni del rigetto degli identici motivi di appello (ragioni che si intendono in questa sede integralmente richiamate per esigenze di economia motivazionale né essendo richiesto a questa Corte di procedere ad una ricognizione e riproposizione delle argomentazioni in fatto sviluppate dalla Corte territoriale a sostegno di quanto sopra, dovendo la Corte di Cassazione limitarsi a valutare la congruenza motivazionale e la logicità complessiva dell'apparato argomentativo utilizzato dai giudici di merito e non certo sindacare gli argomenti fattuali utilizzati dai predetti giudici.

7.1. Quanto al primo, articolato motivo, con riferimento al presunto errore commesso dai giudici territoriali nel non ritenere sufficiente assolto l'onere di allegazione, laddove, invece, avrebbero dovuto ritenere sufficiente quanto dichiarato dalla teste Petrasso, è sufficiente in questa sede evidenziare come nell'ordinamento processuale penale, se è pur vero che non è previsto un onere probatorio a carico dell'imputato, modellato sui principi propri del processo civile, è, tuttavia, al contrario, prospettabile un onere di allegazione, in virtù del quale l'imputato è tenuto a fornire all'ufficio le indicazioni e gli elementi necessari all'accertamento di fatti e circostanze ignoti che siano idonei, *ove riscontrati*, a volgere il giudizio in suo favore (in termini: Sez. 5, n. 32937 del 19/05/2014 - dep. 24/07/2014, Stanciu, Rv. 261657). Sul punto, ciò che difetta, come correttamente evidenziato dalla Corte territoriale, è il riscontro a quanto indicato dal teste a difesa, con riferimento in particolare all'attivazione del Moffa per la riscossione dei crediti asseritamente in sofferenza, crediti che, come risulta dalla prima sentenza, negli stessi bilanci richiamati dalla difesa risultavano di importi ingenti e nei confronti di clienti solvibili.

Quanto, poi, alla presunta contraddittorietà esterna dedotta in relazione al primo motivo circa l'inidoneità delle dichiarazioni della teste Petrasso ad attestare la crisi di impresa per la loro vaghezza, le complessive censure difensive si risolvono, all'evidenza, nella manifestazione di "dissenso" del ricorrente sulla ricostruzione dei fatti e sulla valutazione delle emergenze processuali svolta dai giudici di merito, operazione vietata in sede di legittimità, attingendo la sentenza impugnata e tacciandola per presunti vizi di legge e motivazionali, che, lungi dal potersi qualificare come tali, in realtà propongono una doglianza non suscettibile di sindacato

da parte di questa Corte. Deve, sul punto, ribadirsi infatti che il controllo di legittimità operato dalla Corte di cassazione non deve stabilire se la decisione di merito proponga effettivamente la migliore possibile ricostruzione dei fatti, ne' deve condividerne la giustificazione, ma deve limitarsi a verificare se tale giustificazione sia compatibile con il senso comune e con i limiti di una plausibile opinabilità di apprezzamento (v., tra le tante: Sez. 5, n. 1004 del 30/11/1999 - dep. 31/01/2000, Moro, Rv. 215745). E, sotto tale profilo, la motivazione non può certo dirsi mancante, contraddittoria o manifestamente illogica, nel senso inteso dalla giurisprudenza di questa Corte, ossia nella frattura logica evidente tra una premessa, o più premesse nel caso di sillogismo, e le conseguenze che se ne traggono (Sez. 1, n. 9539 del 12/05/1999 - dep. 23/07/1999, Comisso ed altri, Rv. 215132).

7.2. Quanto, poi, all'ulteriore profilo di doglianza sviluppato in seno al primo motivo, afferente alla presunta violazione di legge per aver censurato la sentenza la scelta dell'imputato di privilegiare il pagamento degli stipendi ai dipendenti, in luogo dei debiti erariali, premesso che dalla sentenza risulta che si era trattato di una prassi che nell'autunno del 2014 aveva portato al fallimento di entrambe le società come dichiarato dalla Petrasso, è sufficiente ad escluderne la fondatezza richiamare quanto reiteratamente affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, nel senso che il reato di omesso versamento IVA è a dolo generico, ed è integrato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, ravvisabile anche qualora il datore di lavoro, in presenza di una situazione di difficoltà economica, abbia deciso di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti ed alla manutenzione dei mezzi destinati allo svolgimento dell'attività di impresa, e di pretermettere il versamento delle ritenute all'erario, essendo suo onere quello di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da adempiere al proprio debito erariale, anche se ciò comporta l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare.

Sul punto, non ha pregio il pur suggestivo riferimento all'ordine di preferenza previsto dalla legge (nel senso che il pagamento dei crediti da lavoro dipendente è imposto per legge con priorità ex art. 2777 cod. civ., a differenza dei crediti erariali e contributivi ex art. 2778 cod. civ.), atteso che si tratta di ordine - riguardante i cosiddetti crediti prededucibili - che deve essere rispettato *ex lege* nell'ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può quindi essere richiamato al fine di escludere, in contesti diversi dove (ancora) non opera il principio del *par condicio creditorum*, l'adempimento "preferenziale" del creditore erariale rispetto ad altri (i crediti da lavoro). Ne consegue che non può ritenersi applicabile la disciplina

dell'art. 51, c.p., invocata dal ricorrente al fine di escludere sotto il profilo soggettivo il reato contestato. Ed infatti, gli elementi oggettivi emersi dagli atti (in particolare la circostanza che i fatti contestati risalgano al 2010/2011, a fronte del fallimento delle due società intervenuto nel 2014) non erano tali da far deporre con evidenza per la sussistenza, nella specie, in capo al ricorrente, del legittimo convincimento che la regola della *par condicio creditorum* di cui alla L. Fall., artt. 51 e 52, gli imponesse di non procedere, in tal modo trattando in maniera preferenziale l'Erario rispetto ai restanti creditori privilegiati, al pagamento del debito, così da potersi ritenere integrata, nemmeno nei termini putativi contemplati dall'art. 59 c.p., comma 4, la causa di giustificazione di cui all'art. 51 c.p.

7.3. Va ricordato, su un piano generale, che la disposizione dell'art. 51 c.p. è espressione significativa del principio di non contraddizione dell'ordinamento giuridico secondo cui un fatto costituente esercizio di una facoltà o, come nel presente caso, di un obbligo, non possa, al tempo stesso, essere qualificato anche come reato posto che uno stesso ordinamento non può, senza venire meno alla propria essenziale funzione regolatrice del comportamento dei consociati, ad un tempo vietare e, al tempo stesso permettere o, come sempre nel presente caso, imporre una stessa condotta. Nella specie, tuttavia non vi è dubbio che il mancato versamento del debito Iva, se da un lato viola, con effetti penali, il precetto del pagamento di tale imposta in base a quanto stabilito dalle norme tributarie (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1 "Operazioni imponibili" e art. 17 "Soggetti passivi"), dall'altro, però, nel caso in cui, assieme allo Stato - creditore concorrano, in situazione di insolvenza culminata in dichiarazione di fallimento, altri creditori anch'essi privilegiati, può apparire imposto dalle disposizioni, di eguale valore ed efficacia rispetto alle regole tributarie, che vogliono assicurare la *par condicio creditorum*, tanto che pagamenti effettuati in violazione di tale regola possono, a determinate condizioni, integrare il reato di bancarotta preferenziale.

Nel caso di specie, però, non può sostenersi che sussista l'impossibilità di pretendere che l'amministratore alteri l'ordine di preferenza previsto dalla normativa, ossia quello di pagare i crediti da lavoro in ordine prioritario rispetto alle altre imposte dovute allo Stato, pena, altrimenti, esporsi al rischio di un'imputazione di bancarotta preferenziale, atteso che, in tale ipotesi, opererebbe il principio del *nemo tenetur se detegere*. Ed invero, sul punto, questa Corte ha già avuto modo di chiarire che il diritto di difesa comporta, oltre a facoltà di vario genere e ad obblighi di informazione, la non assoggettabilità ad atti di costrizione tendenti a provocare un'autoincriminazione, ma non anche la possibilità di violare regole di comportamento poste a tutela di interessi non legati alla pretesa punitiva; cioè il

diritto di difesa non comprende anche il diritto di arrecare offese ulteriori (v., in termini: Sez. 5, n. 6650 del 22/01/1992 - dep. 02/06/1992, Zampini, Rv. 190500; nella fattispecie relativa a rigetto di ricorso, l'imputato, condannato per bancarotta documentale, sosteneva, deducendo violazione degli artt. 51 cod. pen. e 24 Cost., che per il principio "nemo tenetur se detegere" dovevano ritenersi giustificate le irregolarità contabili dirette a mascherare le attività corruttrici). Del resto, sempre in materia tributaria si è affermato che integra il delitto previsto dall'art. 5 del d.lgs. 3 ottobre 2000, n. 74, l'omessa presentazione della dichiarazione di redditi provenienti da attività illecita da parte del titolare di una ditta individuale determinata dall'esigenza di non fornire all'amministrazione prove a sé sfavorevoli, giacchè, salvo specifiche previsioni di legge di segno contrario, il principio processuale del "*nemo tenetur se detegere*" non può dispiegare efficacia al di fuori del processo penale e pertanto non giustifica la violazione di regole di comportamento poste a tutela di interessi non legati alla pretesa punitiva (Sez. 3, n. 53137 del 22/09/2017 - dep. 22/11/2017, Cecchini, Rv. 271827).

7.4. Dalle considerazioni che precedono, consegue che non può dunque ritenersi applicabile al caso in esame l'art. 45, c.p.

Per quanto riguarda in particolare i reati omissivi, la forza maggiore rende non praticabile, o meglio, non esigibile la condotta dovuta. Nel caso di reati omissivi propri unisussistenti, come i delitti di omessi versamenti come quello in esame, la causa di forza maggiore in grado di escludere il dolo deve essere valutata al momento della consumazione del reato, non può essere retroagita, né può essere identificata con fattori che incidono solo sull'intima dissociazione dell'autore della condotta, pur volontaria, dalle conseguenze che ne derivano. Dedurre la crisi della liquidità dell'impresa quale fattore che esclude l'intenzione di non adempiere, ma non la "*suitas*" dell'omissione, è operazione dogmaticamente errata che presuppone l'esistenza, a fini di integrazione della fattispecie, di momenti di valorizzazione dello scopo della condotta del tutto esclusi dalla natura generica del dolo (Sez. 3, n. 3647 del 12/07/2017 - dep. 25/01/2018, Botter, Rv. 272073).

Alla luce di tali considerazioni, il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la "*suitas*" della condotta, con la conseguenza che non si può, allora, invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato concausato dai mancati accantonamenti e dal mancato pagamento alle singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimità. Né la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante può essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale volta a fronteggiare



una crisi di liquidità (Cass. pen., 5 maggio 2016, n. 18680, *non massimata*; Cass. pen., 22 dicembre 2015, n. 50209, *non massimata*). Poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, questa Corte ha quasi sempre escluso che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. In altre parole, integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà, di porre in essere il comportamento omesso. In altri termini, deve affermarsi che l'imprenditore che necessiti di liquidità non può ricercarla e ottenerla col mancato pagamento delle imposte, per cui l'omesso versamento di somme dovute all'Amministrazione finanziaria si traduce in un illecito penale del contribuente a meno che questi non provi che, prima di omettere i pagamenti, abbia fatto ricorso a strumenti che abbiano impattato sul suo patrimonio personale, come l'aumento o la ricostituzione del capitale sociale dell'impresa, l'effettuazione di finanziamenti all'impresa stessa, la prestazione di personali garanzie a istituti di credito o banche perché finanzino la persona giuridica in difficoltà. A livello processuale, non può, pertanto, rilevare un generico richiamo dell'imputato alla crisi finanziaria dell'impresa senza allegazioni circa tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà (Cass. pen., 30 maggio 2017 n. 26919, *non massimata*; Cass. pen., 10 novembre 2016, n. 47250, *non massimata*).

8. Quanto, poi, al secondo motivo, relativo alla contestazione della recidiva qualificata, le considerazioni svolte dal ricorrente sono prive, in concreto, di rilievo, alla luce del chiarimento operato dai giudici territoriali per il quale il primo giudice, con errore favorevole non sanabile in appello in assenza di impugnazione del PM, si era limitato ad applicare per la suddetta recidiva un aumento di pena assai contenuto, nella misura di soli due mesi.

Il motivo appare, dunque, all'evidenza inammissibile per carenza di interesse, essendo risolto l'aumento in misura inferiore a quella prevista dalla legge e contenuta entro il limite della recidiva semplice di cui al co. 1 dell'art. 99, c.p.

Ed invero, va qui ricordato che la facoltà di attivare i procedimenti di gravame non è assoluta e indiscriminata, ma è subordinata alla presenza di una situazione in forza della quale il provvedimento del giudice risulta idoneo a produrre la lesione della sfera giuridica dell'impugnante e l'eliminazione o la riforma della decisione

gravata rende possibile il conseguimento di un risultato vantaggioso. Ne consegue che la legge processuale non ammette l'esercizio del diritto di impugnazione avente di mira la sola esattezza teorica della decisione, senza che alla posizione giuridica del soggetto derivi alcun risultato pratico favorevole, nel senso che miri a soddisfare una posizione oggettiva giuridicamente rilevante e non un mero interesse di fatto (per tutte, v. Sez. U, n. 10372 del 27/09/1995 - dep. 18/10/1995, Serafino, Rv. 202269).

9. Con riferimento alla censura di manifesta eccessività della pena, le doglianze difensive si appalesano parimenti prive di qualsiasi pregio, non soltanto per la adeguatezza della motivazione sul punto da parte della Corte d'appello (che valorizza la gravità concreta dei fatti derivante dall'entità delle omissioni e dalla pluralità delle situazioni aziendali contestualmente gestite con il medesimo disprezzo delle obbligazioni tributarie, essendo innegabile tale ultimo dato oggettivo), ma anche perché la pena è stata determinata in misura base in 1 anno e 2 mesi di reclusione, dunque sicuramente in misura superiore al medio edittale, ma con argomentazioni che soddisfano l'onere motivazionale richiesto dalla giurisprudenza di questa Corte (tra le tante: Sez. 1, n. 24213 del 13/03/2013 - dep. 04/06/2013, Pacchiarotti e altri, Rv. 255825), individuando tra gli elementi indicati dall'art. 133, c.p. quelli prevalenti, non dovendo peraltro il giudice valutare tutti quelli prospettati o prospettabili.

Ed invero, questa Corte ha già affermato che l'applicazione della pena nei limiti del massimo e del minimo stabiliti dalla legge rientra nel potere discrezionale del giudice di merito, il quale deve solo dimostrare, in relazione ai criteri direttivi di cui all'art 133 del codice penale, di aver fatto buon uso di tale potere, nel senso che questo non sia degenerato in arbitrio. L'obbligo della motivazione è adempiuto anche quando il giudice di merito pone in risalto anche una sola delle circostanze suscettibili di valutazione a norma del predetto articolo: in tale caso, infatti, egli dimostra che il rilievo di detta circostanza è decisivo per la formazione del giudizio sul punto (Sez. 1, n. 1557 del 24/11/1978 - dep. 09/02/1979, Balilla, Rv. 141127). Da qui, dunque, l'irrilevanza degli asseriti vizi motivazionali dedotti che, in considerazione di quanto sopra, perdono qualsiasi pregio.

10. Analogamente, quanto al mancato riconoscimento delle attenuanti generiche, i giudici di appello non solo valorizzano a fini di giustificare il diniego, l'assenza di elementi positivi in favore del reo, ma anche l'assenza di segnali di ravvedimento, attese anche le modalità di gestione aziendale presentanti la pluralità di aspetti critici e l'assenza di risarcimento del danno nemmeno parziale.



Sul punto, non ha pregio la censura di contraddittorietà esterna secondo cui quanto valorizzato negativamente dalla Corte d'appello sarebbe contrastato dal fatto che gli omessi versamenti fossero stati determinati dall'esigenza di corrispondere lo stipendio ai dipendenti, atteso che tale censura mostra di non tenere in conto il principio per cui, in tema di attenuanti generiche, posto che la ragione d'essere della relativa previsione normativa è quella di consentire al giudice un adeguamento, in senso più favorevole all'imputato, della sanzione prevista dalla legge, in considerazione di peculiari e non codificabili connotazioni tanto del fatto quanto del soggetto che di esso si è reso responsabile, ne deriva che la meritevolezza di detto adeguamento non può mai essere data per scontata o per presunta, sì da dar luogo all'obbligo, per il giudice, ove questi ritenga invece di escluderla, di giustificarne sotto ogni possibile profilo, l'affermata insussistenza.

Al contrario, è la suindicata meritevolezza che necessita essa stessa, quando se ne affermi l'esistenza, di apposita motivazione dalla quale emergano, in positivo, gli elementi che sono stati ritenuti atti a giustificare la mitigazione del trattamento sanzionatorio; trattamento la cui esclusione risulta, per converso, adeguatamente motivata alla sola condizione che il giudice, a fronte di specifica richiesta dell'imputato volta all'ottenimento delle attenuanti in questione, indichi delle plausibili ragioni a sostegno del rigetto di detta richiesta, senza che ciò comporti tuttavia la stretta necessità della contestazione o della invalidazione degli elementi sui quali la richiesta stessa si fonda (Sez. 1, n. 11361 del 19/10/1992 - dep. 25/11/1992, Gennuso, Rv. 192381); plausibili ragioni che i giudici hanno indicato, con motivazione del tutto immune dai denunciati vizi.

11. Infine, quanto al mancato riconoscimento della continuazione, le censure svolte dal ricorrente danno vita ad un vero e proprio cortocircuito difensivo, prestando il fianco al giudizio di inammissibilità per evidente illogicità. Ed invero, il ricorrente, da un lato, ha svolto la sua difesa cercando di sostenere che il mancato versamento dell'IVA dovuta fosse stato dovuta ad una improvvisa crisi di liquidità che avrebbe interessato le società da egli gestite, e, dall'altro, invoca il riconoscimento del vincolo della continuazione tra fatti (già giudicati) relativi ad un omesso versamento di ritenute certificate riguardanti il periodo di imposta 2006 e fatti (oggetto del presente giudizio) di omesso versamento IVA relativi a due periodi di imposta, 2009/2010, asserendo che sarebbe tra tutti i fatti ravvisabile un disegno criminoso unitario sotteso alle singole violazioni, con ciò tuttavia contraddicendo quanto sostenuto nello sviluppo centrale della propria difesa, ossia che si fosse trattato di improvvisa crisi di liquidità causata dal mancato pagamento dei clienti-industria.

Ipotizzare, infatti, che l'imputato già nel 2006, all'atto del mancato versamento all'Erario delle ritenute certificate, si fosse, sebbene genericamente, rappresentato la consumazione dei reati di omesso versamento IVA, avvenuti a distanza di anni (2010, quanto all'anno di imposta 2009; 2011, quanto all'anno di imposta 2010), è affermazione infatti del tutto sfornita di prova logica ancor prima che giuridica, e rende del tutto corretta la motivazione della Corte d'appello che ha infatti affermato che non vi fossero elementi per ritenere che nel 2006 il Moffa avesse già programmato la propria attività aziendale con una previsione di sistematica evasione contributiva e tributaria, da protrarsi per anni e fino al fallimento, o comunque fino al 2011, così realizzando quell'unicità di disegno criminoso richiesto per l'applicazione dell'art. 81, cpv, c.p.;

12. Al cospetto di tale argomentazione, le doglianze del ricorrente si appalesano quindi del tutto prive di pregio, non tenendo del resto conto del principio più volte affermato da questa Corte, secondo cui in caso di reati commessi a distanza temporale l'uno dell'altro, si deve presumere, salvo prova contraria, che la commissione d'ulteriori fatti, anche analoghi per modalità e "nomen juris", non poteva essere progettata specificamente al momento di commissione del fatto originario, e deve quindi negarsi la sussistenza della continuazione (tra le tante: Sez. 1, n. 3747 del 16/01/2009 - dep. 27/01/2009, Gargiulo, Rv. 242537), prova contraria, nella specie, mancante.

13. Conclusivamente, il ricorso dev'essere rigettato, seguendo *ex lege* la condanna alle spese del ricorrente a norma dell'art. 616, cod. proc. pen.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, nella sede della S.C. di Cassazione, il 6 luglio 2018