



38593-18

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da:

GASTONE ANDREAZZA  
GIOVANNI LIBERATI  
ALDO ACETO  
STEFANO CORBETTA  
ALESSIO SCARCELLA

- Presidente -  
  
- Relatore -

Sent. n. sez. 237/2018  
UP - 23/01/2018  
R.G.N. 34334/2017



ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis)

avverso la sentenza del 06/04/2017 della CORTE APPELLO di MILANO

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALDO ACETO;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore GIANLUIGI PRATOLA  
che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

udito il difensore, avv. (omissis) che ha concluso chiedendo l'annullamento  
della sentenza senza rinvio o con rinvio per nuova istruttoria.

**RITENUTO IN FATTO**

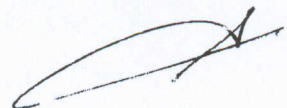
1. Il sig. (omissis) ricorre per l'annullamento della sentenza del 06/04/2017 della Corte di appello di Milano che, decidendo sull'impugnazione del Procuratore generale avverso la pronuncia assolutoria del 03/06/2015 del Tribunale di quello stesso capoluogo ed in riforma della stessa, lo ha dichiarato colpevole del reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 (omesso versamento della somma di 1.026.838 euro dovuta a titolo di imposta sul valore aggiunto per l'anno 2010) e lo ha condannato alla pena (principale) di quattro mesi di reclusione, oltre pene accessorie.

1.1. Con il primo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la violazione del canone di giudizio dell'oltre ogni ragionevole dubbio e la mancata rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale.

Deduce, al riguardo, che la sentenza di assoluzione era stata pronunciata all'esito di un'articolata istruttoria che aveva comportato l'audizione di numerosi testimoni (uno del pubblico ministero e sei della difesa) e l'acquisizione di ampie produzioni documentali. Il Tribunale, in coerenza con il contenuto delle prove assunte, si è convinto che l'omesso versamento, oggettivamente incontrovertibile, era dovuto ad una grave crisi di liquidità dovuta a circostanze eccezionali ed imprevedibili legate alla crisi del mercato immobiliare, una situazione improvvisa cui l'imputato non aveva potuto porre rimedio benché avesse cercato di farlo. Orbene, prosegue, la Corte di appello aveva due alternative, tra loro inconciliabili: credere ai testimoni (e di conseguenza confermare l'assoluzione), oppure metterne in discussione la credibilità. In quest'ultimo caso, il giudice dell'impugnazione aveva il dovere di rinnovare l'istruttoria dibattimentale uniformandosi all'insegnamento di Sez. U, n. 27620 del 06/07/2016, Dasgupta. Ed invece, la Corte territoriale, pur accettando come veritiere le testimonianze e non sottoponendole a critiche di sorta, ne ha paradossalmente tratto conclusioni opposte a quelle del primo Giudice, sostanzialmente travisando le prove stesse e valorizzandole "a contrario", sì da creare una ingiusta cesura tra "verità reale" e "verità processuale".

1.2. Con il secondo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la manifesta illogicità della motivazione sul tema della forza maggiore.

Deduce che la Corte di appello, pur riconoscendo che una grave crisi economica aveva attanagliato il mercato immobiliare sin dall'anno 2007 e aveva travolto la società <<(omissis) S.r.l.>> costringendola a vendere l'unico terreno di sua proprietà al fine di estinguere l'ipoteca che vi gravava, non ne ha tratto le



coerenti conclusioni circa la sussistenza dell'omissione dovuta a causa di forza maggiore. Come ampiamente ricostruito in dibattimento, dalla vendita dell'unico immobile di sua proprietà, del quale non riusciva più a sopportare i costi, la società da lui rappresentata non aveva tratto alcun utile. La società acquirente << (omissis) S.r.l.>>, infatti, aveva pagato il terreno il (omissis) lo stesso giorno furono pagati i tredici appartamenti che la << (omissis) S.r.l.>> si era intestata, il (omissis) fu estinta l'ipoteca della (omissis) Esaurita l'operazione, la società aveva successivamente provveduto alla rateizzazione del debito erariale in quattro anni, iniziando a pagare le prime rate. Erra, pertanto, chi vuole anticipare al mese di novembre dell'anno 2010 il tempo del commesso reato, ancor più se si considera che la società aveva avuto la disponibilità solo formale dei proventi della vendita del terreno. E in ogni caso, in quel periodo l'imputato non aveva alcun margine di scelta, pena il fallimento della società da lui legalmente rappresentata. La decisione della Corte di appello, dunque, si pone in contraddizione sia con le premesse fattuali del suo ragionamento, ma anche con il riconoscimento che la crisi del settore immobiliare non era ascrivibile all'imputato.

1.3. Con il terzo motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la manifesta illogicità della motivazione sul tema del dolo.

Deduce, al riguardo, che gli esiti dell'istruttoria avrebbero consentito conclusioni opposte a quelle ritenute dalla Corte territoriale in punto di volontarietà dell'omissione, volontarietà che i Giudici distrettuali ritengono provata dalla richiesta di rateizzazione del debito erariale (che, invece, secondo il ricorrente, dimostra l'esatto contrario) e dal mancato esperimento di tutte le possibili azioni volte a reperire risorse utili quali, ad esempio, il ricorso al credito bancario nella massima misura possibile ovvero l'intraprendenza di operazioni anche sfavorevoli al proprio patrimonio personale. Senonché, afferma, è noto che il ceto bancario non avrebbe mai erogato credito ad un soggetto in grave crisi economico-finanziaria, men che meno per pagare l'IVA. Quanto alle operazioni sfavorevoli, ribadisce che la vendita dell'immobile era l'unica via possibile per evitare il fallimento tant'è vero che si inseriva in un piano di risanamento certificato ai sensi dell'art. 67, lett. d), R.d. n. 267 del 1942. L'operazione (omissis) era "necessitata e vincolata" dal piano certificato, non vi erano altre strade possibili anche perché concordata con i creditori istituzionali. Sul tema, prosegue, la Corte di appello ha travisato le prove.

Inoltre, conclude, poiché il dolo del reato è specifico, non si può affermare che l'omissione fosse sorretta dalla volontà di evadere l'imposta.

1.4. Con il quarto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la mancanza, la contraddittorietà o la manifesta illogicità della motivazione

risultante dal testo della sentenza impugnata e da altri atti specificamente indicati.

Richiamando gli argomenti già illustrati con il terzo motivo, deduce che le testimonianze assunte in primo grado dimostrano che l'unica operazione sfavorevole possibile era quella effettuata con la società << (omissis) S.r.l.>>, altre non ve n'erano, né la Corte di appello indica quali sarebbero state possibili, a meno di ritenere l'imputato costretto ad una sorta di "probatio diabolica" sul punto. Del resto, prosegue, nella situazione di conclamata e non contestata grave crisi, le condizioni contrattuali proposte dalla società acquirente, unica interessata all'operazione, non erano sostanzialmente negoziabili. Ciò nonostante, la Corte di appello, travisando completamente le prove assunte, sostiene che non è stata fornita la prova che l'operazione di compravendita fosse l'unica e la migliore possibile, considerato che la società << (omissis) S.r.l.>>, a titolo di corrispettivo della vendita, si era dovuta comunque intestare una serie di appartamenti. Lo sfavorevole giudizio sull'operazione presuppone, di fatto, un altrettanto implicito sfavorevole giudizio sulla attendibilità dei testimoni che hanno affermato l'esatto contrario. Tale argomento si coniuga con quello oggetto del primo motivo: partendo da premesse esatte, la Corte di appello giunge a conclusioni errate che si fondano sul travisamento delle prove e sul sostanziale giudizio di inattendibilità di quelle testimoniali.

1.5. Con il quinto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la manifesta illogicità della motivazione in ordine al tema della inesigibilità soggettiva della condotta.

Per escludere l'inesigibilità della condotta, la Corte di appello ha sostenuto che la società << (omissis) S.r.l.>> si era autofinanziata mediante l'omissione del pagamento dei tributi e la successiva richiesta di rateizzazione. L'IVA, secondo i Giudici territoriali, avrebbe dovuto essere contabilizzata come costo complessivo dell'operazione al fine di valutarne l'opportunità.

In realtà, sostiene il ricorrente, non vi era alcuna intenzione di autofinanziare la società perché ben sapeva che il termine per il pagamento dell'IVA sarebbe scaduto l'anno successivo. Il persistere della crisi generale del settore e dei problemi finanziari della società hanno impedito il pagamento del debito. Al di là di improbabili operazioni di natura diversa (la cui individuazione e sostenibilità, semmai, sarebbe stato compito del pubblico ministero dimostrare), l'unico dato certo è che grazie all'operazione di vendita del terreno la società << (omissis) S.r.l.>> non è fallita ed è stata in grado di onorare, almeno fino alla sentenza di primo grado, il debito tributario.

In conclusione, una diversa condotta non era soggettivamente esigibile.

1.6. Con il sesto motivo eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la mancanza di motivazione in ordine alla ritenuta irrilevanza della

rateizzazione del debito tributario ai fini del riconoscimento della responsabilità penale.

Deduce che la Corte di appello, con motivazione del tutto apparente, ha escluso la rilevanza, ai fini della conferma della assoluzione, della rateizzazione del debito concessa da Equitalia. La rateizzazione, fondata sull'accertato presupposto della grave difficoltà della società e della holding di appartenenza, ben poteva vanificare, con effetto "ex tunc", il disvalore penale del fatto, essendo tale disvalore solo apparente e non concreto.

1.7. Con il settimo motivo eccepisce la totale mancanza di motivazione in ordine alla possibile applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis cod. pen.

1.8. Con l'ottavo motivo, lamentando la mancata riduzione della pena nella misura di un terzo, eccepisce, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la mancanza di motivazione sulla richiesta di giudizio abbreviato condizionato effettuata dalla difesa in primo grado e rigettata dal Tribunale con ordinanza del 07/01/2015.

2. Il 04/01/2018 il ricorrente ha depositato un motivo nuovo di ricorso con il quale, eccependo, ai sensi dell'art. 606, lett. e), cod. proc. pen., la mancanza e/o la manifesta illogicità della motivazione e il travisamento della prova, illustra, a sostegno degli argomenti trattati con i primi sei motivi di ricorso, il contenuto delle prove testimoniali a discarico.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è infondato.

4. L'imputato risponde del reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, perché, nella sua qualità di legale rappresentante della società <<(omissis) S.r.l. (omissis) >>, non aveva versato, nel termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'anno 2010 per un ammontare dichiarato di 1.026.838 euro.

4.1. Dalla lettura della sentenza del Tribunale risulta che il debito erariale era sorto in conseguenza di un'operazione immobiliare conclusa, dopo circa un anno di trattative, nel mese di ottobre dell'anno 2010; l'operazione si era resa necessaria per estinguere l'ipoteca gravante su un terreno a destinazione mista, residenziale, commerciale e direzionale, posto in vendita dalla <<(omissis) S.r.l.>> che non poteva più sostenerne i costi. L'operazione, posta in essere con due distinti rogiti notarili, era consistita, in particolare, nella vendita del terreno

alla società << (omissis) S.r.l.>> per la somma complessiva di 6.120.000 euro (primo rogito) e nella contestuale vendita, da parte di quest'ultima alla <<(omissis) S.r.l.>>, di alcuni appartamenti per l'importo complessivo di 1.835.000 euro (secondo rogito). Con il netto residuo, la << (omissis) S.r.l.>> aveva potuto estinguere il debito nei confronti della Banca di (omissis) e cancellare l'ipoteca gravante sul terreno venduto. La società << (omissis) s.r.l.>>, considerata la crisi del settore, era stata l'unica a proporsi quale interessata all'acquisto e a dettarne le condizioni che tutto sommato non si erano rivelate svantaggiose perché avevano consentito l'estinzione del debito con la banca e la cancellazione dell'ipoteca. La destinazione della somma al soddisfacimento integrale del credito bancario aveva privato la società della liquidità necessaria al pagamento del debito erariale. La << (omissis) >>, società capogruppo cui apparteneva la <<(omissis) S.r.l.>>, aveva di conseguenza avviato un piano di ristrutturazione presso le banche, asseverato ai sensi dell'art. 67, comma terzo, lett. d), R.D. n. 267 del 1942, che prevedeva la rateizzazione non solo del debito IVA della <<(omissis) S.r.l.>> ma di tutti gli altri debiti erariali delle società del gruppo. Da questi presupposti fattuali, il Tribunale, dato atto che la << (omissis) S.r.l.>> si era trovata in una situazione di grave crisi di liquidità sin dalla seconda metà dell'anno 2007, ha tratto argomento per sostenere che l'omissione era stata determinata da un'improvvisa e grave crisi di liquidità che le aveva impedito, nella sostanza, di versare l'imposta sul valore aggiunto maturata per l'anno di imposta 2010, collegata alle due operazioni immobiliari sopra descritte. Di qui l'assoluzione dell'imputato con la formula <<perché il fatto non costituisce reato>>.

4.2. La Corte di appello ha ribaltato la decisione assolutoria muovendosi nel solco delle questioni devolute dal pubblico ministero che non presupponevano, né proponevano, una diversa ricostruzione del fatto, bensì una sua diversa valutazione ed una diversa interpretazione delle norme ad esso applicabili. Su questa medesima platea fattuale, i Giudici territoriali hanno ritenuto di affermare la responsabilità penale dell'odierno ricorrente osservando, sinteticamente, quanto segue:

4.2.1. il reato di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, è a dolo generico e per la sua consumazione sono necessarie e sufficienti la coscienza e la volontà dell'omissione, essendo irrilevanti i motivi a delinquere;

4.2.2. nel caso di specie, l'imputato si è rappresentato il mancato pagamento del debito erariale maturato con le operazioni immobiliari sopra indicate quale conseguenza voluta e perseguita;

4.2.3. in ogni caso, l'imputato non ha mai allegato di aver posto in essere azioni anche sfavorevoli per il proprio patrimonio personale per ottenere la liquidità necessaria al pagamento dell'IVA;

4.2.4. la scelta programmata di destinare il corrispettivo della complessa operazione all'estinzione del debito bancario e dell'ipoteca immobiliare piuttosto che al pagamento dell'IVA dovuta esclude che l'omesso pagamento possa essere attribuito a causa di forza maggiore (esclusa, sottolineano i Giudici distrettuali, persino dall'imputato);

4.2.5. in questo modo la società <<(omissis) S.r.l.>> ha realizzato, di fatto, una sorta di illegittimo autofinanziamento dell'impresa ottenuto proprio mediante l'omesso pagamento dell'IVA e la rateizzazione del debito;

4.2.6. l'imputato avrebbe potuto negoziare condizioni diverse con <<(omissis) S.r.l.>> che non determinassero il sacrificio del credito erariale, con conseguente *esigibilità* di una condotta diversa;

4.2.7. la concessa rateizzazione del debito, onorato fino alla sentenza di primo grado, non esclude la responsabilità dell'imputato sul rilievo che la novazione del debito non priva di penale rilevanza l'inadempimento precedente.

5. Tanto premesso, il primo motivo è infondato.

5.1. I Giudici di merito non divergono nella ricostruzione del fatto, bensì nella sua valutazione e certamente la Corte di appello non contesta la credibilità dei testimoni assunti in primo grado né era stata sollecitata a farlo.

5.2. Il ricorrente trascrive, a sostegno delle sue ragioni, i seguenti arresti giurisprudenziali autorevolmente affermati da Sez. U, n. 27620 del 28/04/2016, Dasgupta: <<I principi contenuti nella Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, come definiti nella giurisprudenza consolidata della Corte EDU, pur non traducendosi in norme direttamente applicabili nell'ordinamento nazionale, costituiscono criteri di interpretazione - convenzionalmente orientata - ai quali il giudice nazionale è tenuto a ispirarsi nell'applicazione delle norme interne (Rv. 267486). La previsione contenuta nell'art. 6, par. 3, lett. d) della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, relativa al diritto dell'imputato di esaminare o fare esaminare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico, come definito dalla giurisprudenza consolidata della Corte EDU - che costituisce parametro interpretativo delle norme processuali interne - implica che il giudice di appello, investito della impugnazione del pubblico ministero avverso la sentenza di assoluzione di primo grado, anche se emessa all'esito del giudizio abbreviato, con cui si adduca una erronea valutazione delle prove dichiarative, non può riformare la sentenza impugnata, affermando la responsabilità penale dell'imputato, senza avere proceduto, anche d'ufficio, ai sensi dell'art. 603, comma terzo, cod. proc. pen., a rinnovare l'istruzione dibattimentale attraverso l'esame dei soggetti che abbiano reso dichiarazioni sui fatti del processo, ritenute

decisive ai fini del giudizio assolutorio di primo grado (Rv. 267487). È affetta da vizio di motivazione ex art. 606, comma primo, lett. e), cod. proc. pen., per mancato rispetto del canone di giudizio "al di là di ogni ragionevole dubbio", di cui all'art. 533, comma primo, cod. proc. pen., la sentenza di appello che, su impugnazione del pubblico ministero, affermi la responsabilità dell'imputato, in riforma di una sentenza assolutoria, operando una diversa valutazione di prove dichiarative ritenute decisive, delle quali non sia stata disposta la rinnovazione a norma dell'art. 603, comma terzo, cod. proc. pen.; ne deriva che, al di fuori dei casi di inammissibilità del ricorso, qualora il ricorrente abbia impugnato la sentenza di appello censurando la mancanza, la contraddittorietà o la manifesta illogicità della motivazione con riguardo alla valutazione di prove dichiarative ritenute decisive, pur senza fare specifico riferimento al principio contenuto nell'art. 6, par. 3, lett. d), della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, la Corte di cassazione deve annullare con rinvio la sentenza impugnata (Rv. 267492)>>

5.3. Sennonché, il pubblico ministero non ha proposto una diversa valutazione delle prove dichiarative, bensì una diversa valutazione del fatto, identico nella sua storicità. Nè la Corte di appello dubita della attendibilità dei testimoni assunti in primo grado. Non v'è dubbio che quando i giudici di merito non divergono sulla ricostruzione del fatto ma solo sulla sua valutazione ai fini della verifica dell'ipotesi accusatoria, la questione esula dall'applicazione dei principi indicati dal ricorrente a sostegno del ricorso. Di ciò egli è talmente consapevole da adombrare il vizio di travisamento sostanziale delle prove, senza considerare che il travisamento della prova, quale vizio della motivazione, non riguarda il momento valutativo, bensì quello percettivo della prova stessa.

5.4. Il travisamento della prova, infatti, è configurabile solo quando si introduce nella motivazione una informazione rilevante che non esiste nel processo o quando si omette la valutazione di una prova decisiva ai fini della pronuncia; il relativo vizio, inoltre, ha natura decisiva solo se l'errore accertato sia idoneo a disarticolare l'intero ragionamento probatorio, rendendo illogica la motivazione per la essenziale forza dimostrativa del dato processuale/probatorio (Sez. 6, n. 5146 del 16/01/2014, Del Gaudio, Rv. 258774; Sez. 2, n. 47035 del 03/10/2013, Giugliano, Rv. 257499).

5.5. Il travisamento della prova consiste in un errore percettivo (e non valutativo) della prova stessa tale da minare alle fondamenta il ragionamento del giudice ed il sillogismo che ad esso presiede. In particolare, consiste nell'affermare come esistenti fatti certamente non esistenti ovvero come inesistenti fatti certamente esistenti. Il travisamento della prova rende la motivazione insanabilmente contraddittoria con le premesse fattuali del ragionamento così come illustrate nel provvedimento impugnato, una diversità



tale da non reggere all'urto del contro-giudizio logico sulla tenuta del sillogismo. Il travisamento è perciò decisivo quando la frattura logica tra la premessa fattuale del ragionamento e la conclusione che ne viene tratta è irreparabile. Come recentemente ribadito da Sez. U, n. 18620 del 19/01/2017, Patalano, n.m. sul punto, il travisamento delle prova sussiste quando emerge che la sua lettura sia affetta da errore "revocatorio", per omissione, invenzione o falsificazione. In questo caso, difatti, la difformità cade sul significante (sul documento) e non sul significato (sul documentato).

5.6. *Il travisamento, inoltre, deve riguardare il singolo atto del processo specificamente indicato nel motivo di gravame e non, come nel caso di specie, la ricostruzione complessiva del fatto (cd. travisamento del fatto bandito dal legislatore del 1988) sostanzialmente eccepito dal ricorrente con la allegazione, ma solo nei motivi aggiunti e non nel ricorso introduttivo, del sunto di tutte le prove dichiarative delle quali propone una diversa lettura. In questo modo egli elude l'insegnamento costante di questa Corte secondo il quale l'indagine di legittimità sul discorso giustificativo della decisione ha un orizzonte circoscritto, dovendo il sindacato demandato alla Corte di cassazione essere limitato - per espressa volontà del legislatore - a riscontrare l'esistenza di un logico apparato argomentativo sui vari punti della decisione impugnata, senza possibilità di verificare l'adeguatezza delle argomentazioni di cui il giudice di merito si è avvalso per sostanziare il suo convincimento, o la loro rispondenza alle acquisizioni processuali. L'illogicità della motivazione, come vizio denunciabile, deve essere evidente, cioè di spessore tale da risultare percepibile "ictu oculi", dovendo il sindacato di legittimità al riguardo essere limitato a rilievi di macroscopica evidenza, restando ininfluenti le minime incongruenze e considerandosi disattese le deduzioni difensive che, anche se non espressamente confutate, siano logicamente incompatibili con la decisione adottata, purché siano spiegate in modo logico e adeguato le ragioni del convincimento (Sez. U, n. 24 del 24/11/1999, Spina, Rv. 214794). La mancanza e la manifesta illogicità della motivazione, in ultima analisi, devono risultare dal testo del provvedimento impugnato, sicché dedurre tale vizio in sede di legittimità significa dimostrare che il testo del provvedimento è manifestamente carente di motivazione e/o di logica, e non già opporre alla logica valutazione degli atti effettuata dal giudice di merito una diversa ricostruzione, magari altrettanto logica (Sez. U, n. 16 del 19/06/1996, Di Francesco, Rv. 205621), sicché una volta che il giudice abbia coordinato logicamente gli atti sottoposti al suo esame, a nulla vale opporre che questi atti si prestavano a una diversa lettura o interpretazione, munite di eguale crisma di logicità (Sez. U, n. 30 del 27/09/1995, Mannino, Rv. 202903). Solo il travisamento della prova (e non del fatto) consente, nei limiti sopra illustrati, di superare il recinto della motivazione e di estendere l'indagine di legittimità al*