

Cass. Pen. Sez. III, Sent. 21 novembre 2019 (Dep. 16 marzo 2020) n. 10084. Presidente:  
IZZO. Relatore: REYNAUD.

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TERZA PENALE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. IZZO Fausto	Presidente
Dott. DI NICOLA Vito	Consigliere
Dott. GAI Emanuela	Consigliere
Dott. REYNAUD Gianni F.	rel. Consigliere
Dott. MACRIP Ubalda	Consigliere

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

S.A.G., nato a (OMISSIS);

avverso la sentenza del 05/03/2019 della Corte di appello di Trieste;

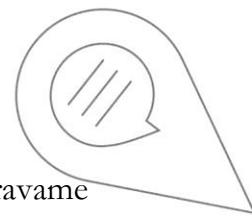
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere Dott. REYNAUD Gianni Filippo;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott.ssa  
FILIPPI Paola, che ha concluso chiedendo dichiararsi l'inammissibilità del ricorso;

udito per il ricorrente l'avv. MALATTIA Bruno, che ha chiesto l'accoglimento delle  
conclusioni del ricorso.

**Svolgimento del processo**

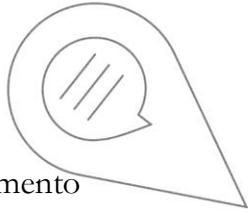


1. Con sentenza del 5 marzo 2019, la Corte d'appello di Trieste, decidendo il gravame proposto da S.A.G. e rilevando l'intervenuta prescrizione del reato più risalente (relativo all'omesso versamento delle ritenute certificate per l'anno d'imposta 2010), con conseguente rideterminazione della pena, ha per il resto confermato la sentenza con cui lo stesso è stato ritenuto responsabile del reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-bis per aver omesso, quale legale rappresentante di una società, il versamento delle ritenute certificate negli anni d'imposta 2011 e 2012.

2. Avverso la sentenza di appello, ha proposto ricorso il difensore dell'imputato, deducendo, con il primo motivo, il vizio di motivazione per essere stato affermato che non poteva essere escluso il dolo del reato avendo l'imputato un margine di scelta per gestire diversamente la crisi di liquidità che si protraeva da tre anni, senza tuttavia specificare in cosa tale margine sarebbe consistito.

In secondo luogo si lamenta l'omessa considerazione delle prove dichiarative e documentali allegate nel gravame a sostegno dell'assenza di dolo: la notifica della formale contestazione degli omessi versamenti per gli anni 2011 e 2012 era avvenuta soltanto alla fine del 2013 e la società aveva predisposto un piano di risanamento che ragionevolmente avrebbe consentito di adempiere l'obbligazione tributaria; a metà del 2012 una società finanziaria era pronta ad intervenire con un apporto di capitale di due milioni di Euro, ma uscì inopinatamente di scena poco prima che anche l'ultima banca formalizzasse la sua condivisione del piano di risanamento; la società di famiglia dell'imputato aveva messo a disposizione della società debitrice tutto il proprio patrimonio tanto da essere posta in liquidazione; lo stesso imputato aveva rinunciato al proprio compenso quale amministratore e aveva rilasciato garanzie personali alle banche per ottenere nuovo credito; la crisi fu dovuta da un'avversa congiuntura economica e si poteva ragionevolmente confidare in una ripresa.

3. Con il secondo motivo si deducono la violazione dell'art. 581 c.p.p., lett. a), ed il vizio di motivazione per essere stato dichiarato inammissibile il motivo aggiunto proposto con



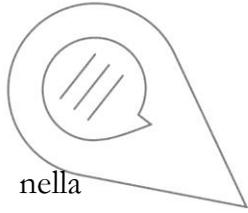
memoria tempestivamente depositata, relativo alla dedotta insussistenza dell'elemento oggettivo del reato - per mancanza di prova che ai dipendenti fossero stati consegnati i certificati fiscali mod. 770 sull'erroneo rilievo che con l'atto di gravame si era contestata la sola sussistenza dell'elemento soggettivo del reato. Poiché l'impugnazione aveva avuto riguardo all'intero capo della sentenza di primo grado concernente la penale responsabilità, si dovevano ritenere ricompresi nel gravame tutti i punti relativi a tale capo.

4. Con il terzo motivo di ricorso si lamenta l'erronea applicazione della legge penale con riferimento all'art. 62 c.p., n. 1) e art. 133 c.p., non avendo la Corte territoriale preso in considerazione il motivo di gravame con cui si richiedeva la circostanza attenuante dell'aver agito per motivi di particolare valore sociale avendo il ricorrente tentato, senza incorrere in reati fallimentari, di proseguire l'attività d'impresa per mantenere l'occupazione dei 55 dipendenti della società sull'errato rilievo che il trattamento sanzionatorio era più che benevolo. In tal modo - si lamenta - era stata negata autonomia alla previsione di cui all'art. 62 c.p., n. 1) rispetto a quella di cui al successivo art. 133 c.p..

#### **Motivi della decisione**

1. Sulla base della consolidata giurisprudenza di questa Corte, il primo motivo di ricorso è inammissibile per genericità e manifesta infondatezza, avendo la sentenza impugnata non illogicamente affermato la sussistenza del dolo, richiamando integralmente, peraltro, quella, conforme, di primo grado, che già adeguatamente rispondeva alle doglianze proposte con il gravame e qui nuovamente dedotte senza formulare rilievi suscettibili di sindacato in sede di legittimità.

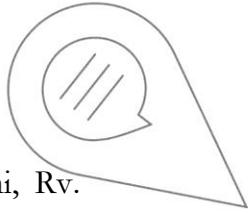
1.1. A quest'ultimo proposito, va ricordato che la genericità è causa di inammissibilità che ricorre non solo quando i motivi risultano intrinsecamente indeterminati, ma altresì quando difettano della necessaria correlazione con le ragioni poste a fondamento del provvedimento impugnato (Sez. 5, n. 28011 del 15/02/2013, Sammarco, Rv. 255568). In



particolare, i motivi del ricorso per cassazione - che non possono risolversi nella pedissequa reiterazione di quelli già dedotti in appello e puntualmente disattesi dalla corte di merito - si devono considerare non specifici, ma soltanto apparenti, quando omettono di assolvere la tipica funzione di una critica argomentata avverso la sentenza oggetto di ricorso (Sez. 6, n. 20377 del 11/03/2009, Arnone e aa., Rv. 243838), sicchè è inammissibile il ricorso per cassazione quando manchi l'indicazione della correlazione tra le ragioni argomentate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'atto d'impugnazione, atteso che quest'ultimo non può ignorare le affermazioni del provvedimento censurato (Sez. 2, n. 11951 del 29/01/2014, Lavorato, Rv. 259425).

1.2. Alle doglianze nuovamente riproposte in ricorso i giudici di merito hanno dato non illogica risposta, rilevando che: il ricorrente aveva per ben tre anni sfruttato l'illecito profitto del reato tributario per gestire la crisi di impresa di una società già insolvente, senza interrompere prima l'attività (tale essendo il margine di scelta alternativo alla commissione del reato di cui il ricorrente, omettendo il confronto con quanto chiaramente affermato al foglio 5 della sentenza, lamenta la mancata indicazione); la crisi d'impresa, quand'anche non imputabile all'imprenditore, non esclude il dolo del reato tributario, soprattutto quando, come nella specie accertato, la stessa si trascini per alcuni anni senza che le iniziative adottate per il risanamento sortiscano effetto; l'utilizzo di risorse patrimoniali di famiglia e la rinuncia ai compensi spettanti al ricorrente quale amministratore erano marginali rispetto alle necessità finanziarie dell'impresa e, comunque, quelle risorse non erano state utilizzate, neppure parzialmente, per pagare i debiti fiscali. Si aggiunga che è del tutto generico il rilievo circa il momento della formale contestazione degli omessi versamenti, trattandosi di debito ben noto all'imprenditore.

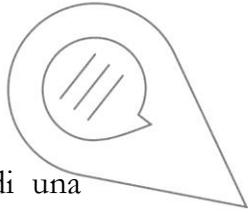
1.3. La sentenza, rispondendo logicamente alle censure dedotte con il gravame, ha fatto dunque corretta applicazione della consolidata giurisprudenza di questa Corte in tema di reati di omesso versamento di ritenute certificate ed IVA, previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 10-bis e 10-ter, secondo cui l'elemento soggettivo richiesto per l'integrazione



del delitto è il dolo generico (Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, dep. 2016, Vanni, Rv. 265939), configurabile anche nella forma del dolo eventuale (Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882), integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, a nulla rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263127). L'inadempimento della obbligazione tributaria può escludere la punibilità ed essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico (Sez. 3, n. 8352/2015 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128), ciò che la sentenza impugnata ha convincentemente escluso, anche in relazione alla pluriennale protrazione dell'inadempimento, osservando che se l'irrimediabilità si sarebbe potuta semmai prospettare per il reato relativo all'anno d'imposta 2010 (dichiarato prescritto) essa certamente non era predicabile per le due annualità successive oggetto della conferma della sentenza di condanna.

2. Il secondo motivo di ricorso è manifestamente infondato.

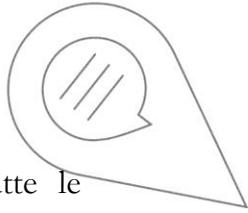
Correttamente la sentenza impugnata ha richiamato il consolidato orientamento di questa Corte secondo cui i motivi nuovi proposti a sostegno dell'impugnazione devono avere ad oggetto "a pena di inammissibilità, i capi o i punti della decisione impugnata già investiti dall'atto di impugnazione originario (Sez. 2, n. 17693 del 17/01/2018, Corbelli, Rv. 27282, ove si è affermato che costituisce motivo nuovo non ammissibile la doglianza riguardante l'affermazione dell'elemento oggettivo nel caso in cui con il ricorso originario era stata contestata la sola sussistenza dell'elemento soggettivo; Sez. 2, n. 53630 del 17/11/2016, Braidic, Rv. 268980; Sez. 6, n. 27325 del 20/05/2008, D'Antino, Rv. 240367). Contrariamente a quanto allega il ricorrente, quando - come nel caso di specie - l'impugnazione riguarda, nell'ambito dell'affermazione della penale responsabilità per il capo della sentenza avente ad oggetto il reato continuato oggetto di addebito, il solo punto concernente l'elemento soggettivo (oltre che, come di seguito si dirà, il subordinato



profilo del trattamento sanzionatorio con particolare riguardo all'applicazione di una circostanza attenuante), i motivi nuovi proponibili a norma dell'art. 585 c.p.p., comma 4, possono riguardare esclusivamente il punto fatto oggetto dell'originario gravame. Non essendo stata contestata, nel termine previsto per la proposizione dell'appello, la sussistenza dell'elemento oggettivo del reato ritenuto, è dunque stata correttamente ritenuta inammissibile la tardiva devoluzione di tale nuovo, e diverso, punto della decisione, essendo necessaria la sussistenza di una connessione funzionale tra i motivi nuovi e quelli originari (Sez. 6, n. 6075 del 13/01/2015, Comitini, Rv. 262343; Sez. 6, n. 45075 del 02/10/2014, Sabbatini, Rv. 260666; Sez. 1, n. 5182 del 15/01/2013, Vatavu, Rv. 254485). Ed invero, proprio al fine del rispetto dei tassativi termini per l'impugnazione, la facoltà dell'impugnante di presentare motivi nuovi incontra il limite del necessario riferimento ai motivi principali dei quali i motivi ulteriori devono rappresentare mero sviluppo o migliore esposizione, anche per ragioni eventualmente non evidenziate, ma sempre ricollegabili ai capi e ai punti già dedotti, con la conseguenza che sono ammissibili soltanto motivi aggiunti con i quali, a fondamento del petitum dei motivi principali, si alleghino ragioni di carattere giuridico diverse o ulteriori, ma non anche motivi con i quali si intenda allargare l'ambito del predetto petitum, introducendo censure non tempestivamente formalizzate entro i termini per l'impugnazione (Sez. 2, n. 1417 del 11/10/2012, dep. 2013, Platamone e a., Rv. 254301).

3. Il terzo motivo di ricorso è invece fondato.

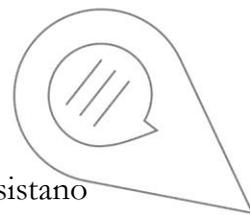
La sentenza impugnata, dopo aver dato atto che l'appellante aveva richiesto, in via subordinata, l'applicazione della circostanza attenuante dell'aver agito per motivi di particolare valore sociale (vale a dire, in un contesto "difficilissimo", rinunciando ai propri compensi e orientando il proprio comportamento a garantire diritti costituzionalmente garantiti, in particolare quello al lavoro), non analizza le allegazioni addotte per verificare se le stesse integrino oppure no la circostanza attenuante di cui all'art. 62 c.p., n. 1), ma si limita a sostenere che il trattamento sanzionatorio era congruo e che il primo giudice



aveva concesso le circostanze attenuanti generiche tenendo già conto di "tutte le motivazioni addotte dalla difesa" e "della particolarità della vicenda e del comportamento dell'imputato".

3.1. Rileva il Collegio che l'art. 62 bis c.p., comma 1, individua le circostanze attenuanti generiche che possono essere prese in considerazione dal giudice al fine di diminuire la pena innanzitutto con una definizione in negativo rispetto alle circostanze attenuanti comuni già enucleate dal legislatore: "il giudice, indipendentemente dalle circostanze previste nell'art. 62 c.p., può prendere in considerazione altre circostanze diverse...". Si aggiunge che l'attenuante di cui all'art. 62 bis c.p. "può anche concorrere con una o più delle circostanze indicate nel predetto art. 62 c.p.".

Dalla disposizione, dunque, si ricava l'ontologica differenza e l'autonomia concettuale tra le circostanze attenuanti comuni (o speciali) e quelle generiche di cui all'art. 62 bis c.p., con l'inevitabile conseguenza che laddove sussistano elementi che integrano le diverse ipotesi circostanziate le stesse concorrono, mentre se i fattori considerati sono idonei ad integrare una circostanza attenuante comune o speciale si deve comunque ritenere la sussistenza di quest'ultima, quand'anche - secondo una tesi non incontrovertita - i medesimi elementi possano magari essere valutati pure al fine di concedere le circostanze attenuanti generiche (in quest'ultimo senso, con precisazione dei relativi limiti, Sez. 1, n. 9950 del 06/05/1994, Licata, Rv. 199739; più di recente, Sez. 3, n. 31832 del 04/05/2018, Ozzimo, Rv. 273763; contra, Sez. 6, n. 10376 del 02/07/1992, Castiglia e a., Rv. 192109; più di recente, Sez. 6, n. 49820 del 05/12/2013, Billizzi e aa., Rv. 258136; Sez. 6, n. 43890 del 21/06/2017, Aruta e aa., Rv. 271099). Se per il riconoscimento dell'attenuante di cui all'art. 62 bis c.p. possono essere utilizzate anche ragioni che, pur non bastevoli a determinare l'integrazione di un'ipotesi circostanziata altrimenti codificata per difetto di tutti i suoi elementi costitutivi, sono comunque valorizzabili sul piano delle circostanze generiche (v., ad es., quanto al parziale risarcimento del danno, Sez. 6, n. 34522 del 27/06/2013, Vinetti, Rv. 256134), l'ipotesi residuale - in quanto sussidiaria - non potrà



mai valere ad escludere l'applicazione di una fattispecie circostanziale di cui sussistano tutti i presupposti.

3.2. Calando questi principi nella valutazione del caso di specie, deve allora ritenersi che la sentenza impugnata sarebbe conforme a diritto se gli elementi addotti dalla difesa non fossero sufficienti ad integrare la circostanza dell'aver agito per motivi di particolare valore sociale. Laddove, invece, lo fossero, occorrerebbe riconoscere la sussistenza della circostanza attenuante di cui all'art. 62 c.p., n. 1), indipendentemente dal fatto che gli stessi elementi siano stati considerati anche nel più ampio giudizio relativo alla ritenuta sussistenza delle circostanze attenuanti generiche, non essendovi peraltro stato, sul punto, appello del pubblico ministero, neppure incidentale (in allora proponibile, alla luce dell'art. 593 c.p.p., comma 1, e art. 595 c.p.p., comma 1, prima delle modifiche apportate con D.Lgs. 6 febbraio 2018, n. 11).

L'accertamento di cui sopra necessita di una valutazione di merito che nella specie è mancata e rispetto alla quale la sentenza impugnata non reca motivazione. Non essendo i reati prescritti, deve dunque procedersi all'annullamento della sentenza limitatamente al punto in esame, con rinvio ad altra sezione della Corte d'appello di Trieste.

Dovendosi nel resto rigettato il ricorso, ai sensi dell'art. 624 c.p.p., comma 2, va dichiarata l'irrevocabilità dell'accertamento di responsabilità.

#### **P.Q.M.**

Annulla la sentenza impugnata limitatamente al punto concernente l'attenuante di cui all'art. 62 c.p., n. 1, con rinvio ad altra sezione della Corte di appello di Trieste.

Rigetta il ricorso nel resto.

Visto l'art. 624 c.p.p. dichiara la irrevocabilità della sentenza in ordine alla affermazione della penale responsabilità dell'imputato.

Così deciso in Roma, il 21 novembre 2019.