

## Svolgimento del processo

1. Con la sentenza del 9 febbraio

2022, la Corte di appello di Brescia, in parziale riforma della condanna inflitta dal Tribunale di Brescia il 20 novembre 2020 ha concesso a A.A. il beneficio della non menzione; ha confermato nel resto la condanna inflitta dal Tribunale alla pena di 10 mesi di reclusione riconosciute le circostanze attenuanti generiche, con la sospensione condizionale della pena principale e di quelle accessorie - per i reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter, per l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, per le annualità 2012 e 2013, quale legale rappresentante della Pulitori ed affini Spa, dovuta in base alla dichiarazione annuale, per importi complessivi non versati rispettivamente pari ad Euro 4.888.161,35 (in (Omissis)) e Euro 5.063.251 (in (Omissis)).

1. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione il difensore dell'imputato.

1.1. Con il primo motivo si deduce il vizio di violazione di legge con riferimento agli artt. 42 e 43 c.p., D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter.

La Corte di appello, a differenza del Tribunale, avrebbe ritenuto provate le circostanze di fatto dedotte con l'appello.

1.1.1. Si contesta, in primo luogo, che la Corte di appello abbia ritenuto sussistente il dolo generico in re ipsa, ritenendo irrilevante la oggettiva crisi di liquidità dell'impresa e la scelta di privilegiare il pagamento degli stipendi dei dipendenti, dei contributi previdenziali ed assistenziali e delle ritenute fiscali in funzione della continuità aziendale nella prospettiva di superare la crisi di liquidità e di provvedere all'adempimento dei debiti fiscali.

Le cause degli omessi versamenti del tributo deriverebbero da diversi fattori: il prolungarsi dei tempi del pagamento da parte delle pubbliche amministrazioni e l'irrigidimento del sistema creditizio, a fronte della inderogabile necessità di sostenere ingenti costi per le retribuzioni dei dipendenti e i contributi sulle stesse; l'aumento della forza lavoro e dei costi per il personale, pari a circa 80/83% del totale.

Dalla testimonianza di B.B. emergerebbe che la scelta di aumentare la forza lavoro, in relazione ai periodi (tra i 3000 ed i 4000) deriverebbe dalla necessità di diversificazione del mercato a cui rivolgersi, cominciando a sviluppare quello dei appalti pubblici.

I ritardi nei pagamenti (fino a 360 giorni) ed i costi determinarono una situazione di mancanza di liquidità, di flusso costante di cassa, in particolare nei mesi di luglio e dicembre per l'entità delle retribuzioni, ed anche per la contrazione del credito bancario con riduzione, ed in qualche caso rientro, degli affidamenti bancari.

Inoltre, i proventi della vendita di un immobile di famiglia confluirono nel capitale sociale attraverso un finanziamento soci.

La società avrebbe anche sottoscritto una transazione fiscale con l'Agenzia delle Entrate per il complessivo debito tributario.

Tali circostanze di fatto sarebbero state erroneamente ritenute inidonee a sovvertire il giudizio di responsabilità formulato dal primo giudice.

1.1.2. La Corte di appello, la cui motivazione è sintetizzata nelle pagine 8 e 9, avrebbe ancorato la motivazione a circostanze di fatto in cui la crisi di liquidità era collegata alla mala gestione dell'imprenditore; invece, la società si sarebbe trovata nel bivio tra "favorire la legislazione tributaria con le sue scadenze improrogabili oppure impiegare le risorse



economiche" per il pagamento dei dipendenti, garantire la continuità aziendale e poi l'assolvimento dei debiti tributari.

1.1.3. Sulla insussistenza del dolo si richiama la sentenza di Sez. 3, n. 42522 del 16 ottobre 2019 e Sez. 3, n. 6737 del 23 novembre 2017, dep. 2018.

Secondo il ricorrente, mancherebbe la volontà di non adempiere: il non aver organizzato le risorse finanziarie - nell'erronea convinzione che l'esecuzione dei contratti e la creazione di una nuova cassa potesse permettere il rispetto dell'obbligo tributario, potrebbe concretizzare la colpa, ma non il dolo.

Inoltre, verrebbe in essere l'inesigibilità della condotta, sotto il profilo dell'assenza della volontarietà del fatto illecito determinata dalla impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità generata negli anni oggetto delle omissioni tributarie contestate.

1.1.4. Il secondo profilo del vizio dedotto atterrebbe alla violazione del principio di colpevolezza; anche sotto tale profilo rilevarebbe il tema della inesigibilità della condotta, come impossibilità di adempiere in relazione a quanto, umanamente, esigibile dal soggetto nel caso concreto. Le circostanze di fatto indicate concretizzerebbero l'inesigibilità quale causa di esclusione della colpevolezza, intesa quale impossibilità di pretendere un comportamento diverso da quello tenuto. La scelta del pagamento dei lavoratori e della continuità aziendale troverebbe fondamento nella tutela costituzionale del diritto al lavoro ed alla retribuzione; sarebbe singolare che sia punibile un soggetto che abbia privilegiato, a fronte della accertata crisi finanziaria, il soddisfacimento di tali obblighi.

Ciò anche perché la crisi fu determinata anche dal ritardo nei pagamenti delle stazioni appaltanti pubbliche, che all'epoca prevedevano anche l'Iva: a fronte di fatture, con esposizione dell'imposta, emesse per l'esecuzione già avvenuta dei contratti della società mesi prima e pagata in ritardo dallo Stato o da enti pubblici.

Il principio di non contraddizione renderebbe non coerente punire un soggetto per una condotta posta in adempimento di un dovere giuridico tutelato dalla Costituzione quale il pagamento delle retribuzioni dei dipendenti.

2.2. Con il secondo motivo relativo al rigetto della richiesta di applicazione della circostanza attenuante ex art. 62 c.p., n. 1; la Corte di appello non avrebbe considerato che di fronte alla crisi economica degli anni 2012 e 2013, la condotta posta in essere concretizzerebbe la circostanza attenuante, poichè la comunità sociale considererebbe quale bene primario il mantenimento del posto di lavoro di un numero considerevole di soggetti (tra i 3000 ed i 4000) ed il conseguente sostentamento delle loro famiglie.

## Motivi della decisione

1. Il primo motivo, con cui si deduce il vizio di violazione di legge, è infondato, in quanto contrario ai principi della giurisprudenza, correttamente applicati dalla sentenza della Corte di appello di Brescia.

1.1. D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter (omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto) punisce chi non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

Il delitto D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 10-ter è un reato omissivo ed istantaneo: si consuma nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo; ciò che rileva è, quindi, l'indicazione nella dichiarazione di un debito d'imposta e l'inadempimento alla conseguente e corrispondente obbligazione di pagamento.



Ai fini della integrazione del reato di omesso versamento dell'IVA di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter, l'entità della somma da versare, costituente il debito IVA, è quella risultante dalla dichiarazione del contribuente e non quella effettiva, desumibile dalle annotazioni contabili (così Sez. 3, n. 14595 del 17/11/2017, dep. 2018, Strada, Rv. 272552 - 01).

1.2. Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede degli specifici obblighi per il contribuente (art. 21 e ss.) dai quali emerge, sia con riferimento all'emissione della fattura che agli obblighi di registrazione, che il soggetto obbligato già all'atto del compimento dell'operazione economica conosce quanto è poi dovuto a titolo di Iva, dovendo essere indicata l'aliquota, e l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.

1.3. Sono poi irrilevanti, ai fini della configurabilità del reato, sia l'effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate (tranne i casi di applicabilità del regime di "Iva per cassa", cfr. Sez. 3, n. 6220 del 23/01/2018, Ventura, Rv. 272069) sia le condotte successive dell'obbligato, stante la natura del reato, che è omissivo proprio a consumazione istantanea.

1.4. Per la configurabilità dell'elemento soggettivo del reato, è, quindi, sufficiente, stante l'evidenziata struttura della fattispecie, la consapevolezza di omettere il versamento dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione annuale presentata dall'obbligato, a prescindere dagli intendimenti e dalle condotte successive del debitore, posto che ciò che determina la configurabilità del reato è quanto emergente dalla dichiarazione annuale e l'inadempimento alla scadenza della obbligazione tributaria dalla stessa risultante.

Il delitto è, dunque, punibile a titolo di dolo generico che consiste nella coscienza e volontà di non versare all'Erario le somme dovute a titolo di Iva del periodo considerato.

Secondo il costante orientamento della giurisprudenza, la prova del dolo è insita nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine lungo previsto dalla legge.

Ciò deriva anche dai principi affermati da Sez. U, n. 37424 del 28/03/2103, Romano, Rv. 255757, secondo cui il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è normalmente collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere l'obbligazione tributaria.

1.5. Nel corso degli anni, in relazione alla natura giuridica delle prestazioni, la regola è divenuta quella della cd. IVA per cassa; il pagamento è il criterio prevalente previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 6 per ritenere effettuata l'operazione relativa alla cessione di beni o alla prestazione di servizi a cui si applica l'imposta sul valore aggiunto.

1.5.1. In particolare, proprio per le prestazioni di servizi, erogate dalla società di cui il ricorrente è legale rappresentante, l'art. 6 prevede che tali prestazioni si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo e l'imposta relativa alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate, cioè all'atto del pagamento.

1.5.2. Va, altresì, evidenziato che regole specifiche sono previste dall'art. 26 nel caso di inadempimenti con il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.

1.5.3. In conseguenza di tali principi, Sez. 3, n. 38594 del 23/01/2018, M., Rv. 273958 - 01, ha affermato, in tema di reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, che l'emissione della fattura, se antecedente al pagamento del corrispettivo, espone il contribuente, per sua scelta, all'obbligo di versare comunque la relativa imposta sicchè



egli non può dedurre il mancato pagamento della fattura nè lo sconto bancario della fattura quale causa di forza maggiore o di mancanza dell'elemento soggettivo.

Cfr. anche Sez. 3, n. 6506 del 24/09/2019, dep. 2020, Mattiazzo, Rv. 278909 - 01, secondo cui, in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'Iva dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi.

1.6. La giurisprudenza è costante nell'affermare, anche in conseguenza della riscossione delle somme, del tempo concesso per l'adempimento, della conoscenza pregressa del debito Iva, per i meccanismi descritti (e dell'obbligo di accantonamento secondo le Sezioni Unite), che la scelta di non pagare l'imposta dovuta prova il dolo: soprattutto quando risulti che al contempo si siano pagati altri debiti o che le somme, che avrebbero dovuto essere accantonate, siano state impiegate in altro.

La scelta imprenditoriale attiene ai motivi a delinquere e non può pertanto minimamente escludere la sussistenza del dolo (Sez. 3 n. 43599 del 09/09/2015, Mondini, Rv. 265262).

La tesi difensiva sulla rilevanza del pagamento degli stipendi è contraria ai principi espressi da Sez. 3, n. 52971 del 06/07/2018, Moffa, Rv. 274319 - 01, secondo cui, in tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'Iva cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter, non può essere giustificato, ai sensi dell'art. 51 c.p., dal pagamento degli stipendi dei lavoratori dipendenti, posto che l'ordine di preferenza in tema di crediti prededucibili, che impone l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente (art. 2777 c.c.) rispetto ai crediti erariali (art. 2778 c.c.), vige nel solo ambito delle procedure esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della par condicio creditorum, al fine di escludere l'elemento soggettivo del reato.

Non vi è alcuna violazione, pertanto, del principio di non contraddizione.

1.7. Va ricordato che le somme non versate a titolo di Iva costituiscono il profitto del reato del quale è prevista la confisca obbligatoria D.Lgs. n. 74 del 2000, ex art. 12-bis, anche per equivalente; le somme non versate a titolo di Iva, pertanto, sono destinate in caso di condanna ad essere sottratte al patrimonio del reo, essendo già a monte, prima della commissione del reato, destinate alla collettività. Non è possibile consentire che l'autore del reato possa autofinanziarsi con risorse non proprie, non versando le somme - nè nel termine breve previsto dalle norme tributarie nè nel termine lungo previsto dalla norma penale - con quelle destinate alla collettività, percependo così il profitto illecito del reato e reimpiegandolo, sottraendolo in tal modo anche alla confisca obbligatoria (così Sez. 3, n. 50007 del 04/10/2019, Baracchi, in motivazione).

1.8. Orbene, in punto di fatto, risulta dalle sentenze di merito e dallo stesso ricorso che la società di cui il ricorrente era il legale rappresentante al momento della scadenza del termine lungo, penalmente rilevante, per adempiere l'obbligo di versare l'Iva, ha effettuato prestazioni di servizi: il che significa che le somme dovute a titolo di Iva, per la natura delle prestazioni economiche fornite, tenuto conto delle norme sull'Iva prima richiamate, sono state effettivamente incassate dalla società; o se non incassate, la società avrebbe potuto procedere all'abbattimento del debito Iva mediante le procedure di storno. Nel ricorso le difficoltà economiche sono collegate al ritardato pagamento, non all'inadempimento.

1.9. Ciò che è certo è che le somme dovute per l'Iva non sono state versate perchè esplicitamente, con scelta consapevole e volontaria, come indicato anche nel ricorso, sono state destinate ad altro; pur sapendo che avrebbero dovuto essere versate, sono state



impiegate per finanziare la società: l'impiego delle somme - che avrebbero dovute essere versate per pagare l'Iva - per fini diversi prova il dolo, come affermato dalla sentenza Mondini.

Per altro, dalle sentenze di merito e dal ricorso risulta l'uso sistematico di non corrispondere l'Iva, posto che la condanna riguarda due annualità.

Sez. 3, 13/11/2018, n. 12906, Canella, ha affermato che il reato di omesso versamento IVA è integrato dalla scelta consapevole di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che la società attraversa una fase di criticità e destina risorse finanziarie per far fronte al pagamento di debiti ritenuti più urgenti, elemento che rientra nell'ordinario rischio di impresa e che non può certamente comportare l'inadempimento dell'obbligazione fiscale contratta con l'erario.

2. Non condivisibile è la tesi difensiva secondo cui la Corte di appello avrebbe dovuto ritenere la condotta inesigibile.

2.1. Secondo il costante orientamento della giurisprudenza, la cosiddetta inesigibilità, al di fuori delle ipotesi tipiche di cause di giustificazione (legittima difesa, stato di necessità, adempimento di un dovere, consenso dell'avente diritto, esercizio di un diritto, uso legittimo di armi) o di cause di esclusione della colpevolezza, ossia del dolo o della colpa (come il caso fortuito, il costringimento fisico, l'errore di fatto, la forza maggiore), non trova nel diritto positivo un fondamento, come riconosce anche la prevalente dottrina, perchè le condizioni e i limiti all'applicazione delle norme sono posti dalle norme stesse e non è possibile in materia penale affidare al giudice compiti di ricorso alla analogia, mancando criteri certi cui riferire la pretesa inesigibilità sotto il duplice profilo oggettivo e soggettivo (Sez. 3, n. 8271 del 08/05/1985, Viti, Rv. 170486 - 01).

Tale principio è stato ripreso da Sez. 5, n. 21133 del 25/03/2019, C., Rv. 275315 - 03, in relazione al reato di maltrattamenti in famiglia, secondo cui l'autore del reato non può invocare, a propria discolta, l'inesigibilità di un comportamento diverso da quello tenuto siccome coartato dalla volontà di altri, che abbia imposto un proprio modello culturale improntato ad autoritarismo maschilista, in quanto il principio della non esigibilità non trova applicazione al di là delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza espressamente codificate.

Proprio con riferimento all'omesso versamento dell'IVA, giustificata dal ricorrente con la crisi del mercato immobiliare e con i problemi finanziari della società da lui rappresentata, Sez. 3, n. 38593 del 23/01/2018, Del Stabile, Rv. 273833 - 01, ha affermato che il principio della non esigibilità di una condotta diversa - sia che lo si voglia ricollegare alla ratio della colpevolezza riferendolo ai casi in cui l'agente operi in condizioni soggettive tali da non potersi da lui "umanamente" pretendere un comportamento diverso, sia che lo si voglia ricollegare alla ratio dell'antigiuridicità riferendolo a situazioni in cui non sembri coerente ravvisare un dovere giuridico dell'agente di uniformare la condotta al precetto penale - non può trovare collocazione e spazio al di fuori delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza espressamente codificate, in quanto le condizioni e i limiti di applicazione delle norme penali sono posti dalle norme stesse senza che sia consentito al giudice di ricercare cause ultralegali di esclusione della punibilità attraverso l'analogia juris.

2.2. Esiste un orientamento della giurisprudenza per cui, quanto alla incidenza dello stato di difficoltà o di crisi finanziaria dell'impresa obbligata al pagamento dell'imposta, al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, occorrono l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee, da valutarsi in concreto



(cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128; Sez. 3. N. 16035 del 10/10/2018, dep. 2019, Schirosi, in motivazione). Va, altresì, evidenziato che le sentenze che hanno ritenuto possibile la rilevanza della crisi di liquidità partono sempre dal presupposto che per escludere la volontarietà della condotta è necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento all'obbligazione verso l'Erario a 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. 16035 del 10/10/2018, dep. 2019, Schirosi, in motivazione).

Occorre la prova che il contribuente non sia stato in grado, per cause indipendenti dalla sua volontà, di reperire le necessarie risorse per l'adempimento dell'obbligo tributario (nonostante abbia posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, le somme necessarie; Sez. 3, n. 5905 del 9 ottobre 2013, Maffei, non massimata; Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, dep. 2014, Mercutello, Rv. 258055).

Nel caso in esame, il contribuente ha effettuato una libera scelta, avendo incassato le somme, e non si è trovato in una situazione indipendente dalla sua volontà, ma ha preferito l'inadempimento dell'obbligo tributario, penalmente sanzionato, rispetto a scelte gestionali.

2.3. Altre sentenze, esplicitamente, hanno affermato che ciò che può escludere la responsabilità è solo la forza maggiore.

Però, l'esimente della forza maggiore, di cui all'art. 45 c.p., sussiste in tutte le ipotesi in cui l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta anti-giuridica (Sez. 5, n. 23026 del 03/04/2017, Mastrolia, Rv. 270145 - 01).

2.3.1. La forza maggiore si riferisce ad un avvenimento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti, impedendo di configurare un'azione penalmente rilevante per difetto del generale requisito della coscienza e volontarietà della condotta previsto dall'art. 42 c.p., comma 1.

Come affermato dalla sentenza Mastrolia, in motivazione, tale interpretazione dell'esimente in oggetto è quella che meglio si sposa non solo con il significato fatto proprio dall'espressione, la quale prefigura la situazione di un soggetto assolutamente privo della possibilità di sottrarsi a una forza per lui irresistibile (in proposito si dice che il soggetto non agit, sed agitur), ma anche con il dato normativo, giacchè, da una parte, l'art. 46 c.p. enuclea un'ipotesi speciale di forza maggiore disciplinando il costringimento fisico, peraltro esplicitandone i caratteri e, dall'altra, l'art. 54 c.p. regola l'ipotesi diversa in cui la volontà dell'autore sia coartata in modo non assoluto bensì relativo, residuando in capo al soggetto un margine di scelta.

Proprio perchè la forza maggiore postula l'individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto 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, la Corte di Cassazione ha sempre escluso che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, Cairone, Rv. 238986).

Nello stesso solco si pone la sentenza di Sez. 3 del 13 novembre 2018, n. 12906, Canella, che ha affermato che il reato di omesso versamento IVA è integrato dalla scelta consapevole di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che la società attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte al pagamento di debiti ritenuti più urgenti, elemento che rientra nell'ordinario rischio di impresa e che non



può certamente comportare l'inadempimento dell'obbligazione fiscale contratta con l'erario.

2.3.2. Può dunque affermarsi il principio per cui quando, come nel caso in esame, risulti che l'Iva sia stata effettivamente incassata, le relative somme non siano state accantonate ma impiegate per autofinanziamento, per altri scopi imprenditoriali, oltre ad essere provato il dolo, l'autore dell'omesso versamento si pone volontariamente nelle condizioni di non uniformarsi alla legge, con la conseguenza che non è invocabile la forza maggiore. Pertanto, va ribadito che le sentenze che richiamano la possibilità di invocare la forza maggiore, come la sentenza Canella in motivazione, presuppongono sempre che l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta antiggiuridica; ciò non si verifica quando la condotta antiggiuridica è il frutto di una scelta imprenditoriale consapevole e volontaria.

2.4. Quanto all'esclusione del dolo, è irrilevante la cessione di un immobile, posto che risulta essere stata effettuata, secondo quanto si riporta nel ricorso, un'operazione di finanziamento soci, il che impone che le somme debbano essere restituite dalla società, non un aumento di capitale volto a ripianare il debito tributario.

Irrilevante è anche la transazione fiscale, avvenuta dopo la scadenza del termine per il pagamento.

Quanto alle sentenze citate nel ricorso, deve rilevarsi che quella di Sez. 3, n. 42522 del 16 ottobre 2019, si è limitata a dichiarare, con motivazione semplificata, inammissibile il ricorso del Procuratore generale presso la Corte di appello di Bologna per il mancato confronto con la motivazione della sentenza impugnata; il passo riportato a pag. 11 si riferisce alle argomentazioni del ricorso, non della motivazione della sentenza.

3. Il secondo motivo è infondato.

3.1. Secondo il costante orientamento della giurisprudenza, la circostanza attenuante dei motivi di particolare valore morale e sociale di cui all'art. 62 c.p., comma 1, n. 1, postula che, nell'intenzione dell'agente, l'azione delittuosa sia preordinata ad eliminare una situazione effettivamente esistente, ritenuta immorale o antisociale, e che tale movente sia oggettivamente conforme alla morale ed ai costumi del tempo del commesso reato.

Sez. 5, n. 31635 del 24/06/2008, Beolchi, Rv. 241180 - 01, ha ritenuto insussistenti tali presupposti nel caso che l'agente dichiari falsamente all'ufficiale dello stato civile di essere il padre naturale del figlio dell'allora convivente, trattandosi di motivo meramente personale inteso a rendere più salda l'unione con quest'ultima e quindi privo di quella componente oggettiva che legittima l'applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 62 c.p., comma 1, n. 1 (nella specie, tra l'altro, il ricorrente, cessata la convivenza, aveva iniziato l'azione di disconoscimento di paternità).

Si è ancora affermato che ai fini dell'integrazione della circostanza attenuante dei motivi di particolare valore morale e sociale, non è sufficiente l'intima convinzione dell'agente di perseguire un fine moralmente apprezzabile, essendo necessaria l'obiettiva rispondenza del movente della condotta a valori etici o sociali condivisi e riconosciuti come preminenti dalla coscienza collettiva; ne consegue che l'attenuante non può trovare applicazione se il fatto di particolare valore morale o sociale esiste soltanto nell'erronea opinione del soggetto attivo del reato, anche in ragione della disciplina prevista dall'art. 59 c.p., in base alla quale le circostanze devono essere applicate per le loro connotazioni oggettive (fattispecie nella quale la Corte ha confermato la sentenza di appello che non aveva riconosciuto l'attenuante nella condotta di danneggiamento compiuta dall'imputato, durante una conferenza in un'aula universitaria, per contestare le missioni di pace dei militari italiani all'estero; Sez. 2, n. 197 del 07/12/2016, dep. 2017, Dolce, Rv. 268779 - 01).



3.2. La Corte di appello ha correttamente escluso la sussistenza della circostanza attenuante perchè ha preso atto che l'azione, finalizzata alla continuità aziendale, ha causato, mediante l'evasione dell'Iva per quasi 10 milioni di Euro, la sottrazione di risorse economiche destinate alla collettività ed al soddisfacimento dei suoi bisogni.

In ogni caso, la Corte di appello ha ritenuto che gli elementi di fatto posti a fondamento della richiesta di applicazione della circostanza attenuante furono correttamente adoperati per la concessione delle circostanze attenuanti generiche.

4. Pertanto, il ricorso deve essere rigettato.

Ai sensi dell'art. 616 c.p.p. si condanna il ricorrente al pagamento delle spese del procedimento.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

