



06350-21

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

Composta da:

STEFANO PALLA	- Presidente -	Sent. n. sez. 13/2021
PAOLO MICHELI		UP - 08/01/2021
GIUSEPPE DE MARZO		R.G.N. 30189/2020
MATILDE BRANCACCIO	- Relatore -	
GIUSEPPE RICCARDI		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sui ricorsi proposti da:

(omissis)

avverso la sentenza del 21/02/2020 della CORTE APPELLO di MILANO

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere MATILDE BRANCACCIO;

udito il Sostituto Procuratore Generale LUIGI GIORDANO che ha chiesto il rigetto dei ricorsi.

uditi i difensori:

l'avv. (omissis) che ha chiesto la conferma della sentenza impugnata e la condanna degli imputati al pagamento delle spese processuali, depositando nota spese e conclusioni alle quali si riporta;

l'avvocato (omissis) che ha chiesto l'annullamento dell'impugnata sentenza, insistendo per l'accoglimento del ricorso;

l'avvocato (omissis) che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con la decisione in epigrafe, la Corte d'Appello di Milano, in parziale riforma della sentenza del Tribunale di Milano, emessa il 26.3.2019, appellata dai due imputati e dal pubblico ministero, ha condannato (omissis) anche per i reati a lui ascritti ai capi A) 2.2. e B e, applicatagli l'aggravante della pluralità di fatti di bancarotta commessi, già ritenuta sussistente in primo grado, unificati i reati di bancarotta con la contestazione di indebita compensazione previsto dall'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000, lo ha condannato alla pena di anni sei e mesi quattro di reclusione, oltre alle sanzioni accessorie previste per i reati tributari.

La Corte d'Appello ha confermato nel resto la sentenza del Tribunale, in particolare la condanna del coimputato (omissis) alla pena di anni sei di reclusione ed alla sanzione accessoria dell'interdizione dai pubblici uffici per cinque anni ed a quelle previste per i reati tributari, ordinando la confisca dei beni sequestrati al predetto imputato fino alla concorrenza del valore di euro 375.000.

I due imputati sono stati condannati, dunque, rispettivamente:

- per i reati di cui al capo A, punti 1.2., 2.1., 2.2., 3, ed al capo B dell'imputazione, (omissis),;
- per i reati di cui al capo A, punti 2.2., 3, ed al capo B dell'imputazione, (omissis).

Si tratta di una serie di condotte delittuose collegate tra loro e tutte relative al fallimento della (omissis) S.p.a., dichiarato il (omissis), della quale (omissis) è stato amministratore dal 21.11.2005 alla data del fallimento e in alcune delle quali (omissis) ha concorso, quale professionista incaricato di operare per transazioni fiscali della società e concorrente estraneo, secondo quanto già indicato:

- bancarotta fraudolenta documentale, commessa con falsificazione delle scritture contabili mediante annotazioni di false fatture da emettere (capo A, punto 1.2.);
- bancarotta per distrazione di oltre 10 milioni di euro corrispondenti ai corrispettivi delle prestazioni eseguite dalla fallita nei confronti di (omissis) per gli anni 2011, 2012, 2013, 2014, fatti incassare dalla controllante (omissis) s.r.l. (capo A, punto 2.1.);
- bancarotta per distrazione della residua liquidità della fallita, pari a 375.000 euro, somma utilizzata per pagare il prezzo del reato di indebita compensazione ordito da (omissis) (capo A, punto 2.2.);
- bancarotta per effetto di operazioni dolose (capo A, punto 3), e cioè sistematici inadempimenti nei confronti dell'erario, tali da accumulare un debito di circa 9 milioni di euro;
- indebita compensazione ai sensi dell'art. 10-*quater*, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 per non aver versato le somme dovute all'erario, utilizzando in compensazione ai sensi

dell'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 crediti inesistenti per un importo di euro 8.870.093, mediante l'invio di modelli di pagamento F24 (capo B).

La sentenza di primo grado aveva assolto (omissis) dal concorso nei capi A-2.2. e B dell'imputazione sull'assunto che (omissis) avesse compensato crediti inesistenti per ristrutturare un debito fiscale di propria iniziativa e ad insaputa del primo.

Quella di secondo grado ha invece ribaltato l'assoluzione di (omissis) in tale parte, confermando quella di entrambi gli imputati relativa alla bancarotta fraudolenta documentale contestata al capo A-1.1 ed a quella contestata al capo A-1.3, nonché l'assoluzione di (omissis) per il delitto di autoriciclaggio iscritto al capo C dell'imputazione.

2. Contro la citata sentenza d'appello ricorrono entrambi gli imputati tramite distinti atti di impugnazione.

3. Il ricorso di (omissis) è stato proposto tramite il difensore, avv. (omissis), e deduce tre ragioni differenti.

3.1. La prima eccezione attiene alla contestazione di cui al capo B dell'imputazione e lamenta manifesta illogicità nonché carenza della motivazione con cui la Corte milanese ha ribaltato l'assoluzione pronunciata in primo grado, del tutto apodittica quanto alle ragioni di condanna, basata sulle argomentazioni della Corte di cassazione nella sentenza con cui si è chiuso il parallelo procedimento a carico dello stesso ricorrente per il reato di associazione a delinquere e per numerosi reati fine e fondata sull'assertiva considerazione che già la scelta del commercialista (omissis), professionista romano, gravato da precedenti penali per esercizio abusivo della professione e privo di competenze specifiche in materia di ristrutturazione del debito fiscale societario, deporrebbe come indice sintomatico della malafede di (omissis) e della sua consapevolezza dell'agire dell'incaricato.

La difesa mette in evidenza la contraddittorietà di tale ultima affermazione rispetto ad un altro passaggio motivazionale precedente; l'insufficienza dell'indicatore ulteriore del concorso nel reato individuato nel compenso professionale esorbitante l'ordinario pattuito con (omissis); la sottovalutazione ed il vero e proprio travisamento di un elemento documentale favorevole alla difesa del ricorrente quale è la mail inviata da (omissis) ad (omissis) in cui si chiedono chiarimenti quanto alla transazione fiscale che si doveva effettuare e che è stata, invece, ritenuta una prova del tentativo di preconstituersi un ruolo di ingenuo inconsapevole di quanto stava realizzando il suo commercialista.

Infine, si contesta il vizio di motivazione e quello di violazione di legge in relazione all'art. 603, comma 3-bis, cod. proc. pen., per mancato rispetto del canone di motivazione rafforzata imposto dalle Sezioni Unite con la sentenza "Mannino" (n. 33748 del 12/7/2005) e avendo la Corte d'Appello operato un ribaltamento della sentenza assolutoria emessa in primo grado, su impugnazione del pubblico ministero, senza

rinnovare la prova dichiarativa, così contravvenendo all'orientamento della giurisprudenza convenzionale e di quella più recente delle Sezioni Unite (si citano le pronunce Sez. U, n. 27620 del 28/4/2016, Dasgupta e Sez. U, n. 18620 del 19/1/2017, Patalano), nonché alla nuova disposizione processuale sopraindicata, frutto proprio di detta elaborazione ermeneutica.

3.2. Il secondo motivo di ricorso deduce vizio di carenza e manifesta illogicità della motivazione in relazione alla condanna per il capo A, punto 2.2. che si riduce a poche affermazioni apodittiche basate sul richiamo all'atto di appello del pubblico ministero.

3.2. Il terzo argomento di censura attiene al capo A, punto 1.2. ed eccepisce ancora una volta un vizio di carenza e manifesta illogicità della motivazione del provvedimento impugnato.

La responsabilità del ricorrente è stata ritenuta nonostante sia stata accertata la veridicità delle fatture, dei crediti e dei pagamenti dei crediti oggetto della falsità in bilancio, i quali sono stati solo iscritti nel bilancio relativo all'anno precedente a quello effettivo al fine di esporre un utile non ancora conseguito e di mascherare lo stato di dissesto della società.

4. Propone ricorso anche (omissis) i, tramite due distinti atti difensivi.

4.1. Il primo ricorso è affidato all'avv. (omissis), che deduce cinque differenti ragioni.

4.1.1. La prima eccezione si riferisce al vizio di mancanza e contraddittorietà della motivazione del provvedimento impugnato avuto riguardo alla condanna del ricorrente per il capo B della contestazione, che, in ragione dell'assoluzione in primo grado del coimputato (omissis), fondava le sue ragioni sul meccanismo ricostruttivo della responsabilità determinato dagli artt. 48 e 117 del codice penale, argomentazione stridente con la condanna dello stesso (omissis) in concorso per l'imputazione in esame decisa dalla Corte d'Appello, la quale, tuttavia, non ha in alcun modo rimodulato la propria struttura giustificativa avuto riguardo alla posizione di (omissis).

Si stigmatizza, altresì, la parte motivazionale del provvedimento impugnato, in cui la figura del ricorrente è dipinta come quella di un soggetto spregiudicato e coinvolto in vicende di mafia.

Quindi, si evidenzia l'inesattezza delle conclusioni dei giudici di merito circa l'inesistenza dei crediti oggetto dell'imputazione del reato di indebita compensazione fiscale, desunta dal fatto che detti crediti non erano stati inseriti nella dichiarazione dei redditi, senza tener conto che i termini per tale operazione non erano ancora scaduti e che, anzi, tale indicazione sia possibile, su un piano normativo, nei quattro anni successivi presentando una dichiarazione integrativa (e dunque era possibile in concreto sino all'anno 2019).

Il ricorrente lamenta ancora la sottovalutazione delle dichiarazioni di due dei testi difensivi: (omissis); nonché la carenza di motivazione quanto alla prova della sua

consapevolezza circa l'inesistenza dei crediti posti in compensazione, desunta dalla personalità dell'autore delle condotte, assertivamente ritenuta spregiudicata e quasi criminale di per sé.

Si contesta l'esistenza di un'ipotesi di violazione del principio di *ne bis in idem* nella doppia contestazione per la medesima condotta contenuta nel capo B e nel capo A, punto 3, che, infatti, si richiamano tra loro.

Le due disposizioni violate si pongono tra loro in rapporto di specialità reciproca che, secondo le Sezioni Unite (si cita la sentenza n. 1963 del 2011, Di Lorenzo), impone di risolvere la loro relazione in termini di concorso apparente di norme, in cui prevale l'ipotesi più grave, e non già in termini di concorso formale.

Inoltre, il confronto tra fattispecie astratte voluto dalla giurisprudenza di legittimità per risolvere i casi di concorso tra norme non coincide con il canone valutativo dell'esistenza di ipotesi di *bis in idem* voluto dalla giurisprudenza delle Corti EDU, che si incentra sul confronto tra le fattispecie concrete ed i "fatti identici o sostanzialmente uguali".

Nel caso concreto sussisterebbe un'ipotesi di identità del fatto di reato commesso e contestato doppiamente, sicché si chiede una pronuncia liberatoria quanto al capo B, dovendo applicarsi i principi suddetti anche in caso di procedimenti per reati ancora pendenti, nessuno dei quali giudicato definitivamente.

4.1.2. Il secondo motivo di ricorso deduce mancanza e contraddittorietà ed illogicità della motivazione avuto riguardo alla condanna per i reati di cui al capo A, punti 2.2. e 3 dell'imputazione.

Si contestano la conoscenza e la consapevolezza da parte del ricorrente dello stato di dissesto in cui versava la società fallita, di talché non potrebbe ipotizzarsi nei suoi riguardi un concorso nei reati dolosi di bancarotta fraudolenta commessi dal coimputato (omissis) Aver desunto i predetti presupposti soggettivi dal piano di rateizzo dei debiti fiscali concordato con l'Agenzia delle Entrate e dalla richiesta di sgravio avanzata nel 2016 da (omissis) è insufficiente, potendo al più inferirsi da tali elementi una consapevolezza di difficoltà economiche da parte della società fallita, ma non del suo stato di decozione.

Tanto più che il contratto di prestazione d'opera sottoscritto dal ricorrente con (omissis) risale al 17.3.2017 e, portato a termine a giugno del 2017, aveva fatto sì che (omissis) fosse reso edotto soltanto di un contenzioso tributario che coinvolgeva la fallita e che era stato rateizzato ed onorato sino a quel tempo, come confermato dal curatore in dibattimento, sicché egli era del tutto in buona fede quando ha ricevuto ed incassato la somma contestata al capo A, 2.2. a titolo di pagamento per la sua prestazione professionale.

In ogni caso, la sua condotta non può essere ritenuta di concorso o contributo consapevole nel cagionare il dissesto attraverso operazioni dolose che egli non ha commesso.

4.1.3. Il terzo motivo di ricorso deduce illogicità e contraddittorietà della motivazione in ordine alla condanna al pagamento di una provvisoria immediatamente esecutiva pari a nove milioni di euro (inflitta in solido tra i due coimputati), corrispondente alla sanzione applicata dall'Agenzia delle Entrate per l'indebita compensazione, con conseguente richiesta di annullamento della stessa o quanto meno di sospensione di essa ai sensi dell'art. 612 cod. proc. pen., essendo evidente il grave ed irreparabile danno che può derivare al ricorrente.

Peraltro, analoga istanza era stata rivolta alla Corte d'Appello con l'impugnazione di merito, ma sul punto i giudici di secondo grado non hanno fornito alcuna risposta.

4.1.4. Una quarta ragione di censura attiene al vizio di motivazione manifestamente illogica quanto al diniego delle circostanze attenuanti generiche, non concesse solo perché in esame dibattimentale il ricorrente non ha inteso fornire indicazioni sulla responsabilità del coimputato e si è dichiarato innocente: dare valore a tale argomentazione significa negare il diritto di difesa.

4.1.5. Infine, un ultimo motivo di ricorso eccepisce mancanza di motivazione in ordine alla durata delle pene accessorie, ed in particolare a quelle derivanti dall'applicazione dell'art. 12 d.lgs. n. 74 del 2000, determinate tutte nel massimo edittale senza alcuna esplicita indicazione.

4.2. (omissis) ha proposto un secondo ricorso tramite altro difensore, l'avv. (omissis), che si affida ad otto differenti motivi.

4.2.1. Il primo argomento difensivo deduce violazione di legge in relazione all'affermazione di responsabilità per il reato di cui al capo B e motivazione apparente quanto alla richiesta di rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale.

Si lamenta la scarsa o nulla valutazione degli elementi in difesa dell'imputato emersi nel corso del dibattimento (email del 20.6.2017 relativa all'esistenza di crediti di imposta della società fallita per 18 milioni di euro per progetti di ricerca e sviluppo; assenza di indagini circa l'inesistenza dei crediti posti in compensazione e indicati quale ragione del reato di indebita compensazione); in particolare, la testimonianza di I (omissis) ha riferito di elementi certi utili a ritenere che effettivamente lo studio commercialistico del ricorrente avesse compiuto studi approfonditi in relazione a crediti d'imposta per incentivi per ricerca e sviluppo, informazione senza dubbio rilevante, a dispetto di quanto sostenuto dalla Corte d'Appello, poiché si sarebbe potuto dimostrare che i crediti contestati al capo B erano "non spettanti" piuttosto che "inesistenti", con effetti migliorativi sul trattamento sanzionatorio.

Inoltre, si evidenzia anche nel ricorso dell'avv. (omissis) l'erronea argomentazione del provvedimento impugnato quanto alla scadenza del termine per indicare in dichiarazione dei redditi i crediti d'imposta, ancorata alla data del 30 settembre 2017, mentre invece pacificamente la scadenza sarebbe stata soltanto il 31 ottobre 2017 ai sensi del DPCM 26.7.2017, a voler tacere della possibilità di dichiararli tramite denuncia integrativa

consentita sino al quarto anno successivo a quello in cui doveva essere presentata la dichiarazione dei redditi (nella specie, il 2015): il termine per la presentazione sarebbe scaduto, quindi, il 30.9.2019 e non il 30.9.2017, come invece affermato dalla Corte di merito.

In ogni caso l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi non gravava sul ricorrente ma su ^(omissis) amministratore della società poi fallita.

4.2.2. Il secondo motivo di ricorso deduce violazione del principio di *ne bis in idem* relativamente alle contestazioni mosse al ricorrente al capo B ed al capo A, punto 3 della contestazione.

Anche in questo caso, come nel ricorso a firma dell'avv. ^(omissis), si evidenzia che la questione deve essere risolta, secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite, alla luce del rapporto di specialità reciproca tra le fattispecie astratte di reato che si confrontano: emerge così che esse si presentano come "cerchi intersecantisi", essendosi in ipotesi di specialità, parte "per aggiunta" (il reato di bancarotta prevede il fallimento), parte "per specificazione" (l'indebita compensazione costituisce una specie del genere "operazioni dolose"), con prevalenza di quella disposizione caratterizzata da più elementi specializzanti e cioè il reato previsto dall'art. 223, comma 2, n. 2, l.fall., che prevede la speciale soggettività attiva ed il fallimento, come elementi "speciali".

Si chiede, pertanto, che la sentenza sia annullata senza rinvio quanto alla condanna relativa al reato di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000.

4.2.3. Il terzo argomento difensivo censura il vizio di violazione di legge e quello di motivazione carente o manifestamente illogica quanto alla prova dell'elemento soggettivo del reato di bancarotta contestato al capo A, punto 2.2., che, per l'*extraneus* nel delitto, deve essere particolarmente rigorosa, non potendosi desumere, nel caso del ricorrente, che egli abbia accettato il rischio del dissesto come effetto della condotta antidoverosa: si citano Sez. 5, n. 45672 del 2015 e Sez. 5, n. 49126 del 2019.

4.2.4. La quarta eccezione del ricorrente deduce violazione di legge e vizio di motivazione in relazione all'elemento oggettivo ed a quello soggettivo del reato di bancarotta impropria di cui al capo A, punto 3.

La sanzione di nove milioni di euro irrogata dall'Agenzia delle Entrate per le operazioni di compensazione asseritamente indebite è successiva di sei mesi rispetto al fallimento (l'atto di recupero è del 18.6.2018; il fallimento è del 18.12.2017), sicchè non sussiste nesso causale tra dette operazioni e il fallimento della ^(omissis) s.p.a.

A maggior ragione insufficiente è la piattaforma probatoria che sostiene la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato in capo al ricorrente *extraneus* nel reato.

4.2.5. La quinta argomentazione del ricorrente eccepisce violazione di legge e vizio di motivazione quanto alla ritenuta configurazione dell'aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravità.

Con l'appello si era dedotta l'inconsistenza di tale aggravante riferita ad un "danno" di 375.000 euro a fronte di un passivo di 40 milioni di euro, ma la Corte territoriale ha respinto l'eccezione, utilizzando una motivazione contraddittoria là dove rapporta il depauperamento alla perdita d'esercizio quantificata in 1.124.180 euro e, in linea di principio, invece, afferma che la valutazione del danno va commisurata al valore complessivo dei beni che sono stati sottratti all'esecuzione concorsuale.

4.2.6. Il sesto motivo di ricorso attinge la dosimetria sanzionatoria, sotto il duplice profilo della violazione di legge e del vizio di motivazione avuto riguardo all'aumento generato dalla continuazione tra la pena base e quella per il reato satellite, tenuta in misura pari al minimo edittale previsto per il reato corrispondente al capo B della contestazione (un anno e sei mesi di reclusione).

La giurisprudenza di legittimità impone, invece, di motivare specificamente sui singoli aumenti per i reati satellite e in ogni caso non si è data risposta alla questione posta con l'atto di appello.

Anche le pene accessorie sono state inflitte senza giustificazione, nonostante siano state determinate ciascuna nella misura massima edittale prevista dall'art. 12 del d.lgs. n. 74 del 2000 e nonostante lo specifico motivo d'appello proposto al riguardo.

Si è così contraddetto l'insegnamento delle Sezioni Unite, da ultimo evidenziato nella sentenza Sez. U, n. 28910 del 28/2/2019, Suraci, con cui si è richiamata la necessità che la pena accessoria venga individualizzata secondo i parametri dettati dall'art. 133 cod. pen.

4.2.7. La settima eccezione del ricorrente deduce vizio di motivazione contraddittoria avuto riguardo al diniego delle circostanze attenuanti generiche, motivato sul fatto che le dichiarazioni del ricorrente relative al coimputato ^(omissis) non sarebbero state chiare né univoche.

4.2.8. L'ultimo motivo di ricorso, infine, deduce vizio di motivazione in ordine alla condanna al pagamento di una provvisionale immediatamente esecutiva pari a nove milioni di euro – determinata in misura corrispondente alla sanzione applicata dall'Agenzia delle Entrate - chiedendo la sospensione di essa ex art. 612 cod. pen.

La Corte d'Appello confonde il danno erariale (commisurato alla sanzione irrogata, appunto) con quello subito dal fallimento per effetto della bancarotta, dimenticando che il rapporto processuale tra imputato e fallimento deve essere circoscritto alle sole condotte di rilievo penale.

Inoltre, non si è data risposta alcuna, da parte dei giudici di secondo grado, all'istanza di sospensione della provvisionale avanzata con l'atto di appello, istanza che, pertanto, si ripropone ai sensi dell'art. 612 cod. pen.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. I ricorsi sono tutti complessivamente infondati e devono essere, pertanto, rigettati.

1.1. Deve premettersi, in via generale, che la sentenza impugnata appare ampiamente argomentata e puntuale nel rispondere ai motivi d'appello, il cui nucleo essenziale è riprodotto nelle ragioni di ricorso proposte al Collegio.

La struttura della piattaforma probatoria utilizzata dai giudici di secondo grado si radica nelle attività di indagine fiscale svolte dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate e trova piena fonte negli accertamenti fallimentari e nella relazione del curatore ex art. 33 l. fall.; nelle intercettazioni telefoniche effettuate nel corso delle indagini; in alcune acquisizioni documentali relative a messaggi di posta scambiata tra i protagonisti della vicenda e, infine, tiene conto della sentenza di condanna emessa dalla Corte d'Appello di Milano in data 8.3.2019 a carico di (omissis) ed acquisita in atti, relativa ad una parte della contestazione di reato di cui al capo B (quella inerente alla bancarotta da operazioni dolose configurata dall'interposizione fittizia di manodopera); la sentenza dà atto della genesi del processo in relazione al quale è proposto ricorso dinanzi al Collegio: un altro procedimento iscritto nei confronti di (omissis) e altri coimputati per il reato di associazione a delinquere, concorso in bancarotta fraudolenta e in reati in materia fiscale, relativi alla società (omissis)

Tale pronuncia è passata in giudicato quanto al nucleo essenziale dell'accertamento di responsabilità per l'associazione a delinquere e la gran parte dei reati fine, in seguito al rigetto parziale del ricorso proposto in cassazione, deciso con sentenza Sez. 5, n. 45370 del 20/9/2019, che l'ha annullata solo in relazione alla confisca disposta e ad una delle contestazioni di bancarotta, rinviando per la rideterminazione del trattamento sanzionatorio.

In tale arresto si dà atto dell'esistenza di un vero e proprio "sistema" criminale: un meccanismo di "scatole vuote", ossia di enti risultati tutti fittizi, orchestrato da (omissis) e consistente nel ricorso a cooperative e società in appalto per la fornitura di manodopera nell'interesse di (omissis), cooperative e società che poi omettevano sistematicamente il pagamento degli oneri previdenziali e tributari, accumulando ingenti debiti che le conducevano al fallimento o alla cancellazione; attraverso questo meccanismo di "scatole vuote", (omissis) restava estranea alle conseguenze delle condotte di evasione previdenziale e fiscale.

Questo sistema di società interposte costituiva una prassi operativa esclusivamente finalizzata all'allontanamento da (omissis) degli ingenti debiti accumulati dagli enti fittizi e la "filiera", nella quale era inserita (omissis) era solo una di quelle utilizzate per le attività criminali, in un meccanismo che vedeva a capo "incontestabilmente (omissis),

amministratore da molti decenni di (omissis) , socio di riferimento, unico beneficiario dell'attività imprenditoriale svolta nell'ambito di quella società.

Sulla base di tali premesse è necessario condurre l'esame dei distinti ricorsi proposti.

2. Il ricorso di (omissis) è, nel complesso, privo di fondamento.

2.1. Il primo argomento difensivo (relativo al capo B) si snoda sotto un duplice profilo di censura: vizio di motivazione (la sentenza impugnata si comporrebbe di ragioni apodittiche ed inidonee a costituire quella struttura rafforzata del percorso argomentativo necessaria al ribaltamento della precedente decisione assolutoria); violazione di legge. Entrambe le ragioni, per quanto meritevoli di attenzione, non trovano riscontro in reali carenze del provvedimento d'appello.

Quanto al vizio di motivazione e di violazione di legge dedotto in relazione all'art. 603, comma 3-bis, cod. proc. pen. si deve evidenziare la genericità del ricorso sotto tale aspetto e la sua manifesta infondatezza.

La difesa ha eccepito la mancata rinnovazione della prova dichiarativa, ma non ha indicato affatto - né a grandi linee, né tantomeno specificamente - quali siano i contenuti della prova dichiarativa utilizzati secondo una valutazione difforme dalla Corte d'Appello, né a quali testi ci si riferisca; si è, invece, evidenziato, in modo del tutto generico, che l'appello del pubblico ministero si basava su una ricostruzione dei fatti fondata anche su molte dichiarazioni testimoniali, senza sostanzialmente null'altro aggiungere.

A fronte di tale strutturalmente insufficiente ragione di censura, il Collegio, traendo spunto in ogni caso dall'eccezione difensiva, ha analizzato la motivazione del provvedimento impugnato sotto il profilo di censura (sia pur generico) dedotto, senza ritrovare, neppure ad un esame autonomo delle argomentazioni della sentenza, quella distanza valutativa tra la prima e la seconda decisione, sul piano della lettura dei risultati della prova dichiarativa, che, sola, potrebbe fondare il vizio di motivazione e di violazione di legge, ai sensi dell'art. 603, comma 3-bis, cod. pen. e degli orientamenti delle Sezioni Unite.

Anzi, neppure appare presa realmente in considerazione la prova dichiarativa quale fondamento del mutato convincimento, basandosi, invero, la sentenza di *overturning* di condanna nei confronti dell'imputato su una differente ricostruzione della complessiva piattaforma probatoria, nella quale la prova testimoniale, data anche la natura dei reati, ha una valenza marginale, del tutto piana e neutra, in ogni caso identica a quella del primo giudice, mutando soltanto le conclusioni logiche che da quella stessa prova sono state tratte dai due diversi giudici. Lo dimostrano i solo fugaci cenni svolti rispetto ad essa nella sentenza d'appello.

Orbene, come noto, seguendo gli orientamenti della giurisprudenza della Corte EDU (cfr., per tutte, *Dan c. Moldavia* del 5 novembre 2011; *Manolachi c. Romania* del 5 marzo 2013; *Flueras c. Romania* del 9 aprile 2013; *Manoli c. Moldavia* del 28 febbraio 2017;

Lorefice c. Italia del 29 giugno 2017 e, per l'evoluzione più recente, le sentenze *Tondo c. Italia* del 22 ottobre 2020 e *Dan c. Moldavia (n.2)* del 10 novembre 2020), le Sezioni Unite hanno imposto l'obbligo di rinnovare la prova dichiarativa che faccia parte del bagaglio cognitivo dei due giudizi di merito, chiusi, nelle fasi di primo e secondo grado, da esiti contrapposti, qualora si adduca una erronea o diversa valutazione di tale prova, se ritenuta decisiva ai fini del giudizio assolutorio di primo grado (Sez. U, n. 27620 del 28/4/2016, Dasgupta, Rv. 267487).

La sentenza di condanna emessa in violazione di tale obbligo di rinnovazione è affetta da vizio di motivazione per violazione del canone di giudizio dell'*oltre ogni ragionevole dubbio* (Sez. U, n. 27620 del 28/4/2016, Dasgupta, Rv. 267492; Sez. U, n. 18620 del 19/1/2017, Patalano, Rv. 269785; cfr. anche Sez. U, n. 14800 del 21/12/2017, dep. 2018, Troise, Rv. 272430-272431 e Sez. U, n. 14426 del 28/1/2019, Pavan, Rv. 275112), ciò perché la presunzione di innocenza costituzionalmente tutelata impone, al fine di giungere alla riforma in senso di condanna, la scelta del metodo di acquisizione probatoria epistemologicamente più affidabile per l'apprezzamento della prova dichiarativa, e cioè quello che si basa sui principi di oralità e immediatezza.

E le medesime regole interpretative valgono anche in caso di appello proposto dalla parte civile ai soli fini civili.

Costituiscono prove orali decisive, inoltre, quelle che, sulla base della sentenza di primo grado, hanno determinato, o anche soltanto contribuito a determinare, l'assoluzione e che, pur in presenza di altre fonti probatorie di diversa natura, se espunte dal complesso materiale probatorio, si rivelano potenzialmente idonee ad incidere sull'esito del giudizio, nonché quelle che, pur ritenute dal primo giudice di scarso o nullo valore, siano, invece, nella prospettiva dell'appellante, rilevanti - da sole o insieme ad altri elementi di prova - ai fini dell'esito della condanna (Sez. U Dasgupta, Rv. 267491).

Il legislatore, dal canto suo, preso atto dell'evoluzione giurisprudenziale richiamata e delle ineludibili istanze provenienti dalle Corti europee, con la novella rappresentata dalla legge n. 103 del 23 giugno 2017, ha introdotto l'obbligo di rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale in caso di appello proposto dal pubblico ministero avverso una sentenza di primo grado assolutoria *per motivi attinenti alla valutazione della prova dichiarativa*, mediante l'aggiunta del comma 3-*bis* all'art. 603 cod. proc. pen.

Peraltro, le Sezioni Unite, con la citata sentenza Troise del 2018, hanno offerto un'interpretazione della nuova disciplina normativa che la modella come coerente con i propri arresti, offrendo un quadro coeso tra le opzioni giurisprudenziali, per come sintetizzate, e gli orizzonti applicativi della nuova disposizione processuale.

Alla luce di tale sintesi, è evidente come la fattispecie processuale sottoposta all'esame del Collegio non può essere ricompresa in quella descritta dal quadro composito normativo-giurisprudenziale di indirizzo.

Le stesse ragioni del ricorso richiamano, infatti, censurandoli, elementi valutativi della sentenza impugnata del tutto estranei alla prova dichiarativa e ricomprendibili, piuttosto, nel genere degli argomenti logico-giuridici e deduttivi, fondati su un analogo quadro di verifica delle quote dichiarative del complesso quadro probatorio, e cioè:

- le ragioni esposte dalla Corte di cassazione nella sentenza con cui si è sancito il passaggio in giudicato del parallelo procedimento a carico dello stesso ricorrente per il reato di associazione a delinquere e per numerosi reati fine, con puntualizzazione del suo ruolo di leadership;

- la considerazione sulla sintomaticità, ai fini dell'attribuzione al ricorrente del reato, della scelta del commercialista (omissis), professionista romano di cui i giudici d'appello evidenziano i precedenti penali e la scarsa competenza in materia di ristrutturazione del debito fiscale societario: dalla cornice probatoria e, in particolare, da tale dato, la Corte d'Appello desume la malafede di (omissis) e la sua consapevolezza dell'agire del professionista incaricato;

- l'accertamento sul compenso professionale, ritenuto esorbitante l'ordinario, pattuito da (omissis) con (omissis), condotto dalla Corte di merito attraverso l'esame diretto del testo del contratto di prestazione d'opera professionale acquisito in atti e segnalando come l'importo molto rilevante di 1.800.000 euro di compenso equivalesse esattamente al 20% dei 9 milioni di euro corrispondenti all'ammontare del credito inesistente posto in compensazione: tale elemento viene ritenuto la prova di un vero e proprio incarico delittuoso conferito da (omissis) ad (omissis);

- il significato della e-mail inviata dall'imputato ad (omissis) in cui si chiedono chiarimenti quanto alla transazione fiscale che si doveva effettuare, che è stata ritenuta, con argomentazione del tutto logica e non contraddittoria rispetto al complessivo percorso motivazionale, una prova del tentativo del ricorrente di preconstituirsì un'immagine di amministratore ingenuo ed inconsapevole rispetto a quanto stava realizzando il suo commercialista.

Come è evidente, nulla di quanto costituisce la struttura portante della motivazione di *overturning* in appello attiene alla prova dichiarativa; e neppure ciò che ad essa potrebbe essere collegato, ovvero anche le testimonianze ascoltate nel corso del processo, pur di portata complementare e tuttavia rilevanti, secondo l'ampio concetto di "decisività" disegnato dalle Sezioni Unite e dalla giurisprudenza di Strasburgo (soprattutto quella più recente), hanno formato oggetto di una differente valutazione da parte del giudice di secondo grado rispetto a ciò che ha affermato il Tribunale.

Deve, pertanto, ribadirsi che non sussiste l'obbligo di rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale nel caso di riforma della sentenza assolutoria di primo grado che sia basata su una diversa interpretazione della fattispecie concreta, alla luce della sola differente valutazione logica e complessiva dell'intero compendio probatorio e non sulla base di un diverso apprezzamento della attendibilità di una prova dichiarativa decisiva

(Sez. 5, n. 53210 del 19/10/2018, Esposito, Rv. 275133; Sez. 5, n. 33272 del 28/3/2017, Carosella, Rv. 270471; Sez. 5, n. 42746 del 9/5/2017, Fazzini, Rv. 271012) ovvero della differente interpretazione delle testimonianze assunte in dibattimento (vedi, in tema, Sez. 3, n. 24306 del 19/1/2017, I., Rv. 270630).

Tale conclusione non confligge con le indicazioni anche più recenti che la giurisprudenza della Corte EDU ha rassegnato in tema di violazione dell'art. 6 CEDU.

Ad esempio, nella sentenza *Tondo c. Italia* del 22 ottobre 2020, la Corte ha nuovamente affermato la legittimità della mancata rinnovazione della prova dichiarativa, qualora la condanna dei ricorrenti fosse "intervenuta soltanto dopo l'interpretazione di una questione di diritto" senza che gli interessati avessero "apportato elementi tali da far ritenere che sarebbe stata utile una nuova escussione dei testimoni", che corrisponde esattamente a quanto accaduto nel caso sottoposto al Collegio (si citano, in tal senso, *Leş c. Romania* del 13 settembre 2016; *Mujea c. Romania* del 28 novembre 2017 e *Pătuleanu e altri c. Romania* del 9 ottobre 2018; si rammenti che sia nella sentenza Tondo che nella pronuncia *Dan c. Moldavia* (n.2) cit. siamo dinanzi a fattispecie ben diverse da quella in esame, relative a reati nei quali la prova dichiarativa, in tutto o in parte non rinnovata, è stata ritenuta decisiva o comunque parzialmente determinante). Anche la più recente giurisprudenza costituzionale, peraltro, ha chiarito che il principio di immediatezza, alla base delle istanze di rinnovazione per come concepite dalla giurisprudenza europea, risulta funzionale agli obiettivi di consentire "la diretta percezione, da parte del giudice deliberante, della prova stessa nel momento della sua formazione, così da poterne cogliere tutti i connotati espressivi, anche quelli di carattere non verbale", utili nel giudizio di attendibilità del risultato probatorio (ordinanza n. 205 del 2010 Corte cost.), ma non certo quando di tale attendibilità non si faccia, né si sia fatta neppure ad opera delle parti nel giudizio di appello, alcuna questione.

2.2. Quanto alla dedotta inosservanza dell'obbligo di cd. *motivazione rafforzata* (ai sensi dell'interpretazione pacifica che di essa offrono le Sezioni Unite, a partire dalla sentenza Sez. U, n. 33748 del 12/7/2005, Mannino, Rv. 231679, sino alla citata sentenza Troise del 2018, in motivazione), il vizio, anch'esso genericamente dedotto, si rivela insussistente, sia pur con riferimento alla stessa doglianza di apoditticità delle affermazioni del giudice di secondo grado, egualmente oggetto di censura.

Il primo giudice non ha offerto un quadro di conforto all'ipotesi assolutoria che possa ritenersi di maggior affidabilità e, anzi, le ragioni della Corte d'Appello, ampiamente argomentate secondo uno schema lineare di tipo deduttivo, nient'affatto assertivo, hanno messo in risalto con coerenza logica le ragioni principali del ribaltamento, per come già illustrate al punto precedente, confutando sostanzialmente e radicalmente i percorsi decisori del Tribunale, ferme le medesime posizioni probatorie.

2.3. I due ulteriori motivi di ricorso sono inammissibili per la loro genericità e per essere proiettati, in realtà, celandosi dietro deduzioni di manifeste illogicità o di carenze motivazionali, a proporre una alternativa ricostruzione della vicenda in fatto accertata dal giudice d'appello.

Il ricorrente non tiene conto, quanto al capo A 2.2., del fatto che i pagamenti da lui effettuati in favore di (omissis) testimoniano di per sé la loro natura distrattiva, alla luce della ricostruzione mutata del quadro di responsabilità affermato in relazione al capo B dalla Corte d'Appello; e non a caso la sentenza impugnata pospone l'esame della prima imputazione all'esito dell'analisi compiuta per la seconda.

Quanto al capo A 1.2., la pronuncia d'appello ha confermato quella di primo grado, sicché l'analisi in sede di legittimità dello schema argomentativo di tale "doppia pronuncia conforme" risponde ai parametri noti di individuazione di vizi di travisamento della prova, limitati alla verifica di un errore accertato idoneo a disarticolare l'intero ragionamento probatorio, che renda illogica la motivazione per la essenziale forza dimostrativa dell'elemento frainteso o ignorato (cfr. per tutte Sez. 5, n. 48050 del 2/7/2019, S., Rv. 277758).

In ogni caso, la sentenza d'appello ha bene evidenziato la sussistenza della condotta di falsificazione delle scritture contabili (e non già del bilancio come sembra intendere il ricorrente in un passaggio del motivo di ricorso), attraverso l'annotazione di fatture in realtà non riferite all'anno realmente corrispondente, sì da impedire al curatore di ricostruire il patrimonio della fallita se non con estrema difficoltà e con lo specifico scopo di creare pregiudizio ai creditori, che traevano conclusioni errate sulla consistenza della società.

Ed è noto che, secondo questa Corte regolatrice, nel delitto di bancarotta fraudolenta documentale l'interesse tutelato non è circoscritto ad una mera informazione sulle vicende patrimoniali e contabili della impresa, ma concerne una loro conoscenza documentata e giuridicamente utile, sicché il delitto sussiste, non solo quando la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari del fallito si renda impossibile per il modo in cui le scritture contabili sono state tenute, ma anche quando gli accertamenti, da parte degli organi fallimentari, siano stati ostacolati da difficoltà superabili solo con particolare diligenza (si richiama, per tutte, Sez. 5, n. 1925 del 26/9/2018, Cortinovis, Rv. 274455).

3. I ricorsi proposti nell'interesse di (omissis) sono entrambi, complessivamente, infondati e devono essere rigettati.

3.1. I primi due motivi del ricorso a firma dell'avv. (omissis) ed i primi quattro motivi di quello a firma dell'avv. (omissis) presentano, in ogni caso, aspetti comuni di doglianza, sicché è opportuna una loro trattazione unitaria.

In estrema sintesi, si eccepisce la violazione del principio di *ne bis in idem* quanto alla contestazione per le condotte ascritte all'imputato di cui al capo B ed al capo A, punto 3: non potrebbe esservi concorso tra la bancarotta societaria impropria da operazioni dolose ed il reato di indebita compensazione di crediti, pena la violazione, nel caso di specie, del principio generale suddetto, poiché la condotta concreta riconducibile al secondo reato sarebbe solo una "species" del "genus" *operazioni dolose*; andrebbe, pertanto, applicato il criterio di specialità (reciproca) con prevalenza della disposizione caratterizzata da più elementi specializzanti e cioè il reato di bancarotta impropria da operazioni dolose, che prevede la peculiare soggettività attiva e l'elemento-fallimento.

I ricorsi sovrappongono temi giuridici collegati ma non certo identici – il principio di specialità e il divieto di doppio giudizio – per risolvere la questione riferita alla possibilità del concorso formale tra i reati di bancarotta societaria impropria da operazioni dolose ed il reato di indebita compensazione di crediti.

Ebbene, quanto al principio di *ne bis in idem*, deve evidenziarsi che, in linea con un indirizzo consolidato delle Sezioni Unite (cfr. Sez. U, n. 34655 del 28/6/2005, Donati, Rv. 231799), non letto in modo sempre coerente dalle Sezioni semplici nel corso degli anni, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 200 del 2016, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 cod. proc. pen., per contrasto con l'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, nella parte in cui, secondo il diritto vivente, esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale.

La Corte chiarisce, in particolare, che la Convenzione europea impone agli Stati membri di applicare il divieto di *bis in idem* in base ad una concezione naturalistica del fatto, ma non di restringere quest'ultimo nella sfera della sola azione od omissione dell'agente.

Il diritto vivente, con una lettura conforme all'attuale stadio di sviluppo dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, impone di valutare, con un approccio storico-naturalistico, la identità della condotta concreta e dell'evento, secondo le modalità con cui esso si è concretamente prodotto a causa della prima.

Il fatto è il "medesimo" solo se riscontra la coincidenza della triade fenomenica "condotta-nesso causale-evento naturalistico", sicché non dovrebbe esservi dubbio, ad esempio, sulla diversità dei fatti, qualora da un'unica condotta scaturisca la morte o la lesione dell'integrità fisica di una persona non considerata nel precedente giudizio, e dunque un nuovo evento in senso storico (come nell'ipotesi concreta da cui trae spunto la pronuncia della Corte costituzionale).

In altri termini, il concetto di identità del fatto non può estendersi sino a richiedere, quale presupposto per la sua sussistenza, la sola, generica identità della condotta; è invece necessario che l'interprete proceda ad analizzare tutti gli elementi costitutivi del reato,

ma il confronto deve essere operato fra i fatti materiali e non tra le fattispecie astratte, i precetti.

Rimane valido l'insegnamento delle Sezioni Unite Donati, pertanto, secondo cui, ai fini della preclusione connessa al principio di "ne bis in idem", l'identità del fatto sussiste quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona.

Il principio, peraltro, si applica anche nei casi di procedimenti contemporanei pendenti presso lo stesso ufficio giudiziario (altrimenti, valgono i criteri che regolano la competenza a dirimere, secondo gli stessi criteri, questioni di *bis in idem*).

Tanto premesso, nel caso di specie, fermi gli approdi suddetti che comunque rivestono utilità generale al fine di inquadrare i rapporti tra diverse ipotesi di reato, le due imputazioni sono contestate nello stesso procedimento e, quindi, si pone una questione di possibile concorso formale o meno tra i due reati contestati, ovvero di applicazione di una sola delle due disposizioni, secondo il criterio di specialità, e non propriamente un problema di *bis in idem*.

In proposito, costituisce consolidato insegnamento di questa Corte ritenere che, in caso di concorso di norme penali che regolano la stessa materia, il criterio di specialità (art. 15 cod. pen.) richiede che, ai fini della individuazione della disposizione prevalente, il presupposto della convergenza di norme può ritenersi integrato solo in presenza di un rapporto di continenza tra le norme stesse, alla cui verifica deve procedersi mediante il confronto strutturale tra le fattispecie astratte configurate e la comparazione degli elementi costitutivi che concorrono a definirle (Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010, dep. 2011, Giordano, Rv. 248864; in tema di concorso tra norma penale ed illecito amministrativo, cfr. Sez. U, n. 1963 del 28 ottobre 2010, dep. 2011, Di Lorenzo, Rv. 248722; vedi anche Sez. 5, n. 47683 del 4/10/2016, Robusti, Rv. 268502, in motivazione).

Le censure difensive si fondano sull'errato presupposto per cui la giurisprudenza di legittimità sarebbe propensa, ai fini dell'applicazione della disciplina del concorso apparente tra norme, ad attribuire rilevanza anche all'ipotesi in cui le relative fattispecie si pongano in rapporto di specialità reciproca, quando invece l'orientamento consolidato di questa Corte è di segno decisamente opposto, stabilendo che la fattispecie speciale debba potere essere ricompresa interamente in quella ritenuta generale ed avere in sé elementi di specialità, appunto, secondo la "figura" dell'essere l'una il cerchio concentrico dell'altra (*ex multis* Sez. 1, n. 19230 del 30/11/2015, dep. 2016, Zappalà, Rv. 266795; Sez. 1, n. 1086 del 10/6/2016, dep. 2017, Acerra, Rv. 268839; Sez. 3, n. 10916 del 12/11/2019, dep. 2020, Bracco, Rv. 279859; Sez. 5, n. 22475 del 18/4/2019, P., Rv. 276631).



Nel caso di specie, vi è diversità strutturale tra le due fattispecie in concorso: i reati si differenziano sia per la condotta, sia per un ulteriore fondamentale aspetto, e cioè l'esistenza necessaria della sentenza dichiarativa di fallimento nella struttura di punibilità. Sotto il primo profilo, deve evidenziarsi che il capo di imputazione per bancarotta societaria impropria da operazioni dolose non considera le violazioni tributarie commesse in quanto tali, ma in relazione al fatto che, attraverso queste, gli imputati abbiano potuto continuare l'attività imprenditoriale, contribuendo ad aggravare il dissesto della società, o meglio a creare esattamente "quel" dissesto, fino alla sentenza dichiarativa di fallimento. Inoltre, la simulazione di crediti di imposta si abbina ad altri presupposti della condotta ed in particolare alla creazione di una catena di società interposte alla fallita che ne gonfiavano il fatturato.

Del resto, il Collegio rammenta che la fattispecie di fallimento cagionato da operazioni dolose, prevista dall'art. 223, comma secondo, n. 2, legge fall., presuppone una modalità di pregiudizio patrimoniale discendente non già direttamente dall'azione dannosa del soggetto attivo, ma *da un fatto di maggiore complessità strutturale*, riscontrabile in qualsiasi iniziativa societaria implicante un procedimento o, comunque, una pluralità di atti coordinati all'esito divisato (Sez. 5, n. 12945 del 25/2/2020, Mora, Rv. 279071): tale complessità vale anche a distinguere il reato, ancor più, strutturalmente, dalla fattispecie di indebita compensazione prevista dall'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000.

Ed invece il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 si configura al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato, in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale (Sez. 3, n. 23027 del 23/6/2020, Mangieri, Rv. 279755).

Avuto riguardo al secondo profilo, si rileva che la contestazione di bancarotta considera non solo la condotta di indebita compensazione di crediti di imposta - mentre il reato tributario previsto dall'art. 10 *quater* d.lgs. n. 74 del 2000 è fattispecie di mera condotta - ma il fallimento come elemento determinante per la configurabilità del reato, sia che si consideri quest'ultimo come condizione obiettiva di punibilità ed evento "esterno" del reato, tuttavia essenziale (Sez. 5, n. 2899 del 2/10/2018, dep. 2019, Signoretti, Rv. 274610; Sez. 5, n. 21920 del 15/03/2018, Sebastianutti, Rv. 273189, in motivazione; Sez. 5, n. 53184 del 12/10/2017, Fontana, Rv. 271590; Sez. 5, n. 13910 del 08/02/2017, Santoro, Rv. 269389; Sez. 5, n. 4400 del 06/10/2017, dep. 2018, Cragnotti e altri, Rv. 272256; Sez. 5, n. 992 del 17/05/2016, dep. 2018, Bonofiglio, Rv. 271920; vedi anche Sez. U, n. 22474 del 31/03/2016, Passarelli, Rv. 26680), sia che lo si ritenga evento "interno" ed elemento costitutivo improprio del reato (per tale opzione,

cfr., per tutte, Sez. 5, n. 40477 del 18/5/2018, Alampi, Rv. 273800; Sez. 5, n. 45288 del 11/5/2017, Gianesini, Rv. 271114).

Infine, nel reato di bancarotta impropria da operazioni dolose esiste nesso di causalità tra l'operazione dolosa ed il fallimento stesso o il suo aggravamento (cfr. Sez. 5, n. 40998 del 20/5/2014, Concu, Rv. 262189; Sez. 5, n. 8413 del 16/10/2014, Besurga, Rv. 259051).

Deve, pertanto, affermarsi che è configurabile il concorso tra il delitto di bancarotta impropria da operazioni dolose e quello di indebita compensazione di crediti d'imposta previsto dall'art. 10-quater d.lgs. n. 74 del 2000, non sussistendo tra di essi un rapporto strutturale di specialità unilaterale ai sensi dell'art. 15 cod. pen.

3.2. Il primo motivo del ricorso proposto dall'avv. ^(omissis) è manifestamente infondato nelle ulteriori censure diverse da quelle già esaminate al punto precedente.

La Corte d'Appello ha ampiamente ripercorso la posizione del ricorrente ^(omissis) quanto alla contestazione del capo B ed il fatto che la condanna del coimputato ^(omissis) abbia ripristinato la coerenza piena tra l'iniziale imputazione per concorso nel reato ex art. 110 cod. pen. rispetto a quella conseguente alla sua assoluzione in primo grado – mutuata dall'operatività delle regole di attribuzione della responsabilità dettate dagli artt. 48 e 117 cod. pen. – non dà luogo ad alcuno specifico onere motivazionale.

Si rammenta, inoltre, che la giurisprudenza di legittimità da sempre ritiene che non vi siano spazi per configurare una violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza qualora un fatto, già imputato ex art. 110 cod. pen., sia poi attribuito a taluno, come autore mediato, ai sensi dell'art. 48 cod. pen., e viceversa (tra le molte, Sez. 5, n. 27133 del 15/6/2006, Mercurio, Rv. 235010; Sez. 2, n. 3644 del 26/10/2016, dep. 2017, Bosio, Rv. 269548).

La rimanente parte di censure è inammissibile poichè attiene ad una diversa valutazione della piattaforma probatoria, in assenza di manifeste illogicità della sentenza impugnata, sia avuto riguardo alla valorizzazione dell'una o dell'altra testimonianza, sia quanto alla ricostruzione dei crediti oggetto di indebita compensazione come ancora "inseribili" in dichiarazione e non inesistenti, non essendo questo il piano di ragionamento cui conduce la motivazione della Corte d'Appello.

I giudici hanno infatti evidenziato numerosi indicatori della inesistenza di detti crediti: di essi non è stata trovata alcuna traccia contabile; non erano stati inseriti nella dichiarazione dei redditi; non erano stati compensati attraverso i programmi informatici ordinari imposti dagli uffici, bensì tramite la presentazione di 19 modelli di pagamento, ricorrendo ad un codice tributo 6702, già da tempo in "alert" come suscettibile di abusi dalla Guardia di Finanza, e mediante il conto corrente personale del ricorrente; gli F24 venivano predisposti mediante 15 modelli aventi tutti un importo a debito versato dell'ammontare di un euro e con importo a credito compensato pari a centinaia di migliaia

di euro. Infine, a riprova della loro inesistenza, la Corte territoriale rammenta che non è stato prodotto in giudizio alcun documento in grado di confermare che la fallita avesse partecipato ad uno degli accordi previsti dall'art. 7 della legge n.449 del 1999 e da cui derivava la sussistenza dei compensati crediti di imposta.

Né la prova testimoniale, pur mirata alla ricerca di una giustificazione di tali crediti, ha dato risultati utili nel senso auspicato dalla difesa.

3.3. Il secondo motivo del ricorso proposto dall'avv. ^(omissis) sconta una parziale genericità e si risolve anch'esso nel prospettare una versione alternativa della ricostruzione del piano di responsabilità del ricorrente, a lui più favorevole, con riguardo all'elemento soggettivo dei reati di cui ai capi A.2.2. e A.3., essendo stata, invece, argomentata la piena consapevolezza da parte sua della distrazione della somma di euro 375.000 a suo vantaggio, quale ricompensa dell'indebita compensazione di cui al capo B e, per quanto sinora puntualizzato, ancor più, il concorso da *extraneus* nel reato di bancarotta societaria da operazioni dolose: dall'indebita compensazione è sorta la sanzione pari al 100% dei debiti fiscali fraudolentemente compensati e ^(omissis) era sicuramente a conoscenza dell'entità del debito fiscale, per quanto chiarito dalla sentenza impugnata. Ciò è sufficiente a configurare l'elemento soggettivo del reato.

Si rammenta che il fallimento determinato da operazioni dolose si sostanzia in un'eccezionale ipotesi di fattispecie a sfondo preterintenzionale; l'onere probatorio dell'accusa si esaurisce nella dimostrazione della consapevolezza e volontà della natura "dolosa" dell'operazione alla quale segue il dissesto, nonché dell'astratta prevedibilità di tale evento quale effetto dell'azione antidoverosa, non essendo necessarie, ai fini dell'integrazione dell'elemento soggettivo, la rappresentazione e la volontà dell'evento fallimentare (Sez. 5, n. 17690 del 18/2/2010, Cassa di Risparmio di Rieti, Rv. 247315; Sez. 5, n. 38728 del 3/4/2014, Rampino, Rv. 262207).

3.4. I rimanenti motivi proposti nel ricorso dell'avv. ^(omissis) sono manifestamente infondati o comunque inammissibili.

Il diniego delle circostanze attenuanti generiche è stato ampiamente argomentato dalla Corte d'Appello, che ha valorizzato la gravità delle condotte e la personalità pericolosa del ricorrente, desumibile dal sofisticato congegno criminoso ideato e dall'ingente profitto ricavato, utilizzato per l'acquisto di un'abitazione negli Stati Uniti.

Ciò è sufficiente a fondare il diniego (che può basarsi anche su uno solo dei parametri previsti dall'art. 133 cod. pen.: Sez. 5, n. 43952 del 13/4/2017, Pettinelli, Rv. 271269), a prescindere dalla quota di motivazione contestata dalla difesa e che viene utilizzata nel provvedimento impugnato per rafforzare il convincimento negativo.

Quanto alla provvisionale ed alla misura delle pene accessorie, a dispetto di quanto affermato in ricorso, il provvedimento impugnato ha risposto ai motivi di appello ed ha fornito adeguata e logica motivazione sulla loro misura.

In ogni caso, non è impugnabile con ricorso per cassazione la statuizione pronunciata in sede penale e relativa alla concessione e quantificazione di una provvisionale, trattandosi di decisione di natura discrezionale, meramente deliberativa e non necessariamente motivata, per sua natura insuscettibile di passare in giudicato e destinata ad essere travolta dall'effettiva liquidazione dell'integrale risarcimento (*ex multis* Sez. 3, n. 18663 del 27/01/2015, D. G., Rv. 263486; Sez. 2, n. 44859 del 17/10/2019, Tuccio, Rv. 277773).

Tali osservazioni valgono a rendere inammissibile anche l'ultimo motivo del ricorso proposto dall'avv. (omissis), analogo nel dedurre il tema della provvisionale.

3.5. Il quinto motivo del ricorso proposto dall'avv. (omissis) è generico.

La difesa si limita apoditticamente a contestare l'aggravante del danno patrimoniale di rilevante gravità e la motivazione sulla sua conferma che dà la Corte d'Appello alle pagg. 47 e 48, senza tuttavia chiarire le ragioni della contraddittorietà argomentativa pure lamentata.

La sentenza impugnata, peraltro, sul punto conferma il trattamento sanzionatorio del primo giudice, ampliandone le ragioni facendo riferimento alla complessità della valutazione del danno patrimoniale di rilevante gravità previsto dall'art. 219, comma primo, n. 1, l. fall.

3.6. Il sesto motivo dello stesso ricorso, quanto alla dosimetria sanzionatoria per il reato continuato, alla sua motivazione ed alla misura delle pene accessorie, è manifestamente infondato; mentre, quanto al settimo motivo, attinente al diniego della concessione delle circostanze attenuanti generiche, si richiamano le osservazioni già esposte al punto 3.4. Ebbene, sulla prima censura, la Corte d'Appello ha chiarito in più punti le ragioni della sua conferma della pena inflitta all'imputato in primo grado, ritenuta, nel suo complesso, adeguata al significativo disvalore dei reati commessi; e ciò "copre" la verifica di adeguatezza delle pene accessorie inflitte, in misura analoga a quella inflitta in primo grado, condivisa e sinteticamente motivata.

L'aumento per la continuazione al minimo, d'altra parte, consente di ritenere legittima in ogni caso la motivazione riferita complessivamente alla pena base ed a quella finale, con il richiamo sintetico alla corrispondenza di quest'ultima al disvalore dei fatti, secondo i parametri contemplati dall'art. 133 cod. pen. (cfr. Sez. 1, n. 8560 del 18/11/2014, dep. 2015, Merenda, Rv. 262552; quando, invece, l'aumento per i reati satellite è determinato in misura distante dal minimo fissato dall'art. 81, primo comma, cod. pen., sussiste un più pressante obbligo motivazionale di indicare più specifiche ragioni: Sez.1, n. 52531

del 19/09/2018, Mejrì Mohamed, Rv. 274548; in parte, cfr. anche Sez. 1, n. 23352 del 14/09/2017, dep. 2018, Manganaro, Rv. 273050).

4. I ricorsi, dunque, devono essere rigettati, così come anticipato, e, parallelamente, gli imputati devono essere condannati alla rifusione delle spese alla parte civile costituita, Fallimento (omissis) ., che è intervenuta in udienza depositando nota spese, nella misura ritenuta equa di euro 3.100, oltre accessori di legge.

P. Q. M.

Rigetta i ricorsi e condanna ciascun ricorrente al pagamento delle spese processuali, nonché - in solido - alla rifusione delle spese sostenute per il presente giudizio dalla parte civile, che liquida in complessivi euro 3.100, oltre accessori di legge.

Così deciso il 8 gennaio 2020.

Il Consigliere estensore
Matilde Brancaccio



Il Presidente

Stefano Palla


