



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Gastone Andreazza	- Presidente -	Sent. n. sez. 777/2026
Emanuela Gai		UP – 21/04/2026
Antonio Corbo	- Relatore -	R.G.N. 6174/2026
Enrico Mengoni		
Maria Beatrice Magro		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

[REDACTED]

avverso la sentenza del 06/10/2025 della Corte di appello di Milano

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;
letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Francesca Costantini, che conclude per il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza emessa in data 6 ottobre 2025, la Corte d'appello di Milano ha confermato la sentenza del Giudice dell'udienza preliminare del Tribunale di Milano che, all'esito di giudizio abbreviato, ha dichiarato la penale responsabilità di [REDACTED] per il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, e lo ha condannato alla pena di sei mesi di reclusione. Ha, inoltre, disposto la confisca del



profitto del reato, pari a 531.322, 00 euro ovvero di altri beni mobili ed immobili, anche per equivalente, nella disponibilità degli imputati.

Secondo quanto ricostruito dai Giudici di merito, [REDACTED] in qualità di rappresentante di fatto della società "[REDACTED]" in concorso con l'amministratore di diritto, avrebbe omesso di versare l'IVA dovuta per il periodo d'imposta 2019 in base alla dichiarazione del 2020, pari a 531.322,00 euro, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto del periodo di imposta successivo, ossia entro il 28 dicembre 2020.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte di appello indicata in epigrafe [REDACTED] con atto sottoscritto dall'Avv. [REDACTED] articolando tre motivi.

2.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 e 42 cod. pen. nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., avuto riguardo alla ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo del reato.

Si deduce, in primo luogo, che la Corte d'appello ha omesso di rispondere alle doglianze formulate nell'atto di gravame in ordine all'elemento soggettivo del reato contestato. Si rappresenta che, nei motivi di appello, in particolare, si era sottolineato che il mancato versamento dell'IVA era dovuto alla contestazione dell'utilizzo in compensazione, da parte della società, per l'anno di imposta 2019, di un credito per spese relative ad attività di ricerca e sviluppo per 714.979,02 euro, e che, a seguito di tale contestazione, la società aveva stipulato due piani di rateazione, uno con l'INPS e l'altro con l'Agenzia delle Entrate, facendo fronte alle obbligazioni assunte fin quando le era stato possibile, e versando 274.957,00 euro per i soli contributi previdenziali. Si osserva che la sentenza impugnata si è limitata a sostenere l'assenza elementi di prova circa l'estraneità del ricorrente alla crisi di liquidità e il carattere non transitorio della stessa prendendo in considerazione le sole spese sostenute per le attività di ricerca e sviluppo, senza confrontarsi con tutti gli ulteriori elementi addotti dalla difesa.

Si osserva, poi, che la motivazione appare contraddittoria e illogica laddove i giudici di secondo grado postulano la sussistenza del dolo in capo al ricorrente, desumendolo dalla mancata prova di una crisi di liquidità tale da rendere impossibile l'adempimento dell'obbligazione tributaria, anziché accertare l'elemento soggettivo attraverso un adeguato percorso logico. Si evidenzia che il dolo generico richiesto dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 richiede non solo la rappresentazione, ma anche la volontà dell'omesso versamento, la quale presuppone la concreta possibilità di adempiere, assente nel caso di specie, atteso che il mancato pagamento è stato determinato da una carenza di liquidità,



sanzionatoria non conforme al principio di proporzionalità e alla funzione ripristinatoria della misura.

2.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione di legge e vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. prec. pen., avendo riguardo al trattamento sanzionatorio e al mancato riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche nella massima estensione.

Si deduce che la Corte d'appello ha illegittimamente rigettato le doglianze formulate nell'atto di appello in ordine alla quantificazione della pena e alla concessione delle attenuanti generiche nella massima estensione, sulla base della mancata deduzione, da parte della difesa, di circostanze nuove idonee a giustificare tali richieste, della ritenuta congruità del trattamento sanzionatorio, anche in considerazione dei precedenti penali dell'imputato, e dell'entità dell'imposta non versata, superiore al doppio della soglia di punibilità prevista dalla norma. Si osserva che la sentenza impugnata erroneamente ritiene la pena applicata prossima ai minimi edittali e congrua rispetto alla gravità del fatto, dovendosi, invece, considerare la stessa prossima alla pena mediana, posto che la cornice edittale è compresa tra sei mesi e due anni di reclusione. Si rileva, poi, che i giudici di secondo grado, nel valutare la gravità del reato, hanno valorizzato il discostamento dell'importo dell'imposta non versata dal valore soglia, senza tuttavia considerare che, nella prassi, il *quantum* dell'omesso versamento è spesso superiore al "doppio della soglia di punibilità", dovendosi quindi ritenere che, nel caso in esame, il fatto sia di minima gravità.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è nel complesso infondato per le ragioni di seguito precisate.

2. Infondate sono le censure esposte nel primo motivo, le quali contestano l'affermazione di responsabilità con riguardo alla ritenuta sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, deducendo, in particolare, che la sentenza impugnata ha omesso di considerare la imprevedibilità e non imputabilità della crisi di liquidità da cui è dipeso l'omesso versamento dell'IVA, siccome derivante dal mancato riconoscimento di un ingente credito per spese relative ad attività di ricerca e sviluppo utilizzato in compensazione per l'anno di imposta 2019.

2.1. Per l'esame delle censure indicate è utile richiamare i principi generali elaborati dalla giurisprudenza in tema di colpevolezza per il reato previsto dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, cui la presente decisione intende dare continuità.

Invero, costituisce affermazione non controversa quella secondo cui, in tema di reato di omesso versamento dell'IVA, la colpevolezza del contribuente non è



esclusa dalla crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'IVA per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo (cfr. Sez. 3, n. 23796 del 21/03/2019, Minardi, Rv. 275967 – 01).

Si è inoltre ripetutamente rilevato che l'inadempimento della obbligazione tributaria di versamento dell'IVA, rilevante ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, può 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 (vds. Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, Schirosi, Rv. 263128 – 01, la quale ha escluso che potesse essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità, nonché Sez. 3, n. 2614 del 06/11/2013, dep. 2014, Saibene, Rv. 258595 – 01).

2.2. La sentenza impugnata spiega perché ritiene che l'omesso versamento dell'IVA dovuta per l'anno 2019, consumato in data 28 dicembre 2020, sia stato determinato da un comportamento colpevole dell'attuale ricorrente, e perché deve escludersi che il medesimo abbia adottato tutte le iniziative possibili per provvedere alla corresponsione del tributo, anche richiamando la sentenza di primo grado.

La Corte d'appello, in effetti, osserva che non vi è prova che il debito correlato al mancato riconoscimento del credito per spese per attività di ricerca e sviluppo utilizzato in compensazione per l'anno di imposta 2019 abbia determinato una crisi di liquidità per l'impresa tale da rendere oggettivamente impossibile l'adempimento dell'obbligazione tributaria di cui all'imputazione.

Per una migliore comprensione di questa affermazione, occorre fare riferimento a quanto indicato nella sentenza di primo grado, cui la decisione impugnata fa espresso rinvio, sia pure in termini generali.

La sentenza di primo grado, per quanto di specifico rilievo in proposito, rappresenta che la " [REDACTED] non ha concretamente effettuato compensazioni utilizzando il credito relativo alle spese per attività di ricerca e sviluppo. Precisa, infatti, con riferimento all'anno di imposta 2019, che: a) in un primo momento, il credito relativo alle spese per attività di ricerca e sviluppo era stato portato in compensazione mediante più modelli F24, per un importo complessivo pari ad 893.675,00 euro, in gran parte, e segnatamente per



l'ammontare di 770.971,02, utilizzato per estinguere debiti per contributi previdenziali; b) successivamente, in data 25 novembre 2021, a seguito di contestazioni dell'INPS, relative non all'esistenza del credito, ma alla correttezza della sua compensazione con i contributi previdenziali, la società debitrice dell'IVA aveva depositato una dichiarazione integrativa con la quale aveva annullato tutte le compensazioni dei debiti previdenziali con il credito di imposta collegato alle spese per attività di ricerca e sviluppo, per un importo pari a 770.971,00 euro, ferme restando, invece, le compensazioni effettuate per altri tributi, per complessivi euro 122.704,00 euro; c) subito dopo, la medesima società, annullate le precedenti compensazioni per debiti previdenziali, ha rateizzato il debito previdenziale complessivo per l'anno 2021 per un totale di 274.957,00 euro, avente ad oggetto tutti i contributi non versati sino al marzo 2021. La precisata sentenza, ancora, aggiunge che, per gli anni di imposta 2020 e 2021, la società "██████████" non ha utilizzato in compensazione alcun credito relativo a spese per attività di ricerca e sviluppo.

2.3. Le conclusioni della sentenza impugnata, nel punto relativo all'affermazione di responsabilità dell'imputato per la sussistenza dell'elemento della colpevolezza, sono immuni da vizi.

Invero, in considerazione di quanto desumibile dalle sentenze di merito, va rilevato che: a) l'omesso versamento dell'IVA da parte della società "██████████" per l'importo di 531.322,00 euro, riguarda l'anno di imposta 2019, e la condotta delittuosa si è perfezionata il 28 dicembre 2020 per essersi protratto l'inadempimento fino a tale data; b) l'annullamento delle compensazioni per l'utilizzo dei crediti relativi a spese per attività di ricerca e sviluppo è avvenuto solo il 25 novembre 2021, per effetto del deposito di dichiarazione integrativa da parte della società "██████████ ██████████ ██████████ ██████████" ed ha riguardato esclusivamente le operazioni relative ai debiti previdenziali; c) soltanto in conseguenza dell'"auto-annullamento" delle compensazioni è sorta la necessità di concordare con l'INPS la rateizzazione dei debiti previdenziali non versati fino al marzo 2021.

In altri termini, gli effetti dell'annullamento del credito relativo a spese per attività di ricerca e sviluppo si sono verificati in concreto ben undici mesi dopo la scadenza del termine di consumazione del reato per il quale è stata pronunciata condanna nel presente processo. Né è stato mai allegato che le compensazioni poi "auto-annullate" abbiano riguardato anche solo parzialmente il debito per l'IVA relativa all'anno 2019 (da versare entro il 28 dicembre 2020 e concernente un importo complessivo pari a 531.322,00 euro), o che siano stati altrimenti effettuati pagamenti anche solo parziali per tale causale.



Di conseguenza, è ragionevole affermare che non vi è alcun elemento per ritenere che il debito correlato al mancato riconoscimento del credito per spese per attività di ricerca e sviluppo utilizzato in compensazione per l'anno di imposta 2019 abbia determinato una crisi di liquidità per l'impresa tale da rendere oggettivamente impossibile l'adempimento dell'obbligazione tributaria per il versamento dell'IVA di cui all'imputazione. Invero, il credito "auto-annullato" il 25 novembre 2021 non è mai stato utilizzato per compensare i debiti IVA, ed ha inoltre evitato esborsi finanziari ad altro titolo nel periodo rilevante, perché ha consentito di non effettuare versamenti all'INPS fino al 25 novembre 2021, quindi fino a circa undici mesi dopo la consumazione del reato, in data 28 dicembre 2020.

3. Infondate sono le censure formulate nel secondo motivo, le quali contestano la legittimità della confisca, deducendo, in particolare, che l'ablazione è stata disposta nonostante non vi sia prova di un profitto derivante dal reato contestato, e senza tener conto della necessità di ripartire il peso della misura con il concorrente, in applicazione dei principi enunciati da Sez. U, n. 13783 del 26/09/2024, dep. 2025, Massini, Rv. 287756 – 01/02/03.

In effetti, deve farsi applicazione dei principi affermati in materia di reati tributari da recenti decisioni di questa Sezione.

In particolare, si è osservato che, con riguardo ai reati tributari: a) la confisca per equivalente disposta, ex art. 12-*bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, a carico della persona fisica autrice del reato, distinta dall'ente beneficiario del profitto, assume natura sanzionatoria e punitiva, e non meramente ripristinatoria, in quanto determina una limitazione patrimoniale di portata superiore alla mera ablazione dell'ingiusto vantaggio economico ricavato dall'illecito (Sez. 3, n. 6287 del 28/10/2025, dep. 2026, Del Gaudio, Rv. 289469 – 02; Sez. 3, n. 7647 del 04/12/2025, dep. 2026, D'Abrosca); b) ove detti reati risultino commessi in concorso tra più persone nell'interesse di una persona giuridica, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente può essere disposto, entro il limite dell'ammontare complessivo del profitto conseguito dall'ente e fermo il divieto di duplicazione del vincolo, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori delle condotte criminose, stanti la natura sanzionatoria della specifica ipotesi di misura ablativa prevista dall'art. 12-*bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e la struttura del tipo di profitto realizzato, consistente in un risparmio di spesa a vantaggio dell'ente, che non consente, di regola, di individuare la quota di arricchimento riferibile a ciascun correo (Sez. 3, n. 6287 del 28/10/2025, dep. 2026, Del Gaudio, Rv. 289469 – 03; Sez. 3, n. 7647 del 04/12/2025, dep. 2026, D'Abrosca; Sez. 3, n. 8773 del 27/01/2026, Solaro, Rv. 289614 – 01).



4. Diverse da quelle consentite in sede di legittimità, o comunque manifestamente infondate, sono le censure enunciate nel terzo motivo, le quali contestano il diniego delle circostanze attenuanti generiche nella massima estensione e la determinazione del trattamento sanzionatorio, deducendo che la pena è prossima alla media edittale e che lo scostamento dalla soglia di punibilità non risulta particolarmente elevato.

L'imputato è stato condannato alla pena finale di sei mesi di reclusione così determinata: la pena base è stata fissata in un anno di reclusione; è stata poi ridotta per le circostanze attenuanti generiche a nove mesi di reclusione; è stata infine ridotta per il rito a sei mesi di reclusione. Risulta perciò che: a) la pena base è stata fissata in misura nettamente inferiore alla media edittale, poiché questa, per il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000, è pari a un anno e tre mesi di reclusione; b) la riduzione per le circostanze attenuanti generiche è stata quantificata in tre mesi di reclusione, quindi in misura molto prossima al massimo consentito (quattro mesi, cioè un terzo della pena base); c) la riduzione per il rito è stata correttamente applicata nella misura fissa di un terzo. Gli scostamenti dal minimo edittale per la pena base e dalla riduzione massima consentita per le circostanze attenuanti generiche sono stati giustificati sottolineando sia l'entità dell'imposta evasa, siccome pari a 531.322,00 euro, vale a dire ad una misura superiore al doppio della soglia di punibilità, sia l'esistenza dei precedenti penali, tra i quali uno per bancarotta fraudolenta.

In considerazione di quanto precedentemente indicato, deve ritenersi che le conclusioni della sentenza impugnata in tema di determinazione del trattamento sanzionatorio, in tutte le sue componenti, sono correttamente motivate, e che le censure formulate nel ricorso non evidenziano vizi logici, ma, al più, propongono una diversa lettura degli elementi acquisiti, e, perciò, chiedono il compimento di un'operazione non consentita in sede di legittimità.

5. Alla complessiva infondatezza delle censure seguono il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

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

Così deciso il 21/04/2026.

Il Consigliere estensore
Antonio Corbo

Il Presidente
Gastone Andreazza

