

# Sentenza del 15/09/2023 n. 37826 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

## Testo

### Intitolazione:

IVA - Omesso versamento - Mancata riscossione dei crediti - Sussistenza del reato.

### Massima:

In tema di IVA, il mancato incasso delle somme indicate in fattura e l'omessa riscossione di crediti per cause indipendenti dalla volontà del contribuente non valgono di per sé ad escludere il dolo del reato di omesso versamento dell'imposta, trattandosi di eventi che ricadono nell'ordinario rischio di impresa. Pertanto, occorre la dimostrazione da parte dell'imprenditore che invochi la crisi di liquidità ai fini dell'esclusione della colpevolezza, di aver adottato tutte le misure necessarie per provvedere alla corresponsione del tributo dovuto anche tramite sacrifici del proprio patrimonio personale.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

### Testo:

#### RITENUTO IN FATTO

1. La Corte d'Appello di Cagliari con sentenza del 7 aprile 2022 confermava la decisione del Tribunale di Cagliari del 27 novembre 2019 che aveva condannato A.A. alla pena di mesi 4 e giorni 15 di reclusione per i reati di cui all'art. 10 ter, D.Lgs. n. 74 del 2000, per gli anni di imposta 2013 e 2014 (Euro 327.873,00 per il 2013 ed Euro 326.173,00 per il 2014).

2. L'imputato propone ricorso in cassazione, deducendo i motivi di seguito enunciati, nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma I, disp. att. c.p.p.  
2. 1. Violazione di legge (art. 10 ter D.Lgs. n. 74 del 2000).

La questione che si sottopone alla Corte di Cassazione riguarda sostanzialmente l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 10 ter, D.Lgs. n. 74 del 2000, ovvero se per l'omissione dei versamenti IVA, costituenti reato, debba o no essere incassata la somma dell'imposta indicata nelle fatture.

La diversa lettura della norma comporta l'applicazione di una sanzione penale per un fatto (inadempimento) altrui. Nella condotta del contribuente (nelle ipotesi di mancato incasso delle

somme in fattura) non può essere rinvenuto nessun disvalore, meritevole di una sanzione penale. Nelle ipotesi di inadempimento da parte del proprio cliente l'imprenditore si ritrova a dover fronteggiare la crisi di liquidità, per il mancato pagamento della propria prestazione, e deve anche anticipare l'IVA che non riuscirà mai ad incassare. Persino lo storno della fattura costituirebbe un illecito finanziario, qualora non fosse giustificata da una rinuncia al credito.

La responsabilità penale è personale. Il mero inadempimento di un'obbligazione (civile) non deve comportare la sanzione penale (vedi Corte Europea dei diritti dell'uomo, del 22 luglio 2021, Karimov ed altri V/ Azerbaijan - nn. 24219/16 e 60139/16). La legislazione penale si è evoluta in tal senso rinunciando alla sanzione penale per il mancato pagamento dei debiti.

In via subordinata risulterebbe doveroso sollevare questione di costituzionalità dell'art. 10 ter D.Lgs. n. 74 del 2000 in relazione agli art. 3, 27, 117, comma 2 della costituzione e art. 1, protocollo n. 4, CEDU, nella parte in cui non prevede che, per l'integrazione della fattispecie, sia necessario l'incasso delle somme indicate nelle fatture che hanno dato origine al debito di imposta.

Ha chiesto quindi l'annullamento della decisione impugnata.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è inammissibile per manifesta infondatezza dei motivi.

Il problema posto dal ricorrente risulta già analizzato e risolto dalla giurisprudenza di questa Corte di Cassazione, che deve confermarsi: "In tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 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" (Sez. 3 -, Sentenza n. 27202 del 19/05/2022 Ud. (dep. 14/07/2022) Rv. 283347 - 01; nello stesso senso vedi Sez. 3 -, Sentenza n. 6506 del 24/09/2019 Ud. (dep. 19/02/2020) Rv. 278909 - 0).

Con riguardo, ancora, all'elemento soggettivo del reato, va ribadito che è sufficiente il dolo generico (Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, Vanni, Rv. 265939), configurabile anche nella forma del dolo eventuale (Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882), integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, a nulla rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263127), mentre l'inadempimento della obbligazione tributaria 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 (Sez. 3, n. 8352/2015 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128). In particolare, nel reato di omesso versamento dell'IVA, ai fini dell'esclusione della colpevolezza è irrilevante la 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 (Sez. 3, n. 2614 del 06/11/2013, Rv. 258595), anche attingendo al patrimonio

personale (Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055; Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015). Nè la mancata riscossione di crediti costituisce circostanza idonea ad escludere il dolo, posto che si tratta di eventi che rientrano nel normale rischio di impresa (Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, Zanchi, in motivazione).

Tanto premesso in termini generali, il Collegio ritiene che i giudici del merito abbiano fatto corretta applicazione di questi principi, riconoscendo il mancato versamento dell'IVA come frutto di una decisione consapevole e voluta dal ricorrente, quantomeno nei termini del dolo eventuale: in particolare, è stato evidenziato - con argomento in fatto che questa Corte non può ulteriormente esaminare - che "l'imputato non ha adeguatamente dimostrato di non essere stato in grado di reperire le risorse necessarie per l'estinzione dell'obbligazione tributaria".

4. L'inammissibilità del ricorso, comunque, esclude la valutazione della questione di costituzionalità: "L'inammissibilità del ricorso per cassazione, dovuta alla manifesta infondatezza o alla genericità dei motivi, non consente il formarsi di un valido rapporto d'impugnazione e preclude, pertanto, la possibilità di rilevare e dichiarare ammissibile una questione di legittimità costituzionale" Sez. 6, n. 22439 del 15/05/2008 - dep. 04/06/2008, P.M. in proc. Balbi De Caro e altri, Rv. 24051301; vedi anche Sez. U, n. 32 del 22/11/2000 - dep. 21/12/2000, D. L, Rv. 217266).

Per completezza si rileva che la questione di costituzionalità, espressa in termini molto generici, non potrebbe, in ogni caso, trovare ingresso in quanto le argomentazioni del ricorrente riguardano i debiti derivanti da obbligazioni contrattuali, ai quali non possono equipararsi i debiti fiscali per l'IVA, derivanti dalla legge.

5. Alla dichiarazione di inammissibilità consegue il pagamento in favore della Cassa delle ammende della somma di Euro 3.000,00, e delle spese del procedimento, ex art. 616 c.p.p..

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro tremila in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso in Roma, il 7 marzo 2023.

Depositato in Cancelleria il 15 settembre 2023

## Documenti citati



### Elenco Atti Normativi citati

**Decreto legislativo del 10/03/2000 n. 74**

Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205.

### **Articolo 10 ter**

Art. 10-ter (Omesso versamento di IVA).

- Soppresso dal: 01/01/2027 da: Testo unico del: 05/11/2024 n. 173 Articolo 101

## **Documenti collegati**

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza