

Penale Sent. Sez. 3 Num. 27320 Anno 2026
Presidente: LIBERATI GIOVANNI
Relatore: GIORGIANNI GIOVANNI
Data Udienza: 26/06/2026

SENTENZA

Sul ricorso proposto da:

Tancredi Pier Luigi, nato in Svizzera il 19/03/1952,
avverso la sentenza del 17/02/2026 della Corte di appello di Milano;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Giovanni Giorgianni;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott.
Ettore Pedicini, che ha concluso per il rigetto del ricorso;
udito l'avvocato Luigi Gianzi, del foro di Milano, difensore di fiducia di Pier Luigi
Tancredi, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 21 marzo 2025, il Tribunale di Milano condannava Pier Luigi Tancredi alla pena di mesi dieci di reclusione, sostituita con la pena pecuniaria di euro 3.000,00, da versare in 60 rate mensili, in quanto ritenuto colpevole dei reati di cui agli artt. 81 cpv. cod. pen. e 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, perché, in qualità di legale rappresentante delle società "Linetech Italia s.r.l." e "Linetech Bologna s.r.l.", ometteva di versare, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta per gli anni di imposta 2017, 2018 e 2019 (capi A e

B), nonché dei reati di cui agli artt. 81 cpv. cod. pen. e 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000, perchè, in qualità di legale rappresentante delle società "Linetech Italia s.r.l." e "Linetech Bologna s.r.l.", non versava, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, le ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituti per i periodi di imposta 2016, 2017, 2018 e 2019 (capi C e D), applicando le pene accessorie di legge e concedendo il beneficio della sospensione condizionale della pena.

Con sentenza del 17 febbraio 2026, la Corte di appello di Milano, in parziale riforma della sentenza di primo grado, assolveva l'imputato dai reati ascritti ai capi C) e D), rideterminando la pena principale in mesi otto di reclusione, sostituita con la pena pecuniaria di euro 2.400,00, da versare in 48 rate mensili, riducendo a mesi otto la durata delle pene accessorie e confermando nel resto la sentenza di primo grado.

2. Avverso la sentenza della Corte di appello di Milano, Pier Luigi Tancredi, tramite il difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando due motivi, articolati in più doglianze.

2.1. Con un primo motivo, il ricorrente denuncia violazione di legge ex art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., in relazione agli artt. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 e 27 Cost. quanto al principio di inesigibilità della condotta doverosa e denuncia di contrasto giurisprudenziale ex art. 618 cod. proc. pen., nonché vizio di motivazione ex art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., per omissione e contraddittorietà della motivazione.

2.1.1. Deduce la difesa che l'inesigibilità della condotta alternativa lecita non è stata affrontata dalla Corte di appello, trattandosi di categoria distinta dalla crisi di liquidità e non attenendo, come quest'ultima, all'elemento soggettivo del reato, bensì alla rimproverabilità in concreto della condotta.

2.1.2. Lamenta la difesa che l'inesigibilità è categoria destinata a operare in presenza di un conflitto tra doveri, nei casi in cui l'agente si trovi costretto a scegliere tra obblighi incompatibili, non nelle ipotesi in cui non vi sia alcuna alternativa astrattamente concepibile.

2.1.3. Osserva la difesa che la Corte di merito, nell'affermare che il ricorrente aveva operato la scelta imprenditoriale di pagare i dipendenti e di utilizzare l'imposta come strumento di autofinanziamento, non aveva verificato se l'imputato, pagata l'imposta, avrebbe potuto comunque adempiere al pagamento degli obblighi retributivi in favore dei dipendenti, né se l'omissione del pagamento degli stipendi avrebbe comportato conseguenze tali (sul piano penale, lavoristico e della stessa sopravvivenza aziendale) da rendere quella

alternativa non esigibile.

2.1.4. Deduce, altresì, la difesa che il pagamento delle retribuzioni non è una scelta discrezionale dell'imprenditore, ma è un obbligo giuridico, presidiato da autonome responsabilità, che risponde alla tutela di soggetti deboli, essendo la tutela del lavoro e della dignità dei lavoratori tutelata a livello costituzionale dall'art. 36 Cost.

2.1.5. Osserva, inoltre, la difesa che la reiterazione delle omissioni in un contesto di crisi strutturale non dimostra la volontà di evadere, ma la persistenza di una condizione obiettiva di impossibilità a far fronte contemporaneamente a tutti i debiti, mentre, quanto agli interventi correttivi in concreto praticabili, la sentenza impugnata era generica e priva di indicazioni concrete, oltre a non aver tenuto conto della transazione fiscale ex art. 182-bis legge fallimentare, che era stata onorata.

2.1.6. Deduce, ancora, la difesa come l'orientamento recepito dalla Corte di appello si ponga in contrasto con la norma di cui all'art. 27 Cost., in quanto fonte del principio di inesigibilità della condotta doverosa.

2.1.7. Infine, la difesa richiama l'orientamento di legittimità costituzionalmente orientato che riconosce alla inesigibilità dignità di categoria generale desunta direttamente dall'art. 27 Cost., operante ogniqualvolta la condotta doverosa non è concretamente esigibile.

2.2. Con un secondo motivo il ricorrente denuncia violazione di legge ex art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., in relazione agli artt. 2740, 2741 cod. civ. e 51 cod. pen. e all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, nonché vizio di motivazione ex art. 606, comma 1, lett. e), cod. proc. pen., per contraddittorietà della motivazione.

Lamenta la difesa che i giudici di secondo grado avevano ritenuto non configurabile l'invocata scriminante dell'adempimento del dovere di cui all'art. 51 cod. pen., ritenendo che l'ordine di preferenza tra crediti privilegiati opererebbe esclusivamente nell'ambito delle procedure esecutive e concorsuali, e che non sussisterebbe un conflitto di obblighi normativi in senso tecnico, avendo l'ordinamento già risolto tale contrasto attraverso la previsione incriminatrice dell'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000.

2.2.1. Osserva la difesa, in primo luogo, che il delitto di bancarotta preferenziale conferma che l'obbligo di rispettare la par condicio grava sull'imprenditore insolvente già prima dell'apertura della procedura concorsuale, nella fase di gestione ordinaria dell'impresa, sicché l'ordinamento non può, al tempo stesso, sanzionare penalmente il mancato rispetto della gerarchia dei privilegi e sanzionare penalmente il suo rispetto.

2.2.2. In secondo luogo, l'imprenditore insolvente è tenuto a rispettare la

par condicio anche in assenza di una procedura formale, pena la responsabilità civile verso i creditori pretermessi, in aggiunta a quella penale per bancarotta preferenziale.

2.2.3. Deduce, ancora, la difesa che la fattispecie incriminatrice opera sul piano della tipicità, mentre le cause di giustificazione attengono al piano della antigiuridicità, per cui non può affermarsi che l'art. 51 cod. pen. non possa trovare applicazione in materia tributaria perché ogni singola norma incriminatrice del settore sarebbe dimostrativa del fatto che l'ordinamento avrebbe già composto qualsiasi conflitto di obblighi.

Lamenta, inoltre, che la Corte territoriale aveva escluso l'inevitabilità, affermando che l'imputato disponeva di risorse sufficienti per pagare le retribuzioni, senza considerare che l'inevitabilità ex art. 51 cod. pen. non postula una assoluta incapienza patrimoniale, bensì l'impossibilità di adempiere contemporaneamente a tutti gli obblighi concorrenti.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso è in parte inammissibile perché generico, in parte infondato.

1.1. E' anzitutto necessario ricordare che, secondo la giurisprudenza di legittimità nella sua più autorevole composizione (Sez. U., n. 37424 del 28/03/2103, Romano, Rv. 255757), il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto è unisussistente, di natura omissiva e istantanea: esso si consuma con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo, è punibile a titolo di dolo generico, configurabile anche nella forma del dolo eventuale (Sez. 3, n. 34927 del 24/06/2015, Alfieri, Rv. 264882), non essendo richiesto che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte; la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta e che deve, quindi, essere saldato entro il termine lungo previsto; il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è normalmente collegato al compimento delle operazioni imponibili; ogniquale volta 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 all'obbligazione tributaria (Sez. 3, n. 41943 del 02/07/2019).

Deve, poi, essere ricordato che, in tema di reato di omesso versamento

dell'IVA (Sez. 3, n. 23796 del 29/05/2019, Rv. 275967), 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 dimostrata la non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e non siano state adottate tutte le iniziative, anche sfavorevoli per il patrimonio personale dell'imprenditore, 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. L'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo generico richiesto dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, atteso che l'obbligo del versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa (Sez. 3, n. 33430 del 16/06/2023, Schirosi, non mass.).

Dunque, sotto il profilo psicologico, secondo la giurisprudenza, nel reato di omesso versamento di Iva, ai fini dell'esclusione della colpevolezza, è irrilevante il mancato incasso dei crediti per inadempimento contrattuale e la conseguente crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, 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, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi (Sez. 3, n. 27202 del 19/05/2022, Natale, Rv. 283347; Sez. 3, n. 6506 del 24/09/2019, dep. 2020, Rv. 278909; Sez. 3, n. 2614 del 21/01/2014, Rv. 258595), per cui l'imprenditore non ha potuto porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263128).

1.2. Nella fattispecie, la Corte territoriale, la cui decisione si salda con la sentenza di primo grado in unico corpo motivazionale ricorrendo una ipotesi di doppia conforme, ha, senza vizi logici, evidenziato, che le società legalmente rappresentate dall'imputato versavano in condizioni di difficoltà strutturale da tempo, tanto che, anche per annualità precedenti, l'imputato aveva già subito contestazioni per violazioni tributarie analoghe; né sussisteva una situazione di assoluta illiquidità, disponendo l'imputato di risorse finanziarie che furono da costui destinate al pagamento delle retribuzioni dei dipendenti e degli altri costi correnti, in tal modo privilegiando determinati creditori rispetto all'Eraio; puntualizzando, infine, che l'inesigibilità presuppone l'assenza di alternative

concretamente praticabili, non ricorrendo quando l'agente abbia semplicemente operato una selezione tra obbligazioni concorrenti, optando per il soddisfacimento di alcune in luogo di altre.

1.3. Tanto premesso, le doglianze articolate con il primo motivo di ricorso sono anzitutto generiche perché non sono stati allegati elementi specifici idonei a dimostrare la verifica di eventi che abbiano determinato la assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, né è stata illustrata la crisi finanziaria e spiegati origini, durata e contenuto di detta crisi, né ancora l'incidenza sul comportamento doveroso omesso. In altri termini, non sono state indicate le dimensioni dell'impresa amministrata, il numero complessivo dei dipendenti, l'entità del giro d'affari e l'ammontare dei ricavi, né ancora l'andamento della situazione finanziaria e patrimoniale (allo scopo di consentire di verificare l'effettiva esistenza di una situazione di impossibilità assoluta, ostativa al versamento delle somme dovute), né i dati di bilancio (onde valutare l'incidenza degli eventuali inadempimenti da parte dei clienti della società rispetto alle obbligazioni tributarie rimaste inadempite e, più, in generale, sulla situazione patrimoniale e finanziaria della società), limitandosi soltanto a far riferimento a 155 lavoratori di cui sono state pagate le retribuzioni, nonché ad una transazione fiscale ex art. 182-bis legge fallimentare, intervenuta solo nel 2020, per cui i rilievi svolti in ricorso risultano inidonei a censurare la decisione impugnata, posto che da essi non emerge una situazione di impossibilità assoluta non riconducibile a scelte imprenditoriali e idonea a scriminare, o a rendere inesigibile la condotta, o a escluderne la volontarietà, e che sia stata illogicamente o insufficientemente considerata dai giudici di merito.

1.4. Le doglianze sono anche infondate, nella parte in cui richiamano il principio della inesigibilità e sostengono che detto principio sia destinato ad operare nei soli casi di conflitto di doveri, in cui l'agente si trovi costretto a scegliere tra obblighi incompatibili, ponendo il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti come obbligo giuridico presidiato da autonome responsabilità, a tutela di soggetti deboli, avente copertura costituzionale e gerarchicamente sovraordinato.

Ed invero, occorre precisare innanzitutto 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" (Sez. 3, n. 38593 del 23/01/2018, Del Stabile, Rv. 273833; Sez. 6, n. 973 del 02/04/1993, Bove, Rv. 194384; Sez. 3, n. 8271 del 08/05/1985, Viti, Rv. 170486; Sez. 5, n. 6929 del 22/12/2000, dep. 2001, Cangialosi, non mass.).

Quanto al tema del conflitto di doveri, affinché esso possa assumere rilievo è, tuttavia, necessario che i doveri stessi abbiano uno stesso rango giuridico.

E, diversamente da quanto rappresentato in ricorso, è stata più volte condivisa, e mai contestata, l'enunciazione del principio in forza del quale il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali non può essere scriminato, ai sensi dell'art. 51 cod. pen., dalla scelta del datore di lavoro, in presenza di una situazione di difficoltà economica, di destinare le somme disponibili al pagamento delle retribuzioni, perché, nel conflitto tra il diritto del lavoratore a ricevere i versamenti previdenziali e quello alla retribuzione, va privilegiato il primo in quanto è il solo a ricevere, secondo una scelta del legislatore non irragionevole, tutela penalistica per mezzo della previsione di una fattispecie incriminatrice (così, Sez. F, n. 23939 del 11/08/2020, Moretti Cuseri, Rv. 279539; Sez. 3, n. 36421 del 16/05/2019, Tanghetti, Rv. 276683; più di recente, Sez. 3, n. 23829 del 05/04/2022, Ralli, non mass.).

Nel caso in esame, ricorre identità di ratio, posto che deve essere privilegiato l'obbligo che, solo, riceve, secondo la non irragionevole scelta del legislatore, una tutela penalistica attraverso la previsione della fattispecie incriminatrice qui in rilievo, considerando che tale conflitto è sorto a seguito della condotta dell'imputato, il quale, dopo averla riscossa, ha omesso di accantonare l'IVA per l'Erario, non organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria in esame.

In ragione dell'orientamento giurisprudenziale assolutamente consolidato dell'ultimo decennio, pienamente condiviso dal Collegio, non si ravvisano i presupposti per la rimessione del ricorso alle Sezioni Unite in applicazione dell'art. 618, comma 1, cod. proc. pen., dovendosi ricordare il principio secondo cui la rimessione facoltativa di una questione di diritto alle Sezioni Unite, prevista dall'art. 618, comma 1, cod. proc. pen., richiede la ravvisabilità di un contrasto sufficientemente consolidato, sì che risulti superata la soglia dell'ordinario svolgimento di una riflessione giurisprudenziale in progressivo affinamento per essere sedimentate posizioni delle quali non è prevedibile l'ulteriore evoluzione (Sez. 4, n. 39766 del 23/05/2019, Cappadona, Rv. 277559).

2. Il secondo motivo di ricorso, con il quale si lamenta l'omessa

considerazione della natura di crediti privilegiati dei crediti da lavoro e della loro collocazione preferenziale rispetto al credito erariale, è parimenti infondato.

Innanzitutto, il richiamo all'ordine dei privilegi è stato ritenuto non pertinente dalla giurisprudenza di legittimità, perché questi vengono in rilievo soltanto laddove si tratti di far valere la responsabilità patrimoniale del debitore in una procedura esecutiva concorsuale (o individuale con l'intervento di altri creditori) e non possono essere invece invocati per legittimare l'inadempimento di talune tipologie di obbligazioni a scapito di altre al di fuori di tale contesto procedurale, contesto che non risulta essere stato attuale al momento di consumazione del reato. Inoltre, gli artt. 2777 e 2778 cod. civ., invocati dal ricorrente, stabiliscono l'ordine dei privilegi sui beni mobili (nell'ambito dei quali è corretta la postergazione dei crediti tributari rispetto a quelli di lavoro), ma non riguardano invece il privilegio generale sui beni immobili, che, a norma dell'art. 2780, n. 4, cod. civ., vede invece preferito il credito IVA di rivalsa.

E', poi, infondato il rilievo secondo cui il pagamento del debito contributivo oggetto di contestazione avrebbe potuto generare responsabilità penale per il reato di bancarotta preferenziale, sia perché non è provato, e neanche dedotto, che alla data di scadenza del pagamento dell'IVA vi fosse una situazione conclamata di insolvenza o, comunque, fosse già stata presentata un'istanza di fallimento (e neppure risulta che la società sia stata successivamente dichiarata fallita), sia perché il reato di cui all'art. 216, terzo comma, legge fall. richiede il dolo specifico di favorire taluno dei creditori in danno di altri (Sez. 5, n. 673 del 21/11/2013, dep. 2014, Lippi, Rv.257963; Sez. 5, n. 592 del 04/10/2013, dep. 2014, De Florio, Rv. 258713), ciò che certamente non ricorre laddove l'imprenditore adempia ad un'obbligazione tributaria la cui omissione sia penalmente sanzionata a differenza di quanto accade per la generalità delle altre obbligazioni (Sez. 3, n. 5921 del 29/10/2014, dep. 2015, Galeano, Rv. 262411; nello stesso senso, Sez. 7, n. 14789 del 08/03/2019, Piazzalunga, non mass.; Sez. 3, n. 46684 del 28/03/2018, Pagani, non mass.).

3. In conclusione, alla stregua delle considerazioni svolte, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente, ex art. 616 cod. proc. pen., al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

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

Così è deciso, 26/06/2026

Il Consigliere estensore

Corte di Cassazione - copia non ufficiale