

N. [REDACTED] R. G. Trib.  
 N. [REDACTED] N.R. Mod. 21 (P.M.)



REPUBBLICA ITALIANA  
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
 Tribunale Ordinario di Milano  
**SEZIONE SECONDA PENALE**

La dott.ssa Paola Filippini - Giudice monocratico  
 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

nella causa penale nei confronti di

[REDACTED] nato a [REDACTED] il [REDACTED], elettivamente  
 domiciliato in Milano, Via Savarè n. 1, presso lo studio del difensore; libero,  
 presente

**difeso di fiducia** dall'Avv. Stefano Bonacina, del Foro di Milano, con  
 studio in Milano, Via Savarè n. 1

**IMPUTATO**

**in ordine al reato p. e p. dall'art. 10 ter del D. Lgs. 74/2000**, perché in  
 qualità di legale rappresentante dal 25.7.2005 della società [REDACTED]  
 [REDACTED] corrente in Milano, non versava PIVA dovuta in  
 base alla dichiarazione annuale per il periodo di imposta 2016, entro il  
 termine previsto per il pagamento dell'acconto del periodo di imposta  
 successivo, per un importo complessivo di € 686.908,00 (e dunque per un  
 ammontare superiore a € 250.000-soglia di punibilità).

**Comesso in Milano in data 27/12/2017**

**Persona offesa:** Ministro Economia e delle Finanze

**CONCLUSIONI**

**Pubblico Ministero:** assoluzione, perché il fatto non costituisce reato.

**Difesa dell'imputato:** in principalità, si associa alla richiesta del Pubblico  
 Ministero; in subordine, applicarsi la causa di non punibilità ex art. 13, comma  
 3bis, D. lgs. n. 74/2000 o perché il fatto è stato commesso per causa di forza  
 maggiore; in ulteriore subordine, assoluzione per particolare tenuità del fatto  
 ex art. 131 bis c.p.

Sentenza n. 10133/24  
 del 09.09.2024

DEPOSITATO IN UDIENZA

Il  
**SENTENZA AL V° DEL P.G.**  
**TRAMITE SIOIP IN DATA**  
 Visto

Milano, 09 OTT. 2024

IL SOST.PROC.GENERALE

Estratto Esecutivo a:

- a) Procura Repubblica
- b) Corpi Reato
- c) Mod. 1

Il

Estratto a :

- a) Mod. 21 P.M.
- b) Carceri
- c) Questura
- d) Prefettura

Il

Redatta scheda il

per

comunicazione all'Ufficio Elettorale

del Comune di

il  
 estratto all'Ufficio Campione Penale  
 per forfezzazione

il

Campione Penale

Art.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

### 1. Lo svolgimento del processo

Con decreto di citazione diretta a giudizio emesso in data 13 dicembre 2023, l'odierno imputato veniva tratto a giudizio avanti al Tribunale in composizione monocratica, per rispondere del reato a lui ascritto.

All'udienza del 13 marzo 2024 il Tribunale, sentite le parti, rilevata la regolarità del contraddittorio, disponeva procedersi in assenza del prevenuto.

Dichiarata l'apertura del dibattimento, all'udienza dell'8 aprile 2024, si ammettevano i mezzi di prova richiesti dalle parti e si dava, così, corso all'istruttoria di causa, sostanziata nella produzione, da parte del Pubblico Ministero, degli allegati alla C.N.R., della dichiarazione IVA riferita al periodo di imposta oggetto dell'imputazione, della visura camerale della società [REDACTED] e della comunicazione di irregolarità dell'Agenzia delle Entrate, nonché, da parte della difesa, della documentazione relativa ai versamenti rateali, di documenti a prova della crisi del settore e delle azioni intraprese dalla società e dei bilanci.

Nel corso dell'udienza del 1° luglio 2024 veniva escusso il teste [REDACTED] e all'odierna udienza venivano sentiti i testi [REDACTED] e [REDACTED] la difesa produceva la sentenza del Tribunale di Milano n. 15528/23 ed il [REDACTED] rendeva spontanee dichiarazioni. Ne veniva, quindi, revocata la dichiarazione di assenza.

All'esito, le parti concludevano come in epigrafe ed il Giudice, dopo essersi ritirato in camera di consiglio, dava lettura del dispositivo di sentenza.

### 2. L'istruttoria dibattimentale

Dall'esame dei documenti acquisiti al fascicolo del dibattimento e dalle dichiarazioni rese dai testimoni e dall'imputato emerge quanto segue.

La [REDACTED] – di cui il prevenuto risultava essere rappresentante legale anche all'epoca dei fatti e che si occupa principalmente di ideazione e realizzazione di progetti di marketing e di pubblicità, ricerche di mercato, pubbliche relazioni, attività di sponsorizzazione, organizzazione di eventi e attività di intrattenimento, lavorando principalmente per i [REDACTED] – non versava l'IVA dovuta, in base alla dichiarazione annuale, per il periodo di imposta 2016 entro il termine previsto per il pagamento dell'acconto del periodo di imposta successivo, per l'importo complessivo di Euro 686.908,00.

Sul punto, il teste [REDACTED] funzionario dell'Agenzia delle Entrate, escusso all'udienza del 1° luglio 2024, riferiva che il suo ufficio si era occupato di effettuare il controllo automatizzato sulla dichiarazione fiscale della società e che aveva accertato il mancato versamento dell'imposta per l'anno 2016 per un importo superiore alla soglia prevista dalla norma incriminatrice. Lo stesso precisava, inoltre, che, a seguito della ricezione dell'avviso bonario da parte dell'Agenzia delle Entrate, la società predisponendo un piano di rateizzazione, di cui risultavano essere state versate quattro delle venti rate previste.

Quanto alle cause che avevano determinato l'omissione contestata, il teste [REDACTED] dottore commercialista della società fino al 2018-2019, rappresentava che, negli anni 2016 e 2017, la [REDACTED] si trovava in difficoltà finanziarie derivanti da una crisi di liquidità. Nel dettaglio, il 70% del fatturato era rappresentato da crediti di difficile incasso e ciò si ripercuoteva, quindi, sulla posizione debitoria della società stessa.

La situazione di crisi così delineata veniva confermata dal teste [REDACTED] sindaco della società, il quale dichiarava, altresì, che le omissioni tributarie erano dovute alla necessità di continuare ad adempiere al

pagamento degli stipendi dei dipendenti. Rappresentava, inoltre, che il [REDACTED] aveva intrapreso delle azioni nei confronti dei debitori, per recuperare i crediti.

Infine, l'imputato, in udienza e tramite la documentazione prodotta, riferiva sulle vicende che avevano contribuito a determinare la mancanza di liquidità, spiegando, in particolare, che la situazione creata era conseguenza diretta della crisi che aveva colpito, negli anni 2015-2016, i [REDACTED] del [REDACTED], clienti *target* della [REDACTED].

Invero, nel 2016 si consolidava la crisi, iniziata nel 2015, di [REDACTED] maggiore cliente della società, il quale rappresentava il 40% del fatturato della [REDACTED], con la conseguenza che detto cliente non estingueva più i propri debiti nei confronti della società del prevenuto.

Inoltre, un altro significativo cliente, la [REDACTED] del gruppo [REDACTED] aveva chiesto di sospendere i pagamenti per un anno.

Dal 2015-2016, quindi, la società si trovava in una situazione di forte crisi di liquidità; pertanto, impossibilitato a pagare l'IVA per mancanza di incassi, il [REDACTED] decideva di privilegiare il pagamento degli stipendi e dei fornitori strategici, al fine di proseguire nell'attività di impresa e tentare di risanare la società.

Tale situazione, cui l'imputato aveva cercato di far fronte anche attraverso una ristrutturazione aziendale, migliorava nel corso del 2018, consentendo alla società di avanzare, nel 2019, istanza di rateizzazione del debito tributario IVA per l'anno di imposta 2016 all'Agenzia delle Entrate. Come anche confermato dal teste [REDACTED] nel corso dell'istruttoria, la [REDACTED] provvedeva al pagamento delle prime quattro rate per un importo totale di Euro 169.365,57.

Tuttavia, l'insorgere della pandemia da Covid-19 aggravava nuovamente la condizione societaria, che si trovava impossibilitata al versamento delle residue rate. Il *core business* della stessa era, infatti, costituito dalle prestazioni effettuate a favore dei [REDACTED] che, in quel periodo, erano soggetti a misure restrittive in conformità della normativa emergenziale.

Di conseguenza, la società concedeva forti riduzioni dei compensi previsti dai contratti in essere per evitare di perdere i propri clienti, ricorreva ad ammortizzatori sociali e al credito bancario, nonché si trovava costretta a licenziare alcuni dipendenti.

In questo contesto il prevenuto riduceva i propri emolumenti del 30% fino ad azzerarli totalmente, rinunciava ai finanziamenti concessi personalmente alla società e vendeva, altresì, la propria abitazione personale, per poter continuare a corrispondere il dovuto ai dipendenti e a versare i tributi, fin ove possibile.

Ciò nonostante, la [REDACTED] ricorreva alla procedura del concordato preventivo nel 2021, ma la domanda veniva dichiarata inammissibile.

La società, infine, presentava domanda, accolta, di liquidazione giudiziale in proprio nel 2023.

### 3. La valutazione delle prove

Alla luce di tutto quanto precede, emerge e, del resto, non risulta contestata, la sussistenza dell'elemento materiale del reato di cui all'art. 10-ter, D. Lgs. 74/2000, non avendo il [REDACTED] in qualità di legale rappresentante della società [REDACTED] versato l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale per il periodo di imposta 2016, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, per un importo di Euro 686.908,00. Non risulta, tuttavia, provata in capo all'imputato la sussistenza dell'elemento soggettivo.

Secondo giurisprudenza anche di legittimità, il reato di cui all'art. 10-ter, D. Lgs. 74/2000 è punibile a titolo di dolo generico (cfr. *ex multis*, Cassazione Penale, Sezione III, sentenza del 5 novembre 2015, n. 3098).

Per la commissione del reato risulta, dunque, sufficiente la coscienza e volontà di non versare all'Erario quanto dovuto nel periodo considerato, dovendo tale coscienza e volontà investire anche la soglia di punibilità di Euro 250.000,000, elemento costitutivo del fatto. La prova del dolo è insita, in genere, nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge il debito di imposta che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di punibilità, entro il termine previsto.

Il debito nei confronti dell'Erario relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento di operazioni imponibili: ogni qualvolta il soggetto di imposta effettui tali operazioni, riscuote già dall'acquirente del bene o del servizio l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per il successivo versamento all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente detta esigenza di organizzazione su scala annuale.

Non può, quindi, essere evocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla predetta esigenza (cfr. Cassazione Penale, Sezione III, sentenza del 21 gennaio 2014, n. 2614).

Secondo giurisprudenza anche di legittimità, *“in tema di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, 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”* (in questi termini, Cassazione Penale, Sezione III, sentenza del 24 giugno 2014, n. 8352).

L'oggettiva impossibilità di adempiere può avere rilevanza solo se dovuta a causa di forza maggiore che, come noto, esclude la *suitas* della condotta.

Secondo l'impostazione tradizionale, è la *vis cui resisti non potest*, a causa della quale l'uomo *non agit, sed agitur*. Per questa ragione, secondo costante giurisprudenza di legittimità la forza maggiore rileva come causa esclusiva dell'evento, mai quale causa concorrente di esso; essa sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica è dovuta all'assoluta e incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, mai quando egli si trovi già in condizioni di illegittimità.

Poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, si da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad una azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, la Suprema Corte ha sempre escluso che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante.

Costituisce corollario di queste affermazioni il fatto che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso, conseguendone che: a) il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la *suitas* della condotta; b) la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può, pertanto, essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale, volta a fronteggiare una crisi di liquidità; c) non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato concausato dal mancato pagamento alle singole scadenze mensili e, dunque, da una situazione di illegittimità; d) l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore, che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.

Con più specifico riferimento al tema dell'omesso versamento IVA, costante è l'orientamento giurisprudenziale secondo cui, in caso di omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione presentata, la colpevolezza del contribuente non è esclusa dalla crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, anche se derivante dall'omesso versamento da parte dei fruitori dei suoi beni o servizi della necessaria provvista finanziaria, a meno che non venga dimostrato che siano state adottate da questi tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo (così, tra le altre, Cassazione Penale, Sezione III, sentenza del 29 maggio 2019, n. 23796).

In altre parole, secondo l'interpretazione della Suprema Corte, di regola, l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter, D. Lgs. 74/2000, 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 (cfr. Cassazione Penale, Sezione III, sentenza del 24 settembre 2019, n. 6506).

L'inadempimento può, tuttavia, 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 (in questi termini, Cassazione Penale, Sezione III, sentenza del 24 giugno 2014, n. 8352).

Da ultimo, la Sezione III della Cassazione, con la pronuncia del 5 maggio 2021, n. 31352, ha ritenuto di condividere i principi sopra esposti, *“ma reputa che il normale rischio di impresa in relazione agli insoluti possa affermarsi laddove gli stessi siano contenuti in una percentuale fisiologica, ciò che certamente non può ritenersi quando il mancato incasso riguardi oltre il 40% del fatturato”*.

Evidentemente differente la fattispecie concreta qui in scrutinio, ove, come già sopra esposto, la crisi che ha colpito i ~~██████████~~ del ~~██████████~~ core business della società, a partire dall'anno 2015, ha comportato il mancato incasso dei crediti e, pertanto, l'impossibilità di far fronte al pagamento dei tributi.

Le misure successivamente intraprese – in particolare, la scelta di privilegiare il pagamento degli stipendi dei dipendenti e dei fornitori – hanno permesso di fronteggiare in un primo momento la crisi aziendale e di procedere alla rateizzazione del credito tributario.

Tuttavia, l'eccezionale e imprevedibile situazione costituita dalla pandemia da Covid-19 non ha permesso alla società di continuare a versare le rate all'Erario, ciò malgrado la rinuncia del ~~██████████~~ ai propri emolumenti, la scelta del medesimo di rinunciare ai finanziamenti personalmente eseguiti in favore della società, il ricorso agli ammortizzatori sociali e la riduzione dei costi aziendali.

Ricorrono, pertanto, a parere di chi scrive e alla luce di quanto sopra esposto, le rigorose condizioni poste dall'orientamento giurisprudenziale sopra descritto affinché possa ritenersi configurabile la conclamata impossibilità, non imputabile all'imputato, di far fronte al debito nei confronti dell'Erario. Il prevenuto, infatti, ha posto in essere, per quanto emerge provato dai documenti prodotti dalla difesa, tutto quanto in proprio potere per poter corrispondere quanto dovuto in favore dell'Erario, creditore della ~~██████████~~, financo con le proprie risorse personali, non riuscendovi, tuttavia, per cause al medesimo non imputabili.

Alla luce di tutto quanto sopra esposto, l'imputato deve essere assolto dal reato ascritto, perché il fatto non costituisce reato.

**PQM**

visto l'art. 530 c.p.p.

ASSOLVE

~~\_\_\_\_\_~~ dal reato ascritto, perché il fatto non costituisce reato  
visto l'art. 544, comma 3, c.p.p.

FISSA

in giorni 60 il termine per il deposito della motivazione.

Milano, 09.09.2024

Il Giudice  
dott.ssa Paola Filippini

DEPOSITATO OGGI  
30 SET. 2024  
SEZ. 2<sup>a</sup> PENALE



IL CANCELLIERE ESPERTO  
dr.ssa Assunta Maria DIACONO