



CASA & ASSOCIATI

## **Concordato preventivo e omesso versamento delle imposte: ammissione alla procedura e reati fiscali *ex artt. 10-bis e 10-ter* d.lgs. 74/2000.**

*di Veronica Albiero<sup>1</sup>*

SOMMARIO: 1. L'inquadramento della questione. - 2. Il trattamento del credito fiscale nel concordato preventivo. - 3. Ipotesi di reato. - 4. Concordato preventivo e reati tributari.

### **1. L'inquadramento della questione.**

Il presente contributo si prefigge lo scopo di ripercorrere l'evoluzione degli orientamenti della giurisprudenza di legittimità, che pare ormai potersi definire maggioritario, in tema di rapporti tra concordato preventivo, omesso versamento delle imposte e reati fiscali, e ciò attraverso l'analisi dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale del trattamento del credito fiscale nella disciplina concordataria. L'intento è comprendere quali siano gli effetti dell'apertura del procedimento di concordato preventivo rispetto agli obblighi fiscali in corso di procedura e la rilevanza dei reati tributari di mancato versamento delle ritenute alla fonte operate e non versate e l'acconto iva, anche alla luce della sentenza della Suprema Corte, sez. pen. 3, n. 13628 del 20 febbraio 2020, pubblicata il 5 maggio 2020 <sup>(2)</sup>.

Il contributo trae spunto da un caso pratico. Con ricorso *ex art. 161*, comma 6, l.fall. depositato nel mese di giugno 2019 Alfa chiedeva al tribunale di essere ammessa alla procedura preliminare di concordato preventivo; con successivo decreto del luglio 2019 interveniva l'ammissione, con termine per il deposito della proposta e del piano di concordato. La proposta di concordato di Alfa prevedeva il pagamento integrale del credito fiscale dilazionato in rate semestrali entro il 2023. Il 31 ottobre 2019 spirava il termine per il versamento delle ritenute alla fonte operate e non versate dell'anno precedente e il successivo 27 dicembre l'acconto iva riferito al debito 2018, già oggetto di rateizzazione *ante* procedura, il cui pagamento era stato interrotto a séguito del

---

<sup>(1)</sup> Avvocato, responsabile del dipartimento di diritto della crisi d'impresa dello studio Casa e Associati.

<sup>(2)</sup> Il Collegio si è pronunciato sul ricorso presentato dal Procuratore della Repubblica di Lecco avverso l'ordinanza del tribunale cautelare emessa ai sensi dell'art. 322-*bis* c.p.p. con cui era stato respinto l'appello cautelare contro il provvedimento di rigetto della richiesta di sequestro preventivo per equivalente della somma di Euro 1.088.589,54 nei confronti di F.L., legale rappresentante di V. S.p.A., indagato per il reato di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. 74/2000 per omesso versamento delle ritenute, quale sostituto d'imposta, per l'anno 2017 entro il termine del 31 ottobre 2018. Con unico motivo di ricorso il ricorrente lamenta l'inosservanza della legge penale e degli artt. 161, commi 7 e 8, e 168 l.fall., e il vizio di motivazione. Specificatamente, la pronuncia affronta la questione dei poteri dell'amministratore nel periodo di tempo decorrente dalla presentazione della domanda di concordato c.d. "in bianco" o con riserva, sino al decreto di ammissione della procedura *ex art. 163* l.fall.



## CASA & ASSOCIATI

deposito del ricorso *ex art.* 161, comma 6, l.fall. Sempre nel mese di ottobre, dopo la scadenza del termine per il pagamento delle imposte in questione, Alfa nominava un nuovo amministratore unico.

### **2. Il trattamento del credito fiscale nel concordato preventivo.**

La disposizione di riferimento è l'art. 182-*ter* l.fall., che detta la disciplina del trattamento dei crediti tributari e contributivi nell'ambito delle soluzioni concordate della crisi d'impresa (concordato preventivo e accordo di ristrutturazione dei debiti). La riforma della legge fallimentare del 2006 introduceva nell'ordinamento concorsuale l'istituto della transazione fiscale, contenuto nel "vecchio" 182-*ter* l.fall., allo scopo di rimuovere l'ostacolo fiscale per addivenire ad una soluzione della crisi d'impresa in grado di garantire la prosecuzione dell'attività economica, salvaguardando i livelli occupazionali e l'integrità dei complessi aziendali. La specialità della disciplina consisteva nella possibilità per il debitore di proporre il pagamento dilazionato o parziale di tutti i crediti tributari e contributivi (nel prosieguo, congiuntamente, anche solo "credito fiscale"), ad eccezione di iva e ritenute operate e non versate, per le quali era ammessa la sola dilazione di pagamento. Qualora il credito fiscale fosse stato assistito da privilegio, l'art. 182-*ter*, comma 1, l.fall. precisava che "i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei", parimenti veniva prevista la regola del trattamento omogeneo anche per i crediti fiscali di natura chirografaria.

Senza ripercorrere il dibattito sviluppatosi in dottrina (3) circa l'obbligatorietà o meno della transazione fiscale, che originava dalla diversa valorizzazione del predicato normativo, per cui il debitore "può proporre" il pagamento parziale o dilazionato del credito fiscale, a séguito delle c.d. "sentenze gemelle" del Supremo Collegio del 4 novembre 2011 nn. 22931 e 22932 prevaleva la tesi della sua facoltatività. Il debitore concordatario poteva dunque prevedere anche all'interno della proposta e del piano di concordato il pagamento parziale o dilazionato del credito fiscale nel rispetto delle norme vigenti (art. 160 l.fall.); e ciò poteva fare senza una formale proposta di transazione fiscale e il conseguente accesso ai correlati benefici. Infatti, il "motore" della transazione fiscale, a sostegno della tutela del mantenimento e della prosecuzione dell'attività d'impresa, anche dopo l'intervenuta omologazione del piano di concordato, consisteva nei benefici connessi alla proposta di transazione fiscale. L'obiettivo, da un lato, era il c.d. "consolidamento del debito fiscale" conseguente all'adesione dell'Amministrazione finanziaria alla proposta e consistente nella definitiva determinazione del credito tributario; dall'altro lato, l'estinzione dei giudizi pendenti relativi al credito fiscale oggetto di transazione, per cessazione della materia del contendere, una volta chiusa la procedura concordataria ai sensi dell'art. 181 l.fall.

---

(<sup>3</sup>) G. BOZZA, *Il trattamento dei crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fallimento*, 2012, 377; E. STASI, *Obbligatorietà o facoltatività della transazione fiscale*, in *Fallimento*, 2011, 85.



## CASA & ASSOCIATI

Pertanto assumeva rilievo determinante l'adesione alla proposta da parte dell'Amministrazione finanziaria. Vale la pena di rilevare che, secondo la Corte di Cassazione, la certificazione del credito fiscale ottenuta ai sensi dell'art. 182-ter l.fall. non poteva essere contestata dal contribuente, atteso che ai sicuri benefici discendenti dalla "cristallizzazione" di tutte le pretese fiscali e all'estinzione dei giudizi pendenti non poteva che contrapporsi l'onere del debitore concordatario di prestare il proprio assenso alla quantificazione operata dall'Amministrazione finanziaria (4). La possibilità di scelta da parte del debitore concordatario di presentare una proposta di concordato preventivo corredata o meno della proposta di transazione fiscale, rendeva alquanto controversa e disagiata l'applicazione dell'istituto, a causa della divergente posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità (5). Essa propendeva per la facoltatività dell'esperimento della procedura, mentre l'Amministrazione finanziaria ne predicava la previsione obbligatoria (6).

La disciplina mutava radicalmente con la legge "di stabilità" 2017 (7), art. 1, comma 81, che riscriveva l'art. 182-ter l.fall. (8), recante il trattamento dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie, nell'ambito delle soluzioni concordate della crisi d'impresa, con lo scopo di dirimere le numerose incertezze interpretative e difficoltà operative che la vecchia disposizione aveva determinato. La necessità di nuove regole era favorita dalla decisione della Corte di Giustizia UE del 7 aprile 2016 (9), che scioglieva il nodo con riferimento al tema - *rectius* principio, almeno sino ad allora – del divieto di falcidiabilità dell'iva nel concordato preventivo. Essa prevedeva che anche il credito derivante dall'applicazione dell'iva e delle ritenute alla fonte non versate poteva essere falcidiato in sede di risanamento delle imprese, in presenza di alcune garanzie ordinamentali, vale adire nel rispetto del criterio della "miglior soddisfazione possibile", desumibile dall'art. 160 l.fall. (10). Il credito fiscale veniva assimilato *in toto* alla generalità degli altri crediti, attraverso la previsione - obbligatoria – di inserire il pagamento dilazionato o parziale del credito nell'ambito della proposta di concordato, in ossequio alla disciplina delineata nel medesimo ("nuovo") art. 182-ter l.fall., non essendo più previsto il *sub*-procedimento della transazione fiscale. La regola è la medesima espressa dall'art. 160, comma 2, l.fall.; essa pone come essenziale la sussistenza di una relazione di stima redatta da un professionista in possesso dei

---

(4) Cass. 22 settembre 2016, n. 18561, in *DeJure*.

(5) Oltre alle c.d. "sentenze gemelle" del 2011, cfr. Cass. nn. 22931/2011, 7667/2012, 44283/2013, 9541/2014, 14447/2014, 2560/2016, 12912/2016, 760/2017, 5906/2018, in *DeJure*.

(6) Agen. Ent., circ. n. 40/E/2008.

(7) L. n. 232/2016 in vigore dall'1 gennaio 2017.

(8) La cui rubrica è "Trattamento dei crediti tributari e contributivi".

(9) Causa 546/14, Degano Trasporti s.a.s. di Ferruccio Degano & C. in liquidazione in *DeJure*. La domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 267 TFUE dal Tribunale di Udine con ordinanza del 30 ottobre 2014, verteva sull'interpretazione dell'art. 4, par. 3, TFUE e della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2016, con riferimento al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. La domanda era stata sollevata nell'ambito della proposta di concordato preventivo presentata da Degano Trasporti s.a.s. dinanzi al Tribunale di Udine.

(10) La Corte unionale affermava che *l'ammissione di un pagamento parziale dell'iva, da parte di un imprenditore in stato di insolvenza, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo, non costituisce una rinuncia generale ed indiscriminata alla riscossione dell'iva e non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'iva nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione europea*.



## CASA & ASSOCIATI

requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), l.fall.: il pagamento parziale o dilazionato del credito fiscale può avvenire solo se tale professionista attesti che il pagamento proposto con la domanda di concordato non è inferiore alla soddisfazione ricavabile nell'alternativa fallimentare, nel pieno rispetto dell'ordine delle cause legittime di prelazione. Pertanto, con riferimento al credito fiscale privilegiato, si prevede che la sua soddisfazione non possa essere comunque inferiore, in ragione della collocazione preferenziale, a quella realizzabile in una liquidazione fallimentare, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali insiste la prelazione e in ogni caso omogenea, in termini di tempi e modi di pagamento, a quella offerta ai creditori di pari grado o aventi una posizione giuridica e interessi economici omogenei. Parimenti, in ossequio al principio di omogeneità, l'eventuale quota di credito fiscale degradata al chirografo deve essere inserita in un'apposita classe, fermo restando il trattamento unitario di tutti i crediti di natura chirografaria, siano essi fiscali o meno, chirografari *ab origine* o a seguito di degrado per falcidia. L'ipotesi del pagamento dilazionato del credito fiscale, in particolare, si realizza tutte le volte in cui sia proposta la soddisfazione in misura temporalmente deteriore rispetto a quando di regola previsto, vale a dire al momento dell'omologa del concordato nel caso di debiti erariali. Il pagamento differito è ammissibile se, e in quanto, il trattamento riservato allo stesso creditore non risulti pregiudizievole rispetto a quello che sarebbe ipotizzabile in esecuzione di una liquidazione alternativa, prevedibilmente fallimentare. Orbene, le modifiche rispetto alla precedente disciplina appaiono sostanziali: dalla facoltatività del ricorso alla transazione fiscale si è passati a un istituto obbligatorio<sup>(11)</sup>, destinato a trovare applicazione ogni qualvolta vi siano crediti fiscali tra le passività concordatarie; è scomparso qualsiasi riferimento testuale al consolidamento del debito fiscale. Non è più previsto che la chiusura del procedimento di concordato, ai sensi dell'art. 181 l.fall., determini la cessazione della materia del contendere, con riferimento alle liti aventi a oggetto i crediti fiscali; infine, non vi è più alcun accenno alla determinazione amministrativa di adesione o diniego, prodromica all'espressione di voto. L'Amministrazione finanziaria è chiamata a esprimere il voto sulla proposta di concordato al pari di tutti gli altri creditori in sede di adunanza; l'eventuale dissenso, espresso o tacito, dell'Amministrazione non inficia la proposta di trattamento del credito fiscale contenuta nel piano di concordato, qualora le maggioranze di cui all'art. 177 l.fall. siano comunque raggiunte. In conseguenza di tali modifiche, l'istituto di cui all'art. 182-ter l.fall. pare aver perso le connotazioni e gli effetti peculiari del previgente istituto della transazione fiscale, per assumere le vesti di un obbligo volto a disciplinare, sempre e in modo esclusivo, il trattamento del credito fiscale e le modalità procedurali per consentire ai debitori istanti di comunicare all'Amministrazione finanziaria la volontà di soddisfare il credito fiscale in misura parziale o dilazionata e ai creditori destinatari di esprimere il proprio consenso. Si precisa che, attesa l'espunzione dal dettato normativo degli effetti del consolidamento del debito fiscale e della cessazione della materia del contendere, permane l'interrogativo se tali effetti si producano ancora, nonostante il silenzio. Per quanto attiene al consolidamento, si registrano alcune discussioni dottrinarie: da un lato, si afferma che l'accettazione della

---

<sup>(11)</sup> Nel senso dell'obbligatorietà del procedimento previsto dall'art. 182-ter l.fall. in tutte le ipotesi di concordato preventivo con pagamento parziale o dilazione del credito fiscale, cfr. anche Circ. Ag. Entr., 23 luglio 2018, n. 16/E.



## CASA & ASSOCIATI

proposta di concordato da parte dell'Amministrazione finanziaria non equivalga a tacita rinuncia dei propri poteri accertativi sui rapporti tributari pregressi (12); dall'altro lato, facendo leva sulla *ratio* dell'istituto della preservazione dell'attività d'impresa, si ritiene il consolidamento un effetto necessario, se non fisiologico, dell'accettazione della proposta di concordato da parte dell'Amministrazione finanziaria (13).

Le considerazioni sin qui svolte impongono una breve disamina (prospettica) della normativa contenuta nel CCII. La differenza più evidente che si riscontra tra l'attuale art. 182-ter l.fall. e quanto stabilito dal codice è il trattamento separato dell'istituto nell'ambito del concordato preventivo (art. 88 CCII "Trattamento dei crediti tributari a contributivi") e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 63 CCII "Transazione fiscale e accordi su crediti contributivi"). Per quanto concerne il trattamento dei crediti tributari innestato in una procedura di concordato preventivo, disciplinato nei cinque commi dell'art. 88 CCII, il maggior rilievo si registra nell'eliminazione della previsione, in forza della quale la quota di credito fiscale degradata a chirografo deve essere inserita in un'apposita classe. Appare però altrettanto vero che, se l'art. 88 CCII non contiene alcuna menzione della suddivisione in classi, il legislatore ha però assunto una posizione ben definita nell'art. 85, comma 5, CCII, ove è stabilito che "la formazione delle classi è obbligatoria per i creditori titolari di crediti previdenziali o fiscali dei quali non sia previsto l'integrale pagamento" (14), cosicché pare di dover concludere che sia rimasta obbligatoria la formazione di una classe nel caso in cui parte di questi crediti privilegiati siano retrocessi al chirografo.

### 3. Ipotesi di reato.

Sotto il profilo penale, il mancato pagamento delle ritenute alla fonte operate e non versate relative all'anno precedente, così come del debito iva entro il termine per il versamento dell'acconto per l'anno successivo, integra astrattamente per il debitore i reati di omesso versamento di ritenute certificate per un ammontare superiore ad Euro centocinquantamila per ogni anno d'imposta (art. 10-bis del d.lgs. 74/2000) e di omesso versamento di iva per un ammontare superiore ad Euro duecentocinquantamila per ogni periodo d'imposta (art. 10-ter del d.lgs. 74/2000); entrambi i reati sono puniti con la reclusione da sei mesi a due anni. Le disposizioni giuridiche in questione, in altri termini, sanzionano le ipotesi di mancato versamento d'imposte correttamente auto-dichiarate o auto-certificate da parte del contribuente, a tutela dell'interesse dell'Erario alla tempestiva ed efficace riscossione dei tributi (15). Nell'ipotesi di omesso versamento delle ritenute certificate, l'imprenditore-datore di lavoro assume la posizione di sostituto d'imposta con riferimento al versamento del tributo, il quale opera la c.d. "percentuale di ritenuta alla fonte" sulle somme-reddito dovute al percettore-

---

(12) E. STASI, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Fallimento*, 2017, p. 1103 ss.

(13) M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017.

(14) La cui rubrica è "Presupposti per l'accesso alla procedura" (di concordato preventivo).

(15) G.L. SOANA, *Crisi e liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).



## CASA & ASSOCIATI

sostituito; egli ha pertanto l'obbligo di accantonare tali somme da versarsi all'Erario a cadenza mensile, secondo la normativa tributaria. La condotta criminosa, dunque, ha uno sviluppo progressivo: inizia con il mancato accantonamento delle somme trattenute; si perfeziona con l'omesso versamento mensile dell'imposta; si consuma con la prosecuzione della condotta fino al termine ultimo concesso dalla legge per l'esecuzione del versamento (31 ottobre). Il reato di omesso versamento iva, invece, sanziona il soggetto che, tenuto al versamento, ometta il pagamento dell'imposta dovuta in base alla stessa dichiarazione (di debito) del contribuente entro il termine per il versamento dell'acconto inerente al periodo d'imposta successivo (16). Si badi che la norma non punisce colui il quale ometta la dichiarazione iva, ma il contribuente che, pur avendo adempiuto agli obblighi dichiarativi, ometta successivamente di versare l'imposta dovuta. Trattasi in entrambe le fattispecie di reati omissivi istantanei, posto che si consumano in conseguenza del mancato pagamento delle ritenute (17) oppure dell'iva, così come certificato dal contribuente. Medesimo è altresì l'elemento soggettivo di tali reati, punibili a titolo di dolo generico, cosicché è sufficiente la sola coscienza e volontà di omettere il versamento delle imposte dichiarate come dovute, non rilevando i motivi che hanno indotto la violazione. Lo stesso rigore della formulazione normativa di entrambe le fattispecie criminose non consente all'interprete alcuna possibilità di distinguere la condizione di colui che ometta il versamento con il proposito di non adempiere l'obbligazione tributaria, da quella di chi vi sia costretto, invece, da una perdurante mancanza di risorse finanziarie.

In una "super-congiuntura", caratterizzata da un inasprimento della pressione fiscale e da una contrazione dell'accesso al credito, la questione è giunta in più occasioni all'attenzione dei tribunali di merito, i quali hanno rilevato che la rigidità del sistema normativo ("chiunque non versa [...] è punito") sconta il limite di non considerare quale causa di esclusione dell'antigiuridicità di tali reati l'ipotesi in cui l'omesso versamento del tributo deriva da un'assoluta indisponibilità di risorse finanziarie (18). Tale orientamento valorizza la particolare condizione in cui si trovi il contribuente-operatore economico, certamente consapevole del debito tributario, con riferimento al quale è però dubbia la volontarietà della condotta omissiva, determinata da circostanze esterne che conducono alla necessaria violazione del precetto penale (19). In queste ipotesi, dunque, la carenza di liquidità sopravvenuta sarebbe idonea a escludere la volontà dell'illecito, in quanto l'inadempimento dell'obbligo di accantonamento delle risorse finanziarie da destinare all'Erario rappresenterebbe una violazione rimproverabile a titolo di colpa, che non può portare all'affermazione di una responsabilità per un reato,

---

<sup>16</sup> Il reato previsto dall'art. 10-ter presuppone che il debito iva risulti dalla dichiarazione del contribuente e, pertanto, la fattispecie non è integrata qualora nella stessa dichiarazione sia esposto un credito tributario (Cass. 19 settembre 2012, n. 253680) oppure non risulti alcun debito; cfr. in dottrina, G.L. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, pp. 318 ss.

<sup>(17)</sup> Cass. SS.UU., 28 marzo 2013, n. 255759 chiariva che il reato di omesso versamento di ritenute certificate non si pone in rapporto di specialità, bensì di illecita progressione, con l'illecito amministrativo di omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che a carico del contribuente trasgressore andranno applicate entrambe le sanzioni, quella amministrativa e quella penale.

<sup>(18)</sup> GIP Milano, 6 novembre 2012, in *Dialoghi Tributari*, 1/2013; GIP Firenze, 10 agosto 2012, in *Banca Dati Big Suite*, IPSOA; GIP Milano, 7 gennaio 2013, in *Corr. Trib.*, 10/2013.

<sup>(19)</sup> GIP Firenze, 27 luglio 2012, in *Banca Dati Big Suite*, IPSOA.



## CASA & ASSOCIATI

che, come tale, è doloso (20). Parte della dottrina appare concorde, affermando che “la crisi acuta di liquidità escluderebbe quantomeno il dolo dell’omesso versamento, integrando una sorta di causa d’impossibilità relativa da valutarsi in relazione a quanto umanamente esigibile dal soggetto nel caso concreto” (21). Secondo l’indirizzo più rigoroso, invece, le difficoltà finanziarie non possono valere a escludere la punibilità, perché il sistema prevede che l’imposta sia prima incassata-trattenuta dall’operatore economico, affinché la riversi all’Erario, proprio allo scopo di facilitarne e assicurarne la riscossione. Nessuna crisi di liquidità, infatti, potrebbe giustificare l’omesso versamento dell’imposta, posto che il contribuente deve, o almeno dovrebbe, solo versare l’imposta già ricevuta dal cessionario, in caso di iva, e le ritenute già operate sulle somme versate a titolo di retribuzione al sostituto (22). Nella giurisprudenza di legittimità, la possibilità di attribuire efficacia esimente alle omissioni imputabili a crisi di liquidità non ha trovato grande riscontro, per la tendenza contraria a riconoscere il difetto dell’elemento psicologico, conseguente al meccanismo stesso di raccolta delle imposte.

Ci si è chiesti se, quale esimente, possano rilevare la forza maggiore, espressamente contemplata dall’art. 6 del d.lgs. 472/1997, indicata dal legislatore quale vero e proprio principio generale, oppure lo stato di necessità di cui all’art. 45 c.p. Quanto alla forza maggiore, “forza esterna della natura che determina, in modo irresistibile, il soggetto a tenere un comportamento attivo o omissivo”, la Suprema Corte avrebbe escluso che le difficoltà economiche in cui versi il soggetto agente fossero riconducibili al concetto di forza maggiore, *la quale, postulando l’individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, esula del tutto dalla condotta dell’agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell’evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un’azione od omissione cosciente e volontaria dell’agente* (23). Si registra, infatti, un solo arresto in cui la Corte, in via teorica e in ragione di una completa *disclosure* delle condizioni operative dell’impresa, abbia ammesso che le difficoltà economiche possano integrare un’ipotesi di forza maggiore (24).

Sotto questo profilo, appare alquanto difficile per gli interpreti ipotizzare che la situazione d’illiquidità dell’impresa rappresenti una forza esterna, tale da eliminare ogni potere di scelta o di controllo sullo svolgimento della condotta pretesa dal legislatore, specie qualora il contribuente abbia deciso, dopo aver incassato l’iva, di pagare dipendenti e fornitori a discapito dell’Erario. Quanto alla configurabilità della scriminante dello stato di necessità, trattasi di una posizione minoritaria, che abbraccia un’interpretazione estensiva del concetto di “danno grave”, tale da ricomprendervi il licenziamento e dunque il possibile stato d’indigenza dei lavoratori dipendenti, qualora il versamento delle imposte determini, di fatto, il fallimento dell’impresa già in crisi

---

<sup>(20)</sup> F. ROMOLI, *Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità*, in [www.archiviopenale.it](http://www.archiviopenale.it).

<sup>(21)</sup> D. SETTEMBRE, *Guai in vista per i sostituti che omettono il versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco*, 2005, 1172 ss.; A. D’AVIRRO, M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, pp. 252 ss.

<sup>(22)</sup> Cass. 6 marzo 2013, n. 255327 in *DeJure*.

<sup>(23)</sup> Cass. 5 aprile 2013, n. 255880; in senso conforme Cass. 4 dicembre 2007, n. 238986, in *DeJure*, In dottrina, A. GIOVANNINI, *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. Trib.*, 2012, 42, pp. 3257 ss.

<sup>(24)</sup> Cass. 12 giugno 2013, n. 257683, in *C.E.D.*



## CASA & ASSOCIATI

finanziaria; e del concetto di “persona”, tale da ricomprendervi anche la persona giuridica, in relazione alla quale il danno grave sarebbe individuabile nel danno economico (25). Sebbene tale ricostruzione permetta di formulare un giudizio di non rimproverabilità dell’agente, per aver egli agito in circostanze tali da alterare il normale processo di formazione motivazionale, a tal punto che la norma tributaria perde la sua efficacia precettiva e rende impossibile il rispetto della condotta doverosa (26), la stessa non appare convincente, alla luce dell’interpretazione (restrittiva) di legittimità dell’espressione “danno grave alla persona” contenuta nell’art. 54 c.p. Il riferimento, infatti, secondo la Suprema Corte è ai soli beni morali e materiali che costituiscono l’essenza stessa dell’essere umano (vita, integrità fisica, libertà morale e sessuale, nome, onore) e non anche quei beni che, pur costituzionalizzati, contribuiscano al completamento e allo sviluppo della persona umana. Conseguentemente, nonostante la protezione costituzionale del diritto al lavoro, deve escludersi che la sua perdita costituisca un danno grave alla persona sotto il profilo dell’art. 54 c.p. Secondo la Corte di Cassazione *nessuna valenza può essere attribuita alla circostanza che il mancato pagamento dei creditori diversi dall’Erario sarebbe stato necessario per scongiurare il fallimento della società. E ciò sia perché il fallimento avrebbe ben potuto essere richiesto dallo stesso Erario proprio in relazione ai crediti tributari, sia perché la semplice necessità di scongiurare il fallimento non è sufficiente ad integrare l’ipotesi di forza maggiore* (27). Tesi minoritaria è anche quella che prevede l’applicazione della categoria dell’inesigibilità, che escluderebbe tanto il dolo quanto la colpa, allorché il soggetto agente si sia trovato nell’impossibilità di tenere un comportamento conforme al precetto penale, versando in una condizione tale per cui dal medesimo non si sarebbe potuta pretendere una condotta diversa da quella in concreto tenuta (28). Invero, come rilevato in dottrina (29), per escludere l’antigiuridicità della condotta occorrerebbe la dimostrazione, alquanto ardua, di una effettiva situazione di inesigibilità della condotta, ovvero che il contribuente non abbia versato il tributo non perché non abbia voluto (dolo diretto), oppure perché abbia accettato il rischio dell’impossibilità di versarlo (dolo eventuale), ma non abbia potuto provvedere per cause indipendenti dalla sua volontà.

La Corte di Cassazione ha osservato come, proprio in ragione della genericità del dolo richiesto nelle fattispecie criminose di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. 74/2000, la punibilità del soggetto non può dipendere da un’automatica equazione fra l’omesso versamento cosciente e volontario e il reato, dovendo il giudice di merito valutare se la sopravvenienza dell’evento del tutto esterno alla volontà dell’agente – ad esempio, il fallimento sopravvenuto in prossimità della scadenza del debito tributario - e che l’agente medesimo deduca per invocare la propria innocenza, abbia inciso sulla sussistenza dell’elemento soggettivo (30). Quest’orientamento non è rimasto isolato.

(25) M. MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Il Fisco*, 2013, p. 189.

(26) L. CUOMO, P. MOLINO, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa Failure to Pay Taxes and Corporate Criminal Liability*, in *Cass. pen.*, 2, 2015, p. 0142b.

(27) Cass. 8 gennaio 2014, n. 15416 in *Dir. & giust.*, 2014.

(28) L. CUOMO, P. MOLINO, *Omesso versamento*, cit., p. 0412B.

(29) R. CARACUZZO, *Omessi versamenti dell’IVA e delle ritenute certificate e crisi d’impresa*, in *Cass. pen.*, 2014, p. 3071.

(30) Cass. 28 agosto 2014, Scaletta, inedita, in *Rassegna della giurisprudenza penale della Corte di Cassazione*, 2014



## CASA & ASSOCIATI

Recenti pronunce confermano la possibilità di casi nei quali possa essere invocata l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria, il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e insindacabile in sede di legittimità. Invero, la delicatezza degli interessi coinvolti, quello erariale, da un lato, e la presenza sul mercato dell'imprenditore, che omette il versamento delle imposte per circostanze necessitate, finanche il difficile scenario economico-finanziario dell'ultimo decennio, dall'altro hanno finito per indurre la giurisprudenza di merito a offrire "una risposta riequilibratrice" (31), rispetto ad una legislazione fiscale, avvertita come eccessivamente iniqua.

#### **4. Concordato preventivo e reati tributari.**

Occorre comprendere se il rapporto tra reati tributari e possibili esimenti muta, quando la crisi di liquidità dell'impresa non si risolve (più) in una situazione temporanea oppure occasionale, ma assuma i connotati dello stato di crisi, potenzialmente idoneo a sfociare nell'insolvenza, vale a dire uno stato di malessere economico-finanziario dell'impresa più complesso, che rende prevedibile che l'imprenditore non sarà in grado di adempiere i debiti di prossima scadenza, tra cui quelli tributari. Complice la coeva crisi economica del Paese e il conseguente ricorso delle imprese alle procedure di risanamento contemplate dalla legge fallimentare, i tribunali di frequente si sono occupati del conflitto di doveri nascente tra obblighi tributari, vale a dire il versamento delle imposte e dei tributi alle scadenze previste, e obblighi "concorsuali" nascenti dalla disciplina delle procedure di risanamento. Al riguardo, la questione maggiormente controversa attiene proprio al (problematico) rapporto tra i reati omissivi di pagamento di iva e ritenute certificate e la richiesta del contribuente-debitore di definizione dei propri debiti attraverso la procedura di concordato preventivo. In particolare, la configurabilità dei reati in capo al soggetto che, prima del termine previsto per il versamento dell'imposta, acceda alla procedura di concordato preventivo e non versi le somme dovute alla scadenza, considerato altresì che l'istituto del ricorso per concordato preventivo con riserva, anticipa il dispiegamento degli effetti della domanda a un momento anteriore rispetto al deposito della proposta e del piano di concordato (dal deposito della domanda per il debitore; dalla pubblicazione del ricorso prenotativo presso il registro delle imprese di riferimento per i terzi-creditori). Sin dalla pubblicazione del ricorso introduttivo, con riserva nel registro imprese, a favore dell'imprenditore-debitore si producono gli effetti protettivi di cui all'art. 168 l.fall., per cui è fatto divieto ai creditori di proseguire le azioni esecutive e cautelari in corso, di instaurarne di nuove e di acquisire titoli di prelazione in difetto dell'assenso del Giudice. D'altro canto, il debitore, in forza dell'art. 161, comma 7 l.fall., può compiere in via autonoma solo gli atti di ordinaria amministrazione, mentre deve richiedere l'autorizzazione al tribunale (fallimentare) per il compimento degli atti configurabili di straordinaria amministrazione. La domanda di accesso alla procedura di concordato produce un altro rilevante effetto, sia per l'imprenditore-debitore, sia per i terzi: il divieto di pagamento

---

<sup>(31)</sup> L. CUOMO, P. MOLINO, *Omessio versamento*, cit., p. 0412B.



## CASA & ASSOCIATI

di debiti anteriori, poiché atto lesivo della *par condicio creditorum* e in contrasto con il principio della cristallizzazione del patrimonio del debitore a servizio della procedura. Tale principio era elaborato dalla giurisprudenza di legittimità (32), e poi fatto proprio dalle Corti di merito (33), in forza della lettura del combinato disposto degli artt. 167, 168 e 184 l.fall. (34), confermato dall'introduzione dell'art. 182-*quinques* l.fall. con la riforma del 2012, che prevede una deroga alla possibilità di effettuare pagamenti di crediti per prestazioni anteriori, previa autorizzazione del tribunale, nell'ipotesi di concordato con continuità aziendale. Il pagamento non autorizzato di crediti anteriori è considerato, di regola, un atto in frode alle ragioni dei creditori ed è sanzionato con la dichiarazione di improcedibilità *ex art.* 161, comma 6, l.fall. oppure con la revoca dell'ammissione alla procedura *ex art.* 173 l.fall. (35).

Alla luce del descritto quadro normativo, occorre domandarsi che cosa accade rispetto all'obbligo di versamento delle imposte, in particolare iva e ritenute certificate, entro il termine "di salvezza" (30 ottobre per le ritenute; 27 dicembre per l'iva) che maturi in corso di procedura, vale a dire dopo il deposito del ricorso e prima del decreto di omologazione della proposta e del piano di concordato. In altri termini, bisogna capire se gli effetti protettivi previsti dalla disciplina concorsuale a tutela del debitore consentano a quest'ultimo di omettere, legittimamente, il pagamento delle imposte alle scadenze previste, così individuandosi nell'accesso alla procedura di concordato preventivo una sorta di esimente non codificata, rispetto alla configurabilità dei reati di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. 74/2000.

Dopo la mini-riforma del 2012 tali questioni sono state di frequente affrontate dalla giurisprudenza; quantomeno fino al 2017, è possibile individuare due orientamenti principali, uno maggioritario e uno minoritario. Pare opportuno precisare, innanzitutto, che i due filoni interpretativi sviluppano il proprio ragionamento partendo da un punto comune: la presentazione della domanda di concordato preventivo dopo la scadenza del termine (ultimo) per il pagamento delle ritenute certificate (31 ottobre) o dell'iva (27

---

<sup>(32)</sup> Cass. 12 gennaio 2007, n. 578 in *DeJure*.

<sup>(33)</sup> Trib. Padova 9 maggio 2013, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); Trib. Padova 4 luglio 2013, in [www.fallimentiesocietà.it](http://www.fallimentiesocietà.it); Trib. Pordenone 8 agosto 2013, *ivi*; Trib. Padova 7 novembre 2013, *ivi*; Trib. Venezia 6 febbraio 2014, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); App. Milano 23 febbraio 2016, *ivi*; Trib. Venezia 18 settembre 2014, *ivi*; Trib. Sondrio 2 ottobre 2014, *ivi*; Trib. Bergamo 23 aprile 2015, *ivi*.

<sup>(34)</sup> Il principio espresso in Cass. 12 gennaio 2007, n. 578, *cit.*, è il seguente: *l'art. 167 con la sua disciplina degli atti di straordinaria amministrazione comporta che il patrimonio dell'imprenditore in pendenza di concordato sia oggetto di un'oculata amministrazione perché destinato a garantire il soddisfacimento di tutti i creditori secondo la par condicio. L'art. 168 nel porre il divieto di azioni esecutive da parte dei creditori, comporta implicitamente il divieto di pagamento di debiti anteriori perché sarebbe incongruo che ciò che il creditore non può ottenere in via di esecuzione forzata, possa conseguire in virtù di spontaneo adempimento, essendo in entrambi i casi violato proprio il principio di parità di trattamento dei creditori. L'art. 184 ancora nel prevedere che il concordato sia obbligatorio per tutti i creditori anteriori, implica che non possa darsi l'ipotesi di un pagamento di debito concorsuale al di fuori dei casi e dei modi previsti dal sistema.*

<sup>(35)</sup> Sebbene in via prevalente la giurisprudenza di merito abbia recepito tale orientamento, altra parte significativa della giurisprudenza (Trib. Roma 3 ottobre 2013 in [www.ilfallimentarista.it](http://www.ilfallimentarista.it); Trib. Latina, 2 settembre 2013, *ivi*; Trib. Catania 18 marzo 2013, in [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it); App. Venezia 30 gennaio 2014, *ivi*; Trib. Locri 18 dicembre 2013, *ivi*) ha adottato un orientamento meno stringente; la scelta interpretativa passa in questo caso per la non applicazione *tout court* del regime sanzionatorio previsto dall'art. 173 l.fall., pure in palese violazione della *par condicio creditorum*, dovendosi verificare caso per caso le singole fattispecie, al fine di distinguere se il pagamento senza autorizzazione abbia determinato in concreto un pregiudizio ai creditori.



## CASA & ASSOCIATI

dicembre) non produce alcun effetto protettivo, poiché i reati sono già giunti a consumazione e alcuna esimente può essere invocata a beneficio del contribuente-debitore. L'attenzione si pone, invece, nella fase che segue la pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese, ma che precede il decreto di ammissione al concordato.

Il primo orientamento, maggioritario fino al 2016, può definirsi “esclusivo”, poiché riconosce una piena responsabilità penale del debitore per le omissioni in parola, escludendo appunto qualsivoglia rilevanza alla presentazione della domanda di concordato preventivo e alla pendenza della procedura concorsuale (36), anche se precedente alle scadenze fiscali. Emerge con chiarezza il rapporto di subordinazione tra obbligo fiscale e obbligo di derivazione concorsuale: il concordato preventivo, quale frutto di un mero atto di autonomia negoziale del debitore rispetto ai suoi creditori, non può incidere sulle scadenze di versamento delle imposte previste dalla legge. Tale orientamento muove essenzialmente dal principio di matrice sovranazionale d'intangibilità dell'iva, tema ampiamente discusso nella vigenza dell'istituto della transazione fiscale di cui al “vecchio” art. 182-ter l.fall., che consentiva solo la previsione di pagamento dilazionato e non parziale, dell'imposta. La Corte di Giustizia Europea, nel pronunciarsi sulla questione pregiudiziale posta dalla Commissione tributaria regionale di Bologna, a proposito dell'interpretazione dell'art. 4, par. 3, TUE e gli artt. 2 e 22 della VI dir. 77/388/CEE, esamina il sistema comune (unionale) dell'iva; al punto 20 essa rammenta che, proprio in forza di tali norme sovranazionali, *ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio*. Risalendo a tale assunto, secondo il quale non è possibile falciare l'imposta, la giurisprudenza di legittimità argomentava che il debitore concordatario fosse sempre tenuto a rispettare le scadenze di pagamento, proprio al fine di evitare d'incorrere nelle sanzioni penali, senza che ciò comportasse alcuna violazione della *par condicio creditorum*, anche qualora il tributo fosse stato versato dopo la presentazione della domanda di concordato (37), poiché si tratta di imposta “armonizzata” a livello unionale e in parte destinata all'Unione medesima (38). La Corte di Cassazione penale sarebbe pertanto arrivata ad assumere una posizione alquanto rigida, affermando che il principio d'indisponibilità della pretesa tributaria, in riferimento al debito iva, riguarderebbe anche i tempi di pagamento e

---

<sup>(36)</sup> Cass. 4 febbraio 2016, n. 12912; Cass. 24 aprile 2013, n. 39101; Cass. 14 maggio 2013, n. 44283. Cass. 13 febbraio 2017, n. 6591, tutte in *DeJure*, ove la Corte in un caso di omesso versamento delle ritenute riconosceva la responsabilità dell'imprenditore in presenza di una transazione fiscale omologata successivamente alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta, poiché essa non può estinguere il reato ormai consumato e ciò anche se la proposta fosse stata fatta in epoca precedente.

<sup>(37)</sup> Cass. 4 febbraio 2016, n. 44283; Cass. 25 giugno 2014, n. 14447; Cass. 14 maggio 2013, n. 44283; Cass. 24 aprile 2013, n. 39101, tutte in *DeJure*.

<sup>(38)</sup> C-500/10 sent. 29 marzo 2012, Belvedere Costruzioni s.r.l. avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla CGUE, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Commissione tributaria centrale, sezione di Bologna, con decisione del 22 settembre 2010, nel procedimento Ufficio IVA di Piacenza contro Belvedere Costruzioni s.r.l. La domanda di pronuncia pregiudiziale in esame verteva sull'interpretazione dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE e degli articoli 2 e 22 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme. Tale domanda veniva presentata nell'ambito di una controversia che vedeva l'Ufficio iva di Piacenza contrapposto alla Belvedere Costruzioni s.r.l. con riferimento ad una rettifica dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno 1982.



## CASA & ASSOCIATI

pertanto non sarebbe consentito al debitore concordatario prevederne il pagamento dilazionato al di fuori dell'accordo di transazione fiscale (39).

Con la sentenza della Corte di Cassazione penale del 12 marzo 2015 n. 15853 (40) prendeva avvio un filone interpretativo, sempre sotto la vigenza del pre-vigente art. 182-ter l.fall., il quale delineava il rapporto tra concordato preventivo e obblighi fiscali in termini “inclusivi”, declinato secondo la valorizzazione del contenuto del piano concordatario, per quanto concerne la proposta di pagamento del credito fiscale, in relazione alle scadenze perentorie di legge. In tale occasione, la Corte, dopo aver ripercorso la posizione della giurisprudenza allora maggioritaria, si soffermava sul concetto di transazione fiscale, con riferimento all'iva e alle ritenute certificate, così come enucleato nell'art. 182-ter l.fall., osservando che per volontà legislativa esso si doveva tradurre in una postergazione dell'obbligo di pagamento, essendo vietata qualsiasi falcidia concordataria. Osservava, altresì che, nel caso posto alla sua attenzione, il debitore concordatario, in aderenza alla disposizione di legge, riconosceva l'intera debenza del credito fiscale, proponendo *lo spostamento temporale dell'adempimento*.

Rimane da comprendere se la dilazione possa comportare comunque il compimento del reato. Sul punto, la Suprema Corte osservava come nel perseguimento dell'accordo transattivo tra debitore concordatario e creditori si dovesse innestare una struttura pubblicistica. Se è vero, infatti, che il concordato preventivo nasce per volontà del debitore, è altrettanto indubbio che – continuava la Corte – non rimane uno strumento confinato in un dispositivo privatistico, bensì esso si snoda in una vera e propria procedura giurisdizionale, vigilato da soggetti pubblici, quali il giudice delegato e il commissario giudiziale, che ricopre in tale veste la funzione di pubblico ufficiale. Il conclusivo provvedimento di omologazione pronunciato dall'organo giurisdizionale si caratterizza per un indiscutibile *spessore giurisdizionale* – dice la Corte – potendo essere preceduto da una fase istruttoria. Pertanto, essendo il concordato preventivo una sorta di “strumento di salvezza” rispetto alla prospettiva del fallimento, non può non annoverarsi tra gli strumenti pubblicistici di tutela non solo dei creditori, ma altresì degli interessi economici collettivi. Se, dunque, il concordato preventivo non è una mera manifestazione di autonomia negoziale, sarebbe illogico – concludeva la Corte – che il

---

(39) Cass. 44283/2013; Cass. 14447/2014 in *DeJure*, che confermano la minimizzazione dell'incidenza sia della transazione fiscale di cui all'art. 182-ter l.fall., sia del concordato preventivo stesso, per la natura di sostanziale intangibilità che connota il debito iva: *in tema di concordato preventivo, la L.Fall., art. 182 ter, comma 1 (come modificato dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 32, convertito dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2) che esclude la falcidia concordataria sul capitale dell'IVA, così sancendo l'intangibilità del relativo debito, ha natura sostanziale e carattere eccezionale, attribuendo al corrispondente credito un trattamento peculiare ed inderogabile, sicché la stessa si applica ad ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attenendo allo statuto concorsuale del credito IVA.*

(40) Cfr. Trib. Foggia 22 luglio 2014, il quale rigettava l'istanza di riesame presentata da F.F., indagato per il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. 74/2000, del decreto con cui il GIP aveva disposto il sequestro preventivo per equivalente sui beni del suddetto. F.F. presentava ricorso, denunciando con il primo motivo violazione di legge per non avere il Tribunale ritenuto che l'ammissione al concordato preventivo della s.r.l. di cui l'indagato era legale rappresentante avesse escluso il *fumus commissi delicti*, nonostante l'omologazione di un concordato che prevedeva l'intero pagamento dell'iva con una dilazione del versamento. Nel caso in esame, l'impresa depositava la domanda di concordato il 19 dicembre 2012, era ammessa in data 11 luglio 2013 con la proposta di pagamento integrale dilazione del debito iva oltre il termine di legge del 27 dicembre 2013.



## CASA & ASSOCIATI

medesimo ordinamento pubblicistico, inteso quale insieme di norme e strumenti a tutela di interessi economici collettivi (nella fattispecie, il concordato preventivo e gli obblighi fiscali), *da un lato consentisse al giudice fallimentare, dapprima di ammettere al concordato preventivo l'imprenditore che nel suo piano progettasse di commettere un reato, omettendo il versamento delle imposte nei termini di legge, e poi di omologare la deliberazione con cui i creditori avrebbero approvato tale "progetto criminoso", la cui relativa domanda viene ab origine trasmessa al pubblico ministero; dall'altro lato, consentisse al Giudice penale di sanzionare quel soggetto che avrebbe eseguito l'accordo omologato.* La conclusione non può che essere quella di ritenere che l'ammissione alla procedura di concordato prima della scadenza del termine per il versamento delle imposte, il cui piano preveda la dilazione di pagamento del debito fiscale per iva e ritenute certificate, valga a escludere i relativi reati, pena la *reductio ad absurdum* dell'ordinamento giuridico. La giurisprudenza successiva e più recente ha peraltro dimostrato, sebbene con alcune oscillazioni, di cogliere le più ampie implicazioni di tale pronuncia. Ritenere il concordato preventivo quale strumento (anche) pubblicistico, che, parimenti agli obblighi fiscali, tutela interessi economici collettivi, consente oggi ai Giudici penali, nel valutare l'intersecazione tra le norme di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. 74/2000 e la disciplina concordataria, di considerare con più attenzione le concrete dinamiche imprenditoriali, tanto più in una fase di prolungata difficoltà economica del Paese, e gli strumenti di risoluzione della crisi d'impresa. La modifica dell'art. 182-*ter* l.fall. per opera della legge "di stabilità" del 2017 e l'interpretazione offerta dalla Corte di giustizia sulla falciabilità dell'iva (41) hanno di certo avuto un ruolo centrale nello sviluppo di tali riflessioni più mature sul procedimento giurisdizionale di concordato preventivo nel rapporto con le scadenze tributarie.

Dopo pochi mesi dall'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 182-*ter* l.fall., è significativa la sentenza n. 52542 del 17 ottobre 2017 (42). La Corte tiene a precisare che gli orientamenti giurisprudenziali precedenti, anche quello che più sopra si è definito "inclusivo", muovevano entrambi dall'assunto che il versamento del tributo dopo la presentazione della domanda di concordato preventivo non comportasse una violazione del principio della *par condicio creditorum*; conseguentemente, il mancato versamento dei tributi integrava sempre i reati omissivi in questione. L'arresto in questione, invece, giunge a non configurare il reato di cui all'art. 10-*ter* per il mancato versamento del debito iva sorto prima della procedura di concordato preventivo, nel caso in cui, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori. Per la prima volta, infatti, la Corte afferma che in tale ipotesi è configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 c.p., derivante da norme poste a tutela di interessi economici collettivi, equivalenti a quelli di carattere tributario. Il pregio di tale sentenza è di porre la (corretta) attenzione agli effetti che comporta la pubblicazione della domanda di concordato preventivo, contenuti nella disciplina normativa e sviluppati dalla

---

<sup>(41)</sup> Corte di Giustizia UE 7 aprile 2016, causa C-546/2014, in *DeJure*.

<sup>(42)</sup> La pronuncia riporta che nel caso di specie, il Tribunale di Fermo, a seguito della domanda di concordato, aveva impartito al debitore l'ordine di non pagare debiti progressi.



## CASA & ASSOCIATI

giurisprudenza, come sopra accennato. Come riconosciuto in dottrina (43), la Corte apre in tale occasione, con coraggio, le porte a considerazioni di portata più generale, come il tema del divieto dei pagamenti nel concordato preventivo. Si osserva come l'ordine impartito al debitore concordatario da parte del tribunale fallimentare, a séguito dell'ammissione della domanda, è l'espressione di un divieto contenuto nella legge fallimentare, e fatto discendere dalla stessa Corte di Cassazione civile in via interpretativa dal divieto espresso dall'art. 168 l.fall. Si tratta del divieto di azioni esecutive da parte dei creditori, e ciò a tutela della *par condicio*, sin dalla pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese (44). Il conflitto di doveri che sorge tra divieto di ledere la regola del pari trattamento dei creditori concorsuali e divieto di violare le norme penalistico-tributarie, si risolve applicando il principio di non contraddizione dell'ordinamento contenuto nell'art. 51 c.p. (45), facendo prevalere l'esigenza di superamento della crisi dell'impresa. di non eseguire pagamenti di debiti pregressi. In séguito, la giurisprudenza si è mossa con moto ondivago, caratterizzato da "corsi e ricorsi storici", utilizzando le parole di Giambattista Vico. Si è riaffermato il principio in alcune sentenze, per cui il solo decreto di ammissione al concordato *ex art.* 163 l.fall., pronunciato prima della scadenza del debito fiscale, può non configurare i reati omissivi di versamento delle imposte (46). La domanda di concordato preventivo, sia essa completa o con riserva, non avrebbe alcun rilievo, perché solo a séguito dell'ammissione da parte del tribunale potrebbe, eventualmente, venir meno la necessità di adempimento. La Corte sostiene che il debitore anche nel corso del concordato prenotativo potrebbe pagare il debito, essendo comunque consentito nelle more il compimento di atti di ordinaria amministrazione e di quelli urgenti di straordinaria amministrazione, previa autorizzazione del tribunale *ex art.* 161, comma 7, l.fall. (47). Il debitore-ricorrente diligente, invero, a fronte dell'obbligo penalmente sanzionato, sarebbe tenuto ad attivarsi per ottenere l'autorizzazione ad eseguire il versamento delle imposte, qualora il termine fiscale scada nelle more dell'emissione del decreto di ammissione *ex art.* 163 l.fall. Tali pronunce non si ritengono condivisibili, atteso che oramai il principio del divieto di soddisfare creditori anteriori dopo la pubblicazione del ricorso di concordato preventivo nel registro delle imprese, a tutela della *par condicio creditorum* e della cristallizzazione del patrimonio del debitore a servizio della procedura, pare una regola acquisita nell'ordinamento interno (48). Sul punto deve condividersi l'arresto dell'8 giugno 2018 n. 39696 (49) della Corte di Cassazione, che, in linea con la sentenza n. 52542/2017, afferma che il divieto per il

---

(43) E. MATTEVI, *Il reato di omesso versamento iva e la procedura di concordato preventivo "con riserva": aperture e ripensamenti della cassazione alla luce del principio di non contraddizione dell'ordinamento*, in *Cass. pen.*, 2, 2019, p. 909.

(44) Vedi § 4 *supra*.

(45) G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto Penale. Parte generale*, Bologna, 2014, p. 288.

(46) Cass. 31 gennaio 2019, n. 16776, Cass. 23 maggio 2018, n. 4979, entrambe in *DeJure*.

(47) Cass. 11 novembre 2019, n. 45694, in *DeJure*.

(48) Cfr. § 4 *supra*.

(49) La pronuncia prende le mosse dall'ordinanza da Trib. Roma 8 febbraio 2018, il quale confermava il decreto di sequestro preventivo del GIP di Velletri del 27 dicembre 2017, che aveva disposto il sequestro preventivo, finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti del legale rappresentante della società ammessa al concordato e di quest'ultima in via diretta, per il reato *ex art.* 10-ter. Il commissario liquidatore della procedura ricorreva per cassazione, deducendo che la scadenza del pagamento dell'iva era prevista in epoca successiva (29 dicembre 2015) all'ammissione alla procedura di concordato preventivo (avvenuta il 23 settembre 2015).



## CASA & ASSOCIATI

debitore concordatario di pagare i debiti scaduti discende per legge già dalla domanda di concordato. Con il decreto di ammissione il tribunale può, con una formula divenuta per lo più di stile, ripetitiva dell'obbligo legislativo, intimare al debitore il divieto dei pagamenti; tuttavia, anche senza un esplicito divieto, il debitore deve rispettare il piano dei pagamenti previsto dal ricorso per concordato. Con la pronuncia n. 13628 dello scorso 5 maggio <sup>(50)</sup> la Suprema Corte pare aver risolto definitivamente in tali termini il rapporto tra la procedura di concordato preventivo del soggetto tenuto al pagamento delle imposte e il profilo degli effetti inibitori della stessa rispetto all'obbligo di versamento imposto dalla legge tributaria e della conseguente (eventuale) rilevanza penale della sua omissione. Vediamo la sequenza logica del procedimento: (i) la procedura di concordato è unica, ancorché introdotta con il ricorso *ex art.* 161, comma 6 l.fall.; (ii) anche nel periodo decorrente dal deposito del ricorso prenotativo al decreto di ammissione *ex art.* 163 l.fall. vige lo spossessamento attenuato dell'imprenditore concordatario, che non impedisce il compimento degli atti straordinari e urgenti, previa autorizzazione del tribunale e informativa del commissario giudiziale; (iii) il pagamento del debito tributario, la cui omissione costituisce reato, è atto straordinario e urgente, proprio avuto riguardo agli effetti penali dell'omissione; (iv) la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, anche con riserva, non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione. Pertanto la mera presentazione della domanda non assume rilevanza, né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello dell'esigibilità della condotta, salvo che, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori. E ciò, perché è configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 c.p., derivante da norme poste a tutela d'interessi equivalenti a quelli di carattere tributario. Ne consegue, secondo la Corte, che spetta all'imprenditore in crisi, il quale sa di avere un debito fiscale che verrà a scadenza certa, ponderare la miglior soluzione della crisi d'impresa e valutare in tale ambito anche le conseguenze penali dell'eventuale omissione del pagamento del debito. Egli non potrà opporre, per escludere la sua penale responsabilità, unicamente l'aver dato corso alla procedura negoziale di risoluzione della crisi d'impresa, che di per sé sola non evita al debitore concordatario di incorrere in responsabilità penale. Sotto il profilo processual-penalistico, la causa di giustificazione dell'art. 51 c.p. può essere invocata, quando il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria sia destinatario o di un ordine legittimo del tribunale civile, con cui gli si impone il divieto di pagamento dei crediti anteriori alla proposta di concordato, o di una mancata autorizzazione al pagamento degli stessi. Tale divieto non potrà essere individuato nel provvedimento di ammissione ai sensi dell'art. 163 l.fall., e ciò con riferimento ad un debito scaduto nelle more tra la presentazione del ricorso con riserva e la sua ammissione. Tale situazione è equiparabile, quanto alla possibilità di compimento di atti di straordinaria amministrazione, a quella del

---

<sup>50</sup> In [www.giursprudenzapenale.com](http://www.giursprudenzapenale.com). Il Procuratore della Repubblica di Lecco ricorre per cassazione avverso l'ordinanza, emessa ai sensi dell'art. 322 *bis* c.p.c., con la quale era stato respinto l'appello cautelare avverso l'ordinanza di rigetto della richiesta di sequestro preventivo per equivalente della somma di C 1.088.589,54, nei confronti di Ferrarini Lucio, quale legale rappresentante di Vismara spa, indagato per il reato di cui all'art. 10 - *bis* d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, per omesso versamento delle ritenute, quale sostituto di imposta, per l'anno 2017, entro il termine previsto del 31 ottobre 2018.



## CASA & ASSOCIATI

concordato completo, non potendo peraltro accordarsi valore di scriminante all'ammissione al concordato rispetto a una condotta di reato già perfezionatasi.

Infine, la Corte prende le distanze dalla direttrice interpretativa espressa dalla medesima sezione solo un anno fa, con la sentenza n. 36320/2019 <sup>(51)</sup> carattere, secondo cui *una volta intervenuto il provvedimento di ammissione del debitore al concordato anche le pregresse condotte omissive, consistenti in omessi pagamenti di obbligazioni giunte a maturazione nell'intervallo fra la presentazione della istanza e la sua positiva evasione da parte dell'organo giurisdizionale a ciò preposto, cessano, laddove mai in precedenza esse la avessero avuta, di avere rilevanza penale, atteso che tali condotte neppure possono essere considerate compiute contra ius in quanto legittimate, a tutto voler concedere a posteriori, dall'avvenuta ammissione alla procedura concorsuale*. Agli effetti retroattivi del concordato conseguenti al decreto di ammissione, che può intervenire a distanza temporale anche notevole dal perfezionamento del reato, non può collegarsi l'esclusione della rilevanza penale dell'omissione costituente reato scaduta in epoca precedente. Il richiamo all'efficacia retroattiva dell'ammissione al concordato, renderebbe sostanzialmente priva di senso la stessa disciplina della legge fallimentare, che consente il compimento di atti di amministrazione straordinaria nel periodo concesso dal tribunale per il deposito della proposta e del piano di concordato.

---

<sup>51</sup> Cass, 2 aprile 2019, n. 36320, in DeJure con nota di L. TROYER, *Crisi di liquidità e concordato preventivo: l'omesso versamento delle ritenute e dell'IVA dichiarate è destinato a rientrare nel paradigma dei nuovi istituti di regolazione della crisi d'impresa?* in *Rivista dei dottori commercialisti*, 2019, 4, p. 778.