



Fondazione Centro Studi
U.N.G.D.C.E.C.

Fondazione Centro Studi U.N.G.D.C.E.C.

Circolare n° 4



**Crisi pandemica, omessi versamenti di ritenute ed IVA,
conseguenti reati penal-tributari: una bussola nella
giurisprudenza?**

Roma, 25.09.2020



CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE
Centro Studi UNGDCEC

Presidente	<i>Dott. ssa Raffaella Messina</i>
Segretario	Dott. Alberto Vacca
Tesoriere	Dott. Paolo Florio
Consiglieri	Dott. Marco Anesa Dott. Valerio Garozzo Dott.ssa Laura Manzo Dott.ssa Giulia Milan Dott. Pasquale Murgo Dott. Francesco Nardini Dott. Fabio Sansalvadore Dott. Matteo Vasi

COMITATO SCIENTIFICO
Centro Studi UNGDCEC

Presidente	<i>Dott.ssa Simona Bonomelli</i>	
Area Societaria e materie Giuridiche:	Area Giudiziaria:	Area Tributaria:
PRESIDENTE DI AREA: Prof. Marco Tortoriello COORDINATORE: Prof. Avv. Cristiano Cincotti	PRESIDENTE DI AREA: Prof. Marcello Pollio COORDINATORE: Dott. Gianvito Morretta	PRESIDENTE DI AREA: Rag. Gian Paolo Tosoni COORDINATORE: Dott. Avv. Daniele Giacalone
Componenti Dott. Renato Bogoni* Dott. Giorgio Caratozzolo Dott. Michele Coppo Dott. Avv. Pierpaolo Galimi Dott. Andrea Arrigo Panato Prof. Avv. Alessandro Parrotta Dott. Marco Rescigno	Componenti: Dott. Fabio Battaglia Dott.ssa Renata Carrieri Dott. Antonino Dattola Dott. Giovanni Lanza Dott. Pierluigi Pisani Dott. Francesco Pozzi Dott.ssa Marichele Vigani	Componenti Dott. Guido Doneddu Dott. Luca Ferrini Dott.ssa Mariangela Palazzo Dott. Michele Rossini Dott. Alessandro Terzuolo
<i>*Redattore del documento</i>		



Crisi pandemica, omessi versamenti di ritenute ed IVA, conseguenti reati penal-tributari: una bussola nella giurisprudenza?

di

Renato Bogoni

Comitato Scientifico – Centro Studi UNGDCEC – Area Societaria e materie Giuridiche
Ugdec di Padova

Emanuele Artuso

Consigliere Direttivo Ugdec di Padova

SOMMARIO

1. PREMESSA: I DATI SULL'ODIerna CRISI ECONOMICA RECATA DALLA PANDEMIA COVID-19.....	4
2. CRISI E RILEVANZA PENAL-TRIBUTARIA DEGLI OMESSI VERSAMENTI.	6
3. BREVE INQUADRAMENTO SISTEMATICO SULLE DISPOSIZIONI RECATE DAGLI ARTT. 10 BIS E 10 TER D. LGS. N. 74/2000.	7
4. ALCUNI RECENTI APPRODI DELLA GIURISPRUDENZA DI MERITO E DI LEGITTIMITÀ.	9
5. FOCUS: L'AMMISSIONE ALLA PROCEDURA DI CONCORDATO PREVENTIVO PUÒ VALERE QUALE SCRIMINANTE DAI REATI DI CUI AGLI ARTT. 10 BIS E 10 TER? UNA BREVE RASSEGNA A FRONTE DI UNA GIURISPRUDENZA MAGMATICA.	16
6. LA GIURISPRUDENZA SULLA (NON?) SANZIONABILITÀ AMMINISTRATIVA-TRIBUTARIA IN PRESENZA DI CONCORDATO PREVENTIVO.	24
7. ALCUNI APPRODI DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MERITO.	28
8. SINTETICO RIEPILOGO, ANCHE ALLA LUCE DELL'ESPERIENZA CONCRETA, SUGLI ELEMENTI VALORIZZATI DALLA GIURISPRUDENZA PER CONFIGURARE L'INSUSSISTENZA DELLE CONDIZIONI DI PUNIBILITÀ PENALE IN CAPO ALL'IMPRENDITORE IMPOSSIBILITATO A VERSARE.....	30
9. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE.	32

1. Premessa: i dati sull'odierna crisi economica recata dalla pandemia Covid-19.

Come noto, la pandemia Covid-19 ha comportato non solo una emergenza sanitaria su scala globale, ma ha anche causato una significativa crisi economica che sta toccando, pur con diversi gradi di intensità, vaste aree geografiche.

Tra i numerosi studi e report, che in tempi recenti hanno affrontato le ricadute economiche di questa drammatica situazione, appare utile citare tra gli altri quelli elaborati:

- (i) dalla Consob (<http://www.consob.it/web/investor-education/crisi-in-italia>),
- (ii) dall'Istat (<https://www.ilsole24ore.com/art/istat-pil-dell-italia-cala-128percento-secondo-trimestre-ADnbo4l>),
- (iii) dalla Banca Mondiale (<https://www.ilsole24ore.com/art/allarme-world-bank-crisi-epocale-recessione-anche-paesi-emergenti-ADMGfOW>).

Secondo le risultanze di Consob, le analisi ISTAT su dati di contabilità nazionale indicano che la limitazione delle attività produttive nel mese di marzo 2020 (il primo pienamente interessato dalla pandemia), coinvolgerebbe il 34% della produzione e circa il 27% del valore aggiunto¹. I dati ISTAT per il primo trimestre del 2020 mostrano inoltre che il Pil ha registrato un calo pari al 5,3%, rispetto al trimestre precedente, ed al 5,4% nei confronti del primo trimestre del 2019. Di più: le risultanze dell'Istituto ancor più aggiornate palesano un significativo peggioramento dello scenario, evidenziando che nel secondo trimestre del 2020 il Pil – corretto per gli effetti di calendario e destagionalizzato – è diminuito del 12,8% rispetto al trimestre precedente e del 17,7% nei confronti del secondo trimestre del 2019. La stima preliminare della variazione congiunturale del Pil diffusa il 31 luglio 2020 era stata del -12,4%, mentre quella tendenziale del -17,3%.

Le stime della Banca d'Italia e del FMI, dal canto loro, indicano una riduzione del commercio globale nel 2020 dell'ordine del 10% circa, valore analogo a quello registrato nel 2009. Secondo le risultanze della Banca Mondiale, inoltre, nel 2020 il Pil mondiale potrebbe diminuire del 5,2% (ed il commercio del 13%), nella quarta recessione più grave degli ultimi 150 anni, dopo quelle del 1914, del 1930-32 e del 1945-46 (date ad evidenza agganciate ai due conflitti mondiali ed all'ascesa dei regimi totalitari). Ancora, le economie emergenti ed in via di sviluppo subiranno una flessione del 2,5 per cento ed il Pil pro capite diminuirà in oltre il 90% dei Paesi, spingendo tra 70 milioni e 100 milioni di persone in condizioni di

¹ ISTAT, Nota Mensile n. 3/2020



Fondazione Centro Studi

U.N.G.D.C.E.C.

estrema povertà (vale a dire, aventi disponibilità di reddito inferiori a 1,9 dollari al giorno).



2. Crisi e rilevanza penal-tributaria degli omessi versamenti.

Alla luce dei dati appena esposti, è quindi lapalissiana la situazione di crisi che si è venuta a delineare a causa della pandemia, in particolare sul piano della liquidità disponibile, tanto che nella pratica professionale ci si è sovente imbattuti nella gravosa circostanza di dover assistere operatori economici in estrema difficoltà nell'onorare vari pagamenti, tra cui anche quelli erariali.

Questa drammatica situazione può quindi costituire uno spunto a riflettere se vi siano rimedi ricavabili nell'ordinamento giuridico rispetto ai ponderosi effetti penali ed amministrativi che derivano dall'omesso pagamento di tributi, stante una casistica, tanto particolare quanto problematica, quale quella recata dall'odierna pandemia. Ciò, anche in considerazione (i) di quanto l'interpretazione giurisprudenziale e dottrinale ha elaborato nel corso del tempo (appunto, sul generale tema degli omessi versamenti in concomitanza con crisi economiche), (ii) del fatto che non appare inverosimile ipotizzare un significativo aumento delle procedure concorsuali, in un quadro così fosco; peraltro, la stessa vigenza del “Codice della Crisi” è stata procrastinata, non potendosi prevedere in concreto e in maniera nitida gli effetti della crisi.

Come si vedrà, d'altro canto, trattasi in buona sostanza di tema trasversale, sul quale si snoda un intreccio di norme afferenti all'ambito penale, fallimentare, amministrativo.

Ed invero, le argomentazioni che saranno sviluppate potrebbero rivelarsi utili anche nella prospettiva di coltivare una tutt'altro che trascurabile branca della nostra attività professionale, ad esempio laddove si funga da *advisor* nelle procedure concorsuali o da consulenti tecnici di parte in procedimenti penali.

Pertanto, nell'odierno contributo verranno sviluppate, in una prospettiva di operatività e concretezza e muovendo anche dall'esperienza conseguita “sul campo”, alcune considerazioni sul tema degli omessi versamenti di partite erariali, per così dire “aggiornando” quanto già oggetto di studio nella Circolare della Fondazione U.N.G.D.C. del 2 aprile 2013, n. 12, “***Omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento IVA ed illiquidità: scelta punibile od omissione necessitata?***” – scritta nel contesto della crisi economica mondiale scaturita nel 2008 e deflagrata negli anni successivi – alla quale peraltro sia consentito di porre ampio rinvio per tutti gli aspetti strutturali e di inquadramento delle disposizioni in esame, nonché per gli ampi riferimenti dottrinali.

In definitiva, l'odierno contributo muove dai “casi concreti” della giurisprudenza e della pratica professionale per cercare di trarre dati ed elementi utili ad affrontare il tema in maniera sistematica, avvertendo peraltro sin da ora che va coltivato un approccio “casistico”, attento a valorizzare il dato concreto.



3. Breve inquadramento sistematico sulle disposizioni recate dagli artt. 10 bis e 10 ter d. lgs. n. 74/2000.

Tanto doverosamente premesso, conviene da subito evidenziare – seppur in via necessariamente compendiosa – che nell’ambito del panorama penal – tributario, i delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter, d.lgs. n. 74/2000, costituiscono una singolare eccezione, di difficile giustificazione sistematica e di dubbia compatibilità con l’ordinamento costituzionale.

Va infatti notato che il corpus originale del d.lgs. n. 74/2000, spostando l’asse della rilevanza penale dai fatti prodromici all’evasione (come invece avveniva in vigenza del precedente impianto, recato dalla l. 7 agosto 1982, n. 516) agli aspetti dichiarativi concretizzanti l’evasione vera e propria, aveva inteso conferire rilevanza penale alle sole condotte connotate da particolare insidiosità e caratterizzate dalla sussistenza del c.d. “dolo specifico”, ossia dell’elemento psicologico della intenzionalità e della preordinazione della condotta “al fine di evadere le imposte”.

Tali erano, in specie, i reati di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3, d.lgs. n. 74/2000), di dichiarazione infedele (art. 4), di omessa dichiarazione (art. 5), di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8). In un sistema così strutturato, l’introduzione – a mezzo di novelle successive, rispettivamente del 2004 e del 2006 – dei reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10 bis) e di omesso versamento di IVA (art. 10 ter) costituisce un “curiosum” la cui logica va individuata principalmente nella volontà del legislatore di sopperire al ritardo con cui l’Amministrazione finanziaria provvede al controllo delle dichiarazioni presentate dai contribuenti ed alla farraginosità del sistema predisposto per la riscossione dei tributi.

Va infatti notato che, a differenza delle altre ipotesi criminose che sono connotate (i) dall’elemento psicologico della finalità di evadere le imposte (o di consentirne a terzi l’evasione) e (ii) dal loro concretizzarsi attraverso comportamenti particolarmente insidiosi e ad alto quoziente di offensività (si pensi al caso delle dichiarazioni fraudolente attraverso l’utilizzo di fatture false), nel caso degli omessi versamenti (di IVA o di ritenute) viene invece sanzionata penalmente una condotta trasparente, “alla luce del sole”, priva di qualunque connotato di offensività, giacché è il contribuente stesso che fa “emergere” la fattispecie, dichiarando all’erario i propri debiti.

Non appare quindi sistematicamente coerente l’aver posto sullo stesso piano della rilevanza penale (i) il comportamento dell’evasore consapevole che omette “tout court” la presentazione della dichiarazione, così al fine di sottrarsi finanche al primo filtro dei controlli automatizzati predisposti dall’Amministrazione finanziaria, e (ii) quello del contribuente – per così dire – “onesto ma sfortunato”



che, invece, dichiara puntualmente e diligentemente tutto il dovuto, evidenziando egli stesso, attraverso la propria dichiarazione, la posizione di debito nei confronti dell'Erario.

Se poi si aggiunge che per la perseguibilità del reato di omessa dichiarazione è necessario che la pubblica accusa dimostri la volontà di evadere le imposte da parte dell'autore, mentre per i reati di omesso versamento rileva il mero fatto oggettivo, ben si comprendono i dubbi di costituzionalità avanzati da più parti in relazione alle fattispecie disciplinate dagli artt. 10 bis e 10 ter, d.lgs. n. 74/2000.

Tali dubbi risultano ulteriormente amplificati nell'odierno contesto sociale, nel quale la crisi economica ha per certi versi assunto carattere strutturale (da quella conseguente al crack Lehman Brothers ed alla bolla immobiliare, sino a quella odierna causata dalla pandemia Covid-19), per l'effetto: (i) duramente colpendo il sistema imprenditoriale, (ii) privandolo stabilmente della necessaria liquidità finanziaria e (iii) ponendolo nella ricorrente condizione di non poter correttamente assolvere agli obblighi di versamento dei tributi, giacché le scarse risorse disponibili sono sovente dirottate per assicurare la fornitura dei mezzi di produzione vitali per l'immediata sopravvivenza dell'impresa.

Ed invero, in questo momento di generalizzata scarsità dei mezzi finanziari e di perdurante crisi d'impresa, le disposizioni penali, di cui ai richiamati artt. 10 bis e 10 ter, non di rado costringono gli imprenditori alla dilemmatica condizione di dover scegliere tra due alternative comunque comportanti conseguenze o rischi di natura penale: (i) da un lato, si pone l'assolvimento dell'obbligo di versamento dei tributi, che tuttavia espone al rischio della c.d. "bancarotta preferenziale" (art. 216, l.f.) qualora la crisi aziendale dovesse aggravarsi, giacché – come è noto – l'erario gode, in relazione all'IVA e alle ritenute, di un grado di privilegio inferiore a molte altre categorie di creditori aziendali; (ii) dall'altro lato, l'omissione del versamento dell'IVA e delle ritenute (con le conseguenze note) per destinare le finanze al pagamento dei fornitori necessari alla sopravvivenza aziendale.

Insomma, una sorta di nodo gordiano.



4. Alcuni recenti approdi della giurisprudenza di merito e di legittimità.

Non è un caso, dunque, se in tale quadro normativo si è cercato, prima da parte della prevalente e più accorta giurisprudenza di merito e poi anche da parte della Corte di Cassazione, di mitigare la rilevanza della responsabilità “oggettiva”, contemperando l’omissione del versamento con i concetti di “forza maggiore”, di “assenza di colpa” o di “impossibilità ad adempiere”, idonei ad escludere la sussistenza, in concreto, della condizione di punibilità penale. Così, facendo leva su disposizioni ed interpretazioni radicate nel diritto penale, amministrativo e tributario.

In tale prospettiva, si registra un significativo punto di contatto

- (i) non solo con le disposizioni di matrice squisitamente penali, tra le quali spiccano
 - a. l’art. 45 c.p. ⁽²⁾ e
 - b. l’art. 51 c.p. ⁽³⁾, ed ancora
 - c. l’art. 42 c.p. ⁽⁴⁾ e, nella medesima prospettiva, l’art. 43 c.p. ⁽⁵⁾
- (ii) ma anche con quanto attiene alle sanzioni amministrative tributarie, se solo si pensa alla disposizione recata dall’art. 6, d. lgs. n. 472/1997, ed in particolare dal co. 5, secondo cui

² “Non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o forza maggiore”. Come noto, il “caso fortuito” è essenzialmente l’avvenimento imprevedibile ed eccezionale che si inserisce d’improvviso nell’azione del soggetto, mentre la “forza maggiore” è la cosiddetta *vis maior cui resisti non potest*, cioè quella forza esterna che determina la persona a compiere un’azione cui questa non può opporsi.

³ “L’esercizio di un diritto o l’adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine legittimo della pubblica Autorità, esclude la punibilità”, cioè la consumazione della fattispecie delittuosa è esclusa in presenza di una scriminante, quale può essere l’esercizio di un diritto o l’adempimento di un dovere, di cui all’art. 51 c.p.: ciò in quanto la condotta realizzata è considerata legittima da parte dello Stato, in ottemperanza al principio di non contraddizione delle disposizioni normative dell’ordinamento italiano, appartenenti a differenti branche del diritto, quale per esempio quella fallimentare che governa il concordato preventivo.

⁴ In specie il concetto di *suitas*, ossia la condizione nella quale la condotta di un soggetto è pienamente *sua*, cioè gli appartiene per coscienza di ciò che sta facendo e volontà di farlo. E’, per così dire, il requisito psichico “minimo” che consente di identificare le azioni suscettibili di essere valutate come condotte umane, in altre parole l’“*appartenenza della condotta al soggetto*”, che viene meno a fronte del seguente tritico di cause: l’incoscienza indipendente dalla volontà, la forza maggiore ed il costringimento fisico.

⁵ In base al quale, come noto, si ha colpa laddove l’evento non sia voluto dall’agente e si sia verificato a causa di negligenza, imprudenza o imperizia (colpa generica), o ancora per inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline (colpa specifica). Declinando sinteticamente la nozione al campo tributario (che verrà affrontata anche nel prosieguo), ne deriva che sembra integrato il requisito della colpa allorquando le violazioni derivino da: (i) insufficiente attenzione o inadeguata organizzazione rispetto ai doveri imposti dalla legge tributaria (negligenza), ovvero da (ii) atteggiamenti o decisioni approssimative od avventate, assunte cioè senza le cautele suggerite dalle circostanze per i comportamenti volti ad adempiere gli obblighi fiscali (imprudenza), ovvero da (iii) una insufficiente conoscenza degli obblighi medesimi, riconducibile però ad un difetto di diligenza in relazione alla preparazione media, riferibile ad un soggetto i cui comportamenti rilevano ai fini fiscali.



“Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore”.

Nella prospettiva appena tracciata, a mero titolo esemplificativo e solo per rimanere ad alcuni tra gli approdi più recenti, vale riepilogare *ex multis* le seguenti pronunce di merito che, valorizzando i casi specifici controversi, hanno interpretato in una prospettiva ordinamentale le omissioni *de quibus*:

- Trib. Padova, sent. 2 luglio 2012, n. 1173, secondo cui la situazione di oggettiva difficoltà economica dell'impresa vale ad escludere la sussistenza dell'elemento psicologico consistente nella volontarietà dell'omissione del versamento delle imposte;
- Trib. Padova, sent. 29 ottobre 2012, n. 2305, secondo cui la situazione di difficoltà economica che ha determinato l'omissione è da considerarsi quale condizione idonea a configurare l'impossibilità oggettiva ad adempiere e ad escludere la volontarietà dell'omissione;
- Trib. Catania, sent. 3 giugno 2013, secondo cui non si configura il reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate quando non vi sono elementi per ritenere che il contribuente dolosamente abbia voluto sottrarsi al versamento dell'imposta e vi sono, invece, chiari elementi che dimostrano la sua obiettiva impossibilità a fronteggiare i debiti anche con l'Erario, quali una situazione di crisi economica originata, come nel caso di specie, dalla revoca delle commesse e dall'aggressione subita ad opera dell'Ente di riscossione;
- Trib. Milano, sent. 23 ottobre 2013, secondo cui, ove il contribuente sia anteriormente ammesso alla procedura di concordato preventivo, l'omesso versamento dell'IIVA dovuta in base alla dichiarazione annuale e per importi superiori alla soglia di punibilità, non è rilevante per l'integrazione del delitto di cui all'art. 10 ter del d.lgs. 74/2000;
- Trib. Novara, sent. 26 marzo 2013, n. 91000, secondo cui non si configura il reato di omesso versamento in questione quando vi sono elementi che evidenziano l'assenza di una “mala gestio” da parte del contribuente, vale a dire: un eccesso di costi riconducibili a tempi di lavorazione eccessivi; l'immissione di finanza propria al fine di pagare i dipendenti; l'aggressione dell'Ente di riscossione;
- Trib. Padova, 23 giugno 2015, secondo cui in tema di art. 10 ter l'omesso versamento non costituisce reato, in considerazione di quanto segue: (i) il settore in cui operava la società, ossia quello edilizio, era stato colpito da una crisi strutturale; (ii) l'imprenditore aveva apportato significativi capitali propri; (iii) gli istituti di credito, pur proattivamente sollecitati dall'imprenditore, non avevano offerto sostegno finanziario sufficiente; (iv) alcune importanti iniziative imprenditoriali avviate in Libia erano sfumate a causa dei noti fatti bellici del 2011; (v)



- infine, la società era stata ammessa alla richiesta procedura di concordato preventivo, da cui gli effetti comportati dall'art. 168 l.f.. Da ciò, *“è provato come questi (l'imprenditore, n.d.a.) abbia cercato in tutti i modi di fronteggiare la situazione di insolvenza della società, al fine di reperire immediata liquidità per far fronte ai debiti della società (compresi quelli erariali), sia mediante consistenti apporti propri di capitali, sia con il ricorso al sistema creditizio, sia, da ultimo, cercando nuove opportunità di commesse in Libia; iniziative che, tuttavia, per quanto sopra osservato, non sono state sufficienti a scongiurare il dissesto definitivo della società”*. In termini interpretativi del tutto coincidenti, cfr. inoltre Trib. Padova, sent. 11 febbraio 2016 (10 bis e 10 ter); Trib. Padova, sent. 21 marzo 2016 (10 ter); Trib. Padova, sent. 11 luglio 2016 (10 bis), a costituire quindi un orientamento che si può dire consolidato;
- Trib. Monza, sent. 13 gennaio 2016, secondo cui in tema di art. 10 bis l'impossibilità di adempiere il debito – e quindi la non punibilità del contribuente – è evincibile *“dai bilanci relativi agli anni precedenti alla messa in liquidazione della società, dai quali è emerso un repentino crollo tanto della redditività quanto della patrimonializzazione dell'impresa”*. Inoltre, lo stesso assoggettamento alla procedura di concordato preventivo è di per sé dirimente, essendo *“volto al superamento della crisi e non già alla prevenzione del suo verificarsi, di talché è inevitabile che l'ammissione alla procedura non possa prescindere dall'esistenza di una situazione economico-finanziaria di difficoltà”*. Di analogo tenore, inoltre, Trib. Monza, sent. 29 giugno 2018 (10 bis), e Trib. Monza, sent. 27 dicembre 2018 (10 bis e 10 ter), a conferma di un filone interpretativo solido;
 - Trib. Pordenone, sent. 30 novembre 2016, in materia di ritenute, assolveva l'imputato riconoscendo che il contribuente aveva comunque dispiegato tutte le azioni a sua disposizione per reperire liquidità così da far fronte al debito erariale, ossia l'immissione di risorse personali e di terzi e la rinegoziazione delle condizioni di pagamento nella filiera produttiva, anche per superare il totale blocco dei finanziamenti bancari;
 - Trib. Brindisi, sent. 12 gennaio 2017, in tema di omesso versamento IVA, che sulla scorta della documentazione prodotta dalla difesa dell'imputato, riconosceva l'impossibilità di reperire le risorse finanziarie necessarie per far fronte agli impegni erariali: in specie, si registravano l'insuccesso di un piano di ampliamento del posizionamento sul mercato dell'azienda, che aveva causato un aumento dei costi rispetto agli esercizi passati. Comunque, la società aveva intrapreso ogni iniziativa del caso per fronteggiare la crisi e far fronte al pagamento dei debiti erariali, chiedendo di essere ammessa alla procedura di concordato in continuità, al fine di proseguire l'attività e di poter onorare il debito erariale con i flussi positivi che ne sarebbero promanati.



Tuttavia, nel corso della procedura emergevano alcune criticità (in particolare, la cessazione dei rapporti con un fornitore) che comportavano l'impossibilità di proseguire l'attività e la società veniva poi dichiarata fallita nel 2015. Alla luce di quanto precede, il Tribunale comunque riconosceva che, mediante la successiva adozione della procedura concordataria, fossero state perfezionate tutte le azioni potenzialmente idonee a ritrarre le somme necessarie e che ciò nonostante, vi fosse comunque stata l'impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria;

- Trib. Campobasso, sent. 24 gennaio 2017, chiamato a pronunciarsi su un omesso versamento IVA, assolveva l'imprenditore imputato, riconoscendo valore esimente sia alla crisi di liquidità, cagionata da un ponderoso e repentino calo delle commesse, sia al fatto che l'imprenditore avesse comunque tentato di fronteggiarla con ogni mezzo a sua disposizione in specie presentando istanza di omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti, poi avvenuta nella procedura di concordato preventivo;
- Trib. Padova, sent. 10 aprile 2017, si è occupato del peculiarissimo caso nel quale i termini "canonici" di versamento delle ritenute non erano stati osservati da parte di un imprenditore vittima di usura. La sussistenza della condizione di vittima di usura, come pure di quella concernente l'accesso alla misura del mutuo senza interessi ex l. n. 108/1996, era nel caso di specie certificata più volte, ed in via continuativa, dal Prefetto di Padova e dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Padova. Su queste premesse, vanno considerate anche le seguenti, particolarissime circostanze del caso trattato:
 - o da un lato, che l'usura subita aveva causato un grave stato di dissesto economico e finanziario. Conseguentemente all'usura subita, si era ingenerata una drammatica "spirale negativa": infatti, a tutela delle somme asseritamente spettantigli ed in forza dei contratti usurari, l'estorsore dava avvio ad un'enorme quantità di azioni giudiziarie contro l'imprenditore, sottoforma di decreti ingiuntivi, pignoramenti, iscrizioni ipotecarie, azioni esecutive, ecc.. Azioni, tutte, poi rivelatesi illegittime a seguito degli opportuni accertamenti peritali in sede civile ed in sede penale. Tale mole di procedimenti non solo determinava la sottrazione di ingentissime risorse sulle quali l'imputato riponeva affidamento per l'ordinario svolgimento della propria attività d'impresa, non solo comportava il sostenimento di enormi spese di difesa sottraendo agli organi sociali tempo ed energie vitali, che avrebbero potuto essere piuttosto canalizzate nello sviluppo del business, ma altresì inficiava il rapporto dell'imputato tanto con il ceto bancario, quanto con i propri clienti e fornitori. Infatti, buona parte di questi si defilava, interrompendo



repentinamente i propri rapporti con la società gestita dall'imputato, travolta sia dalla difficoltà finanziaria in cui l'usuraio l'aveva spinta, sia dalla negativa eco della vicenda;

- o dall'altro, che l'omesso versamento delle imposte *de quibus* costituiva comportamento perfettamente lecito e non censurabile, essendo consentito dalle disposizioni a favore delle vittime di usura recate dall'art. 20, l. n. 44/1999, il cui secondo comma dispone: “*A favore dei soggetti che abbiano richiesto o nel cui interesse sia stata richiesta l'elargizione prevista dagli articoli 3, 5, 6 e 8, i termini di scadenza, ricadenti entro un anno dalla data dell'evento lesivo, degli adempimenti fiscali sono prorogati dalle rispettive scadenze per la durata di tre anni*”.

Sulla stessa linea esegetica, ancora Trib. Padova, sent. 6 novembre 2019, relativo alla stessa fattispecie appena trattata (ma riguardante un differente periodo d'imposta).

Non bastasse. Anche sulla scorta di tale potente elaborazione di merito, la stessa Corte di Cassazione ha avuto modo di chiarire che:

- “*nel reato di omesso versamento di ritenute certificate (D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 10bis), il dolo può essere escluso qualora l'imputato dimostri, osservando oneri di allegazione e di prova rigorosi, che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale*” (così, limpidamente, Cass. pen., sez. III, 22 maggio 2014, n. 20777);
- con riferimento all'art. 10 bis, “*costituisce costante indirizzo di legittimità quello per cui, nel reato in esame, l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (Sez. 3, n. 20266 dell'8/4/2014, Zanchi, Rv. 259190); occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055)*” (così, limpidamente, Cass. pen., sez. III, 22 luglio 2015, n. 31930). In tal senso, nel caso concreto la Suprema Corte ha valorizzato a favore del legale rappresentante elementi quali la riduzione (o addirittura l'annullamento) dei propri compensi per l'attività di amministratore, la richiesta di rateizzazioni, l'aver impegnato parte del patrimonio personale;



- in tempi ancor più recenti, Cass. pen., sez. III, 28 marzo 2017, n. 15235, ha valorizzato il fatto che l'imputato avesse proposto istanza di concordato preventivo, per escludere l'elemento soggettivo del dolo.

Questo per citare solo alcune fra le varie pronunce che hanno riconosciuto la non punibilità penale ex artt. 10 bis e 10 ter del contribuente che sia stato impossibilitato ad adempiere, stante una crisi di liquidità non riconducibile al contribuente stesso (tra le altre, si ricordano ancora Cass. pen., sez. III, 8 ottobre 2015, n. 40352; Cass. pen., sez. III, 17 dicembre 2015, n. 49666; Cass. pen., sez. III, 9 settembre 2014, n. 37301. In ogni caso, sui filoni giurisprudenziali della Cassazione si tornerà ancora, nel prosieguo, datane l'importanza e la complessità).

Vale quindi notare come la giurisprudenza abbia valorizzato, in favore dell'imputato, situazioni specifiche che consentissero di ritenere sussistenti cause estranee alla volontà dello stesso, tali da rendergli impossibile l'assolvimento dell'obbligazione tributaria (come, lo si ripete: la mancanza di liquidità; il tentativo di rateizzare i debiti; il venir meno degli affidamenti bancari; la registrazione di perdite su crediti; il venir meno di commesse; l'acuirsi di una grave crisi che determini l'impresa ad accedere a procedure di natura concorsuale, quali il concordato preventivo, ecc.).

Del resto, vale ancora evidenziare che la stessa modifica normativa recata dal d. lgs. n. 158/2015, che ha interessato i reati *de quibus* mediante un innalzamento significativo delle soglie di punibilità, faceva sperare che lo stesso Legislatore avesse iniziato a comprendere che gli artt. 10 bis e 10 ter, calati nel contesto odierno, sono suscettibili di originare gravissimi squilibri. Per il vero, numerose perplessità ha poi generato la recentissima rivisitazione dell'intero *corpus* di norme penal-tributarie (cfr. art. 39, D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157), la quale, in una sorta di generale *revirement in peius* e pur non toccando direttamente le disposizioni recate dagli artt. 10 bis e 10 ter – malgrado in un primo tempo si fosse ipotizzato anche un sensibile abbassamento delle rispettive soglie di punibilità – ha propugnato il complessivo impianto riformatore avanzato sotto la spinta dello slogan "manette agli evasori".

Nel dettaglio, l'art. 39 da un lato (i) inasprisce le pene per buona parte dei reati tributari e dall'altro (ii) abbassa alcune soglie di punibilità.

Inoltre, introduce – in caso di condanna – la confisca dei beni di cui il condannato abbia disponibilità per un valore sproporzionato al proprio reddito (c.d. «confisca allargata o per sproporzione»).

Infine, la disposizione modifica la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti, per l'effetto prevedendo specifiche sanzioni amministrative quando alcuni reati tributari sono commessi a vantaggio dell'ente. In tal modo, talune fattispecie tributarie trovano spazio nel catalogo dei reati per cui è prevista,



ai sensi del d.lgs. n. 231/2001, la responsabilità dell'ente.

Modifiche e/o novellazioni che sembrano militare verso un chiaro (ma non sempre condivisibile e sistematicamente razionale...) “giro di vite” in materia penal-tributaria.



5. Focus: l'ammissione alla procedura di concordato preventivo può valere quale scriminante dai reati di cui agli artt. 10 bis e 10 ter?

Una breve rassegna a fronte di una giurisprudenza magmatica.

Ebbene, stante quanto precede, deve osservarsi come l'ammissione al concordato preventivo, secondo parte della giurisprudenza, possa costituire già essa stessa una esimente idonea ad escludere la punibilità penale per le omissioni la cui scadenza si colloca in data successiva, perlomeno nei peculiari termini che saranno nel prosieguo dettagliati.

Focalizzarsi su questa indagine si rivela particolarmente utile, in quanto il tema costituisce una delle maggiori direttrici su cui si è orientata la giurisprudenza, anche alla luce dell'importanza assunta, nell'ultimo decennio, da questa procedura nell'ambito della soluzione alla crisi d'impresa.

In questa ottica, vale in prima battuta muovere dall'art. 168 l.f. il quale prevede che, a partire dalla data di presentazione del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo e fino alla definitività del decreto di omologazione, i creditori per titolo o causa anteriore al decreto non possono intraprendere o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore, a pena di nullità.

Ed ancora, va rammentato che: (i) il debitore, stante l'art. 161, co. 7, l.f., può compiere in via autonoma esclusivamente gli atti di ordinaria amministrazione, mentre deve domandare l'autorizzazione al Tribunale (fallimentare) per il perfezionamento degli atti straordinari; (ii) la domanda di accesso alla procedura comporta un altro significativo effetto, e per l'imprenditore-debitore, e per i terzi: il divieto di pagamento di debiti anteriori, in quanto atto violatore della *par condicio creditorum* e confliggente con il principio della "fissazione" del patrimonio del debitore a beneficio della procedura. Questo assunto era stato coniato dalla giurisprudenza di legittimità, e poi abbracciato dalle Corti di merito, stante il combinato disposto degli artt. 167, 168 e 184 l.f., poi ulteriormente rafforzato dall'introduzione dell'art. 182 quinquies l.f., che detta una deroga alla possibilità di effettuare pagamenti di crediti per prestazioni anteriori in caso di concordato in continuità. Ciò, infatti, laddove consti la previa autorizzazione del Tribunale (per contro, il pagamento non autorizzato di crediti anteriori è ascritto in linea di principio ad atto in frode alle ragioni dei creditori ed è colpito (i) con la dichiarazione di improcedibilità *ex art. 161, co. 6, l.f.* oppure (ii) con la revoca dell'ammissione alla procedura *ex art. 173 l.f.*)

A fronte di questo ordito normativo, che nel proprio complesso pare disegnare un quadro di guarentigie sufficientemente nitido per il debitore, il problema attiene ai profili penal-tributari connessi all'obbligo di versamento delle imposte *de quibus* (ritenute ed IVA) entro i rispettivi termini, laddove questi scadano nel corso di procedura, ossia dopo il deposito del ricorso (o dell'istanza prenotativa) e prima del decreto di



omologazione della proposta e del piano di concordato (sulla precisa scansione temporale delle varie “fasi” concordatarie, ci si soffermerà peraltro a breve).

In parole se vogliamo più semplicistiche e dirette: le garanzie, apprestate dalla disciplina concorsuale a tutela dell'imprenditore, davvero giustificano *ex se* una lecita omissione del versamento dei tributi in esame entro i termini ordinari, per l'effetto configurandosi la procedura di concordato preventivo quale esimente rispetto alla configurabilità dei reati? E' configurabile in tal senso una sorta di automatismo?

Un tentativo di formulare una (seppur parziale) risposta può a nostro avviso esperirsi mediante l'analisi delle principali pronunce giurisprudenziali di legittimità che hanno affrontato il tema, pur premettendo da subito che si registra un andamento ondivago e cangiante, di talché – al di là degli approdi interpretativi raggiunti – doverosa e fondamentale è sempre l'analisi del dato concreto, “caso per caso”.

Va innanzitutto osservato – circoscrivendo l'indagine ad un *range* temporale comunque non troppo risalente, anche in ragione dei molteplici e drastici mutamenti normativi – che un primo, tranciante filone configurava una piena responsabilità penale del debitore per le omissioni di versamento in esame, escludendo in radice ogni rilevanza alla presentazione della domanda di concordato preventivo (*ex multis*, cfr. Cass. pen., sez. III, 4 febbraio 2016, n. 12912; Cass. pen., sez. III, 24 aprile 2013, n. 39101; Cass. pen., sez. III, 14 maggio 2013, n. 44283; Cass. pen., sez. III, 13 febbraio 2017, n. 6591).

Insomma, il concordato preventivo, quale esito di un mero atto di autonomia negoziale del debitore rispetto ai suoi creditori, non rilevarebbe come scriminante a favore del debitore sulle scadenze di versamento delle imposte previste dalla legge.

Va tuttavia rimarcato che il predetto orientamento si collocava in una temperie giuridica diversa da quella attuale, in quanto allora dominata da altre disposizioni e principi tra i quali spiccava la non falciabilità dell'IVA e delle ritenute in seno al concordato preventivo.

Una prima, parziale resistenza a questa impostazione si coglieva comunque già nella sentenza Cass. pen., sez. III, 12 marzo 2015 n. 15853, la quale – muovendo dall'assunto che l'allora vigente transazione fiscale, con riferimento all'IVA ed alle ritenute certificate, si sostanziava in una mera postergazione dell'obbligo di pagamento (essendo appunto negata qualsiasi falciabilità concordataria sul versante “quantitativo”) – evidenziava poi che il debitore comunque riconosceva l'intera debenza del credito fiscale, l'intero *quantum*, proponendo il mero spostamento temporale dell'adempimento.

Ebbene, proprio su questo punto si forgia l'innovatività della pronuncia: infatti – e sintetizzandone l'ampio e pregevole *iter* ermeneutico – il Supremo Collegio propugna che il concordato preventivo non rimane uno strumento squisitamente privatistico, bensì snodandosi anche su binari di procedura giurisdizionale e pubblicistica, in quanto vigilato da soggetti quali il giudice delegato e il commissario



giudiziale.

Di talché, apparirebbe irrazionale ed asistemico che il 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), consentisse:

- da un lato, al Giudice fallimentare 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, al Giudice penale di sanzionare quel soggetto che avrebbe eseguito l'accordo omologato.

Sulla scorta di questo corto circuito giuridico e logico, secondo la citata sentenza l'ammissione alla procedura di concordato, prima della scadenza del termine per il versamento delle imposte e laddove il piano contempra la dilazione di pagamento del debito fiscale per IVA e ritenute, è atta a configurare l'esclusione dei reati ex art. 10 bis e 10 ter. Ciò, in una evidente ottica di "coerenza sistematica".

La pronuncia appena sintetizzata ha – per così dire – tracciato un primo solco, sul quale poi si sono innestate in maniera decisiva da un lato la modifica dell'art. 182 ter l.f. a partire dal 2017 e dall'altro l'interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia sulla falcidiabilità dell'IVA (Corte di Giustizia UE, 7 aprile 2016, causa C-546/2014).

Infatti, sulla scorta di queste basi, dei principi già consolidati ed anche delle nuove regole concorsuali (dei tre elementi appena citati, si pensi *inter alia* al rilievo pubblicistico del concordato, alla tutela della *par condicio creditorum*, alla falcidiabilità dell'IVA attraverso il piano concordatario, ecc.), è poi intervenuta Cass. pen., sez. III, 17 ottobre 2017, n. 52542, secondo cui non è integrato il reato di cui all'art. 10 ter per il mancato versamento del debito IVA sorto prima della procedura *de qua se*, prima della scadenza del debito, è intervenuto un provvedimento del Tribunale che impedisce il pagamento di crediti anteriori. Quindi, in tale ipotesi è ben individuabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità ex art. 51 c.p. (in precedenza rammentato), derivante da norme poste a tutela di interessi economici collettivi, equivalenti a quelli di carattere tributario⁶. Il conflitto di doveri che si

⁶ Va notato come l'ordine impartito al debitore concordatario, ad opera del Tribunale, costituisce espressione di un divieto recato dalla legge fallimentare, e fatto derivare dal Supremo Collegio in via interpretativa dal divieto espresso dall'art. 168 l.f.. Infatti, vi è il divieto di azioni esecutive ad opera dei creditori, e ciò a difesa della *par condicio*, sin dalla pubblicazione del ricorso nel Registro delle Imprese.



instaura tra (i) divieto di inficiare la regola del pari trattamento dei creditori concorsuali e (ii) divieto di violare le norme penalistico-tributarie, si supera impiegando il principio generale e sistematico di non contraddizione dell'ordinamento, recato dall'art. 51 c.p., conferendo prevalenza l'esigenza di risoluzione della crisi dell'impresa.

Più nel dettaglio, poi, e mirando alle specifiche “fasi processuali” del concordato, si registrano talune pronunce secondo le quali sarebbe solo il decreto di ammissione al concordato *ex art.* 163 l.f., pronunciato prima della scadenza del debito fiscale, a non configurare i reati omissivi di versamento qui indagati.

Infatti, in questa prospettiva, la mera domanda (già completa o solo prenotativa), non assumerebbe alcun peso, in quanto esclusivamente alla luce dell'ammissione potrebbe, eventualmente, venir meno la necessità di adempimento (Cass. pen., sez. III, 17 aprile 2019, n. 16776).

A rigore, poi, il Supremo Collegio sottolinea che il debitore anche nel corso del concordato prenotativo potrebbe ripagare il debito, essendo comunque ammesso nelle more il compimento (i) degli atti di ordinaria amministrazione nonché (ii) di quelli urgenti straordinari, sempre che consti l'apposita autorizzazione del Tribunale *ex art.* 161, co. 7, l.f. (così Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2019, n. 45694).

In ogni caso, poi, laddove non fosse intervenuto alcun provvedimento del Tribunale, la revoca del concordato *ex art.* 173 l.f. si determinerebbe solo se si accerta che il pagamento, non essendo ispirato al criterio della miglior soddisfazione dei creditori, intendesse frodare le ragioni degli stessi (in questi termini, Cass. pen., sez. III, 31 ottobre 2018, n. 49795; su questi profili, peraltro, si tornerà a breve).

A fronte di questo rigoroso orientamento, va a contrapporsi Cass. pen, sez. III, 8 giugno 2018, n. 39696 che – radicandosi tra l'altro su precedenti giurisprudenziali quali la sentenza n. 52542/2017 e sulle modifiche normative intervenute tra cui quella all'art. 182 ter l.f. – propugna che il divieto per il debitore concordatario di pagare i debiti scaduti deriva *ex lege* sin dalla domanda di concordato. Secondo il Supremo Collegio, il decreto di ammissione del Tribunale può, con una formula di stile, reiteratrice 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 dall'istanza di concordato (vedi art. 161 e 168 L. Fall.). Nel concordato, infatti sono normalmente presenti (come prospettato, nel ricorso introduttivo del caso in giudizio) debiti derivanti da lavoro subordinato, prestato in favore della società in concordato preventivo, e l'ordine dei privilegi è previsto dalla legge, in maniera rigida e predeterminata (con la scelta dei valori, sottostanti alla natura dei crediti).*

Nel caso in giudizio si afferma nel ricorso introduttivo l'esistenza di una rateizzazione del debito IVA, e quindi il debito fiscale è entrato in pieno nella dinamica del concordato preventivo, con tempi e modi del pagamento, controllato dagli organi della procedura, con il divieto, di immediati pagamenti, al di fuori da quanto concordato.

Ed anche le scadenze dei pagamenti rientrerebbero, quindi, in pieno nella dinamica del piano concordatario”.



Ancor più dirimente è Cass. pen., sez. III, 22 agosto 2019, n. 36320. Infatti, come si vedrà dall'ampio brano della sentenza a breve riportato, viene escluso il reato di omesso versamento IVA perché l'inadempimento era successivo alla presentazione di una domanda di concordato preventivo: infatti, con la presentazione della domanda di concordato viene meno qualunque comportamento illecito connesso all'omissione, senza necessità che vi sia la formale ammissione al concordato dell'impresa.

Tale ammissione, anche se successiva alla scadenza dei versamenti, comporta il rispetto degli obblighi della procedura anche in via "retroattiva": il Supremo Collegio ha ritenuto che i delitti di omesso versamento non ricorrano, non solo allorché l'ammissione al concordato preventivo sia antecedente all'omesso versamento, ma anche se detta omissione sia successiva alla semplice presentazione della domanda. L'imprenditore ha infatti agito nell'adempimento di un dovere: l'impossibilità di eseguire pagamenti una volta formulata l'istanza di ammissione al concordato nei confronti di specifici creditori. A nulla rileva che il momento della scadenza del debito tributario sia maturato anteriormente alla formale ammissione al concordato, in quanto la decorrenza degli effetti va collocata, in virtù della sua efficacia retroattiva, non alla data dell'adozione del provvedimento formale di ammissione ma a quella – ovviamente antecedente – di presentazione della relativa domanda.

Insomma, Cass. pen., sez. III, 22 agosto 2019, n. 36320, da un lato muove dalle significative aperture già tracciate (ad esempio, appunto, Cass. pen, sez. III, 8 giugno 2018, n. 39696) ma dall'altro pare superarle ulteriormente: *“Nè ritiene il Collegio, diversamente da quanto sostenuto dal Tribunale di Teramo, che sia elemento idoneo a giustificare la qualificabilità in termini di rilevanza penale della omissione tributaria posta in essere dal legale rappresentante della ... il fatto che il momento della scadenza del debito tributario per cui è processo sia maturato anteriormente al momento in cui l'ammissione di quella al concordato preventivo è stata formalmente deliberata.*

Infatti, sebbene il Collegio non ignori che, anche nelle immediatezze cronologiche della adozione della presente decisione questa Corte abbia ritenuto che la scriminante di cui all'art. 51 c.p., invocata anche nella presente fattispecie, sia ravvisabile solo se i provvedimenti che impongono il dovere di non adempiere l'obbligo tributario, come l'ammissione al concordato preventivo ovvero, in alternativa il provvedimento del Tribunale che abbia vietato il pagamento dei crediti anteriori, siano intervenuti prima della scadenza dell'obbligo tributario e dunque non siano successivi alla consumazione del reato (così: Corte di cassazione, Sezione III penale, 22 gennaio 2019, n. 2860; ed apparentemente negli stessi termini anche la già citata Corte di cassazione, Sezione III penale, 4 settembre 2018, n. 39696), ritiene il Collegio medesimo di doversi discostare da questa, pur autorevole, interpretazione, sulla base di un dato sistematico che depone in senso opposto all'orientamento ora riportato.

Invero, come questa Corte, sebbene nella sua ripartizione civile, ha in diverse occasioni ritenuto, la decorrenza degli effetti della ammissione dell'imprenditore al concordato preventivo, per effetto del combinato disposto dell'art. 188, comma 2,



(allora applicabile ratione temporis, ma senza che la sua abrogazione abbia inciso sulla possibilità di riferire il principio esposto anche ad altre più recenti, fattispecie), R.D. n. 267 del 1942, artt. 167 e 168, va collocata, per effetto della sua efficacia retroattiva, alla data, non della adozione del provvedimento di formale ammissione, ma a quella della presentazione della relativa domanda; sicché, in applicazione della generale moratoria dei debiti di impresa per tutta la durata della procedura, anche i pagamenti eseguiti successivamente a questo adempimento, ma prima del decreto di apertura della procedura, sono inefficaci ai sensi del R.D. n. 267 del 1942, art. 167 (Corte di cassazione, Sezione I civile, 13 luglio 2018, n. 18729, ord.; idem Sezione I civile, 27 settembre 2017, n. 22601).

In applicazione del medesimo principio non può non rilevarsi che, 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”.

Il quadro giurisprudenziale non può tuttavia definirsi pacifico, bensì – piuttosto – ancora notevolmente magmatico ed ondivago, a riprova della difficoltà di trarre dati univoci e consolidati.

Infatti, in tempi recentissimi, la Corte di Cassazione, sez. III penale, è nuovamente intervenuta in materia, con le sentenze n. 13092, depositata il 28 aprile 2020, e n. 13628, depositata il 5 maggio 2020, facendo registrare una sorta di “marcia indietro”, dato che, per ambedue i casi scrutinati, ha negato l'efficacia scriminante della mera presentazione della domanda di concordato.

Secondo i Giudici, la procedura di concordato preventivo, a differenza di quella fallimentare, non priva l'imprenditore in crisi dell'amministrazione dei propri beni, ma gli consente il compimento degli atti gestori di ordinaria amministrazione.

I debiti tributari, invece, proprio in ragione dell'effettiva idoneità a pregiudicare i valori dell'attivo compromettendone la capacità di soddisfare le ragioni dei creditori, rientrano nella categoria delle operazioni straordinarie, il cui pagamento però non costituisce causa di automatica inammissibilità della proposta.

Infatti, *“l'ammissione alla procedura di concordato preventivo intervenuta anteriormente non è di ostacolo al pagamento del debito tributario, e ciò in quanto è prevista una disciplina per il compimento degli atti di straordinaria amministrazione, tra cui appartiene anche il debito tributario, la cui inosservanza, come affermato dalla più recente giurisprudenza civile non è neppure causa di automatica inammissibilità della proposta...Ne consegue che spetta all'imprenditore in crisi, che sa di avere un debito fiscale che verrà a scadenza certa, ponderare la miglior soluzione della crisi di impresa e valutare in tale ambito anche le conseguenze penali della sua eventuale omissione del pagamento del debito non potendo opporre, per escludere*



la sua penale responsabilità, l'aver dato corso alla procedura negoziale di risoluzione della crisi di impresa. Qualora percorra la via della procedura di concordato preventivo, il quadro delle disposizioni gli consente di pagare, pur con i soldi della società in capo alla quale vi è il debito tributario, poiché la procedura non è di ostacolo al pagamento”.

Su una base interpretativa di egual tenore poggia anche Cass. pen., sez. III, 5 maggio 2020, n. 13628, che ribadisce *“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 e, pertanto, la stessa domanda non assume rilievo, né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello della 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”.*

Solo in quest'ultimo caso – precisa la Corte – sarà *“configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 cod. pen., derivante da norme poste a tutela di interessi aventi anche rilievo pubblicistico, equivalenti a quelli di carattere tributario”.*

Ci pare importante indugiare su questi ultimi spunti: a ben vedere, avallando un siffatto approccio, sembrano confondersi, sin quasi sovvertirsi, i principi di diritto cristallizzati dall'art. 168 l.f.

Infatti, secondo l'interpretazione oramai consolidata nella giurisprudenza della Sezione Civile della Suprema Corte, per il soggetto che deposita il concordato preventivo il pagamento non autorizzato di un debito scaduto, eseguito in data successiva al deposito della domanda di concordato, è radicalmente vietato (e non, quindi, “ammesso” salvo un “divieto” espresso del Tribunale).

La Suprema Corte ha infatti chiarito che i pagamenti eseguiti dall'imprenditore in procedura (analogamente agli atti di straordinaria amministrazione di cui all'art. 167, l.f.), compiuti in difetto di autorizzazione, comportano ex art. 173, co. 3, l.f., l'automatica revoca della suddetta ammissione ⁽⁷⁾, *“salvo che l'imprenditore ammesso alla procedura negoziale dimostri, nel conseguente giudizio di revoca L. Fall., ex art. 173, che tali atti (non assentiti giudizialmente) non siano pregiudizievoli per gli interessi dei creditori, essendo ispirati, al contrario, al criterio della migliore soddisfazione dei creditori, ovvero non siano diretti a frodare le ragioni di questi ultimi, così non pregiudicando le possibilità di adempimento della proposta formulata con la domanda di concordato”* (così Cass. civ.,

⁷ La pronuncia in commento chiarisce che *“sia la transazione (espressamente prevista- come detto – dal secondo comma dell'art. 167 legge fall.) che il pagamento del debito preconcordatario (implicitamente previsto dal successivo art. 168, primo comma) necessitano dell'autorizzazione del tribunale per essere efficaci ed opponibili, di talchè la conseguente questione della revocabilità del concordato per il compimento da parte del debitore di atti non autorizzati si pone, in realtà, in termini analoghi. Sul punto è stato osservato da questa Corte che il fondamento – su cui poggia il principio interpretativo sopra ricordato – si rintraccia nel divieto (implicitamente desumibile – come sopra accennato – dal disposto dell'art. 168 legge fall del pagamento dei crediti anteriormente scaduti in quanto lesivi della par condicio”.*



sez. I, 21 Giugno 2019, n. 16808). Tale dimostrazione probatoria potrà essere fornita positivamente tramite l'allegazione e la prova da parte del debitore ammesso alla procedura concorsuale di elementi fattuali per l'apprezzamento positivo dell'atto non autorizzato, accertamento quest'ultimo da compiersi ad opera del giudice di merito.

Insomma, vige in linea di principio il divieto di pagare che coinvolge sia i debiti chirografari, sia i debitori privilegiati (anche di grado anteriore a quelli tributari); tuttavia, nel caso in cui il debitore, che versi in peculiari “situazioni limite”, paghi alcuni debiti con il mero intento di rafforzare il concordato, potrà evitare le conseguenze recate dall'art. 173, l.f., laddove il pagamento in esame risponda ad una logica strategica ⁽⁸⁾.

Quindi, a mero titolo esemplificativo, il pagamento di dipendenti per evitare scioperi o esodi dannosi per la continuità, o ancora il pagamento di creditori strategici (magari a favore fornitori di materia prima o di servizi necessari quali le utilities), potrà essere valutato come idoneo a garantire la miglior soddisfazione dei creditori e quindi non farà scattare la censura di frode ai creditori, previa dimostrazione della reale vantaggiosità del pagamento (naturalmente, nel medesimo arco temporale non dovranno constare pagamenti “non strategici”, pena gli effetti “caducatori” già citati).

Per contro, non pare rientrare in tale novero il pagamento di ritenute d'acconto o IVA, circostanze che non arrecano in concreto nessun vantaggio alla continuità aziendale o agli altri creditori (bensì un impoverimento “secco”, immediato), potendo anzi danneggiare eventuali creditori pretermessi come i dipendenti.

In definitiva, da questo sommario *excursus* ben si comprende che, malgrado “aperture” significative e sistematicamente pregevoli, volte ad attribuire valore scriminante alla procedura di concordato preventivo (pur con eterogenee declinazioni e sfumature, tra la giurisprudenza che privilegia già la domanda *ex se* e quella che preferisce attestarsi sulle fasi squisitamente giudiziali), tuttavia non mancano rilevanti “resistenze”, che inducono a ritenere tutt'altro che chiusa la diatriba interpretativa.

Ad avviso di chi scrive, va pertanto coltivato un approccio esegetico modellato di volta in volta sul dato concreto, caso per caso, al fine di non incorrere in apodittiche semplificazioni.

⁸ Come recentemente ribadito dalla Suprema Corte, la distinzione tra atti di ordinaria e di straordinaria amministrazione ai sensi dell'art. 167 l.f. “*resta incentrata sul requisito della idoneità dell'atto a incidere negativamente sul patrimonio del debitore, pregiudicandone la consistenza o compromettendone la capacità a soddisfare le ragioni dei creditori, perché in grado di determinarne la riduzione ovvero di gravarlo di vincoli e di pesi cui non corrisponde l'acquisizione di utilità reali prevalenti*”(Cass. civ., sez. I, 29 Maggio 2019, n. 14713).



6. La giurisprudenza sulla (non?) sanzionabilità amministrativa-tributaria in presenza di concordato preventivo.

Ulteriore, utile interpretazione appare quella elaborata dalla più evoluta giurisprudenza pronunciata con riferimento alla (non) sanzionabilità sul piano amministrativo-tributario. A ben vedere, si ritiene che i principi ivi espressi possano ben adattarsi perfettamente anche al caso delle sanzioni penali di cui agli artt. 10 bis e 10 ter, d.lgs. n. 74/2000, stante il fatto che il sistema sanzionatorio amministrativo-tributario trova il proprio modello paradigmatico nel sistema penale, adottando pertanto i medesimi presupposti di punibilità, “in primis” quello della colpevolezza (cfr. art. 5, d.lgs. n. 472/1997). Va infatti notato che la rilevanza del principio di colpevolezza nel procedimento amministrativo (così come in quello penale) è espressa in termini di particolare chiarezza ad esempio nella sentenza Cass. civ., sez. V, 24 febbraio 2006, n. 4234, secondo la quale *“di tanto si è reso già conto questa Corte, con il precedente n. 11226 del 2002, con il quale ha affermato che, in tema di sanzioni amministrative per le violazioni delle norme tributarie, il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 26, comma 1, ha sostituito le soprattasse (e le pene pecuniarie) previste dalla normativa previgente con sanzioni pecuniarie di uguale importo, così che le soprattasse sono divenute sanzioni a tutti gli effetti, onde anche ad esse deve ritenersi applicabile il nuovo regime delle sanzioni, dettato dal citato D.Lgs. n. 472 del 1997 (ivi compreso il principio di intramissibilità agli eredi, previsto dall'art. 8 del decreto medesimo).*

4.3. Alla natura di sanzione della soprattassa, di cui all'art. 44 della Legge Iva, consegue l'applicazione della disciplina stabilita nel D.Lgs. n. 472 del 1997, anche per i rapporti sorti anteriormente alla sua entrata in vigore (Cassazione, sentt. nn. 3539 e 17500 del 2002). Secondo tali arresti, per l'applicazione di detta sanzione non è più sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, ma è richiesta - ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 5, retroattivamente applicabile in forza del combinato disposto dell'art. 3, comma 3, art. 25, comma 2, e art. 29, comma 1, lettera a), del medesimo decreto - anche la colpevolezza del contribuente (...).”

Tanto premesso, va notato che la Suprema Corte ha escluso l'irrogabilità di sanzioni amministrative tributarie (ma, come notato, il principio dovrà estendersi anche alla sanzione penale) a carico del contribuente che non aveva pagato le imposte dopo l'ammissione alla procedura di amministrazione controllata, la quale rinviava alla disciplina del concordato preventivo.

In tal senso, cfr. *ex multis* il cristallino principio giuridico scolpito dalla nota Cass. civ., sez. V, 10 novembre 2006, n. 24071, secondo cui, alla luce dell'art. 168 l.f., *“il debitore non può eseguire, per i debiti pregressi, alcun pagamento fino al termine della procedura, tenuto conto del fatto che il pagamento eseguito nei confronti di uno (o di alcuni) soltanto dei creditori determinerebbe ... un vantaggio per l'uno (o per alcuni) con danno per gli altri.*



E ciò vale anche se creditore è l'Amministrazione dello Stato, sicché l'adempimento del dovere di non eseguire pagamenti al di fuori del concorso di tutti i creditori rende non illegittimo il comportamento tenuto dal debitore, il quale resta indenne, qualora il rapporto obbligatorio riguardi l'Amministrazione finanziaria, dalle soprattasse-sanzioni inflittele in via amministrativa”.

Nello stesso senso, ancora, Cassazione civ., sez. V, 2 luglio 2008, n. 18078, secondo la quale *“Il giudice regionale di merito e la C.T.C., hanno correttamente osservato che l'ammissione a tale procedura, comportando una moratoria generale dei debiti d'impresa, per non violare la par condicio dei creditori, incide sull'adempimento delle relative obbligazioni, anche, quindi, di quelle assunte nella veste di contribuente.*

Onde l'impossibilità di comminare sanzioni per il mancato assolvimento degli impegni con l'Amministrazione finanziaria, quando la mancata esecuzione dei pagamenti derivi da una precisa disposizione di legge. Il R.D. 16 marzo 1942, n. 267, art. 168, comma 1, (cd. legge fallimentare), dettato in tema di effetti della presentazione del ricorso di concordato preventivo e richiamato al successivo art. 188, comma 2, relativo all'amministrazione controllata, applicabile, nella specie, stabilisce che, dalla data di presentazione del ricorso, ai creditori della società, ammessa alla procedura, è impedito l'esercizio o la prosecuzione delle azioni esecutive sul patrimonio del debitore. In tal modo, in applicazione del principio della par condicio creditorum, è statuita la cd. moratoria dei pagamenti, per tutto il tempo di durata dell'amministrazione controllata; il che implica che il debitore non può eseguire, per i debiti pregressi, alcun pagamento fino al termine della procedura, tenuto conto del fatto che il pagamento eseguito nei confronti di uno (o di alcuni) soltanto dei creditori determinerebbe, in violazione del suddetto principio, un vantaggio per l'uno (o per alcuni) con danno per gli altri.

E ciò vale anche se creditore è l'Amministrazione dello Stato, sicché l'adempimento del dovere di non eseguire pagamenti al di fuori del concorso di tutti i creditori rende non illegittimo il comportamento tenuto dal debitore, il quale resta indenne, qualora il rapporto obbligatorio riguardi l'Amministrazione finanziaria, dalle sanzioni inflittele in via amministrativa. Su tale orientamento si è ormai consolidata la giurisprudenza di questa Corte (v. cass. civ. sentt. nn. 9016 del 2000, 8118 del 2001, 4234 e 24071 del 2006) dopo un iniziale diverso orientamento, cui ha fatto riferimento l'Amministrazione ricorrente (cass. civ. sent. n. 7272 del 1999)”.

Ed infatti, la stessa Cass. civ., sez. I, 6 luglio 2000, n. 9016 (in materia di sanzioni previdenziali, ma con profili perfettamente sovrapponibile al caso di specie) ha osservato che: *“Se, infatti, in pendenza di concordato preventivo, proprio per effetto delle norme invocate, non si può far luogo al pagamento dei crediti concorsuali, a pena di inefficacia (Cass. 9030/1995; 3538/1984), la circostanza che le sanzioni civili in questione derivino dall'inadempimento di quelle obbligazioni ne impedisce la loro insorgenza, il mancato pagamento dei contributi corrispondendo ad un effetto legale della procedura, tale da contraddire la stessa ipotesi dell'inadempimento o del ritardo.*

Vietando, in sostanza, la normativa di pagare fuori - delle regole del concorso - in considerazione della esistenza di conservazione e tutela, volte a garantire la par condicio e la integrità del patrimonio del debitore insolvente, nella prospettiva



di un negativo epilogo della procedura concorsuale, con conseguente dichiarazione di fallimento (Cass. 6671/1998) - viene meno la possibilità di configurare l'inadempimento, per la mancanza in radice dell'obbligo relativo”.

Ancora, lo stesso Giudice di legittimità (Cass. civ., sez. V, 15 giugno 2001, n. 8118) ha ribadito che *“L'avvenuta presentazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo, oltre ad impedire le iniziative di esecuzione individuale, rende inefficaci i pagamenti eseguiti dal debitore ammesso alla procedura. Per quanto attiene ai pagamenti di debiti sorti prima dell'apertura della procedura, gli stessi non sono mai eseguibili al di fuori del concorso, non essendo compresi fra gli atti che possono essere autorizzati dal giudice delegato, ai sensi dell'art. 167, comma secondo, legge fall. (sentenza 9 novembre 1985, n. 5883).*

Pertanto, l'ammissibilità di azioni diverse da quelle esecutive (di mero accertamento, di condanna o costitutive) non significa che dal mancato pagamento dei debiti contratti prima della presentazione del ricorso possano conseguire effetti di tipo sanzionatorio, anche se previsti da norme di diritto pubblico. Tale principio è stato affermato dalla Corte per il mancato pagamento di contributi previdenziali, dal quale non possono, pertanto, conseguire le sanzioni previste dalla legge (sentenza 6 luglio 2000, n. 9016), ed è da ritenersi applicabile anche in materia di sanzioni amministrative conseguenti ad omesso pagamento di tributi”.

Quindi, alla luce dell'interpretazione che la citata giurisprudenza ha fornito dell'art. 168, l.f., appare ragionevole affermare che, nei casi in cui il concordato preventivo sia stato promosso prima o in un intorno temporale assai vicino rispetto allo spirare del termine di rilevanza penale per l'omesso versamento dei tributi (IVA o ritenute), gli artt. 10 bis e 10 ter potranno essere disapplicati, di fronte all'indefettibile necessità di far valere le forme e le regole legalmente poste a presidio della procedura concorsuale e del principio della “par condicio creditorum”.

Ad ogni buon conto, ad ulteriore conferma della già riferita “magmaticità” sul tema, va evidenziato che, proprio in fase di finalizzazione del presente contributo, è intervenuta ancora la Sezione Civile (Cass. civ., sez. VI-T, 28 settembre 2020, n. 20389), accogliendo un'impostazione assai rigorosa, della quale corre l'obbligo dar conto: *“in materia tributaria, la nozione di forza maggiore richiede la sussistenza sia di un elemento oggettivo, relativo a circostanze anormali ed estranee al contribuente, sia di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale suddetto, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi; la sussistenza di tali elementi deve essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicchè non ricorre l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità (Cass., Sez. V, 22 settembre 2017, n. 22153; Cass., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8175), dovendosi invece evidenziare eventi imprevedibili, imprevedibili ed irresistibili, non imputabili ad esso contribuente nonostante tutte le cautele adottate e adottabili, tra i quali eventi non rientra la crisi aziendale (Cass., Sez. VI, 29 marzo 2018, n. 7850);*



1.8. nel caso concreto, non ricorre la scriminante in questione, in quanto non è sufficiente fare riferimento ad una "sfavorevole congiuntura economica del tutto esterna al soggetto ricorrente", con conseguente carenza liquidità dovuta ai mancati apporti dei soci (Enti locali) in favore dei quali erano erogati i servizi della società; la società commerciale che, per via di una congiuntura economica sfavorevole, non abbia risorse per far fronte ai propri impegni e che non venga sostenuta dai propri soci deve - ove venga messa a rischio la continuità aziendale - modificare o interrompere la gestione caratteristica, ovvero compiere operazioni straordinarie, se non, persino, doverosamente ricorrere a una procedura di crisi se non di insolvenza; ovvero ancora - trattandosi di società a partecipazione pubblica - ove emergano uno o più indicatori di crisi aziendale, l'organo amministrativo è tenuto ad adottare senza indugio i provvedimenti necessari al fine di prevenire l'aggravamento della crisi attraverso un idoneo piano di risanamento (Decreto Legislativo 19 agosto 2016, n. 175, articolo 14, comma 2)".

Sempre nell'ottica di valorizzare il caso concreto, va osservato che, se da un lato l'impostazione appare sì rigorosa, in quanto limita fortemente il campo della "forza maggiore" confinandolo all'alea dell'imprevedibilità, tuttavia dall'altro sembra che nel caso scrutinato soci (peraltro Enti locali) ed amministratori non avessero perfezionato alcuna operazione per sovvertire il trend negativo (conferire ulteriori apporti, adottare piani di risanamento, adire procedure di crisi, ecc.); pertanto, ancora una volta il principio giuridico va compreso, "calibrandolo" sul caso concreto.



7. Alcuni approdi della giurisprudenza tributaria di merito.

Come accennato, nel corso del tempo la giurisprudenza tributaria di merito ha iniziato a confrontarsi sempre più con il problema del mancato adempimento di obblighi tributari; qui merita segnalare, pur con le necessarie precisazioni, talune significative aperture, radicate o sull'esclusione della colpevolezza o sulla sussistenza della causa di forza maggiore.

La CTP Lecce, 23 luglio 2010, n. 352, ha trattato il caso di sanzioni derivanti dall'omesso versamento di imposte (dirette ed IVA), esprimendosi nei seguenti termini: *“Tenuto conto delle condizioni richieste delle parti e di tutta la documentazione in atti, annulla totalmente le sanzioni amministrative ... ai sensi e per gli effetti dell'art. 6 co 5 secondo cui “non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore”, come la società ricorrente ha documentalmente dimostrato nel presente giudizio. Si tratta di una anormalità nella formazione della volontà del soggetto, dovuta a questa causa particolare che esclude la responsabilità del soggetto stesso, in aderenza a ciò che si verifica nel campo penale e civile. La forza maggiore è una forza esterna, che determina la persona o la società, in modo inevitabile, a compiere un atto non voluto. In definitiva, per quanto concerne la “forza maggiore”, espressamente citata e prevista nell'art. 6 citato, essa può ricorrere in caso di fatti imprevedibili ed inevitabili da parte di terzi soggetti, che hanno impedito al contribuente di rispettare le norme fiscali”*.

Nella controversia *de qua*, il giudice salentino valorizzava l'ampia documentazione allegata dal ricorrente, peraltro mai contestata dagli Uffici impositori, con cui veniva dimostrato che la crisi era dovuta alla perdita del suo unico cliente che, a sua volta, a causa della crisi mondiale del tessile, aveva perso quasi tutta la sua clientela. A fronte di tale improvviso ed imprevedibile stato di crisi, la società infatti: (i) doveva attivare una procedura di mobilità di 82 dipendenti; (ii) assisteva ad un periodo di breve ripresa del mercato; (iii) aveva infine dovuto riaprire una procedura di mobilità per un totale di 25 dipendenti. Analogamente, sono state valorizzate la causa di forza maggiore quale causa ostativa all'applicabilità di sanzioni tributarie per inadempimenti causati da illiquidità, CTP Perugia n. 36/2009, CTP Firenze n. 13/2011 e CTR Roma n. 540/14/11.

La non configurabilità della colpevolezza in caso di illiquidità – pur collegandola in ogni caso al ricorrere della forza esterna, perlomeno da quanto emerge dal testo della pronuncia –, è stata affermata dalla CTR Roma, 20 giugno 2012, n. 158, secondo cui l'impossibilità economica della società, risultante documentalmente attraverso diversi procedimenti amministrativi e contenziosi incardinati dalla società per ottenere la soddisfazione del credito vantato nei confronti della committente Regione Campania, costituisce esimente dall'applicazione delle sanzioni pecuniarie amministrative; ciò, appunto, in considerazione del difetto del requisito della colpevolezza prevista dall'art. 5, d. lgs. n. 472/1997.



Tirando un po' le fila di queste pronunce, sembra difficile configurare come dolosa la condotta di colui che non versa quanto dovuto a causa di una situazione di grave crisi economica, in quanto, per l'espressa previsione normativa già ricordata, deve considerarsi dolosa unicamente "la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento" (art. 5, co. 4, d. lgs. n. 472/1997). Come noto, infatti, per la configurabilità del dolo non basta la mera consapevolezza dell'omissione (c.d. dolo generico), in quanto la norma esige che il soggetto agisca per un fine particolare ("l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile..."), che è previsto come (ulteriore) elemento costitutivo della fattispecie illecita (dolo specifico).

In definitiva, se difetta la ricordata finalità in capo all'agente, la condotta omissiva, pur se consapevole, non è comunque punibile a titolo di dolo.

Del resto, nei citati casi si può configurare l'assenza dell'elemento psicologico della colpa, almeno ove l'inadempimento sia ascrivibile ad una condizione di illiquidità/insolvenza cagionata da una situazione di grave crisi economica.

In specie, tra gli elementi costitutivi della colpa, difetterebbe l'elemento (soggettivo) della rimproverabilità dell'inosservanza dell'obbligo di versamento dei tributi alle scadenze prescritte, non avendo il contribuente avuto, nell'ipotesi considerata, la possibilità di ottemperare a tale dovere in ragione della predetta impossibilità economica.

A nostro avviso, da un lato, le pronunce in esame sembrano forse pagare la minor "sensibilità" ed esperienza del giudice tributario ad approcciarsi con la materia penale; pertanto il percorso argomentativo e l'utilizzo degli istituti penal-tributari vengono talvolta "modellati" in una prospettiva decisoria che si alimenta anche di ragionevolezza e pragmatismo. Dall'altro lato, tuttavia, risentono anche delle differenze strutturali che in ogni caso connotano la disciplina amministrativa-tributaria da quella penalistica. Infatti, dal combinato disposto degli artt. 5 e 6 del d. lgs. n. 472/1997 si può affermare non è rilevante, per escludere la sanzione, la colpevolezza e – soprattutto – il dolo, bensì solo la forza maggiore; per contro, nel penale è rilevante il dolo ed anche la forza maggiore, ed anzi nei casi di cui sopra parrebbe forse più probabile configurare la mancanza di *suitas* che di forza maggiore.



8. Sintetico riepilogo, anche alla luce dell'esperienza concreta, sugli elementi valorizzati dalla giurisprudenza per configurare l'insussistenza delle condizioni di punibilità penale in capo all'imprenditore impossibilitato a versare.

Nell'evidenziare dapprima quanto affermato dalla Corte di Cassazione, secondo cui “(...) *il dolo, quantunque generico, non può mai essere impoverito con l'elusione dell'onere di accertamento che, quanto all'elemento soggettivo del reato, verte intorno alla prova di un fatto psichico il quale va sempre ricostruito, secondo le circostanze del caso specifico, tenendo conto del contesto nel cui interno è maturata la condotta del contribuente*”. Si è pertanto sostenuto che, nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, “*il dolo può essere escluso qualora l'imputato dimostri, osservando oneri di allegazione e di prova rigorosi, che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale*” (così Cass. pen., sez. III, 22 maggio 2014, n. 20777), si tenta di riassumere, seppur telegraficamente, quelle condizioni che la giurisprudenza ha giudicato rilevanti per escludere la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato e, quindi, della punibilità penale, e sulle quali varrà forse la pena coltivare futuri approfondimenti interpretativi. Ancora una volta, in ogni caso, valga l'avvertenza che è fondamentale l'analisi del dato fattuale e concreto, di talché potrebbe costituire operazione non corretta e semplificatoria voler trarre da ciò dei principi generali, spendibili in maniera apodittica e meccanica a qualsivoglia fattispecie.

In specie, militano verso la predetta esclusione:

- a) la situazione di sostanziale illiquidità finanziaria della Società siccome evincibile dai dati dei bilanci relativi ai periodi interessati dalla crisi (in tal senso, ad esempio, in sede di perizie quali consulenti di parte può risultare assai utile la rielaborazione dei dati di bilancio, corredando di opportuni grafici idonei a dimostrare i principali andamenti);
- b) l'ammissione a procedure di concordato preventivo, nelle quali sovente sono gli stessi atti processuali a cristallizzare gli elementi salienti della crisi, evidenziando di fatto l'impossibilità ad adempiere per l'imprenditore; ciò, con i parametri temporali specifici di cui discute la giurisprudenza, relativamente alle varie “fasi processuali”;
- c) l'opera di adeguamento patrimoniale rispetto al dettato civilistico e l'onerosa ricapitalizzazione della società in crisi ad opera dell'agente, elementi che dimostrano la disponibilità dell'imprenditore a realizzare misure “anche sfavorevoli al proprio patrimonio personale” per il superamento della crisi attraversata; ciò, se del caso, anche impegnando risorse personali per promuovere l'uscita dalla crisi,



a comprova della fiducia nutrita nel programma di risanamento;

- d) l'attività promossa in prima persona dall'imprenditore imputato nella ricerca di nuove opportunità e nel conferimento di incarichi a primari consulenti al fine di elaborare appositi programmi di risanamento;
- e) l'esistenza di peculiari situazioni riguardanti clienti e fornitori, ad esempio il default di controparti particolarmente importanti, sì da compromettere i flussi finanziari, ovvero il default nella catena di fornitura, sì da compromettere anche la stessa attività produttiva;
- f) l'aver subito accadimenti esterni quali congiunture politiche sfavorevoli, la repentina ed ingiustificata chiusura dei finanziamenti da parte del sistema bancario, l'esser stati vittime d'usura, ecc.
- g) la compromissione di progetti industriali particolarmente importanti.

Naturalmente, come più volte evidenziato, trattasi di considerazioni meramente di massima, dovendosi necessariamente privilegiare un approccio modellato sul caso concreto ed avendo comunque cura degli elementi interpretativi di volta in volta forgiati dalle (oltremodo cangianti) pronunce giurisprudenziali.



9. Osservazioni conclusive.

A conclusione di quanto sin qui illustrato, si evidenzia la fondatezza e la ragionevolezza delle istanze recentemente avanzate dal Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e dalla stessa UNGDCEC, istanze volte ad ottenere non solo un confronto sui temi tecnici ma anche *inter alia* una moratoria dei versamenti d'imposta.

Il grande senso civico dimostrato dalla nostra Categoria ha finalmente ottenuto il vivo apprezzamento dal Governo stesso, il quale ha riconosciuto il ruolo cruciale svolto durante la pandemia, anche garantendo l'operatività degli strumenti di sostegno introdotti (cfr. ad esempio intervista del Ministro dell'Economia Roberto Gualtieri, Il Sole 24 Ore 11 settembre 2020).

In definitiva, è stata di fatto riconosciuta la straordinarietà della situazione contingente, tale da rendere quanto mai opportuna tutta una serie di moratorie (latamente intese) se solo si pensa, con riferimento ai numerosi Decreti introdotti da marzo in poi per contrastare l'emergenza sanitaria – ma l'elencazione potrebbe essere pressoché infinita... – :

- a) al divieto di licenziamenti individuali o collettivi per motivi economici, sostanzialmente ancora in vigore al netto di talune eccezioni (originariamente art. 46 del Decreto c.d. Cura Italia, Decreto Legge, 17 marzo 2020, n. 18, divieto poi più volte prorogato);
- b) all'art. 91, sempre del Decreto Cura Italia, che impone al giudice, in sede di contenzioso civile relativo agli inadempimenti contrattuali ex art. 1218 c.c., di valutare la situazione di grave emergenza dovuta alla diffusione della pandemia;
- c) all'impostazione della Corte di Cassazione, che – proprio sul punto di cui appena sopra – ha avuto modo di esprimersi anche mediante una pregevole ed accurata Relazione tematica, n. 56/2020⁹;
- d) alla (pressoché generale) sospensione dei termini processuali, originariamente prevista dal D.L. n. 18/20 dal 9 marzo al 15 aprile, che è stata prorogata sino all'11 maggio dall'art. 36 del D.L. n. 23 del 2020. Pertanto, la sospensione complessiva dei termini è stata di 64 giorni, dal 9 marzo all'11 maggio;
- e) all'art. 9, co. 1, Decreto Legge 8 aprile 2020, n. 23, c.d. Liquidità, secondo cui *“I termini di adempimento dei concordati preventivi, degli accordi di ristrutturazione, degli accordi di composizione della crisi e dei piani del consumatore omologati aventi scadenza in data successiva al 23 febbraio 2020 sono prorogati di sei*

⁹Cfr:http://www.dirittobancario.it/sites/default/files/allegati/relazione_tematica_corte_di_cassazione_8_luglio_2020_n_56.pdf



mesi?;

- f) all'art. 10 del Decreto Liquidità, che ha stabilito una moratoria nei procedimenti atti ad accertare l'insolvenza (evitando sia che le imprese paghino per dissesti innescati da cause esogene all'azienda, sia che gli uffici giudiziari siano ingolfati da una mole imprevedibile di richieste);
- g) agli articoli da 6 ad 8 del Decreto Liquidità, che intervengono sulle norme relative alla perdita del capitale sociale e sulla responsabilità degli amministratori per gestione non conservativa della società, prevedendo, al contempo, il mantenimento, ex lege, del requisito della continuità nella formazione dei bilanci;
- h) al "Decreto Agosto" (Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104), che ha differito al 15 ottobre 2020 il termine "finale" di sospensione dell'attività di riscossione, precedentemente fissato al 31 agosto 2020 dal "Decreto Rilancio" (peraltro, si pensi che buona parte degli importi iscritti a ruolo è inferiore ai 5mila Euro)¹⁰.

Come già detto, si potrebbe proseguire a lungo con la profluvie di disposizioni che hanno introdotto sospensioni, moratorie, ecc., introdotte per cercare di contrastare la pandemia, ma confidiamo che già questi elementi possano risultare indicatori di un "nuovo" ambiente normativo, maggiormente attento e "sensibile" a far valere la concomitanza di forza maggiore e di assenza di *suitas* nella congiuntura pandemica; ciò, per tutelare il soggetto inadempiente all'interno di una cornice armonica di interventi che si dipana dal diritto civile (riconoscendo, ad esempio, la non gravità degli inadempimenti indotti dal *factum principis* (¹¹)), al diritto concorsuale (con il riconoscimento automatico della moratoria degli adempimenti nei concordati e nei piani di ristrutturazione...), al diritto societario ed al diritto tributario (con la sospensione dei versamenti e dell'attività di riscossione).

Non bastasse, c'è in ogni caso un ulteriore dato sistematico – peraltro legato a doppio filo al punto e) del soprastante elenco – che a nostro avviso depono verso la straordinarietà della situazione attuale e può risultare utile nel configurare la sussistenza delle "scriminanti" in materia di omessi versamenti, vale a dire il già accennato rinvio dell'efficacia del Codice della Crisi (meglio, della parte del Codice – per il vero, la quasi integralità – non ancora entrata in vigore): infatti, dal 15 agosto 2020, si è passati al 1° settembre 2021.

¹⁰ Per un inquadramento completo di tutte le misure straordinarie recate dai vari Decreti, si rimanda ai vari documenti predisposti dall'UNGDCCEC, www.knos.it.

¹¹ Con il già citato art. 91 del D.L. 18/2020.



Le motivazioni del predetto rinvio sono spiegate nella Relazione Illustrativa al Decreto Liquidità: in un quadro economico che vede significative distorsioni causate dall'emergenza sanitaria, infatti, verrebbe meno la finalità ultima del nuovo Codice della Crisi d'Impresa, che è quella di prevenire le situazioni di crisi attraverso adeguati sistemi di allerta. Appare evidente, infatti, come un sistema di questo tipo risulti utile in una situazione economica stabile, non già in un quadro di crisi generalizzata. Nel momento storico (ed economico) attuale, verosimilmente si darebbe luogo al seguente caso: gli organi di controllo societari ed i creditori istituzionali, tra i quali, in particolare l'Amministrazione Finanziaria, sarebbero costretti a segnalare una società che, pur virtuosa in una situazione economica stabile, palesa indicatori anomali cagionati dal contesto economico attuale.

In specie, si pensi che tra gli strumenti di allerta vi è anche la segnalazione automatica prevista dall'art. 15 del Codice della Crisi, per le esposizioni debitorie tributarie e previdenziali che non rispettano i parametri recati dalla predetta disposizione.

Appare evidente che solo una lettura non propriamente razionale e coerente della normativa potrebbe condurre a ritenere che il legislatore, da un lato, tuteli le imprese impedendo all'Erario di segnalare all'OCRI i loro omessi versamenti – riconoscendone implicitamente, se non una normalità, quantomeno una loro scusabilità –, dall'altro, sanzioni anche penalmente tali comportamenti.

Pare quindi di poter concludere nei seguenti termini: fermo restando l'obbligo di un'analisi caso per caso, e precisato lo stato "ondivago" della giurisprudenza (che induce a ritenere tutt'altro che chiuso il tema), ad avviso di chi scrive un'interpretazione coerente e sistematicamente orientata può militare verso la straordinarietà della congiuntura pandemica (ed economica) oggi vissuta; così, da poter ipotizzare che, pur in presenza della violazione degli obblighi di versamento, il contribuente possa godere di una sorta di *favor* nell'evidenziare la presenza di quelle scriminanti che parte della giurisprudenza configura per ritenere inapplicabili gli artt. 10 bis e 10 ter d. lgs. n. 74/2000. Ovviamente, trattasi comunque di una tesi, che si deve riscontrare con le risultanze fattuali e con le valutazioni soggettive sull'effettiva impossibilità nel caso concreto.