



mandato

19647-22

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Luca Ramacci - Presidente -
Donatella Galterio
Giuseppe Noviello
Ubalda Macrì
Alessandro Maria Andronio - Relatore -

Sent. n. sez. 405
UP - 24/02/2022
R.G.N. 25846/2021

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis)

avverso la sentenza del 11/02/2021 della Corte di appello di Firenze

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Alessandro Maria Andronio;

letta la requisitoria del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Domenico A.R. Seccia, ai sensi dell'art. 23, comma 8, del d.l. n. 137 del 2020, che ha concluso chiedendo che la sentenza impugnata sia annullata con rinvio, nei limiti della violazione dell'art. 131-bis cod. pen., con inammissibilità per il resto del ricorso e statuizione di irrevocabilità penale per l'affermazione di responsabilità.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 11 febbraio 2021, la Corte d'appello di Firenze ha confermato la sentenza del Tribunale di Livorno del 15 novembre 2018, pronunciata all'esito del rito abbreviato, con la quale l'imputato era stato condannato alla pena di mesi quattro di reclusione, per avere, in violazione dell'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, nella qualità di legale rappresentante della (omissis)

Aa

(omissis) in liquidazione, al fine di evadere le imposte sui redditi, omesso di versare, entro i termini previsti per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale per l'anno di imposta 2013, per un ammontare complessivo di euro 259.748,00). Più precisamente, il 9 agosto 2014 la (omissis) s.r.l., in persona del liquidatore (omissis) aveva presentato ricorso ex art. 161, sesto comma, legge fall., proponendo domanda di concordato preventivo. Il tribunale di Livorno, con provvedimento del 24 settembre 2014, aveva ammesso la domanda con riserva, assegnando all'istante un termine di 90 giorni per la presentazione della proposta di piano e della relativa documentazione. Successivamente, l'imputato aveva avanzato richiesta per la dichiarazione di fallimento, di talché, con provvedimento del 12 febbraio 2015 il Tribunale di Livorno aveva dichiarato l'inammissibilità della precedente domanda di concordato preventivo, per sopravvenuta implicita rinuncia. Tuttavia, l'imputato aveva omesso di provvedere al pagamento dell'imposta dovuta per l'anno 2013.

2. Avverso la sentenza l'imputato ha proposto, tramite il difensore, ricorso per cassazione, chiedendone l'annullamento.

2.1. Con un primo motivo di ricorso, si lamentano l'inosservanza dell'art. 51 cod. pen. nonché l'inosservanza del combinato disposto degli artt. 161, sesto e settimo comma, e 168, primo comma, legge fall., in relazione all'art. 182-ter della medesima legge. In particolare – sostiene parte ricorrente – la Corte d'appello avrebbe disatteso i principi affermati da questa Suprema Corte con sentenza Sez. 4, n. 52542 del 17 ottobre 2017, in cui era stata operata un'ampia ricostruzione degli indirizzi giurisprudenziali sul reato di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74/2000, in pendenza della procedura di concordato preventivo e all'esito della quale era stata annullata una sentenza di condanna pronunciata nei confronti di un imprenditore che, prima della scadenza del termine penalmente rilevante per il versamento IVA, era stato ammesso al concordato preventivo. In tale occasione, si era affermato che l'ordine del giudice costituisce espressione del dovere di preservare la c.d. *par condicio creditorum*, da cui discende il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore, previsto dall'art. 168, primo comma, legge fall. Sempre con la menzionata pronuncia, si era affermato che l'ordine del giudice costituisce un dovere di eguale valore ed efficacia rispetto alle regole tributarie e la cui violazione – in una situazione di insolvenza culminata nel fallimento del debitore – può giungere ad integrare il reato di bancarotta preferenziale. Invero, secondo la tesi sostenuta dalla difesa, la Corte d'appello avrebbe travisato la portata della disciplina del concordato con una serie di considerazioni erronee, disconoscendo gli effetti dell'ammissione dell'istanza di concordato ed annettendo soltanto alla sua approvazione l'effetto di impedire il

pagamento di debiti scaduti. In particolare, si sottolinea come la Corte territoriale abbia omesso di rilevare che il Tribunale aveva ammesso la domanda con riserva, così determinando l'effetto di precludere al liquidatore della società l'esecuzione di pagamenti preferenziali. Infatti, benché il provvedimento del Tribunale di Livorno non contenesse l'ordine espresso di non eseguire pagamenti in pendenza del termine per la presentazione della proposta e della relazione, un obbligo corrispondente derivava dalle norme generali. Conseguentemente, sarebbe erroneo qualificare il pagamento di un debito scaduto, come ha fatto la Corte d'appello, alla stregua di un atto di ordinaria amministrazione, così come sarebbe erroneo assimilarlo ad un atto di straordinaria amministrazione, che il debitore possa compiere, in pendenza della procedura concordataria, previa autorizzazione del giudice. Infatti, il fine stesso delle procedure concorsuali è – secondo il difensore dell'imputato – quello di posticipare il pagamento dei debiti scaduti all'esito dell'approvazione del piano concordatario o del piano di riparto nel fallimento. Inoltre, si afferma che l'art. 167, secondo comma, legge fall., nell'elencare gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione che il debitore può compiere con l'autorizzazione scritta del giudice delegato, non contempla il pagamento di debiti scaduti, che può essere autorizzato solo nell'ipotesi straordinaria del concordato in continuità, in quanto si tratti di debiti collegati all'esigenza per la società di approvvigionarsi di beni e servizi essenziali per la stessa impresa, vista la speciale previsione di cui all'art. 182-*quinquies* legge fall. Pertanto, posto che tale disposizione speciale è limitata al concordato in continuità, ne deriverebbe che nella diversa ipotesi di concordato liquidatorio non potrebbe autorizzarsi il pagamento di debiti anteriori perché la stessa autorizzazione genererebbe una ingiustificata violazione della *par condicio creditorum*. Parimenti erronee sarebbero secondo il difensore le affermazioni della Corte d'appello secondo cui l'ammissione a concordato imporrebbe il rispetto della *par condicio creditorum* solo quando è presentato un piano che il Tribunale ha approvato, e non anche in caso di concordato con riserva, non seguito dalla presentazione del progetto di concordato. Pertanto – conclude il difensore – la Corte d'appello ha, nel caso di specie, violato il principio di cui all'art. 51 cod. pen., che esclude la punibilità in caso di adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica.

2.2. Con un secondo motivo di ricorso, si lamentano l'inosservanza dell'art. 131-*bis*, anche in relazione all'art. 133, primo comma, cod. pen., e la manifesta illogicità della motivazione. La Corte territoriale, infatti, disattendendo le conclusioni del Procuratore generale, aveva respinto il secondo motivo di appello, senza considerare che, per valutare il concreto grado di offensività che dà luogo al reato *de qua* occorre avere riguardo non già all'entità della somma, bensì all'entità del superamento della soglia fissata dal legislatore. Pertanto, nel caso di

specie, l'aver superato la soglia di rilevanza penale in misura così ridotta dovrebbe giustificare l'esclusione della punibilità. In aggiunta, sottolinea il difensore, la valutazione delle modalità della condotta e dell'esiguità del danno o del pericolo devono essere condotte ai sensi dell'art. 133, primo comma, cod. pen.; con la conseguenza che ogni riferimento all'elemento psicologico resta meramente astratto, anche alla luce del fatto che l'imputato era liquidatore della società ed era stato nominato quando la stessa si trovava già in uno stato di dissesto.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è infondato.

1.1. Il primo motivo di doglianza – con cui si lamenta l'inosservanza dell'art. 51 cod. pen. – è infondato.

Innanzitutto occorre rilevare che il Tribunale di Livorno, con provvedimento del 24 settembre 2014, aveva ammesso con riserva la domanda di concordato preventivo avanzata dall'imputato in data 8 agosto 2014, assegnando all'istante un termine di 90 giorni per la presentazione della proposta, del piano e della documentazione di cui ai commi secondo e terzo dell'art. 161 legge fallimentare, ai fini della formale ammissione alla procedura concorsuale.

1.1.1. Si rende, dunque, necessaria una preliminare riflessione sulla questione relativa ai rapporti tra il reato tributario in contestazione e la procedura di concordato preventivo, in relazione alla quale si registra un primo orientamento, secondo cui la procedura di concordato preventivo scrimina i reati di omesso versamento, in relazione a obblighi scaduti tra la presentazione dell'istanza di ammissione al concordato – sia esso "in bianco" che con deposito del piano – e l'adozione del relativo decreto, solo ove sia intervenuto un provvedimento del Tribunale che abbia vietato, o comunque non autorizzato, come invece richiesto dall'interessato, il pagamento dei suddetti debiti, essendo in tal caso configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 cod. pen. Per contro, in mancanza di dette condizioni, il mero decreto di ammissione al concordato non vale a scriminare "retroattivamente" gli omessi versamenti relativi a debiti scaduti anteriormente. Tale indirizzo interpretativo si pone in linea con gli enunciati della giurisprudenza largamente maggioritaria, secondo cui la procedura di concordato preventivo non inibisce – in linea di principio – il pagamento dei debiti tributari il cui termine di scadenza è successivo al deposito della domanda (*ex multis*, Sez. 3, n. 9248 del 02/12/2021, dep. 2022; Sez. 3, n. 13628 del 20/02/2020, Rv. 279421; Sez. 3, n. 2860 del 30/10/2018, dep. 22/01/2019, Rv. 274822). In particolare, si è

affermato che il pagamento del debito trova fondamento nella previsione normativa di cui agli artt. 161, comma 7, e 167 della legge fallimentare, come osservato dalla Cassazione civile, la quale afferma che non è *tout court* vietato il compimento di atti straordinari (tra cui il pagamento del debito tributario), i quali, se compiuti senza autorizzazione giudiziale, non comportano la revoca della procedura (Sez. 1, n. 11958 del 16/05/2018 Rv. 648456, che richiama Cass. 14887/2017, 7066/2016, 3324/2016, successivamente ribadito da Sez. 1, n. 16808 del 21/06/2019 Rv. 654280). Un argomento a sostegno di questa ricostruzione può essere desunto da Corte cost., ord. n. 256 del 2017, che chiarisce – ove ve ne fosse la necessità – che il soggetto in concordato è la società e non l'imputato, e l'impossibilità di provvedere al pagamento a causa dei vincoli derivanti dal concordato preventivo riguarda solo la società e non anche l'imputato, che è, invece, l'autore del reato. Ne consegue che trova applicazione, anche in relazione alla questione del rapporto fra crisi e concordato, il principio – già richiamato – secondo cui spetta all'imprenditore in crisi, che sa di avere un debito fiscale che verrà a scadenza certa, ponderare la migliore soluzione della crisi di impresa e valutare in tale ambito anche le conseguenze penali della sua eventuale omissione del pagamento del debito. Un ulteriore argomento a favore di tale ricostruzione interpretativa è rappresentato dal fatto che il pagamento dell'IVA – che peraltro è un credito privilegiato ai sensi dell'art. 62 d.P.R. n. 633 del 1972 – dopo la presentazione della domanda di concordato preventivo non può neanche dirsi diretto a frodare le ragioni dei creditori, in quanto impedisce l'ulteriore depauperamento per i creditori che può derivare dall'imposizione di sanzioni e interessi.

Cionondimeno, il Collegio non ignora il diverso orientamento minoritario – fatto proprio dal ricorrente – per il quale, nel caso di ammissione al concordato preventivo, non è configurabile il *fumus* del reato di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, per l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate in relazione agli obblighi scaduti successivamente alla presentazione dell'istanza di ammissione al concordato, in quanto gli effetti di tale ammissione decorrono dalla data della presentazione della relativa domanda (Sez. 3, n. 36320 del 02/04/2019, Rv. 277687). Si afferma, in particolare, che se il debitore è stato ammesso, prima della scadenza del debito tributario, alla procedura di concordato preventivo con pagamento dilazionato e/o parziale dell'imposta, l'inadempimento è scriminato dall'art. 51 cod. pen. L'assunto si basa sull'interpretazione dell'art. 168, comma 1, legge fallimentare, in verità non riferito espressamente alla condotta che deve tenere il debitore, ma agli "Effetti della presentazione del ricorso", a tenore del quale, «dalla data della pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa

definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore».

Tutto ciò premesso, tra le due soluzioni proposte appare preferibile la prima, che incontra il favore della maggioranza della giurisprudenza di legittimità, perché più coerente con il dato, difficilmente controvertibile, rappresentato dalla specialità dell'obbligazione tributaria, il cui inadempimento è addirittura assistito, a certe condizioni, da sanzione penale, a differenza di quanto accade per la generalità delle altre obbligazioni. Nell'interferenza fra diritto penale e diritto delle procedure concorsuali, il legislatore ha, dunque, inteso dare spazio all'effettività della tutela penale, anche a scapito della *par condicio creditorum*, dovendosi considerare che, diversamente opinando, il profitto da omesso versamento – consistente in un risparmio di spesa corrispondente all'entità del tributo non versato – andrebbe di fatto ad incrementare il patrimonio del contribuente. In altre parole, la configurabilità dei reati di omesso versamento anche nel caso in cui il termine rilevante ai fini penali venga a scadere dopo la presentazione della domanda di concordato risponde all'esigenza di garantire in modo particolarmente pregnante il credito erariale, rispetto al quale l'ordinamento appronta anche lo strumento della confisca, la quale svolge una funzione che, vista dal lato dello Stato, ha un carattere sostanzialmente ripristinatorio. La soluzione qui criticata rischierebbe, invece, di consentire l'utilizzazione strumentale della domanda di presentazione di concordato preventivo al solo scopo di evitare la responsabilità penale per inadempimento fiscale, quasi giungendo a configurarla come una condizione meramente potestativa di non punibilità.

1.1.2. Si deve ribadire, dunque, la direttrice interpretativa maggioritaria – condivisa dal provvedimento impugnato – secondo cui, in tema di reati tributari e, in particolare, ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74/2000, non assume rilevanza, né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello della esigibilità della condotta, la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, la quale non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione, ma prima dell'adozione di provvedimenti da parte del Tribunale.

Occorre peraltro rilevare – quanto al caso di specie – che, dalla stessa prospettazione difensiva, emerge che il concordato non si è perfezionato, in quanto non furono presentati, nei mesi successivi alla proposizione della domanda, la proposta del piano e la documentazione di cui all'art. 161 legge fall. e, anzi, fu avanzata, il 5 febbraio 2015, istanza di fallimento, determinandosi così l'inammissibilità, per implicita rinuncia, della domanda di concordato preventivo.

1.2. Il secondo motivo di ricorso, con cui si lamenta l'inosservanza dell'art. 131- *bis* cod. pen. e la manifesta illogicità della motivazione, deve essere anch'esso rigettato.

1.2.1. Deve premettersi che, in tema di reati tributari, la causa di non punibilità prevista dall'art. 131-*bis* cod. pen. è applicabile laddove la violazione abbia riguardato un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità prevista, in ragione del fatto che il grado di offensività che fonda il reato è stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale (*ex multis*, Sez. 3, n. 16599 del 20/02/2020, Rv. 278946; Sez. 3, n. 12906 del 13/11/2018, dep. 25/03/2019, Rv. 276546). Invero, se da un lato l'applicazione dell'art. 131-*bis* cod. pen. è certamente esclusa nelle ipotesi in cui la soglia di punibilità sia superata di molto, è anche vero che, nel caso in cui il superamento della soglia sia minimo, l'applicazione dell'art. 131-*bis* cod. pen. non scatta automaticamente, bensì è subordinato alla valutazione degli ulteriori parametri rilevanti. Infatti, come già più volte affermato da questa Suprema Corte, il giudizio sulla tenuità richiede una valutazione complessa e congiunta di tutte le peculiarità della fattispecie concreta, che tenga conto, ai sensi dell'art. 133 cod. pen., comma 1, delle modalità della condotta, del grado di colpevolezza da esse desumibile e dell'entità del danno o del pericolo (Sez. Un., n. 13681 del 25/2/2016, Rv. 266590). In altri termini, con riferimento ai reati tributari per i quali sia prevista una soglia di punibilità, il minimo scostamento percentuale da tale soglia è condizione necessaria ma non sufficiente per l'applicazione dell'art. 131-*bis* cod. pen.

1.2.2. Nel caso di specie, applicando tali principi, la Corte d'appello ha correttamente ritenuto che la situazione, da valutarsi al momento dell'inadempimento, sia tale da non consentire l'applicazione della causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, perché il grado di offensività del reato di omesso versamento dell'IVA deve essere valutato in rapporto alla condotta nella sua interezza e non soltanto avendo riguardo all'eccedenza rispetto alla soglia di punibilità prevista dal legislatore. Nella specie, il mancato pagamento ha riguardato una somma che non può ritenersi trascurabile, perché il suo omesso versamento si colloca in una vicenda ancora più ampia, culminata con il fallimento della società, per la quale l'imputato non è stato neppure in grado di proporre un piano per il rientro, a riprova dell'insostenibilità dello stato di insolvenza cui era pervenuta l'impresa. Ne consegue logicamente che, sul piano oggettivo, l'offesa non può essere ritenuta, né per le modalità della condotta, né per l'esiguità del danno o del pericolo, di particolare tenuità. E tale conclusione non viene meno a fronte dell'affermazione difensiva secondo cui l'imputato era liquidatore della società ed era stato nominato quando la stessa si

trovava già in uno stato di dissesto, trattandosi di un'affermazione del tutto generica.

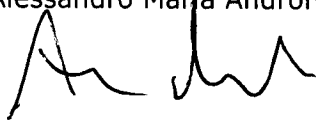
2. Da quanto precede consegue che il ricorso deve essere rigettato, con condanna del ricorrente alle spese processuali.

P.Q.M

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

Così deciso il 24/02/2022.

Il Consigliere estensore
Alessandro Marja Andronio



Il Presidente
Luca Ramacci

