

Osservatorio sulla Corte di cassazione

Reati Tributari

La decisione

Omesso versamento Iva - Ammissione al concordato preventivo - Transazione fiscale - Consumazione del reato (D.L.vo n. 74 del 2000, art. 10-ter; artt. 163 e 186-ter L.F.)

In tema di omesso versamento IVA, l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, seppure antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'imposta, non esclude il reato previsto dall'art. 10-ter D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in relazione al debito IVA scaduto e da versare.

CASSAZIONE PENALE, SEZIONE TERZA, 31 marzo 2016, (ud. 4 febbraio 2016) - AMORESANO, *Presidente* - DI STASI, *Relatore* - FIMIANI P.G. (*diff.*) - Ugolini, *ricorrente*.

La difficile “convivenza” della normativa sul concordato preventivo ed il reato tributario di cui all'art. 10-ter D.L.vo n. 74/2000.

1. La sentenza oggi in commento¹ scaturisce dal ricorso presentato dal liquidatore di una società di capitali avverso il provvedimento del Tribunale del riesame che confermava l'ordinanza del Giudice delle indagini preliminari con la quale era stato disposto il sequestro preventivo sui suoi beni personali quale indagato per i reati di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.l.vo n. 74/2000 non avendo provveduto, quale liquidatore della società, a versare all'erario le ritenute d'acconto operate e l'Iva dichiarata.

Il ricorso contestava la violazione della legge per non aver il Tribunale ritenuto che l'ammissione al concordato preventivo della società, della quale l'indagato risultava essere il legale rappresentante, escludesse sia il *fumus commissi delicti* che l'elemento psichico del reato.

La Cassazione rigettava il ricorso (sia pur parzialmente in quanto per il reato di cui all'art. 10-*bis* riscontrava il mancato superamento dei nuovi limiti di rilevanza penale) ritenendo che l'ammissione alla procedura del concordato preventivo, anche se avvenuta in data antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento Iva, non escludesse il reato previsto dall'art. 10-*ter* in relazione al debito Iva scaduto e da versare. Il debito Iva, essendo un tribu-

¹

to comunitario, deve essere pagato integralmente così come anche stabilito dall'art. 182-ter L.F., norma di ordine pubblico e pertanto inderogabile, che, nel prevedere la “transazione fiscale”, vieta il pagamento parziale dell'Iva e consente unicamente la dilazione del pagamento; il debitore concordatario, seconda la Cassazione, non violerebbe il principio di uguaglianza tra i creditori ove versi il tributo pur dopo la presentazione della domanda di concordato. *“In definitiva, all'iniziativa del debitore di accedere alla procedura di concordato preventivo, frutto di una scelta privatistica, non consegue l'elisione di obblighi giuridici di natura pubblicistica, come il versamento dell'Iva alla scadenza di legge, la cui omissione è sanzionata penalmente. Il reato tributario, inoltre ha natura istantanea e si consuma con l'inutile scadenza del termine per il versamento, così come individuato dal D.lgs n. 74 del 2000, art. 10 ter.”* (così testualmente la sentenza).

2. La sentenza presenta evidenti criticità sia nella ricostruzione della normativa speciale in materia fallimentare, ricostruzione che liquida in modo eccessivamente semplicistico istituti che, come quello concordatario, presentano invece profili di indubbia complessità, sia nella interpretazione della fattispecie di cui all'art. 10-ter D.Lgs n. 74/2000, interpretazione che risente di una visione totalizzante della normativa penal-tributaria come se fosse avulsa dall'intero ordinamento giuridico.

Nella ricerca di un punto fermo dal quale prendere le mosse per una analisi, per quanto possibile, completa e convincente dei diversi profili che la decisione pone in campo, si ritiene necessario partire dall'inquadramento del reato di omesso versamento dell'Iva.

La Cassazione ha qualificato la fattispecie come reato omissivo a carattere istantaneo² che si perfeziona quando scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo³, senza che sia intervenuto il pagamento di quanto dovuto, qualora la somma evasa sia superiore ad euro 250.000,00.

Tale definizione si pone in linea con la posizione tradizionalmente assunta sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza. Si può solo precisare che il reato richiede in realtà una condotta mista costituita da una condotta attiva, la presentazione della dichiarazione Iva⁴, ed una omissiva, l'omesso versamento di quanto dichiarato alla scadenza indicata dalla norma.

Lo snodarsi nel tempo delle condotte necessarie per la realizzazione del reato ha comportato l'emergere di casi limite che non sempre hanno trovato univoca soluzione. In particolare si è posto il problema della responsabilità del liquidatore di una società che subentra a pochi giorni della scadenza del termine previsto dall'art. 10-ter per il versamento dell'Iva che non ottempera al precetto penale per mancanza di liquidità. Oppure dell'amministratore della società che ha presentato la dichiarazione Iva pur omettendo i versamenti

²

In tal senso, cfr. i recentissimi, CERNUTO, D'ARCANGELO, *I reati omissivi e di indebita compensazione*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perrini-Varraso, Padova, 2016, 383; L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'Iva*, in *Trattato di Diritto Penale dell'Economia*, diretta da Cadoppi-Canestrari-Manna-Papa, Tomo I, Torino, 2017, 935. In giurisprudenza, fra tante, cfr. Cass., Sez. III, 22 gennaio 2014, PM, in *Guida al dir.*, 2014, 20, 81; Id., Sez. III, 29 ottobre 2014, Galeano, in *Diritto & giust.*, 2015.

³ La norma che disciplina l'acconto Iva da versare entro il 27 dicembre è l'art. 6 della legge 29 dicembre 1990, n. 405

⁴ La dichiarazione annuale in materia di imposte sul valore aggiunto è disciplinata dall'art. 8, d.p.r. 22 luglio 1998, n. 322

periodici e poi lasciando il posto di vertice pochi giorni prima della scadenza del 27 dicembre ad altra persona; in questo caso chi deve rispondere del reato? il primo amministratore che ha presentato la dichiarazione Iva e che quindi era pienamente consapevole del debito tributario e ciò nonostante non ha versato l'iva periodica, o colui che rivestiva il ruolo di legale rappresentante al momento della scadenza del termine stabilito nella normativa penale-tributaria?

Casi variamente decisi dalle corti di merito e di legittimità che hanno sempre optato per una applicazione piuttosto rigida della norma, anche se volta a cercare soluzioni che potessero rispondere ad esigenze di giustizia sostanziale (è diffusa l'abitudine della Cassazione di soffermarsi sui fatti alla base della decisione). Pertanto, è stato ritenuto responsabile il liquidatore di una società di capitali che ha assunto la carica dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, in quanto la consapevolezza dell'omissione periodica del versamento dell'Iva avrebbe potuto /dovuto acquisirla con un semplice controllo di natura puramente contabile. Poiché è buona norma, per comune esperienza, effettuare al momento dell'assunzione della carica una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi, non averlo fatto comporta che il soggetto si esponga volontariamente a tutte le conseguenze che possano derivare da pregresse inadempienze, accettando il rischio di risponderne anche penalmente⁵. Dall'altro si è ritenuto che dovesse andare esente da responsabilità il liquidatore di una società che non avesse provveduto, pur disponendo della provvista necessaria, al versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione presentata, in pendenza di istanza di fallimento in proprio (poi accolta), per la sussistenza della scriminante putativa ex art. 51 c.p., avendo agito al solo fine di non incorrere nel reato di bancarotta preferenziale⁶.

A ben vedere nel caso suddetto, se la Cassazione avesse aderito all'interpretazione formale del reato seguita dalla sentenza oggi in commento, il liquidatore non avrebbe potuto andare esente da responsabilità.

3. La qualifica di reato omissivo istantaneo ha necessariamente concentrato “l'attenzione” su colui che riveste la carica al momento dello spirare del termine indicato dalla norma penale; è però chiaro che una applicazione cieca della norma lascerebbe fuori dai margini del penalmente punibile condotte

⁵ In ultimo: Cass., Sez. III, 24 febbraio 2016, Zammarchi, in *Guida al dir.*, 2016, 24; cfr. anche: Id., Sez. III, 24 giugno 2015, Alfieri, in *Riv. Dott. Comm.*, 2016, 1, 166; Id., Sez. III, 4 giugno 2014, Decataldo, in *Dir. & giust.*, 2014, 24 settembre. In senso parzialmente diverso Cass., Sez. III, 7 gennaio 2015, Fazio, in *Dir. & giust.*, 2015.

⁶ Così Cass., Sez. III, 29 ottobre 2014, Galeano, *cit.*

che invece meriterebbero una giusta stigmatizzazione. Ci si riferisce, in particolare, al caso, prima richiamato, in cui un soggetto, che ha amministrato la società indisturbato sino a poco prima della fatidica data del 27 dicembre, si faccia poi sostituire da un, più o meno, prestanome per far sì che al momento dello spirare del termine previsto dall'art. 10-ter sia quest'ultimo a risultare quale legale rappresentante della società e quindi responsabile della violazione della normativa penal-tributaria.

Senza mandare esente da colpa il “nuovo” amministratore, è evidente che il disvalore espresso dall'art. 10-ter è ben più facilmente riconducibile alla condotta del precedente amministratore che non avendo versato l'Iva alle scadenze periodiche né avendo predisposto la relativa valuta, ha reso concretamente inevitabile il reato di omesso versamento Iva.

Proprio nella ricerca di una giustizia sostanziale è stato affermato che non risponde del reato di omesso versamento Iva chi non era in carica nel termine previsto dall'art. 10-ter, “salvo che il P.M. non dimostri che il soggetto abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dimettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto Iva) ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale, da valutarsi a norma dell'art. 110 c.p., all'omissione della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata”⁷. È evidente che perché vi sia concorso non è sufficiente un semplice contributo causale, essendo questo presupposto quasi indefettibile per la successiva omissione, ma occorre che la condotta sia inequivocabilmente preordinata all'omissione successiva.

Si è però sempre di fronte ad un'affermazione di responsabilità eventualmente in concorso con colui che rivestiva la carica al momento dello spirare del termine. Non ci si è mai “spinti” ad una affermazione autonoma di responsabilità per chi aveva creato le condizioni per la successiva inevitabile omissione, ritenendo che ciò ostasse con l'inquadramento della fattispecie fra i reati omissivi puri.

Autorevole dottrina⁸ ha invece ritenuto astrattamente possibile, pur se di difficile verifica e prova, il tentativo anche per i reati omissivi propri, come nel caso in cui il soggetto si sia posto intenzionalmente nella impossibilità di adempiere l'obbligo alla scadenza del termine; in tale ipotesi la scadenza infruttuosa del termine sarebbe una mera condizione obiettiva di punibilità.

⁷ In tal senso Cass., Sez. III, 22 gennaio 2014, PM, *cit.* Così anche Cass., Sez. III, 2 luglio 2014, Lombardi, in *Sent. Web Cass. pen.*, 2015; Trib. di Perugia, 4 giugno 2015, n. 747, in *de iure*.

⁸ Per tutti: MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2015, 450; FIANDACA, *Sulla configurabilità del tentativo nei delitti di omissione*, in *Indice pen.*, 1976, 13.

Seguendo questo filone interpretativo si potrebbe allora ritenere astrattamente punibile, non solo ai sensi dell'art. 110 c.p. ma addirittura per tentativo, il legale rappresentante della persona giuridica che non abbia volutamente versato gli acconti periodici dell'Iva e si sia privato di ogni liquidità mettendosi così nella condizione di impossibilità ad adempiere al versamento ma che poi l'omesso versamento sia diventato concretamente impossibile per cause del tutto estranee alla sua condotta; è evidente infatti che se il mancato pagamento fosse dovuto ad una condotta volontaria, non si avrebbe più tentativo ma reato consumato, eventualmente in concorso; mentre se l'Iva venisse pagata non si avrebbe più alcun reato.

Forzando un po' il requisito di estraneità, si potrebbe ritenere che la dichiarazione di fallimento e/o l'ammissione ad una procedura concorsuale, quale il concordato preliminare, possano considerarsi cause impreviste ed accidentali che rendono impossibile il versamento del tributo alla scadenza.

Con questa impostazione si potrebbe allora addirittura trovare (peraltro solo apparentemente) una logica nelle sentenze⁹ che hanno affermato la responsabilità ex art. 10-ter del legale rappresentante di una società di capitali ammesa ad una procedura concorsuale; essendo egli, a quel punto, concretamente impossibilitato ad adempiere nel termine stabilito dall'art. 10-ter si potrebbe sostenere una sua responsabilità per reato tentato sempre che, ovviamente, ricorrano tutti i requisiti dettati dall'art. 56 c.p.

L'indirizzo giurisprudenziale del quale è espressione la sentenza in commento, non ha però mai sostenuta la tesi del tentativo¹⁰ (che, come si vedrà, presenta comunque delle criticità) ma ha fondato l'affermazione di responsabilità per reato consumato unicamente sulla natura pubblicistica dell'art. 10-ter D.lgs. n. 74/2000 che prevarrebbe su quella sostanzialmente privatistica del concordato fallimentare. Anzi, nei rari casi di proscioglimento l'unica esimente è stata ravvisata nella forza maggiore, quando cioè il mancato versamento sia derivato da “fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico”¹¹. Casi di c.d. “forza maggiore” che, a ben vedere, potrebbero al limite essere proprio quelle ipotesi accidentali (richiesti dall'art. 56 c.p.) che impedirebbero al reo, per fattori del tutto esterni,

⁹ La sentenza in commento non è infatti un caso isolato; si veda anche: Cass., Sez. III, 14 maggio 2013, PM, in *Mass. Uff.*, n. 257484; Id., Sez. III, 24 aprile 2013, Mammi, *ivi*, n. 257285; Id., S.U., 28 marzo 2013, Romano, in *Cass. pen.*, 2014, 1, 38.

¹⁰ La Cass., Sez. III, 22 gennaio 2014, PM, *cit.* esclude espressamente che per il reato ex art. 10-ter sia configurabile il tentativo.

¹¹ Così Cass., Sez. III, 24 giugno 2014, Schirosi, in *Mass. Uff.*, n. 263128; cfr. anche Cass., Sez. III, 28 ottobre 2015, Malanchini, in *www.ITributario.it*.

di procedere al versamento dell'imposta.

La giurisprudenza, pertanto, non solo non si è mai posta il problema delle punibilità del tentativo ma ha addirittura affermato che quando non sia più possibile adempiere non vi può essere alcun illecito penale.

Questa interpretazione, condivisibile e chiaramente garantista limitando l'ambito dell'illecito, è però controbilanciata dall'affermazione che per la realizzazione dei requisiti oggettivi del reato è sufficiente il semplice scadere del termine per l'adempimento stabilito dall'art. 10-ter, a prescindere da qualunque vicenda che dovesse riguardare la società e quindi anche in caso di ammissione al concordato preventivo, non potendosi ravvisare in ciò un caso di "forza maggiore".

4. Schematicamente si potrebbero riassumere in due punti gli assunti che condizionano l'indirizzo giurisprudenziale (incomprensibilmente maggioritario¹²) che ritiene che l'ammissione al concordato preventivo, seppur antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'imposta, non escluda il reato previsto dall'art. 10-ter D.lgs. n. 74/2000: 1) l'accedere alla procedura di concordato preventivo è frutto di una scelta di natura privatistica e quindi non comporta l'elisione di obblighi giuridici di natura pubblicistica quale il versamento dell'Iva alla scadenza di legge la cui omissione è sanzionata penalmente; 2) il debitore concordatario non violerebbe il principio di uguaglianza tra i creditori ove versi il tributo pur dopo la presentazione della domanda di concordato.

Entrambi gli assunti sono destituiti di fondamento.

Come noto la domanda di concordato deve essere presentata, ai sensi dell'art. 161 L.F., al Tribunale del luogo in cui l'impresa ha sede principale. La domanda di concordato è pubblicata nel registro delle imprese entro il giorno successivo. La normativa prevede poi tutta una serie di adempimenti che l'imprenditore deve portare a termine entro tempi prefissati. Fra questi vi è la predisposizione di un piano concordatario che deve contenere in dettaglio l'elencazione di tutti i creditori, delle loro ragioni di crediti e la descrizione analitica delle modalità di soddisfazione. La normativa stabilisce peraltro il pagamento integrale dei creditori privilegiati ed almeno il 20% dei chirografi. Nel caso di concordato in continuità, per il pagamento dei creditori privilegia-

¹² Va sottolineato che vi è stato un tentativo della Cassazione, sempre della terza sezione, di riportare il confronto fra la normativa penal-tributaria e quella fallimentare su terreno giuridicamente più solido, ma, come si è dovuto purtroppo registrare, in modo del tutto vano. Ci si riferisce a Cass., Sez. III, 12 marzo 2015, Fantini, in *Riv. dott. comm.*, 2016, 2, 331, che ha proposto una lettura della normativa fallimentare e del necessario coordinamento con il D.lgs n. 74/2000 in modo assolutamente persuasivo.

ti è prevista la possibilità di una moratoria di un anno dalla data di omologazione del concordato (art. 186-*bis*, lett.c, L.F.). Il ricorso, accompagnato dalla proposta concordataria e dall'attestazione di cui all'art. 161, III co., L.F. deve essere comunicato al pubblico ministero. Il Tribunale, se ritiene che ricorrano i requisiti richiesti dalla normativa, dichiara aperta la procedura e delega un giudice alla procedura di concordato, nomina i commissari giudiziali e ordina la convocazione dei creditori perché si esprimano sulla proposta concordataria. Se il concordato è approvato, il Tribunale fissa un'udienza in camera di consiglio convocando gli eventuali creditori dissenzienti. Si apre così una vera e propria fase giudiziaria che si può concludere con il rigetto (e successivo fallimento della società) oppure con il decreto di omologa del concordato. In tutta la fase della procedura l'imprenditore mantiene la rappresentanza della società ma è soggetta al controllo del Commissario e del Giudice delegato ed eventualmente alle autorizzazioni del Tribunale. Dalla data di presentazione del ricorso è vietato qualunque pagamento dei creditori antecedenti alla domanda; qualora venga violata questa regola o via sia altra violazione di legge, il Commissario giudiziale deve informare il Giudice delegato perché adotti i provvedimenti di revoca del concordato ai sensi dell'art. 173 L.F.

Queste le principali fasi del concordato preventivo dove è evidente la presenza pregnante dell'Autorità giudiziaria e/o del Commissario giudiziale. Tutta la procedura si svolge nell'ambito di regole stringenti sotto il controllo pubblico. Il Tribunale non ha infatti solo il compito di omologare la proposta avanzata dall'imprenditore ed approvata dai creditori, ma svolge una funzione di controllo, a mezzo del Commissario giudiziale, anche nella fase esecutiva del concordato la quale si chiude unicamente dopo che sia stato integralmente eseguito il piano esdebitativo. Ogni situazione che ponga in dubbio la possibilità di portarlo a termine secondo i parametri promessi viene prontamente segnalata e rappresenta possibile causa di revoca del concordato stesso con possibile dichiarazione del fallimento.

Se quindi è indubbio che la scelta di ricorrere al concordato preventivo rientri nelle prerogative dell'imprenditore, ritenere che la procedura possa confinarsi sul piano prettamente privatistico di un semplice accordo fra l'imprenditore ed i creditori significa sviarne la funzione e ridurne impropriamente la portata.

In realtà l'istituto del concordato preventivo risponde all'esigenza, prettamente pubblicistica, di salvataggio di quelle imprese che si trovano in momentanea difficoltà economico-finanziaria pur avendo prospettive concrete di rilancio nel mercato con ovvie ricadute positive non solo in termini occupazionali ma anche di pagamento dei creditori. I vantaggi della procedura sono controbi-

lanciati proprio dalla presenza del “pubblico” nel controllo della gestione, che pur rimanendo in capo all'imprenditore si svolge sotto l'occhio vigile dell'Autorità giudiziaria.

E' del tutto improprio ritenere, quindi, che nella gerarchia delle fonti la normativa penal-tributaria debba essere collocata in un gradino superiore e non debba pertanto “risentire” delle interferenze della normativa fallimentare. Interferenze che, proprio nelle ipotesi di cui all'art. 10-*ter* D.lgs. n. 74/2000, non sono eventuali ma rappresentano la regola. Il mancato versamento dell'Iva è “mancanza” quasi costante in una crisi di impresa e poiché i tempi per l'intera fase di omologazione del concordato e della sua esecuzione sono incompatibili con i termini stabiliti dall'art. 10-*ter* ci si troverebbe di fronte sempre alla consumazione del reato tributario con la complicità, a questo punto, del Tribunale che ha omologato il piano esdebitativo.

D'altra parte la giurisprudenza civilistica ha chiarito in modo univoco che l'accesso alla “transazione fiscale” di cui all'art. 182-*ter* si configura quale semplice facoltà accordata al debitore potendo benissimo avanzare la proposta di dilazione o falcidia al Fisco anche con la proposta concordataria, con l'unico espresso limite derivante dal pagamento integrale dell'Iva¹³. Va detto che la legge 11 dicembre 2016, all'art. 1, comma 81, ha ora escluso tale possibilità stabilendo che la proposta di pagamento parziale o anche dilazionata dei tributi possa essere avanzata unicamente con la procedura per la transazione fiscale. La modifica legislativa non incide però sulla questione di base e cioè l'individuazione, nell'ambito della procedura concorsuale (vuoi o meno con la “transazione fiscale”), di nuove modalità soddisfattive della ragioni del Fisco.

Del tutto irrilevante la questione della valenza comunitaria dell'Iva e quindi della necessità di un pagamento integrale; tale previsione può avere un rilievo unicamente nella fase dell'approvazione del piano concordatario qualora non sia previsto il pagamento integrale dell'imposta; spetterà al Tribunale valutare se il piano corrisponda o meno alla normativa.

Peraltro, proprio in materia di concordato preventivo e di falcidiabilità dell'Iva, si è pronunciata recentemente la Corte di Giustizia UE che ha statuito che “l'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché gli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, interpretata nel senso che un imprenditore in stato di insolvenza può presentare a un giudice

¹³ Peraltro l'infalcidiabilità dell'Iva è stata affermata solo in caso di ricorso alla transazione fiscale. Cfr., per tutte, Cass. civ., Sez. un., 27 dicembre 2016, n. 26988, in *Ilfallimentarista.it*; Id., Sez. un., 13 gennaio 2017, n. 760, *ivi*; Id., Sez. I, 19 gennaio 2017, n. 1337, in *Guida al dir.*, 2017, 13, 73.

una domanda di apertura di una procedura di concordato preventivo, al fine di saldare i propri debiti mediante la liquidazione del suo patrimonio, con la quale proponga di pagare solo parzialmente un debito dell'imposta sul valore aggiunto attestando, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente, che tale debito non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di proprio fallimento”¹⁴.

Sgombrato quindi il campo dal facile e comodo rinvio al livello comunitario per giustificare l'esistenza di un obbligo di versamento dell'Iva che si porrebbe *über Alles*, risulta con tutta evidenza l'insostenibilità anche del secondo punto e cioè che il debitore concordatario non violerebbe il principio di uguaglianza tra i creditori ove versi il tributo pur dopo la presentazione della domanda di concordato.

In realtà è vero proprio il contrario; se un imprenditore, nel corso della procedura concordataria, provvedesse in modo autonomo e al di fuori del piano concordatario al pagamento dell'Iva maturata prima della domanda di concordato, incorrerebbe nella immediata revoca del concordato visto il divieto assoluto di pagamento dei debiti antecedenti. Verrebbe inoltre violato l'art. 160 L.F. il quale espressamente impone che “il trattamento stabilito per ciascuna classe non può avere l'effetto di alterare l'ordine delle cause legittime di prelazione”. Il credito Iva, pur privilegiato, si colloca infatti dopo i privilegi riconosciuti dall'art. 2777 c.c.; il che significa, ad esempio, che le retribuzioni, i compensi per i professionisti, i crediti delle imprese artigianali e delle cooperative nonché i crediti previdenziali devono essere pagati prima dell'Iva; che dire poi dei creditori ipotecari i quali hanno diritto di essere pagati per primi sul prezzo ricavato dalla vendita dell'immobile.

È quindi evidente che il pagamento dell'Iva prima degli altri creditori che godono di un privilegio poziore violerebbe apertamente la normativa e, diversamente da quanto affermato nella sentenza in commento, non si può certo dire che sia indifferente alla tutela dei diritti degli altri creditori.

¹⁴ Corte di Giustizia UE, Sez. II, 7 aprile 2016, n. 546, in *Riv. dott. comm.*, 2016, 2, 376. Merita anche segnalare la ancor più recente sentenza della Corte di Giustizia UE, Sez. VII, 16.3.2017 nella causa C-493/15 chiamata ad una pronuncia pregiudiziale sull'interpretazione della normativa comunitaria in materia di Iva in particolare sul possibile contrasto con l'art. 142 L.F., rubricato “esdebitazione”, che prevede, al ricorrere di alcune condizioni, la liberazione del fallito persona fisica dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti e quindi anche nei confronti dell'Agenzia delle Entrate per i debiti Iva. Ebbene, la Corte di Giustizia ha testualmente affermato che “non osta a che i debiti da imposta sul valore aggiunto siano dichiarati inesigibili in applicazione di una normativa nazionale ... che prevede una procedura di esdebitazione con cui un giudice può, a certe condizioni, dichiarare inesigibili i debiti di una persona fisica non liquidati in esito alla procedura fallimentare cui tale persona è stata sottoposta”.

5. Si ritorna quindi all'assunto iniziale cioè che l'ammissione al concordato preventivo rappresenta un impedimento ineludibile al pagamento dell'Iva maturata prima della domanda del concordato. La circostanza, ovvia, che l'iniziativa di richiedere il concordato sia dell'imprenditore nulla ha a che vedere con la rilevanza e la indiscutibile valenza pubblicistica della normativa che disciplina il concordato preventivo, che si pone quantomeno sullo stesso piano del D.lgs n. 74/2000.

Accertato che l'accesso alla procedura di concordato rappresenta un fatto che rende oggettivamente impossibile il versamento dell'Iva nei termini stabiliti dall'art. 10-ter, occorre verificare se comunque residui un margine per affermare la colpevolezza dell'imprenditore limitatamente alle condotte tenute antecedentemente alla domanda di concordato.

Nel caso si aderisse al filone giurisprudenziale pressoché unanime e condivisibile¹⁵ che ritiene impossibile il tentativo nel reato di mancato versamento dell'Iva dovendosi attendere lo scadere del termine fissato perché la condotta possa assumere rilevanza penale, è evidente che deve escludersi la sussistenza di qualunque profilo di responsabilità.

Come già ricordato, in dottrina però si è sostenuto che, in via puramente teorica, nulla osterebbe a poter configurare il tentativo nei reati omissivi istantanei, quale l'omesso versamento dell'Iva, pur se in concreto di difficile accertamento. Occorre infatti che siano presenti non solo tutti gli elementi oggettivi e soggettivi previsti dall'art. 56 c.p., e cioè atti idonei diretti in modo non equivoco alla realizzazione del reato, ma anche che la consumazione del reato sia diventata impossibile per una circostanza estranea al soggetto agente, quale potrebbe essere ipotizzata, ad esempio, l'ammissione al concordato preventivo.

A ben vedere però anche questa costruzione giuridica ha una evidente pecca. In realtà, l'ammissione al concordato preventivo rende non solo concretamente impossibile all'imprenditore di poter procedere nei termini stabiliti dall'art. 10-ter al pagamento del debito tributario ma fa venire meno il termine stesso entro il quale dover pagare il tributo, che in virtù della procedura concorsuale non è più esigibile nei termini normalmente previsti.

Elemento implicito della fattispecie descritta nell'art. 10-ter è che alla data del 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta il credito di Iva sia in quel momento esigibile da parte dell'Agenzia delle entrate, sia cioè non solo certo e liquido ma anche che sia dovuto in quel termine. Se così non fosse si

¹⁵ Cfr.: Cass, Sez. III, 14 ottobre 2010, Mazziere, in *Cass. pen.*, 2011, 11, 4015; Id., Sez. III, 6 marzo 2013, Di Vora, in *Guida al dir.*, 2013, 24, 85; Id., Sez. un., 28 marzo 2013, Romano, *cit.*; Id., Sez. III, 29 ottobre 2014, Galeano, *cit.*; Id., Sez. III, 12 marzo 2015, Fantini, *cit.*

dovrebbe necessariamente ritenere penalmente punibile l'imprenditore anche in quei casi in cui prima della scadenza il credito Iva sia stato rateizzato.

Sarebbe oltremodo riduttivo ritenere che l'imprenditore in tal caso andrebbe esente da pena non per l'insussistenza oggettiva del reato ma per mancanza dell'elemento soggettivo. Oltre all'ovvia considerazione che si lascerebbe così un margine eccessivamente ampio alla discrezionalità applicativa, la necessità che per la configurabilità del reato il credito Iva sia esigibile è implicitamente contenuto nel concetto stesso di omissione; solo nel caso di effettiva e concreta attuale debenza il mancato versamento nei termini stabiliti può configurare una vera e propria "omissione". Se il versamento dell'Iva dichiarata, sia pur con il versamento di interessi e sanzioni amministrative, deve essere effettuato, ad esempio, in cinque anni con rate semestrali in forza di accordi con il titolare dell'imposta (nel nostro caso l'Agenzia delle Entrate) è evidente che nessun versamento di imposta potrebbe essere preteso prima della scadenza di ogni singola rata. Ritenere che anche in tal caso venga comunque consumato il reato di cui all'art. 10-ter, senza che in realtà vi sia alcun omesso versamento, contrasterebbe con la ragione e la logica prima che con il diritto.

Nel caso del concordato preventivo, l'art. 168 L.F. stabilisce che dalla data di 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 (fra i quali vi è anche l'Agenzia delle Entrate) non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore. Le prescrizioni che sarebbero state interrotte dagli atti predetti rimangono sospese e le decadenze non si verificano.

Si può quindi concludere che l'imprenditore, in caso di ammissione al concordato preventivo, non può incorrere nel reato di cui all'art. 10-ter, (né per reato consumato né tanto meno per tentativo) non solo per la *reductio ad absurdum* di una inaccettabile coincidenza tra quel che il concordato preventivo legittima e quel che la legge penale, se intesa in modo avulso dagli altri settori pubblicistici dell'ordinamento, renderebbe reato, quanto perché viene meno un requisito tanto implicito quanto fondamentale per l'astratta configurabilità del reato di omesso versamento dell'Iva: la esigibilità attuale del tributo.

MARCO ANGELINI