

Domanda di concordato e penale rilevanza degli omessi versamenti tributari: questioni (ancora) non risolte a livello giurisprudenziale. Commento critico ad una recente sentenza di legittimità.

di **Giulio Garuti** e **Gabriele Riatti**

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, SENT. 5 MAGGIO 2020 (UD. 20 FEBBRAIO 2020), N. 13628
PRESIDENTE ANDREAZZA, RELATORE GAI

Sommario. **1.** Luci e ombre di un approdo giurisprudenziale da perfezionare. – **2.** Il pagamento del debito tributario nel concordato: la disciplina concorsuale... – **3.** ...e la disciplina penale: questioni non risolte. – **4.** Concordato, omesso versamento e profitto "ingiusto"? – **5.** La scriminante "non autorizzata". – **6.** Un reato senza inadempimento. – **7.** Riflessioni conclusive.

1. Luci e ombre di un approdo giurisprudenziale da perfezionare.

Con la sentenza in commento, la Suprema Corte di Cassazione torna sull'argomento dei rapporti, in sede penale, tra le procedure concorsuali e gli omessi versamenti tributari.

La sentenza si segnala vuoi per una specifica presa di posizione rispetto ad altro orientamento recentemente espresso in seno alla stessa terza sezione (¹), vuoi per il percorso ricostruttivo seguito che, dopo aver inquadrato la disciplina delle procedure concorsuali nell'ambito del diritto penale tributario, ha tracciato una precisa linea di demarcazione per valutare la penale rilevanza degli omessi versamenti giunti a consumazione tra la data di presentazione della domanda di concordato e l'ammissione alla procedura stessa.

La vicenda che ispira la pronuncia si innesta in una fase cautelare nell'ambito della quale il pubblico ministero procedente ha richiesto l'applicazione di un sequestro preventivo per equivalente per l'ammontare di euro 1.088.589,59 contestando la fattispecie di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000.

(¹) Cass., Sez. III, 2 aprile 2019, n. 36320, Ric. Prefabbricati in Liquidazione in concordato preventivo, in *CED Cass.*, Rv. 277687.



Segnatamente, in data successiva alla presentazione della domanda di concordato preventivo ai sensi dell'art. 161, comma 6 R.D. n. 267/1942 (c.d. concordato con riserva o "in bianco"), si registrava l'omesso versamento in contestazione. Alla data di consumazione dell'ipotizzato reato, il tribunale aveva già nominato il giudice delegato e il commissario giudiziale, tuttavia la società non aveva ancora depositato il piano concordatario.

Incombenza, quest'ultima, che veniva effettuata a pochi mesi di distanza, gettando le premesse per il provvedimento di ammissione alla procedura di concordato di poco successivo.

Su queste basi fattuali, la sentenza in commento viene in emergenza in un contesto processuale in cui dapprima il giudice per le indagini preliminari e, successivamente, in sede di appello, il tribunale del riesame avevano respinto la richiesta cautelare avanzata dal pubblico ministero, rilevando l'insussistenza del *fumus commissi delicti* essendosi l'ipotizzato reato consumato in data successiva alla presentazione della domanda di concordato.

La Suprema Corte, in senso adesivo all'impugnazione del pubblico ministero, ha annullato la decisione del tribunale del riesame, ritenendo di non poter attribuire efficacia scriminante alla domanda di concordato, presentata peraltro nel caso in esame dallo stesso imputato.

Se la sentenza presenta condivisibili spunti con particolare riguardo all'inquadramento della disciplina concorsuale, non altrettanto può dirsi sul piano della disciplina penalistica, riflettendo la sentenza principi già reiteratamente espressi dalla Suprema Corte nel senso vuoi di negare qualsivoglia rilevanza alla presentazione della domanda di concordato, vuoi di contenere gli spazi applicativi della scriminante di cui all'art. 51 c.p.

2. Il pagamento del debito tributario nel concordato: la disciplina concorsuale...

Condivisibili sono, anzitutto, le considerazioni in ordine alla limitazione dei poteri propri dell'imprenditore che ha presentato domanda di concordato "in bianco", al quale, pur nella vigenza di un regime di "spossessamento attenuato", non è impedito, a determinate condizioni e modalità, il compimento di atti di straordinaria amministrazione.

Condivisibile è poi, sempre in questa prospettiva, la linea di demarcazione tracciata – sulla scorta di un consolidato orientamento della Cassazione civile – tra atti di ordinaria e straordinaria amministrazione, dovendosi, ad avviso della Suprema Corte, inquadrare in tale ultima categoria gli atti astrattamente idonei a pregiudicare i valori dell'attivo, compromettendone la capacità di soddisfare le ragioni dei creditori.

Da qui una prima teorica conclusione: presentata la domanda di concordato "in bianco", l'imprenditore non potrà pagare autonomamente il debito tributario, dovendo ricorrere alla procedura autorizzativa prevista per gli atti

di straordinaria amministrazione, la quale prevede l'intervento necessario del giudice delegato previa assunzione di informazioni dal commissario giudiziale.

3. ...e la disciplina penale: questioni non risolte.

Questo inquadramento non ha tuttavia attecchito allorquando si è trattato di intrecciare la disciplina concorsuale con quella penalistica, confermando – nonostante le considerazioni “di facciata” della Suprema Corte – la profonda frattura che si registra nel rapporto tra il diritto penale tributario e le procedure concorsuali.

L'incedere argomentativo, in realtà, più che una specifica disamina del caso concreto, appare incentrato su una pervicace (ma non convincente) difesa dei principi – fino ad oggi peraltro pressoché granitici – espressi dalla Suprema Corte sul punto, scalfiti “nel vivo” dal diverso (minoritario) orientamento rappresentato dalla già richiamata recente pronuncia della stessa terza sezione ⁽²⁾.

Muovendo dalla considerazione che 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», la Suprema Corte ribadisce, per un verso, che la presentazione della domanda «non assume rilevanza né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello dell'esigibilità della condotta», e per altro verso, che il presupposto indefettibile per invocare la scriminante di cui all'art. 51 c.p. è la sussistenza, «in data antecedente alla scadenza del debito», di «un provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori».

Lungo questa direttrice, la sentenza – in senso critico rispetto al richiamato contrario orientamento – esclude che dagli effetti retroattivi del concordato conseguenti al decreto di ammissione, espressamente sanciti dal combinato disposto di cui agli artt. 167 e 168 R.D. n. 267/1942, possa discendere la giustificazione a condotte omissive di penale rilevanza consumatisi in epoca precedente all'ammissione, giungendo quindi a perimetrare in maniera stringente il campo applicativo della scriminante di cui all'art. 51 c.p.

Più in particolare – osserva la sentenza, prospettando in caso contrario una indebita “patente” di impunità per l'imprenditore che abbia presentato la domanda non ancora ammessa – potranno avere rilevanza «unicamente [quelle] situazioni nelle quali vi sia stato un provvedimento del tribunale che abbia vietato, o comunque non abbia autorizzato, come invece richiesto dall'interessato, il pagamento dei crediti».

La conclusione appare chiara: l'omesso versamento intervenuto nelle more della ammissione al concordato è penalmente rilevante, salvo che l'imprenditore sia stato destinatario di un ordine specifico da parte del

⁽²⁾ Cass., Sez. III., 2 aprile 2019, cit.

tribunale che abbia espressamente imposto il divieto di pagamento dei debiti anteriori, ovvero, in assenza di detto divieto, si sia attivato per richiedere il pagamento, ricevendo tuttavia un diniego da parte del giudice delegato.

Il divieto di pagamento del debito tributario – o comunque la mancata autorizzazione –, scriminando il reato, avrebbe così l'effetto di inibire (anche) l'applicazione della confisca obbligatoria di cui all'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74/2000, con la conseguenza che l'imposta non versata resterebbe nelle casse della società, senza il rischio di vincoli ablatori che andrebbero a detrimento dell'attivo concordatario.

La soluzione prospettata, nell'individuare un meccanismo autorizzativo alquanto artificioso, non appare condivisibile né sul piano pratico, né sul piano giuridico.

Prima di addentrarci nella specifica disamina della disciplina penalistica, vale la pena verificare i risvolti applicativi del ragionamento seguito dalla Suprema Corte.

In particolare, assumere che l'imprenditore, in assenza di un provvedimento di divieto di pagamenti imposto dal tribunale all'atto della presentazione della domanda, sia tenuto, per potere andare esente dal rimprovero penale, a chiedere l'autorizzazione al giudice delegato implica due conseguenze.

La prima conseguenza consiste nell'aver prodotto, ai fini penali, una interpretazione degli atti di straordinaria amministrazione e della connessa autorizzazione, da parte del giudice delegato, fortemente sviata rispetto alla loro *ratio*.

Se – com'è noto – l'autorizzazione del giudice delegato per il compimento degli atti di straordinaria amministrazione si giustifica alla luce della finalità di garanzia dei creditori, evitando che l'imprenditore possa in autonomia agire in danno degli stessi, gli atti di straordinaria amministrazione potranno essere autorizzati unicamente laddove il tribunale, funzionalmente preposto alla tutela dei creditori, ne individui comunque una utilità equivalente, se non prevalente, rispetto ai sacrifici patrimoniali connessi all'atto stesso ⁽³⁾.

Insomma, trattandosi di atti astrattamente in grado di pregiudicare i creditori, viene previsto un intervento del giudice delegato teso a vagliare la sussistenza di effetti positivi – o comunque quantomeno neutrali – per il patrimonio del debitore.

Vero ciò, appare immediato rilevare come il pagamento di un debito tributario – che nell'ambito della procedura di concordato verrebbe trattato

⁽³⁾ A. CAIAFA - S. ROMEO, *Il Fallimento e le altre procedure concorsuali*, Vol. III, Padova, 2014, p. 46.

alla stregua degli altri debiti dell'imprenditore ⁽⁴⁾ – possa sicuramente pregiudicare il patrimonio del debitore – trattandosi di denaro che esce dalle casse della società senza alcuna contropartita di utilità quantomeno equivalente all'esborso – e andare a detrimento degli altri creditori.

In questo senso, il meccanismo strutturato dalla sentenza in commento si pone in maniera distonica rispetto alla *ratio* propria degli atti di straordinaria amministrazione in sede concorsuale e – giungendo così alla seconda conseguenza – rischia di generare un effetto paradossale, con evidenti ripercussioni pratiche.

Avanzare la richiesta di pagamento del debito tributario al giudice delegato, implica infatti necessariamente una volontà in tal senso del debitore richiedente, il quale, in questo modo, espliciterebbe la richiesta di un pagamento in favore di un creditore, senza poter tuttavia addurre aspettative di utilità per il patrimonio concorsuale.

Insomma, un vero e proprio pagamento preferenziale che, se da un lato, sarebbe sicuramente rigettato dal giudice delegato, dall'altro lato – per il sol fatto di avere esternalizzato una consimile volontà – comporterebbe seri rischi in capo al richiedente di vedersi, sul piano concorsuale, vanificare la procedura – secondo la disciplina della revoca di cui all'art. 173 R.D. n. 267/1942 – e, sul piano penale, addebitare un tentativo di bancarotta preferenziale.

Non solo.

Sul piano pratico, la soluzione prospettata presta il fianco ad ulteriori obiezioni, nell'ipotesi in cui – come sovente accade nella prassi – la società non avesse disponibilità liquide sufficienti per procedere al versamento.

In particolare, all'imprenditore non capiente sarebbe oggettivamente preclusa la richiesta di autorizzazione al pagamento e non potrebbe quindi accedere alla scriminante di cui all'art. 51 c.p., con un'evidente e non giustificata disparità di trattamento rispetto a situazioni in cui l'imprenditore potrebbe comunque (almeno) in astratto contare su disponibilità tali da consentire l'adempimento del debito tributario.

4. Concordato, omesso versamento e profitto "ingiusto"?

Le anzidette conseguenze ci inducono a ritenere che il percorso tracciato dalla sentenza in commento non sia quello corretto.

Prima ancora di affrontare la disamina circa la configurabilità della scriminante di cui all'art. 51 c.p., vale la pena verificare se, nell'ipotesi di una domanda di concordato che precede il termine ultimo per il versamento, possano astrattamente ravvisarsi i presupposti per la confisca del profitto, considerato che la vicenda al vaglio della Suprema Corte riguardava proprio

⁽⁴⁾ Come è noto, non solo le ritenute, ma, oggi, anche l'IVA è un tributo che può essere soggetto a falcidia concordataria ai sensi dell'art. 182 *ter* R.D. n. 267/1942.

un'ipotesi di sequestro preventivo finalizzato alla confisca tributaria di cui all'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74/2000.

Dalla natura spiccatamente afflittiva e funzionale a ripristinare la situazione economica modificata attraverso la commissione del reato ⁽⁵⁾, la confisca in esame incide, per quel che qui importa, su profitto del reato, inteso alla stregua della stregua di un vantaggio economico da individuarsi nel risparmio di spesa corrispondente all'imposta evasa ⁽⁶⁾.

Una nozione, quella di profitto confiscabile ai sensi dell'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74/2000, che ne presuppone una "ingiustizia" intrinseca, potendosi quindi configurare l'apprensione unicamente laddove il vantaggio conseguito dal contribuente sia, appunto, contrario alla legge ⁽⁷⁾.

In quest'ottica – si è osservato – «[n]on si vede come contemporaneamente l'imposta [...] potrebbe non essere dovuta per volontà di legge e il fatto di non pagarla [potrebbe rappresentare] un profitto ingiusto addirittura in sede penale» ⁽⁸⁾.

Invero, le disposizioni in tema di concordato preventivo – in particolare gli artt. 167 e 168 R.D. n. 267/1942 –, da una parte, "sterilizzano" (anche) il versamento delle imposte in scadenza e, dall'altra parte, consentono all'imprenditore di operare una falciatura (anche) dei debiti fiscali ⁽⁹⁾.

Il tema è assai complesso e denso di risvolti che richiederebbero specifiche trattazioni, dovendosi tuttavia ai nostri fini rilevare unicamente la illogicità di considerare, ai fini della cautela penale, "ingiusto" un mancato versamento – *rectius*: un risparmio di spesa –, in presenza di disposizioni che, per il sol fatto della presentazione della domanda di concordato, legittimano le scelte del contribuente nei termini anzidetti.

Detta riflessione può aprire la strada per impostare il nostro ragionamento, puntando lo sguardo, dapprima, verso la scriminante di cui all'art. 51 c.p. e, in un secondo momento e con orizzonte più ampio, verso la oggettiva configurabilità delle fattispecie di omesso versamento.

⁽⁵⁾ S. DELSIGNORE, sub art. 12 *bis*, in C. NOCERINO - S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, p. 294.

⁽⁶⁾ Cass., SS.UU., 30 gennaio 2014, n. 10651, Ric. Gubert, in *Cass. Pen.*, 2014, p. 2797.

⁽⁷⁾ A. MARCHESELLI, *La confisca per equivalente*, in A. GIOVANNINI (a cura di), *Trattato di Diritto Sanzionatorio Tributario*, Vol. I, Milano, 2015, p. 368.

⁽⁸⁾ A. MARCHESELLI, *La confisca per equivalente*, cit., p. 368.

⁽⁹⁾ V. BUONOCORE - A. BASSI, *Trattato di Diritto Fallimentare*, Vol. I, Milano, 2010, p. 514: «[I] a presentazione della domanda di concordato conferisce una specifica destinazione al patrimonio del debitore, il quale per tutta la durata della procedura non ha la facoltà di procedere al pagamento dei debiti pregressi. Salvo sussista l'autorizzazione del giudice delegato, semprechè si tratti di pagamenti indirizzati al risanamento dell'impresa nell'interesse della massa». Ancora, «la finalità [...] è quella di cristallizzare la situazione debitoria dell'impresa alla data di presentazione della domanda di concordato».

5. La scriminante “non autorizzata”.

Volgendo l’attenzione alla disciplina propria della scriminante di cui all’art. 51 c.p., si osserva che l’effetto dell’adempimento di un dovere è quello di privare dell’antigiuridicità un fatto conforme al tipo legale e materialmente lesivo di un bene penalmente protetto, quando sia lo stesso ordinamento giuridico a esigere il comportamento dato ⁽¹⁰⁾.

In sostanza, quando un fatto costituisce l’esercizio di una facoltà o di un obbligo non può al tempo stesso essere qualificato anche come reato, posto che l’ordinamento non può contestualmente vietare e permettere o finanche imporre una condotta.

Come è noto, il dovere giuridico può derivare da una norma giuridica ovvero da un ordine legittimo della pubblica autorità, essendo comunque necessario che, anche alla base dell’ordine dell’autorità, vi siano una o più norme giuridiche alla stregua delle quali sarà da valutare la legittimità della concretizzazione del dovere in capo al subordinato ⁽¹¹⁾.

In altri termini, l’ordine dell’autorità, per imporre un dovere giuridico scriminante, deve essere una esplicitazione della legge sulla base della quale è emanato ⁽¹²⁾.

Così impostata la questione, se non pare oggi revocabile in dubbio che le norme che disciplinano la procedura di concordato preventivo siano poste a tutela di interessi aventi anche rilievo pubblico, equivalenti a quelli di carattere penal-tributario ⁽¹³⁾, si deve rilevare – in senso critico rispetto alla pronuncia in commento – la ultroneità di un meccanismo che presupponga un provvedimento del tribunale, che a ben vedere sarebbe meramente ripetitivo degli obblighi di legge.

In questo senso, davvero non si colgono, in punto di diritto, le ragioni per le quali, ai fini del riconoscimento della scriminante in parola, sia richiesto un provvedimento del giudice, a fronte di inequivocabili disposizioni normative

⁽¹⁰⁾ G. FIANDACA - E. MUSCO, *Diritto Penale, Parte Generale*, Bologna, 2014, p. 278.

⁽¹¹⁾ M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale*, sub art. 51 c.p., Milano, 2004, p. 548,

⁽¹²⁾ In questo senso Cass., Sez. IV, 10 ottobre 2017, n. 52542, Ric. Marchionni, in *CED Cass.*, Rv. 271554: «l’ordine del giudice [...] costituisce espressione di un dovere derivante da precise norme giuridiche che attengono alla necessità di salvaguardare 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 [...]».

⁽¹³⁾ Si deve rilevare come, a livello giurisprudenziale, a fronte di un più risalente orientamento giurisprudenziale che propendeva per una valutazione della natura del concordato in chiave prettamente privatistica, facendo prevalere le istanze di carattere punitivo aventi natura pubblicistica, se ne è recentemente contrapposto un altro che ha invece ritenuto corretto qualificare la procedura di concordato preventivo alla stregua di un istituto avente carattere pubblicistico, con la conseguente necessità di porre sullo stesso piano gli interessi della procedura e la disciplina sanzionatoria. In quest’ultimo senso, tra le tante, Cass., Sez. III, 8 giugno 2018, n. 39696, Ric. Grifi, in *CED Cass.*, Rv. 273838.

(artt. 167 e 168 R.D. n. 267/1942) che già esplicitano chiaramente il divieto di effettuare pagamenti in pregiudizio della massa dei creditori.

Ma non è tutto.

Anche a voler in ipotesi ammettere, ai fini del riconoscimento della scriminante in parola, la necessità di un siffatto meccanismo, non ci si potrebbe esimere dal rilevare quantomeno la configurabilità di una c.d. "scriminante putativa", qualora l'imprenditore non si sia attivato per richiedere il pagamento al giudice delegato.

Stante il chiaro tenore delle richiamate disposizioni di cui alla legge fallimentare, non sarebbe infatti azzardato rilevare, pur in assenza di un espresso provvedimento di diniego da parte del tribunale, la sussistenza di un legittimo convincimento da parte dell'imprenditore di violare, in caso di versamento, la regola della *par condicio creditorum*, incappando in tal modo in una condotta preferenziale ⁽¹⁴⁾.

Insomma, richiedere la necessaria sussistenza di un provvedimento del tribunale che abbia vietato o comunque non autorizzato il pagamento del debito tributario, significa, nella sostanza, considerare il concordato *tamquam non esset* ai fini penali.

Questa impostazione – che, si badi, nulla ha a che vedere con l'autonomia che intercorre tra il processo tributario e il processo penale – implica una sorta di "frattura ordinamentale", già peraltro criticata aspramente dalla Suprema Corte ⁽¹⁵⁾, la quale aveva avuto modo di sottolinearne gli effetti paradossali, non potendosi consentire «da un lato al giudice fallimentare di ammettere al concordato preventivo l'imprenditore che nel suo piano progetta di commettere un reato e poi di omologare la deliberazione con cui i creditori hanno approvato (anche) un siffatto progetto criminoso, e dall'altro al giudice penale di sanzionare il soggetto che ha eseguito un accordo omologato [...] condannandolo per il reato di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 10 [*bis*]».

E, allora, "sfruttando lo slancio" offerto dalla pronuncia testé richiamata, con riguardo alle condotte poste in essere tra la presentazione della domanda di concordato e il provvedimento di ammissione, non si può non sottolineare come «la decorrenza degli effetti della ammissione dell'imprenditore al concordato preventivo [...] va collocata, per effetto della

⁽¹⁴⁾ Si veda in questo senso, seppur relativa alla fattispecie del fallimento, Cass., Sez. III, 10 febbraio 2015, n. 5921, Ric. Galeano, in *CED Cass.*, Rv. 262411: «deve ritenersi che l'indagato abbia ragionevolmente ritenuto, sia pure errando quanto alla circostanza fattuale del non ancora intervenuto fallimento, di non potere procedere al versamento Iva, tanto più a fronte, diversamente, della possibilità di incorrere nel reato di bancarotta preferenziale configurabile anche, per legge, con riguardo ai pagamenti (come, nella specie, gli stessi sarebbero stati prefallimentari)».

⁽¹⁵⁾ Cass., Sez. III, 12 marzo 2015, n. 15853, Ric. Fantini, in *CED Cass.*, Rv. 263436.

sua efficacia retroattiva, alla data [...] della presentazione della relativa domanda» ⁽¹⁶⁾.

Con la conseguenza che – si è osservato – «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» ⁽¹⁷⁾.

6. Un reato senza inadempimento.

Questa chiave di lettura offre lo spunto per una riflessione ancor più radicale, nel senso di escludere, a priori, la sussistenza oggettiva dell'illecito penale.

A siffatta ricostruzione, non ostano, a nostro avviso, le esigenze di “politica criminale” ravvisate dalla sentenza in commento ⁽¹⁸⁾, posto che la procedura concorsuale si svolge comunque sotto il controllo del giudice fallimentare e la domanda viene peraltro comunicata al pubblico ministero.

Come è noto, gli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000 essenzialmente puniscono il mero inadempimento dell'obbligazione tributaria ⁽¹⁹⁾, senza richiedere particolari comportamenti ingannevoli, né lo specifico fine di evasione ⁽²⁰⁾.

⁽¹⁶⁾ Cass, Sez. III, 2 aprile 2019, cit.

⁽¹⁷⁾ Cass., Sez. III, 2 aprile 2019, cit.

⁽¹⁸⁾ In particolare, laddove si afferma che «[d]iversamente opinando, si dovrebbe concludere che il soggetto responsabile con la mera presentazione della domanda di concordato prima della scadenza del termine per il versamento delle imposte rilevante ai fini penali, possa evitare di incorrere in responsabilità penale».

⁽¹⁹⁾ R. BRICCHETTI - P.VENEZIANI, *I reati tributari*, Torino, 2017, p. 7 : «[s]i tratta di fattispecie incriminatrici incentrate sul mero inadempimento del debito tributario, che prescindono da qualsiasi connotato di fraudolenza e dal dolo di evasione».

⁽²⁰⁾ P. SEVERINO, *La riforma dei reati tributari, un'occasione perduta?*, in *Arc. Pen.*, 3/2016, p. 12: «[c]on l'inserimento, nel dicembre del 2004, dell'art. 10-*bis* (omesso versamento di ritenute certificate) e, nell'estate del 2006, dell'art. 10-*ter* (omesso versamento di IVA), sembra compiersi una parziale inversione di rotta, orientata a sanzionare penalmente il mero inadempimento tributario, tendenza accentuata dalla costruzione dell'elemento psicologico del reato in termini di dolo generico (come tale compatibile con il dolo eventuale), con la conseguenza di eliderne in gran parte la reale funzione selettiva dei comportamenti meritevoli della sanzione criminale».

Si tratta dunque di figure criminose che concentrano il proprio disvalore sull'atto dell'inadempimento ⁽²¹⁾, con la precipua finalità di tutelare la tempestiva ed efficace riscossione delle imposte.

Le fattispecie in parola sono strutturate sulla mera condotta omissiva, tanto che – come ha osservato attenta dottrina ⁽²²⁾ – parrebbero atteggiarsi alla stregua di una rivisitazione in chiave moderna del «vecchio e barbaro istituto dell'arresto per debiti, questa volta solo fiscali».

Non è questa la sede per approfondirne la *ratio* incriminatrice, ma occorre tuttavia chiedersi se, a fronte di fattispecie che, in definitiva, si risolvono in un mero inadempimento del debito tributario, se ne possa ancora ravvisare la oggettiva sussistenza in presenza di una domanda di concordato presentata prima della consumazione del reato.

Spunti argomentativi in tal senso si ricavano da una analisi complessiva del sistema sanzionatorio tributario.

A riguardo, vale la pena ricordare come gli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000 non fossero inizialmente contemplati nell'armamentario sanzionatorio di cui al citato decreto legislativo ⁽²³⁾, essendo infatti relegata la tutela dell'interesse dello Stato alla percezione dei tributi alle sole sanzioni di natura amministrativa di cui all'art. 13, comma 1 d.lgs. n. 471/1997.

Per quel che qui importa, il reato di omesso versamento di ritenute è stato (re)introdotto a opera della l. n. 311/2004, con l'obiettivo di colpire con sanzioni penali i comportamenti di omesso versamento di incisiva significatività economica.

In questa prospettiva, la sanzione penale – connotata da soglie di punibilità che selezionano i fatti di maggiore lesività –, insistendo sul medesimo oggetto di quella amministrativa, va a rafforzare la risposta sanzionatoria a fronte di comportamenti per loro natura più gravi, sebbene «sotto il profilo qualitativo[,] la condotta materiale non mut[i] affatto a seconda che la soglia sia o meno raggiunta» ⁽²⁴⁾.

Si può quindi rilevare che la fattispecie «risult[a] poco pregnant[e] dal punto di vista del disvalore e priv[a] di identità, finendo per avvicinare [...] l'illecito penale a quello amministrativo», con la conseguenza che «il diritto penale tributario non viene utilizzato come strumento sussidiario di tutela di beni

⁽²¹⁾ L. MONTICELLI, sub art. 10 *bis*, in C. NOCERINO - S.PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, p. 174.

⁽²²⁾ Così, in relazione alla fattispecie di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000, E. MUSCO, *Reati tributari (voce)*, in *Enc. Dir., Annali*, I, Milano, 2007, p. 1064.

⁽²³⁾ In questo senso Cass., Sez. III, 21 novembre 2000, n. 3714, Ric. X, in *CED Cass., Rv.* 218183, ha sottolineato che l'emanazione del d.lgs. n. 74/2000 ha abolito le precedenti sanzioni penali per i casi di omesso versamento delle ritenute, restando in vigore la sola sanzione amministrativa.

⁽²⁴⁾ Relazione al d.lgs. n. 158/2015, Ufficio del Massimario Corte di Cassazione, p. 27.

meritevoli di protezione da modalità aggressive particolarmente insidiose, ma come un vero e proprio succedaneo di un efficiente apparato amministrativo di accertamento e riscossione dei tributi»⁽²⁵⁾.

In un contesto chiaramente ispirato alla progressione sanzionatoria – ed esclusa l'applicazione del principio di specialità, attesa la necessaria contestuale applicazione della sanzione amministrativa e della sanzione penale in ipotesi di superamento delle soglie di punibilità⁽²⁶⁾ – è allora il caso di segnalare una evidente aporia applicativa del sistema sanzionatorio tributario, laddove si ritenga di rilevare la sussistenza oggettiva della fattispecie penale in presenza di omessi versamenti successivi alla presentazione della domanda di concordato.

Infatti, mentre in siffatta casistica la Sezione civili della Suprema Corte di Cassazione – con un orientamento pressoché consolidato – escludono la possibilità di applicare le (più lievi) sanzioni amministrative⁽²⁷⁾, le Sezioni penali hanno assunto, generalmente, un atteggiamento opposto, ritenendo invece sussistente la (più grave) fattispecie penale.

L'impressione che se ne ricava è dunque di una interpretazione non coerente con la *ratio* del sistema sanzionatorio tributario in quanto, lo stesso fatto che ad un tempo non si ritiene meritevole della risposta sanzionatoria più lieve (amministrativa), allo stesso tempo sembra mantenere piena rilevanza penale.

Muovendo da questo inquadramento sistematico, si deve rilevare la necessità, anche sul piano penale, di coordinare l'applicazione di una sanzione correlata al fatto dell'inadempimento con l'apertura della procedura di concordato.

⁽²⁵⁾ R. BRICCHETTI - P.VENEZIANI, *I reati tributari*, cit., p. 8.

⁽²⁶⁾ Cass. pen., SS.UU., 12 settembre 2013, n. 37424, Ric. X, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, p. 2017. Secondo le Sezioni Unite la fattispecie penale costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima, la «arricchisce di elementi che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità». Di conseguenza, qualora l'omesso versamento riguardi ritenute certificate e sia superata la soglia, illecito penale e illecito amministrativo concorreranno e andranno, pertanto, applicate sia la sanzione penale che quella amministrativa».

⁽²⁷⁾ Tra le più recenti, Cass., Sez. I, 27 settembre 2017, n. 22601, Ric. X, in *CED Cass.*, Rv. 64552101: «[s]i è così affermato che quando il mancato pagamento dell'imposta, al quale siano collegate soprattasse in funzione sanzionatoria, derivi da una precisa disposizione di legge, come quella dettata dall'art. 168, primo comma, legge fall. in tema di effetti della presentazione del ricorso di concordato preventivo - richiamata dal successivo art. 188, secondo comma, relativo all'amministrazione controllata -, secondo la quale, dalla data di presentazione del ricorso, ai creditori dell'imprenditore commerciale ammesso alla procedura è impedito l'esercizio o la prosecuzione delle azioni esecutive sul patrimonio del debitore, l'adempimento del dovere di non eseguire pagamenti al di fuori del concorso rende non illegittimo il comportamento tenuto dal debitore; il quale resta così indenne, qualora il rapporto riguardi l'amministrazione finanziaria, dalle anzidette soprattasse (o sanzioni) inflitte in via amministrativa».

Un inadempimento, quello in esame, che – come si è osservato ⁽²⁸⁾ – non coincide con quello tipico dell’obbligazione tributaria e che si configura allo spirare del termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale.

Più in particolare, allora, se a seguito del deposito della domanda di concordato non si può tecnicamente ragionare di inadempimento – a fronte di disposizioni che, espressamente, vietano al contribuente di adempiere –, non appare azzardato impostare il rapporto tra sanzione penale e procedura concorsuale in termini di assoluta alterità.

Così ragionando, se non può revocarsi in dubbio che le norme sul concordato hanno l’effetto di “sterilizzare” (anche) gli adempimenti tributari, dovendo necessariamente transitare l’estinzione del debito in parola attraverso l’esecuzione concorsuale ⁽²⁹⁾, si dovrà allora riconoscere che, per il solo effetto del deposito della domanda di concordato, il contribuente – ferma la sussistenza materiale del debito sorto prima dell’apertura della procedura concorsuale – non si trovi, alla scadenza del termine ultimo per il versamento, in una situazione di inadempienza.

Con la conseguenza che – “tirando le somme” del ragionamento – potrà essere esclusa la configurabilità oggettiva delle fattispecie di cui all’art. 10 *bis* (e 10 *ter*) d.lgs. n. 74/2000, non potendosi, a seguito del deposito della domanda di concordato, regolarmente estinguere il debito fiscale dichiarato.

Si tratta di una conclusione radicale, se si considera l’attuale panorama giurisprudenziale, ma a nostro avviso “obbligata”, dal momento che le fattispecie in parola sono geneticamente correlate ad un inadempimento e, dunque, non sembrerebbero potersi configurare qualora, come nel caso del deposito della domanda di concordato precedente alla scadenza del debito, venga *ex lege* escluso l’inadempimento del contribuente.

7. Riflessioni conclusive.

Come si è osservato, la sentenza in commento – nel solco di un consolidato orientamento – non convince pienamente, lasciando irrisolte questioni di non poco momento nell’economia dei rapporti tra reati tributari e procedure concorsuali.

Appare allora necessario un cambio di prospettiva che, muovendo dalla *ratio* propria delle figure criminose in tema di omessi versamenti, possa tentare di tracciare una ferma linea di demarcazione tra comportamenti meritevoli di rimprovero penale e situazioni che, se correttamente innestate nell’ambito di una procedura concorsuale, sembrerebbero non recare alcuna offesa al bene giuridico tutelato dalle fattispecie in parola.

⁽²⁸⁾ Cass., Sez. III, 7 luglio 2010, n. 25875, Ric. Olivieri, in *www.iusexplorer.it*.

⁽²⁹⁾ In questo senso, Cass., Sez. IV, 17 ottobre 2017, cit.