

Termine penalmente rilevante per l'omesso versamento Iva e accesso al Concordato Preventivo o alla Liquidazione Giudiziale

di **Corrado Ferriani e Alessandro Viglione**¹

Sommario. **1.** Il delitto di omesso versamento Iva e la pendenza del termine penalmente rilevante. - **1.2** I rapporti con l'apertura della liquidazione giudiziale. - **1.3** I rapporti con la bancarotta fraudolenta e i beni giuridici protetti. - **2.** Il sequestro finalizzato alla confisca per reati tributari e i rapporti con la Liquidazione Giudiziale. - **3.** L'ammissione al concordato preventivo prima del termine penalmente rilevante fissato per l'obbligo di versamento dell'Iva.

1. Il delitto di omesso versamento Iva e la pendenza del termine penalmente rilevante.

Nei rapporti tra delitti tributari e fattispecie concorsuali permangono, nell'attuale panorama giuridico, numerose incoerenze. In particolare, nessuna previsione normativa è stata introdotta per regolare i casi in cui intervenga, nelle more della consumazione dei delitti di omesso versamento - caratterizzati dall'assenza di condotte fraudolente - una procedura concorsuale. Infatti, nonostante anche per il delitto di cui all'art. 10-ter - formula comune a tutti i reati contenuti nel D.lgs. 74/00 - venga utilizzato il pronome "chiunque", ci si trova in presenza di un reato proprio, potendo essere commesso esclusivamente da un soggetto Iva che abbia presentato una dichiarazione annuale con un saldo debitorio superiore ai 250.000,00 euro². La necessità di tale qualifica comporta notevoli implicazioni circa la configurabilità dell'illecito, anche in ragione delle scadenze temporali previste per gli adempimenti tributari, nel caso in cui, a seguito di apertura di liquidazione giudiziale, all'amministratore uscente, che abbia in precedenza firmato e presentato la dichiarazione ai fini Iva, succeda, prima dello spirare dei termini di legge per i versamenti, un liquidatore.

Occorre, per una trattazione completa della questione, un accenno preliminare sulla natura della fattispecie di cui all'articolo 10-ter che, nella versione in vigore³, punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi

¹ Il presente contributo è stato redatto con la collaborazione dell'Avv. Lucrezia Confente e dell'Avv. Federico Scafuri.

² G. L. Soana, I reati tributari, V ed., Giuffrè, Milano, 2023, pp. 404 ss. In giurisprudenza v. Cass. pen., Sez. III, 2 luglio 2014, n. 53158.

³ Rubrica e testo del presente articolo sono stati sostituiti dall'art. 1, comma 1, lettera b) del D. lgs. 14 giugno 2024, n. 87. E' stata introdotta inoltre una nuova causa di non punibilità nel caso in cui il non sia in corso di estinzione mediante pagamenti rateali. Si

entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alle medesime dichiarazioni per un ammontare superiore a euro 250.000 per ciascun periodo di imposta⁴. Il legislatore ha, quindi, svincolato i reati di omesso versamento dal momento di presentazione della dichiarazione, per collegarli, piuttosto, alla volontà del contribuente di non procedere al pagamento di quanto dovuto neppure tramite rateazione delle somme a seguito della ricezione dell'avviso bonario. Sul piano della condotta, gli omessi versamenti periodici nel corso dell'anno non appartengono alla fattispecie incriminata e non ne costituiscono segmenti anticipati della stessa condotta omissiva⁵ avendo il delitto natura istantanea e perfezionandosi solo in seguito al mancato compimento dell'azione comandata del versamento, da parte del contribuente, dell'imposta sul valore aggiunto dovuta sulla base della dichiarazione presentata⁵. Il termine di perfezionamento del reato, posto a tutela del bene giuridico rappresentato dall'interesse dell'erario alla regolare percezione dei tributi, ha subito un notevole ampliamento: sarebbe semplicistico, tuttavia, ritenere che il disvalore di tale previsione risieda nella mera inosservanza dell'obbligo di versamento dell'imposta sul valore aggiunto entro il termine previsto⁶. In estrema sintesi, il delitto si articola in un segmento attivo da riferirsi

ricorda che, limitatamente ai reati di omesso versamento e indebita compensazione, l'art. 23 D.l. n. 34/2023 ha escluso la punibilità in caso di definizione delle violazioni tramite gli istituti della tregua fiscale, ravvedimento speciale incluso, prevedendo un meccanismo di sospensione del processo simile a quello descritto in presenza di pagamenti rateali. Nello specifico, si prevede che gli esiti del controllo automatizzato siano comunicati, rispettivamente, al sostituto d'imposta e al contribuente entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione. Nelle more del ricevimento della comunicazione, viene fatta salva però la possibilità per il contribuente di provvedere spontaneamente al pagamento rateale delle somme dovute a titolo di ritenute o di imposta, nella misura di almeno un ventesimo per ciascun trimestre solare. In tali casi, la prima rata deve essere versata entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, mentre le rate successive devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo. Solo dopo che il contribuente abbia ricevuto l'avviso bonario, la rateazione proseguirà secondo le regole ordinarie del citato articolo 3-bis.

⁴ Tali omessi versamenti periodici non hanno rilevanza neanche ai fini del dolo che è integrato dalla volontà omissiva (dolo generico) la quale deve sussistere al tempo della scadenza del termine c.d. lungo (e non nei momenti che precedono quest'ultimo); non è richiesto quel dolo specifico di evasione che contraddistingue la fraudolenza dei delitti dichiarativi (artt. 2,3 e 5 del D.lgs. n. 74/2000).

⁵ G. L. Soana, Il reato di omesso versamento IVA, in *Rass. Tributaria*, 2007, p. 116; Cass. Pen., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37424; Cass. Pen., Sez. III, 22 gennaio 2014, n. 12248; Cass. pen., Sez. III, 28 febbraio 2020, n. 16472.

⁶ N. Bertolini Clerici, Liquidatore della società che subentra all'amministratore e responsabilità per omesso versamento IVA, in *IUS Crisi d'impresa*, 21 settembre 2021.

alla presentazione della dichiarazione annuale Iva dalla quale emerga un debito di imposta superiore alla soglia di punibilità, e in un segmento omissivo (che ovviamente costituisce il momento centrale che connota la rilevanza penale) costituito dal mancato versamento nei termini suesposti dell'imposta dovuta, come liquidata e "apposta" nella dichiarazione Iva già presentata.

1.2 I rapporti con l'apertura della liquidazione giudiziale

Poste tali premesse, è tutt'altro che raro, ma al tempo stesso del tutto prevedibile, che l'attivazione della procedura di liquidazione - e la contestuale nomina di un liquidatore giudiziale - o l'introduzione di altro istituto concorsuale intervenga a ridosso delle scadenze fiscali. In tale ipotesi, diversa dai casi fisiologici di successione tra organi gestori o da quelli in cui il legale rappresentante venga sostituito con un soggetto (talvolta compiacente) sul quale far confluire la responsabilità penale dell'illecito una volta giunto a consumazione⁷, all'amministratore, che ha omesso di versare l'Iva nei termini fissati dalla normativa tributaria e ha presentato la dichiarazione relativa a questa imposta, succede un liquidatore che assume l'obbligo di versare l'imposta dichiarata⁸. Ebbene, in tale caso, non pare possibile muovere alcun rimprovero all'amministratore cessato, non avendo questi, al momento dell'omissione penalmente rilevante, il potere/dovere di effettuare il versamento la cui mancanza ha determinato la ricorrenza del reato di cui all'art. 10-ter⁹.

⁷ A. Iorio, S. Mecca, *Conseguenze penal-tributarie del cambio di amministratore in Il fisco*, 2014, p. 1986. Gli Autori rilevano che "non di rado, in prossimità di scadenze fiscali significative anche a fini penali (valga per tutti il caso dell'omesso versamento dell'Iva [...]) si assiste al cambio di amministratore/rappresentante legale della società. Ciò in molti casi perché, nella consapevolezza della possibile commissione del reato tributario, si decide di intestare la rappresentanza della impresa (e con essa della responsabilità) ad un nuovo amministratore (generalmente una "testa di legno"). Si può ancora verificare che la società, nel frattempo, sia soggetta a procedure di liquidazione, di ristrutturazione, prefallimentari o fallimentari e, quindi, comunque la rappresentanza di diritto della società passi a un nuovo soggetto (curatore, liquidatore, commissario, ecc.). In tutte le ipotesi occorre chiedersi, dunque, se sia responsabile del reato tributario successivamente consumato il vecchio o il nuovo rappresentante". Cfr. Cass. pen., Sez. III, 23 novembre 2020, n. 1729, in *dejure web*; Cass. pen., Sez. III, 2 luglio 2014, n. 53158, in *de jure web*.

⁸ F. Consulich, *Poteri di fatto ed obblighi di diritto nella distribuzione delle responsabilità penali societarie*, in *Le Soc.*, 2012, p. 556.

⁹ Caso diverso da quello del cambio di amministratore in epoca successiva al momento di scadenza dei termini previsti dal legislatore tributario per adempiere; in siffatta ipotesi non può infatti ritenersi elisa la responsabilità di chi rivestiva la qualifica di legale rappresentante al momento della scadenza del versamento, in quanto il soggetto attivo del reato di omesso versamento di ritenute ovvero di omesso versamento dell'Iva è in primis il legale rappresentante in carica al tempo in cui scade il termine previsto per l'esecuzione dei relativi pagamenti di imposta. E ciò a prescindere dal fatto che

D'altra parte, nell'ambito dei reati d'impresa, gli illeciti tributari sono quelli in cui maggiormente si esplica una "stretta connessione" fra contestazione dell'illecito e ruolo formalmente ricoperto all'interno dell'ente¹⁰.

Non si può prescindere, ai fini di queste valutazioni, dalle previsioni in ambito concorsuale da un lato e strettamente penalistiche dall'altro: *in primis*, l'assenza di qualsivoglia norma che preveda che l'obbligo di versamento incomba unicamente sul legale rappresentante che abbia effettuato la corrispondente dichiarazione.

Anzi, il soggetto tenuto ad adempiere all'obbligo di versamento non può più identificarsi nel precedente legale rappresentante della società dal momento che l'apertura della procedura fallimentare determina lo spossessamento dei beni con conseguente passaggio della gestione sociale in capo al liquidatore, secondo le disposizioni del Codice della Crisi e dell'Insolvenza. Sullo stesso soggetto ricade inoltre l'onere di rispettare gli adempimenti fiscali. A conferma di questo, il liquidatore potrà essere chiamato a rispondere del delitto di cui all'art. 10-ter del D.lgs. n. 74/2000, nel caso, ipotizzato, in cui subentri solo successivamente alla presentazione della dichiarazione e prima della scadenza del versamento, senza compiere il previo controllo di natura puramente contabile sugli ultimi adempimenti fiscali¹¹. La Cassazione, però, ha stabilito anche che: *"In tema di omesso versamento di Iva, non risponde del reato di cui all'art. 10-ter del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per difetto dell'elemento soggettivo, il liquidatore di società che, a fronte di istanza di fallimento già presentata anteriormente alla scadenza del termine per il pagamento dell'imposta, ometta di adempiere l'obbligazione tributaria nel legittimo convincimento, erroneo quanto alla circostanza fattuale del non ancora intervenuto fallimento, che il versamento violi la regola della "par condicio creditorum" di cui agli artt. 51 e 52 della legge fallimentare ed integri, a determinate condizioni, il reato di bancarotta preferenziale"*¹².

1.3 I rapporti con la bancarotta fraudolenta e i beni giuridici protetti

Un ulteriore profilo problematico sorge in conseguenza dell'esclusione di un rapporto di specialità con il delitto di bancarotta impropria mediante operazioni

l'amministratore al tempo della scadenza dei pagamenti ricoprisse la medesima carica anche al momento della presentazione della dichiarazione Iva oppure della presentazione del Modello 770 quale sostituto di imposta. Con riguardo all'omesso versamento di Iva si rinvia a Sez. III, 27 luglio 2023, n. 32731, in NTplus diritto.it; con riguardo invece all'omesso versamento di ritenute si rinvia a Sez. III, 23 gennaio 2023, n. 6169, in dejure; nonché Sez. III, 10 ottobre 2017, n. 2741, in C.E.D. Cass., n. 272027-01.

¹⁰ V. Mormando, *Obblighi di pagamento e obblighi dichiarativi nelle procedure concorsuali*, in Arch. pen., 2, 2023, p. 1 ss.

¹¹ Cass. pen., Sez. III, 12 febbraio 2021, n. 20188.

¹² Cass. pen. Sez. III, 29 ottobre 2014, n. 5921.

dolose, nei casi in cui, chiaramente, il fallimento sia causato dal preordinato e sistematico pagamento dell'Iva, essendo diversi i giuridici tutelati dalle rispettive previsioni incriminatrici¹³. Con riguardo alla rilevanza che la crisi di impresa, e quindi, una condizione di insolvenza, possa avere nel liberare da contestazioni penal-tributarie l'imprenditore che, omettendo di versare le imposte – così come le ritenute e i contributi – da eventuali, la giurisprudenza ha in passato dimostrato il suo lato più severo, tale da dare luogo ad un vero e proprio cortocircuito sanzionatorio. Chi, infatti, ometta di versare imposte e contributi si troverà *in primis* assoggettato al rischio delle sanzioni amministrative ed agli interessi di mora, in secondo luogo, laddove l'inadempimento permanga e attinga determinate soglie, al rischio della sanzione penale di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74/2000 – e, come vedremo, al conseguente sequestro per equivalente finalizzato alla confisca, ed infine, nel caso di successiva dichiarazione di liquidazione giudiziale, anche a dover rispondere di bancarotta fraudolenta. Una vera e propria *escalation* sanzionatoria ed una evidente duplicazione di sanzioni penali ed amministrative¹⁴ con una "progressione" per cui per un fatto, sostanzialmente unico sotto il profilo naturalistico, vengono fatte conseguire ben quattro sanzioni¹⁵. D'altra parte, la sanzione penal-fallimentare, assai gravosa, viene correlata al fallimento della società, che è fatto naturalistico indubbiamente diverso ed ulteriore rispetto all'omesso versamento, e che lede gli interessi patrimoniali dei creditori e non l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato all'incasso di imposte e contributi. Resta, dunque, irrisolta

¹³ Cass. pen., Sez. V, 5 aprile 2019, n. 30735.

¹⁴ Legittimata da Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, 37425 e Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, 37424.

¹⁵ Un limite a tale deriva sanzionatoria potrebbe essere posto, come ultimamente spesso accade, dalla giurisprudenza comunitaria. Il principio del *ne bis in idem*, introdotto con la a notissima sentenza Grande Stevens del 4 marzo 2014 della CEDU, è stato esteso dalla Corte CEDU, con la sentenza del 20 maggio 2014, Nykänen, anche alla materia fiscale chiarendo che le sanzioni amministrative tributarie, quando hanno una finalità non solo risarcitoria, ma punitiva, sono riconducibili alla materia penale, con conseguente operatività anche in tale campo del divieto di *bis in idem* processuale. La materia del concorso delle sanzioni nel diritto interno italiano, venuta meno la pregiudiziale tributaria, è regolata, invero, dall'art. 19 D.lgs. n. 74/2000 (che prevede il principio di specialità con prevalenza della sanzione penale). Tuttavia, proprio per effetto delle due recenti sopra menzionate pronunce a Sezioni Unite (n. 37424/2013 e n. 37425/2013) non si applica il principio di specialità di cui all'art. 19, con conseguente cumulo e applicabilità di entrambe le sanzioni (penali ed amministrative). Tuttavia, la tensione di tale situazione con il sistema pattizio pare essere evidente ed è in conseguenza assai probabile che la giurisprudenza comunitaria ravviserà, nei casi in esame, una evidente violazione del *ne bis in idem* processuale, in quanto il processo penale è volto alla irrogazione di una seconda sanzione in materia penale per il medesimo fatto (il mancato pagamento dell'Iva o delle ritenute) che si protrae nel tempo e supera una determinata soglia, già sanzionato in via amministrativa.

la problematica del moltiplicarsi di sanzioni penali di fronte alla medesima originaria condotta e alla pluralità di conseguenza che ne derivano.

2. Il sequestro finalizzato alla confisca per reati tributari e i rapporti con la Liquidazione Giudiziale

La dichiarazione di insolvenza, e con essa l'avvio della liquidazione giudiziale, non costituisce un ostacolo per l'adozione, la conferma e, quindi, la permanenza del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per reati tributari.

Come è noto, la confisca è un istituto, con funzione preventiva e cautelare, che si esplica nell'apprensione mediante espropriazione di beni e denaro legati alla commissione di un reato.

Nel nostro ordinamento giuridico sono previste due differenti tipologie di confisca. Quella di cui all'art. 240 c.p. che, a sua volta, prevede due tipologie di confisca: quella facoltativa e quella obbligatoria. Il comma primo del citato art. 240 attiene alla confisca "facoltativa"; si tratta della confisca che può essere disposta discrezionalmente da parte del giudice con riferimento alle cose che sono servite o sono state destinate alla commissione del reato e delle cose che ne costituiscono il prodotto o il profitto.

Diversamente, il comma secondo del medesimo art. 240 c.p. prevede un'ipotesi di confisca obbligatoria che comporta l'assenza di qualsivoglia discrezionalità in capo al giudicante che è semplicemente tenuto ad applicarla al verificarsi dei presupposti previsti dallo stesso articolo.

A fianco di queste, si distingue la c.d. "confisca allargata" contenuta nell'art. 240-bis c.p. che permette, nei casi ivi previsti, la «*confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica*».

Infine, sull'istituto della confisca, troviamo un'ultima ipotesi: la ormai notissima "confisca per equivalente"; una sanzione accessoria, avente carattere sanzionatorio, per mezzo della quale - nell'ipotesi in cui non è possibile confiscare i beni che rappresentano il profitto o il prezzo del reato - è consentita la confisca dei beni di cui il reo possiede la disponibilità di valore pari al citato profitto.

Ed è proprio nell'ambito di quest'ultima ipotesi di confisca per equivalente che si inserisce quella prevista, in tema di reati tributari, dall'art. 12-bis del D.lgs. n. 74/2000, che «*Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto*».

Ebbene, l'istituto della confisca, come in sintesi poc'anzi ripercorso, non pone particolari problemi, neppure nel tortuoso terreno di gioco dei reati tributari, quando viene colpito un soggetto titolare o amministratore di un'impresa individuale o collettiva. Diverso il caso in cui l'impresa in questione, in presenza o pendenza di un sequestro finalizzato alla confisca per reati tributari approdi alla liquidazione giudiziale o comunque faccia accesso ad altro strumento di soluzione della crisi e dell'insolvenza tipicamente giudiziale.

Infatti, il rapporto tra le procedure concorsuali e la disposizione del sequestro penale ai fini della confisca per fattispecie rilevanti ai sensi del D.lgs. n. 74/2000 costituisce un tema assai controverso in seno alla giurisprudenza delle SSUU che, nel corso del tempo, ha affermato orientamenti tra loro in contrapposizione: da un lato la tesi secondo cui il sequestro preventivo prevale sulle procedure concorsuali e, dall'altro lato, la tesi secondo cui la coesistenza dei due vincoli si risolve in ragione del criterio della priorità temporale.

Con la sentenza n. 29951/2004 (sentenza *Focarelli*) le Sezioni unite avevano affermato il principio per cui è legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di beni provento di attività delittuosa appartenenti ad una impresa dichiarata fallita purché il giudice definisca nella propria decisione i motivi della prevalenza della confisca piuttosto che alla valorizzazione del principio della *par conditio creditorum* a cui la procedura fallimentare non solo è orientata ma è imbrigliata.

Nella citata decisione, i giudici affermavano che il curatore fallimentare non rappresenta un "*terzo estraneo al reato*" e che la sentenza che accerta l'insolvenza - il cui effetto è quello di assoggettare i beni della società - alla procedura fallimentare, non si traduce comunque in una perdita di proprietà dei beni, posto che l'impresa gode di tale titolo fino alla loro vendita.

Dopo un decennio, le Sezioni Unite, con la sentenza n. 11170/2014 (sentenza *Uniland*), in via incidentale affermavano l'impossibilità per il curatore fallimentare di proporre l'impugnazione avverso il sequestro preventivo finalizzato alla confisca dei beni dell'impresa fallita in quanto lo stesso deve essere considerato privo di titolarità di diritti sui beni nonché soggetto terzo rispetto alle ragioni della cautela.

Successivamente con la sentenza n. 45936/2019 le Sezioni unite, ribaltando il principio affrontato nella sentenza *Uniland*, hanno riconosciuto nel caso di sequestro preventivo ai fini della confisca per reati tributari - disposto prima del fallimento - la legittimità del curatore fallimentare a domandarne la revoca; affermando che alla dichiarazione di fallimento consegue lo spossessamento dei beni in capo al fallito, riconoscendo quindi la legittimità della curatela ad impugnare i provvedimenti cautelari inerenti i beni sequestrati prima della dichiarazione di fallimento, in quanto riferiti alla massa attiva.

Dunque, gli argomenti a sostegno della tesi per cui prevalgono le ragioni della procedura concorsuale rispetto al sequestro preventivo risiedono *in primis*, nella circostanza che per effetto della sentenza dichiarativa di fallimento il curatore

fallimentare subentra nell'amministrazione e nella gestione dei beni che appartengono all'impresa, con la conseguente impossibilità di proporre un sequestro preventivo su tali beni, atteso che il curatore è considerato "*persona estranea al reato*"; *in secundis* poiché la prevalenza del sequestro preventivo comporterebbe ingiustificata lesione della *par condicio creditorum* a favore della pretesa erariale, pur in presenza di creditori non erariali dell'impresa fallita vantino crediti insoddisfatti.

A dirimere il contrasto sono intervenute le Sezioni unite della Corte di cassazione con la sentenza n. 40797 del 6 ottobre 2023

La decisione delle Sezioni unite si innesta dunque in un contesto di evidente divergenza.

Con la pronuncia appena citata, le SSUU sostengono che le argomentazioni sostenute da detto primo orientamento non sono né ulteriori né diversi rispetto a quelle già decise nella sentenza *Focarelli* e che il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, sia diretta sia per equivalente, prevista dall'articolo 12-*bis* del D.lgs. n. 74/2000 «*prevale sui diritti di credito vantati sul medesimo bene, sia nel caso di liquidazione giudiziale che per effetto dell'ammissione al concordato preventivo, in ragione della natura obbligatoria della misura ablatoria cui la salvaguardia è finalizzato il sequestro*».

In specie, viene affermato che a seguito della sentenza dichiarativa del fallimento, la titolarità dei beni resta in capo alla società fallita fino alla vendita fallimentare e non si crea in capo al curatore fallimentare la condizione prevista dall'art. 12-*bis* di "*persona estranea al reato*" che ne impedirebbe la confisca.

Il curatore diviene infatti solo il gestore e detentore, di tali beni. Nella medesima sentenza viene affermato altresì che il riconoscimento della legittimità in capo al curatore fallimentare di impugnare i provvedimenti attinenti alla misura ablatoria non equivale a dichiarare che è avvenuto uno spossessamento dei beni della società, avendo tale legittimazione la sola funzione di consentire l'esercizio processuale delle richieste attinenti alla misura. Ed infine, le Sezioni Unite individuano la risoluzione del contrasto nello stesso dato letterale dell'articolo 12-*bis* del D.lgs. n. 74/2000: è proprio l'articolo citato a prevedere, infatti, che «*Nel caso di condanna [...], è sempre ordinata la confisca*», superando in questo modo l'obiezione di chi sostiene le ragioni della prima tesi, ovverosia che la prevalenza del sequestro preventivo sulle procedure concorsuali intacchi il protetto principio della *par conditio creditorum*. È proprio la provenienza illecita dei citati beni a giustificare infatti l'applicazione della confisca e il contestuale "sacrificio" degli altri creditori della società fallita.

In sintesi, la previsione per cui "è sempre ordinata la confisca" a seguito della consumazione di un reato tributario, deriva dalla necessità di evitare il movimento dei beni rinvenienti da evasione e di sottrarli alla liquidazione giudiziale.

Attraverso una meticolosa, puntuale ed articolata analisi dei vari orientamenti che si sono presentati nel corso del tempo, le Sezioni Unite hanno concluso

affermando che l'«*obbligatorietà della confisca del profitto dei reati tributari comporta la prevalenza del vincolo penalistico rispetto ai diritti incidenti, per effetto della pendenza di una procedura concorsuale, sul patrimonio del soggetto sottoposto alla cautela reale, proprio perché i beni restano nella titolarità del fallito e non "passano" al curatore*», impedendo pertanto l'applicazione della deroga della "persona estranea al reato" di cui all'articolo 12-bis del D.lgs. n. 74/2000.

In conseguenza di tutte le argomentazioni esposte, la Suprema corte ha affermato il seguente principio di diritto: "*l'avvio della procedura fallimentare non osta all'adozione o alla permanenza, se già disposto, del provvedimento di sequestro preventivo finalizzato alla confisca relativa ai reati tributari*".

3. L'ammissione al Concordato Preventivo prima del termine penalmente rilevante fissato per l'obbligo di versamento dell'Iva.

Ugualmente problematico è il rapporto tra la procedura concordataria e la configurazione del reato di cui all'art. 10-ter D.lgs. 74/2000. Segnatamente, la questione riguarda la possibile incidenza dell'ammissione al concordato preventivo sulla responsabilità penale in ordine al delitto di omesso versamento dell'Iva il cui termine di scadenza sia successivo al deposito della domanda.

Occorre considerare, infatti, che, se da un lato il delitto ex art. 10-ter D.lgs. 74/2000 è un reato istantaneo che si consuma con l'inutile scadenza del termine penalmente rilevante fissato per il versamento di detta imposta, dall'altro, gli artt. 167 e 168 l. fall. stabiliscono il divieto per il debitore, valevole in pendenza della procedura di concordato preventivo, di compiere atti di straordinaria amministrazione a favore di creditori anteriori, quale è il pagamento del debito tributario, in assenza di un'autorizzazione *ad hoc* del giudice.

In un primo momento, la giurisprudenza di legittimità, rigida sulla prevalenza della ragione tributaria-penale, riteneva che l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, seppure antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'imposta, non escludesse la sussistenza del reato previsto dall'art. 10-ter D.lgs. 74/2000 in relazione al debito Iva scaduto e da versare¹⁶. Secondo la Suprema Corte, infatti, l'iniziativa del debitore di accedere alla procedura di concordato preventivo, in quanto scelta di natura privatistica, non comporta il venir meno degli obblighi giuridici di natura pubblicistica, come il versamento dell'Iva alla scadenza di legge, la cui omissione è penalmente sanzionata.

In anni più recenti, si è assistito ad un *revirement* giurisprudenziale nella misura in cui si è affermato che la mera presentazione della domanda di concordato preventivo preclude l'adempimento delle obbligazioni tributarie. Tale orientamento, facendo leva su quanto previsto dagli artt. 167 e 168 l. fall., ritiene

¹⁶ Cass. pen., Sez. III, n. 31 marzo 2016, n. 12912 e Cass. pen., Sez. III, 31 ottobre 2013, n. 44283.

che l'obbligo di non procedere al pagamento del debito fiscale derivi *ex lege* e che, pertanto, il comportamento del soggetto che abbia omesso di ottemperare all'obbligo di versamento delle imposte sarebbe scriminato dalla previsione di cui all'art. 51 c.p., in quanto egli avrebbe omesso di agire nell'adempimento di un dovere, esplicito, nel caso di specie, nella mancata esecuzione dei pagamenti una volta formulata l'istanza di ammissione al concordato preventivo nei confronti di specifici creditori e a scapito di altri. In aggiunta, secondo la Suprema Corte, non vale a giustificare la qualificabilità in termini di rilevanza penale neanche la circostanza per cui il momento della scadenza del debito tributario sia maturato anteriormente al momento in cui l'ammissione al concordato preventivo è stata formalmente deliberata. Infatti, come sostenuto dalla Corte in plurime occasioni, l'ammissione dell'imprenditore al concordato preventivo produce i suoi effetti retroattivamente sin dalla data di presentazione della domanda di ammissione e non già dal momento della sua formale adozione¹⁷. Ne deriva 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"*¹⁸.

Altro autoritario orientamento, ad oggi maggioritario, ritiene giuridicamente irrilevante, quantomeno dal punto di vista del diritto penale, la semplice presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo. Questa, infatti, non produce, di per sé solo, effetti inibitori rispetto ai debiti tributari il cui termine di scadenza sia successivo al deposito della stessa. Secondo la Suprema Corte, infatti, affinché l'imprenditore possa andare esente da responsabilità penale per il reato di omesso versamento dell'Iva è necessario che: i) il debito tributario abbia scadenza successiva rispetto alla presentazione dell'istanza di ammissione al concordato, sia essa "in bianco" che con deposito del piano, ii) anteriormente alla scadenza dell'obbligo di versamento (vale a dire il momento consumativo del reato) sia intervenuto un provvedimento del Tribunale che abbia vietato, o comunque non autorizzato, come invece richiesto dall'interessato, il pagamento dei suddetti debiti. Solo al ricorrere di tali condizioni, la condotta omissiva dell'imprenditore potrebbe essere scriminata in

¹⁷ Cass. civ., Sez. I, 13 luglio 2018, n. 18729 e Cass. civ., Sez. I, 27 settembre 2017, n. 22601.

¹⁸ Cass. pen., Sez. III, 22 agosto 2019, n. 36320.

forza dell'art. 51 c.p. in quanto fatto commesso nell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità¹⁹.

Concludendo, sembra chiaro che il tema abbia un bacino di interesse ben più ampio e afferente alla tematica che da tempo investe i rapporti tra tutela penale e tutela prestata dalla disciplina concorsuale e che, nel caso di specie, viene risolto dalla giurisprudenza maggioritaria preferendo, di fatto, l'effettività della ragione penalistica a scapito, almeno in parte, della *par condicio creditorum*.

¹⁹ *"In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento IVA, di cui all'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 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".* Così, Cass. pen., Sez. III, 24 gennaio 2023, n. 2858; Cass. pen., Sez. III, 18 marzo 2022, n. 9248 con nota di G. G. Scanu, *Concordato preventivo, omesso versamento IVA e (in)coerenza dell'ordinamento*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2023, pp. 510 ss; Cass. pen., Sez. III, 8 settembre 2021, n. 43602; Cass. pen., Sez. III, 5 febbraio 2020, n. 13327; Cass. pen. Sez. III, 16 settembre 2019, n. 45694 con nota di C. Santoriello, *Per legittimare l'omesso versamento dell'acconto IVA e delle ritenute occorre l'ammissione dell'istanza di concordato*, in *il fisco*, 1/2020, pp. 76 ss.