

Il deposito della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo non esime dal pagamento dei debiti tributari che scadono successivamente

di Alessandro Iannaccone

Sommario: 1. Premessa - 2. Il reato di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate - 3. La procedura di concordato preventivo e il concordato preventivo “con riserva” - 4. La sentenza n. 13628 del 2020: il rapporto tra la procedura di concordato e l’omesso versamento delle ritenute.

1. Premessa

La Corte di Cassazione, dopo alcune pronunce altalenanti, con la sentenza n. 13628 del 20 febbraio 2020 (depositata il 5 maggio 2020), è tornata a far chiarezza sul delicato rapporto che intercorre tra la procedura concordataria e la disciplina dei reati tributati.

Il tema in esame è quello del reato di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate di cui all’art. 10-bis del decreto legislativo n. 74/2000 e della sua configurabilità nei casi di proposizione di una domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo.

Prima di entrare nel merito della pronuncia di nostro interesse, al fine di agevolare la comprensione dell’iter argomentativo percorso dalla giurisprudenza di legittimità, si rende opportuno un breve inquadramento della fattispecie criminosa in esame e della procedura di concordato preventivo, con riferimento in particolare al c.d. concordato “con riserva”.

*

2. Il reato di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate

L’art. 10-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000 dispone che: *“è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base*

della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.”

Nonostante la generica formula usata dal legislatore (“*chiunque*”), il reato in esame è evidentemente un reato proprio che potrà essere consumato solo da coloro che rivestono la qualifica di sostituto d'imposta.¹

La condotta vincolata dell'art. 10-bis del decreto legislativo n. 74/2000 è descritta come omissiva. Il reato si consuma infatti con il mancato compimento dell'azione dovuta e cioè l'omesso pagamento di quanto ritenuto sulla ricchezza da corrispondere al titolare del reddito.

Si tratta di un reato a condotta istantanea. Dunque, sin tanto che il termine per provvedere al versamento delle imposte risulta ancora aperto, il reato non è consumato. Una volta che invece sarà superata la soglia temporale determinata dalla legislazione tributaria per la presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta, il reato può considerarsi perfezionato.²

Il reato in parola sarà dunque da ritenersi consumato con il decorso del termine per la presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta, non rilevando invece i termini previsti dalla normativa fiscale per il versamento delle ritenute.³

L'elemento soggettivo richiesto dalla norma è il dolo generico. Per integrare la fattispecie in esame sarà dunque sufficiente, in capo all'agente, la coscienza e la volontà di non versare all'erario le ritenute effettuate nel periodo considerato.⁴

¹ Ai sensi degli artt. 23 e ss del D.P.R. 600/73 in materia di “Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi” sono sostituiti d'imposta coloro che, in forza di una disposizione di legge, sono obbligati al pagamento delle imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a queste riferibili, ed anche a titolo di acconto.

² Si veda pag. 590, Trattato di diritto penale diretto da Grosso, Padovani, Pagliaro – Parte speciale – volume XVII – Reati in Materia di Finanza e Tributi – Adriano Martini – Giuffrè Editore.

³ Si vedano Cassazione penale, Sezione III, n. 47606 del 4 aprile 2012 e Cassazione penale, Sezione III, n. 25875 del 26 maggio 2010.

⁴ Si veda Cassazione Penale, Sezioni Unite n. 37425 del 28 marzo 2013.

Delineata, per sommi capi, la fattispecie criminosa di nostro interesse, si rendono ora opportuni alcuni brevi cenni in ordine alla procedura di concordato preventivo.

*

3. La procedura di concordato preventivo e il concordato preventivo “con riserva”

La procedura in esame è disciplinata dal Titolo III della Legge Fallimentare (artt. 160-186).

Al pari del fallimento, il concordato preventivo è una procedura concorsuale giudiziale, che però, a differenza della prima, è a carattere “volontario”, potendo aprirsi esclusivamente su richiesta del debitore.

Il concordato “preventivo” è qualificato dalla legge come tale in quanto tende ad evitare l’apertura del fallimento e tutto ciò che ne consegue, attraverso la presentazione di una proposta che consenta di soddisfare i creditori mediante la continuità aziendale ovvero la liquidazione del patrimonio.⁵

L’art. 161, comma II, L.F. prevede che il debitore, unitamente al ricorso contenente la domanda di ammissione alla procedura di concordato, deve depositare:

- a) una relazione aggiornata sulla situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell’impresa;

⁵ Oggi, il termine “preventivo” è suscettibile di assumere anche un altro significato, poiché, a seguito delle modifiche legislative introdotte con la legge n. 80/2005, può essere ammesso alla procedura concordataria anche un imprenditore che non si trovi in stato di insolvenza, essendo sufficiente il solo “stato di crisi”. Con tale espressione si designa una condizione economico-finanziaria del debitore non necessariamente coincidente con lo stato di insolvenza. In sostanza, lo stato di “crisi” indica, oltre all’insolvenza, anche la situazione economica o finanziaria in cui versa l’impresa tale da determinare il “rischio di insolvenza”. Pertanto, ad oggi, può accedere alla procedura concordataria anche l’imprenditore che si trovi solo in pericolo di insolvenza.

- b) uno stato analitico ed estimativo delle attività e l'elenco nominativo dei creditori, con l'indicazione dei rispettivi crediti e delle cause di prelazione;
- c) l'elenco dei titolari dei diritti reali o personali su beni di proprietà o in possesso del debitore;
- d) il valore dei beni e i creditori particolari degli eventuali soci illimitatamente responsabili;
- e) un piano contenente la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta.⁶

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 non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore (art. 168, comma I, L.F.).

Con il decreto legge n. 83/2012 (c.d. “decreto sviluppo”), convertito dalla legge n. 134/2012, sono state apportate alcune modifiche all'art. 161 L.F. ed è stato introdotto, al comma VI, l'istituto del concordato “con riserva” (o “in bianco” o “prenotativa” degli effetti del concordato).

La nuova procedura di concordato “con riserva” prende le mosse dalla distinzione concettuale tra ricorso, proposta e piano, che è opportuno chiarire per un più agevole inquadramento dell'istituto:

- il ricorso è l'atto della procedura rivolto al tribunale e diretto ad ottenere l'ammissione alla procedura concordataria;
- la proposta di concordato è l'atto negoziale che ha come destinatario il ceto creditorio;

⁶ Il piano e la documentazione menzionati devono essere accompagnati dalla relazione di un professionista indipendente, designato dal debitore, che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano medesimo (art. 161, comma III, L.F.)

- il piano è l'atto con cui viene fornita una descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta.

Con l'introduzione dell'istituto del concordato "con riserva" è consentito al debitore in crisi di presentare al tribunale soltanto il ricorso diretto ad ottenere l'ammissione alla procedura concordataria, con riserva di depositare piano, proposta e l'ulteriore documentazione prescritta dall'art. 161, ai commi II e III, entro un termine compreso tra sessanta e centoventi giorni.

L'intenzione del legislatore è quella di favorire l'emersione anticipata della crisi, consentendo al debitore di fruire dell'immediata applicazione degli effetti riconducibili alla domanda di concordato, primo tra tutti quello protettivo di cui all'art. 168 L.F., così da consentire al debitore di definire, *inter alia*, i contenuti della proposta ai creditori e del sottostante piano, senza il rischio di "subire" azioni esecutive cautelari da parte dei creditori.⁷

Infine, particolarmente rilevante nel caso di nostro interesse è il VII comma dell'art. 161 L.F., con cui viene disposto che, dopo il deposito del ricorso e fino al decreto di ammissione alla procedura concordataria, il debitore può compiere gli atti urgenti di straordinaria amministrazione previa autorizzazione del tribunale, che può assumere sommarie informazioni e deve acquisire il parere

⁷ Si precisa che il legislatore, al fine di evitare un uso distorto e strumentale dell'istituto, che appunto prevede la possibilità di "bloccare" le azioni esecutive e cautelari dei creditori con il deposito del semplice ricorso, privo di proposta e piano, ha introdotto una serie di prescrizioni: i) l'obbligo per il debitore di depositare, unitamente al ricorso contenente la domanda di concordato, i bilanci degli ultimi tre esercizi; ii) la previsione che il tribunale, con il decreto con cui concede il termine richiesto, disponga gli obblighi informativi periodici, anche relativi alla gestione finanziaria dell'impresa che il debitore deve assolvere sino alla scadenza del termine fissato (art. 161, comma VIII, L.F.); iii) l'inammissibilità della domanda quando il debitore ne abbia presentata un'altra nei due anni precedenti, se ad essa non abbia fatto seguito l'ammissione alla procedura di concordato preventivo o l'omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 161, comma IX, L.F.).

del commissario giudiziale, se nominato. Nello stesso periodo ed a decorrere dallo stesso termine, il debitore può altresì compiere gli atti di ordinaria amministrazione.

Delineata, in estrema sintesi anche la procedura di concordato “con riserva”, possiamo ora affrontare la pronuncia di nostro interesse.

*

4. La sentenza n. 13628 del 2020: il rapporto tra la procedura di concordato e l'omesso versamento delle ritenute

La vicenda in esame è quella di un imprenditore di Lecco indagato del reato di cui all'art. 10-bis del decreto legislativo n. 74/2000, in quanto, dopo aver depositato, nell'agosto 2018, il ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo con riserva, aveva omesso di versare, entro il termine ultimo previsto dalla legge, le ritenute certificate dell'anno precedente aventi scadenza nell'ottobre 2018.

Stando alla tesi difensiva, l'indagato, che aveva già presentato domanda di ammissione alla procedura di concordato prima della scadenza del debito tributario, non avrebbe poi potuto procedere al versamento delle imposte dovute. E ciò in quanto - sempre secondo la difesa - dal deposito della domanda, l'imprenditore non avrebbe più potuto esercitare i poteri di amministrazione in forza del disposto di cui all'art. 167 L.F. con conseguente inefficacia dei pagamenti effettuati in violazione della citata norma.⁸

⁸L'art. 167 L.F., in materia di “amministrazione dei beni durante la procedura, dispone che: “Durante la procedura di concordato, il debitore conserva l'amministrazione dei suoi beni e l'esercizio dell'impresa, sotto la vigilanza del commissario giudiziale.

I mutui, anche sotto forma cambiaria, le transazioni, i compromessi, le alienazioni di beni immobili, le concessioni di ipoteche o di pegno, le fidejussioni, le rinunzie alle liti, le ricognizioni di diritti di terzi, le cancellazioni di ipoteche, le restituzioni di pegni, le accettazioni di eredità e di donazioni e in genere gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione, compiuti senza l'autorizzazione scritta del giudice delegato, sono inefficaci rispetto ai creditori anteriori al concordato.”

Dunque, secondo la difesa, l'imprenditore, a seguito del deposito della domanda di concordato preventivo, non avrebbe più potuto adempiere l'obbligazione tributaria ed un eventuale versamento delle imposte sarebbe stato da ritenersi inefficace nei confronti degli altri creditori, in quanto in palese violazione della *par condicio creditorum*.

In base al teorema accusatorio, invece, la limitazione dei poteri dell'amministratore invocata dall'indagato sussisterebbe solo nelle ipotesi di concordato preventivo con presentazione del piano concordatario e non nelle ipotesi di concordato con riserva. E ciò perché tale divieto sarebbe funzionale a non alterare il progetto di pagamento dei debiti come indicato nel piano di concordato, mentre in assenza di tale piano non ci sarebbe ragione per limitare i poteri dell'amministratore.

Tale iter argomentativo, a dire della Procura, troverebbe conforto in alcune pronunce della Suprema Corte che avevano ritenuto sussistente il reato fiscale il cui termine di scadenza dell'obbligazione ricadeva nel periodo successivo al deposito della domanda di concordato, ma era antecedente al decreto di ammissione alla procedura (si vedano Cass. Pen., Sez. III n. 49795/20, Cass. Pen. Sez. III n. 2860/18, Cass. Pen. Sez. III n. 39696/18).

I Giudici di gravame, invece, avrebbero aderito ad una sola ed isolata pronuncia che aveva affermato come, nel caso di ammissione alla procedura di concordato preventivo, non fosse configurabile il *fumus* del reato di cui all'art. 10-bis del d.lgs. n. 74/2000 per l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate in relazione agli obblighi scaduti successivamente alla presentazione dell'istanza di ammissione alla procedura concordataria, in quanto gli effetti del successivo provvedimento di ammissione retroagirebbero alla data di presentazione della relativa domanda (si veda Cass. Pen. Sez. III n. 36320/19).

Sulla scorta di questo ragionamento, il Pubblico Ministero proponeva ricorso per cassazione avverso il provvedimento con cui il Tribunale del Riesame aveva confermato la decisione emessa dal GIP che, accogliendo la tesi difensiva, rigettava la richiesta di sequestro preventivo per circa un milione di euro formulata dalla Procura nei confronti dell'indagato.

La questione sottoposta alla Suprema Corte riguarda dunque il delicato rapporto che intercorre tra la procedura di concordato preventivo del soggetto tenuto al versamento delle imposte e gli effetti inibitori che la stessa potrebbe avere sull'obbligo di versamento delle imposte previsto dalla legge tributaria.

La Corte di Cassazione affronta la questione partendo da un primo presupposto e cioè che, al fine di valutare la rilevanza penale o meno dell'omissione del versamento delle ritenute, non rileva, sotto alcun profilo, la natura del concordato (sia esso c.d. pieno o con riserva).

Sul punto, la Suprema Corte richiama una pronuncia della Cassazione civile con cui è stato precisato che il procedimento innescato dalla domanda "con riserva" non è un procedimento distinto e antecedente rispetto a quello c.d. pieno, che si apre esclusivamente con la contestuale presentazione della proposta, del piano e della documentazione, ma rappresenta un unico procedimento che viene solo articolato in due fasi "interne" (si veda Cass. Civ. Sez. I n. 14713 del 29 maggio 2019).

Nel concordato con riserva vige in particolare il medesimo principio che si ha nel concordato c.d. pieno e precisamente che l'imprenditore può compiere solo gli atti di ordinaria amministrazione, mentre quelli di straordinaria amministrazione sono condizionati all'autorizzazione del tribunale (regola questa che nel concordato con riserva è prevista dall'art. 161, comma VII, L.F., mentre nel concordato c.d. pieno è prevista dall'art. 167 L.F.).

Dunque, ciò su cui ci si dovrà interrogare, al fine di comprendere se, in caso di deposito della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo (sia “con riserva” che c.d. pieno), l'imprenditore concordatario sia obbligato al pagamento dei debiti tributari che scadono successivamente, è la natura del pagamento dei predetti oneri.

In particolare, si dovrà comprendere se il pagamento dei debiti tributari rientri tra gli atti di ordinaria amministrazione o sia qualificabile come atto di straordinaria amministrazione.

A tal fine, sono stati richiamati, ancora una volta, i criteri interpretativi già spesi sul punto dalla summenzionata sentenza n. 14713 del 2019.

A mezzo di tale pronuncia, era stato precisato che il parametro a cui riferirsi per distinguere l'atto di ordinaria amministrazione da quello di straordinaria amministrazione è la conseguenza che il medesimo provoca sul patrimonio dell'impresa.

Più in particolare, tutti gli atti di comune gestione e quelli che - ancorché comportanti una spesa - migliorino o siano funzionali a conservare il patrimonio dell'impresa sono qualificabili come atti di ordinaria amministrazione.

Per converso, sono da qualificarsi come atti di straordinaria amministrazione gli atti che riducono il patrimonio o lo gravano di pesi o vincoli a cui non corrispondono acquisizioni di utilità.

Pertanto, stando ai criteri forniti dalla Suprema Corte, gli atti che sono astrattamente qualificabili di ordinaria amministrazione, in quanto rientranti tra quelli di “comune gestione”, possono assumere un diverso connotato se compiuti dopo la presentazione della domanda di concordato. E ciò perché, in tale contesto, tali atti potrebbero pregiudicare sensibilmente la consistenza del

patrimonio, compromettendo notevolmente la capacità residua di soddisfacimento delle ragioni dei creditori.

In particolare, sulla scorta delle direttive fornite dalla giurisprudenza civile, la Corte ha ritenuto che “il pagamento del debito fiscale, che, in condizioni ordinarie, costituisce un atto di ordinaria amministrazione, si qualifica quale atto di straordinaria amministrazione nel caso in cui il debitore sia ammesso ad una procedura di concordato preventivo, secondo la distinzione operata tra atto di ordinaria e di straordinaria amministrazione che resta incentrata sulla sua idoneità a pregiudicare i valori dell’attivo compromettendone la capacità di soddisfare le ragioni dei creditori, tenuto conto esclusivamente dell’interesse di questi ultimi e non dell’imprenditore insolvente”.

In applicazione di tali principi, il pagamento delle imposte per un ammontare superiore ad un milione di euro che, nel caso di specie, l’imprenditore avrebbe dovuto eseguire a valle del deposito della domanda di ammissione alla procedura di concordato con riserva, trattandosi di atto idoneo a pregiudicare sensibilmente il patrimonio attivo del debitore, dovrà qualificarsi come atto di straordinaria amministrazione e dunque è da ritenersi soggetto ad autorizzazione del tribunale.

Sul punto, precisa la Corte, “la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, anche con riserva, non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione e, pertanto, la stessa domanda non assume rilievo, né sul piano dell’elemento soggettivo, né su quello dell’esigibilità della condotta, salvo che, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori”.

Dunque, il deposito della domanda di concordato preventivo, sia ordinario o con riserva, in attesa di omologa, non esime dal pagamento delle imposte in scadenza. Infatti, trattandosi di un atto rientrante tra quelli qualificabili di

“straordinaria amministrazione”, è onere dell’imprenditore insolvente attivarsi presentando istanza di autorizzazione al tribunale e, una volta ottenuta, procedere al pagamento delle imposte.

Se invece il tribunale, a seguito di apposita istanza del sostituto d’imposta (debitore concordatario), dovesse emettere un provvedimento di diniego, vietandogli di procedere al pagamento, si verrebbe a configurare in capo all’agente la causa di giustificazione di cui all’art. 51 c.p. (*“l’esercizio di un diritto o l’adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine legittimo della pubblica Autorità, esclude la punibilità”*).

In conclusione, il principio di diritto elaborato dalla Suprema Corte è il seguente: *“la causa di giustificazione dell’art. 51 c.p. può essere invocata [solo] laddove l’imputato sia destinatario o di un “ordine legittimo” del tribunale civile con cui gli si impone il divieto di pagamento di crediti anteriori alla proposta di concordato o di una mancata autorizzazione al pagamento degli stessi, non potendo la stessa essere individuata nel provvedimento di ammissione, ai sensi della L. Fall. 163, nei confronti di un debito scaduto nelle more, tra la presentazione del ricorso con riserva e la sua ammissione, essendo tale situazione equiparabile, quanto alla possibilità di compimento di atti di straordinaria amministrazione, a quella del concordato con piano, e non potendo, sul versante penale, accordarsi valore di scriminante all’ammissione al concordato rispetto ad una condotta di reato già perfezionata”*.

In buona sostanza, affinché, in casi come quello in esame, possa sussistere la causa di giustificazione di cui all’art. 51 c.p., sarà necessario che:

- il debitore insolvente si sia attivato presentando istanza al tribunale chiedendo di essere autorizzato al versamento delle imposte;
- il tribunale si sia pronunciato sull’istanza depositata dal debitore, vietando il pagamento dei tributi in quanto il versamento sarebbe da considerarsi in pregiudizio dei creditori.

Si tratta di una pronuncia sicuramente condivisibile sotto il profilo dell'inquadramento della disciplina concordataria. Suscita invece alcuni dubbi l'atteggiamento estremamente garantista con cui la giurisprudenza di legittimità si pone con riferimento alla rilevanza penale dell'omissione del pagamento del debito tributario, con la – probabile - finalità di voler reprimere qualsiasi uso distorto e strumentale della procedura concorsuale in esame.

© Riproduzione riservata.