

## Salvatore Magliarisi

### Sulla sanzionabilità della condotta di omesso versamento di ritenute certificate e Iva a fronte della presentazione della domanda di concordato <<in bianco>>.

Con l'intervento si intende approfondire la tematica dell'irrogazione di sanzioni o maggiori sanzioni per omesso versamento a fronte del deposito dell'istanza <<prenotativa>> di accesso alla procedura di concordato preventivo. Il tema è stato affrontato, di recente, dalla Corte Suprema di Cassazione nella sentenza 9 febbraio 2023, n. 4081, per quel che concerne le sanzioni amministrative ed è oggetto di un ondivago filone giurisprudenziale per quel che concerne le sanzioni penali. Il nocciolo della questione attiene al fatto che l'omesso versamento, in un tal caso, non è dettato da una scelta del contribuente, bensì deriva dai vincoli scaturenti dal deposito della domanda di <<concordato in bianco>>. Ed invero, per principio consolidato, sussiste per il soggetto insolvente un divieto di pagamento dei debiti sorti anteriormente alla data di presentazione della domanda di accesso alla procedura, ivi compresi quelli fiscali. La presentazione della domanda di concordato in bianco, dunque, imporrebbe al contribuente di non effettuare ulteriori pagamenti in relazione alle imposte liquidate sulla base delle dichiarazioni ovvero già oggetto di rateazione di quanto indicato nelle comunicazioni di irregolarità. Al mancato pagamento, tuttavia, consegue l'irrogazione di (maggiori) sanzioni di stampo squisitamente tributario e, se superate le note soglie di non punibilità, la condotta rischierebbe di essere perseguita dall'autorità giudiziaria. Ecco allora che, nella descritta fattispecie, vengono in rilievo il principio di non contraddittorietà dell'ordinamento ovvero quella della colpevolezza, entrambi richiesti per l'irrogazione delle (maggiori) sanzioni tributarie e penali-tributarie.

\*

#### 1. Descrizione della fattispecie.

L'omesso versamento di imposte dirette (ivi comprese le ritenute) e Iva dichiarate dal contribuente viene rilevato dai controlli automatizzati eseguiti ai sensi degli art. 36 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 (per le imposte dirette e le ritenute certificate) e/o art. 54 *bis* del d.p.r. n. 633 del 1972 (per l'Iva).

L'esito viene comunicato mediante un c.d. <<avviso bonario>>, nel quale vengono liquidate le imposte, le sanzioni, gli interessi e gli accessori dovuti dal contribuente, il quale può versare ratealmente le somme ivi indicate.

Ciò in quanto:

- ai sensi dell'art. 2, co. 1, del d.lgs. n. 462 del 1997, <<*le somme che, a seguito dei controlli automatici effettuati ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972,*

*n. 633, risultano dovute a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato o omesso versamento, sono iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo>>;*

- ai sensi dell'art. 2, co. 2, del d.lgs. n. 462 del 1997, *<<l'iscrizione a ruolo non è eseguita, in tutto o in parte, se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, concernente le modalità di versamento mediante delega, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta. In tal caso, l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ad un terzo e gli interessi sono dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione>>;*
- ai sensi dell'art. 3 bis, co. 1, del d.lgs. n. 462 del 1997, *<<le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, possono essere versate in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo>>.*

In definitiva, sulla base di tale articolata disciplina, il contribuente che, pur dichiarando le imposte in questione, non effettui i relativi versamenti entro i termini previsti dalla legge, riceve una comunicazione di irregolarità (c.d. <<avviso bonario>>).

Se procede al versamento rateale (20 rate trimestrali per importi superiori a euro 5.000,00) delle somme ivi indicate, a far data dal trentesimo giorno successivo al ricevimento della comunicazione di irregolarità, le sanzioni vengono irrogate nella misura del 10 per cento (anziché dell'ordinario 30 per cento) delle imposte.

L'art. 15 *ter* del d.p.r. n. 602 del 1973 dispone, tuttavia, che, *<<[...] in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi>>.*

In altre parole, se non si adempie regolarmente al versamento rateale (pagando le singole rate, al massimo, entro il termine previsto per la rata successiva), si decade dal beneficio della rateazione e le sanzioni vengono irrogate nella misura piena del 30 per cento delle imposte residue.

Inoltre, sotto il profilo penale, l'imprenditore individuale o il legale rappresentante della società può essere tenuto a rispondere dei reati di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* del d.lgs. n. 74 del 2000 per le fattispecie di omesso versamento ritenute certificate e di Iva.

Le disposizioni appena citate prevedono infatti, rispettivamente, 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>>* e che *<<è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta>>*.

Tutto ciò premesso, la fattispecie oggetto di approfondimento attiene al caso di omesso versamento non dettato da una scelta del contribuente, bensì derivante dai vincoli scaturenti dal deposito della domanda di *<<concordato in bianco>>*.

**2. Sulla possibilità di far valere il principio di non contraddittorietà dell'ordinamento ovvero l'assenza dell'elemento soggettivo richiesto per l'irrogazione delle (maggiori) sanzioni amministrative, a fronte del deposito della domanda di <<concordato in bianco>>.**

A fronte del deposito dell'istanza di concordato, vige, per principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità (cfr. *ex multis*, Cass., sent. n. 578 del 12 gennaio 2007), un divieto di pagamento dei debiti sorti anteriormente alla data di presentazione della domanda di accesso alla procedura.

Ed invero, l'art. 168 l.f., nel disporre che *<<dalla data della pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore>>*, comporta implicitamente il divieto di pagamento di debiti anteriori, poiché sarebbe irragionevole ritenere che ciò che il creditore non può ottenere in via di esecuzione forzata possa conseguire in virtù di spontaneo adempimento, essendo in entrambi i casi violato proprio il principio della *par condicio creditorum* recato dall'art. 167 l.f.. Il tutto, peraltro, va letto alla luce del disposto di cui all'art. 184 l.f., il quale, nel prevedere che il concordato sia obbligatorio per tutti i creditori anteriori, implica che non possa darsi l'ipotesi di un pagamento di debito concorsuale al di fuori dei casi e dei modi previsti per la procedura in questione.

Viene, infatti, spontaneo osservare che, se l'ordinamento impone un divieto al pagamento dei debiti sorti anteriormente all'apertura della procedura e, persino, al deposito della richiesta di accesso al *<<concordato in bianco>>* ex art. 167, co. 6, l.f., si rivelerebbe irragionevole o, comunque, illogico

sotto il profilo sistematico che, sulla base delle norme del medesimo ordinamento, il soggetto sottoposto al divieto venga sanzionato per non aver adempiuto al pagamento rateale *de quo*.

L'esame di tale fattispecie è stata oggetto d'esame da parte della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione solo in tempi recenti. Ed invero, nella sentenza della Suprema Corte n. 4081 del 9 febbraio 2023 si legge che *<<data l'ampia latitudine della regola concorsuale, che «ha riguardo a tutti i creditori e dunque anche all'Ufficio fiscale» e prevale sulla normativa di diritto pubblico, deve concludersi che anche in caso di rateazione ai sensi dell'art. 3 bis del DLgs. n. 462/97 si verifichi il medesimo fenomeno sospensivo, cosicché, aperta la procedura di concordato, il debitore, che non può eseguire i pagamenti rateali - perché ciò costituirebbe una violazione del concorso - non incorre nella decadenza dalla rateazione né può subire l'irrogazione delle conseguenti sanzioni>>*.

Sulla scorta del principio testé richiamato, al mancato/tardivo versamento delle rate scadenti in data posteriore alla presentazione della domanda di accesso alla procedura prenotativa di concordato preventivo, non dovrebbero conseguire effetti di tipo sanzionatorio (che, nel caso di specie, consisterebbero nell'incremento delle sanzioni dal 10 per cento al 30 per cento delle imposte non versate o versate tardivamente).

\*

**3. (Segue). Sull'altalenante orientamento espresso dalle Sezioni Penali della Corte di Cassazione in merito alla sanzionabilità della condotta di omesso versamento di ritenute certificate e Iva il cui pagamento andrebbe effettuato successivamente al deposito della domanda di accesso alla procedura prenotativa di concordato preventivo.**

Non ci si può esimere dal rilevare, tuttavia, che, sulla sanzionabilità della condotta di omesso versamento di imposte il cui pagamento andrebbe effettuato successivamente al deposito della domanda di accesso alla procedura prenotativa di concordato preventivo, si sono soffermate le Sezioni Penali della Corte di Cassazione, in relazione alla configurabilità dei reati previsti dall'art. 10 *bis* e 10 *ter* del d.lgs. n. 74 del 2000 per le fattispecie di omesso versamento ritenute certificate e di Iva.

La condotta sanzionata in sede amministrativa è, per certi versi, assimilabile a quella punita in ambito penale.

Ebbene, in merito, la sentenza della Corte di Cassazione, sez. pen., n. 39696 del 4 settembre 2018, nella quale si legge che *<<all'ammissione al concordato preventivo (e già dalla domanda) per legge discende il divieto di pagamento dei debiti scaduti, senza autorizzazione degli organi della procedura; divieto sanzionato, a certe condizioni, anche con la revoca del concordato preventivo: «Il pagamento non autorizzato di un debito scaduto eseguito in data successiva al deposito della domanda di concordato preventivo, non integra in via automatica, ai sensi dell'art. 173, comma 3, L. fall., una causa di revoca del concordato, la quale consegue solo alla verifica, da compiersi ad opera*

*del giudice di merito, che tale pagamento, non essendo ispirato al criterio della migliore soddisfazione dei creditori, sia diretto a frodare le ragioni di questi ultimi, così pregiudicando le possibilità di adempimento della proposta formulata con la domanda di concordato. (Sez. I Civile -, Ordinanza n. 11958 del 16.5.2018, Rv. 648456-01).*

*Il Giudice con l'ammissione, infatti, con formula di stile (ripetitiva dell'obbligo legislativo) può anche intimare, al debitore, il divieto dei pagamenti, e, in conseguenza, si è affermato che: «In tema di omesso versamento IVA, non è configurabile il reato di cui all'art. 10-ter DLgs. 10 marzo 2000, n. 74 per il mancato versamento del debito IVA sorto prima dell'apertura della procedura di concordato preventivo, nel caso in cui, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del Tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori, essendo configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 c.p., derivante da norme poste a tutela di interessi aventi anche rilievo pubblicistico, equivalenti a quelli di carattere tributario» (Sez. 4, n. 52542 del 17.10.2017 - dep. 17.11.2017, Marchionni, Rv. 27155501).*

*Tuttavia anche senza un esplicito divieto, il debitore deve rispettare il piano dei pagamenti previsto dall'istanza di concordato (vedi art. 161 e 168, legge fallimentare). Nel concordato, infatti sono normalmente presenti (come prospettato, nel ricorso introduttivo del caso in giudizio) debiti derivanti da lavoro subordinato, prestato in favore della società in concordato preventivo, e l'ordine dei privilegi è previsto dalla legge, in maniera rigida e predeterminata (con la scelta dei valori, sottostanti alla natura dei crediti).*

*Nel caso in giudizio si afferma nel ricorso introduttivo l'esistenza di una rateizzazione del debito IVA, e quindi il debito fiscale è entrato in pieno nella dinamica del concordato preventivo, con tempi e modi del pagamento, controllato dagli organi della procedura, con il divieto, di immediati pagamenti, al di fuori da quanto concordato.*

*Ed anche le scadenze dei pagamenti rientrerebbero, quindi, in pieno nella dinamica del piano concordatario.*

*5. L'ordinanza impugnata, quindi, deve annullarsi con rinvio, in quanto la stessa ha omesso di valutare alla luce della nuova normativa (art. 182, ter, Regio Decreto del 16 marzo 1942, n. 267, come ultimamente modificato) l'incidenza, sin dall'ammissione al concordato preventivo della rateizzazione del debito IVA ai fini del fumus del reato di cui all'art. 10 ter, DLgs. 74/2000, anche relativamente all'elemento soggettivo del reato>>.*

*L'orientamento appena richiamato non è, però, univoco, essendo stato affermato, anche di recente, che <<la sola presentazione della domanda di concordato non impedisce, infatti, neppure qualora si ritenga che l'imposta sul valore aggiunto sia falcidiabile nell'ambito della procedura*

*concorsuale, il pagamento integrale alla scadenza, se, come nel caso in esame, ancora non sia intervenuto alcun provvedimento del Tribunale. Tale pagamento può determinare la revoca del concordato, ai sensi dell'art. 173, comma 3, L. fall., solo se si accerti che tale pagamento, non essendo ispirato al criterio della migliore soddisfazione dei creditori, sia diretto a frodare le ragioni di questi ultimi, così pregiudicando le possibilità di adempimento della proposta formulata con la domanda di concordato (Cass. civ., Sez. I, Ordinanza n. 11958 del 16.5.2018, Rv. 648456 - 01; conf. Cass. Sez. I, Sentenza n. 3324 del 19.2.2016, Rv. 638668 - 01). Ne consegue l'irrelevanza, sia sul piano dell'elemento soggettivo, sia su quello della esigibilità della condotta, della mera presentazione della domanda di concordato (di cui, peraltro, non è stato specificato il contenuto e che anzi sembra, alla luce del successivo pagamento attestato dalla Agenzia delle Entrate, contemplasse proprio l'integrale pagamento dei debiti tributari, che quindi ben avrebbe potuto essere effettuato alla scadenza dalla amministratrice della società), che non impedisce il pagamento di debiti che vengano a scadere successivamente alla presentazione della domanda, ma prima della adozione di provvedimenti da parte del Tribunale e che non siano volti a pregiudicare altri creditori>> (Cass., sez. pen., 31 ottobre 2018, n. 49795, ma cfr., altresì, Cass., sez. pen., 23 marzo 2018, n. 13744; Cass., sez. pen., 17 aprile 2019, n. 16776; Cass., sez. pen., 17 luglio 2019, n. 31327; Cass., sez. pen., 11 novembre 2019, n. 45694).*

Tale ultimo indirizzo giurisprudenziale, tuttavia, andrebbe correttamente contestualizzato.

Il presupposto da cui muove l'argomentazione della Suprema Corte, infatti, è che, in assenza del preventivo controllo da parte degli organi della procedura, non sarebbe possibile rilevare l'insussistenza della colpevolezza: se bastasse presentare la richiesta di accesso alla procedura concordataria o alla relativa procedura prenotativa per evitare la punibilità dell'omesso versamento delle imposte, potrebbe accadere che, all'avvicinarsi del termine per il pagamento, l'imprenditore proceda in tal senso al solo fine di evitare la relativa sanzione.

Se, però, è questo il presupposto del ragionamento, dovrebbe ricavarsi, *a contrariis*, il principio secondo cui la colpevolezza (e quindi la punibilità, sia sotto il profilo penale che amministrativo) andrebbe esclusa ogni qual volta, nel caso concreto, sia possibile rilevare che la presentazione della richiesta di accesso alla procedura non risulti strumentalmente proposta per evitare le sanzioni da omesso versamento delle imposte.

Precisazione, questa, che non è, però, contenuta nelle sentenze da ultimo richiamate.

#### **4. Un ulteriore spunto di riflessione. Le misure premiali previste nel nuovo codice della d'impresa e dell'insolvenza.**

Va, altresì, evidenziato che l'art. 25 del nuovo codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza prevede che <<all'imprenditore che ha presentato all'OCRI istanza tempestiva a norma dell'articolo

24 e che ne ha seguito in buona fede le indicazioni, ovvero ha proposto tempestivamente ai sensi del medesimo articolo domanda di accesso a una delle procedure regolatrici della crisi o dell'insolvenza di cui al presente codice che non sia stata in seguito dichiarata inammissibile, sono riconosciuti i seguenti benefici, cumulabili tra loro: [...] b) le sanzioni tributarie per le quali è prevista l'applicazione in misura ridotta in caso di pagamento entro un determinato termine dalla comunicazione dell'ufficio che le irroga sono ridotte alla misura minima se il termine per il pagamento scade dopo la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 19, comma 1, o della domanda di accesso ad una procedura di regolazione della crisi o dell'insolvenza>>.

Nonostante l'art. 390 del medesimo codice disponga che <<le procedure di fallimento e le altre procedure di cui al comma 1, pendenti alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché le procedure aperte a seguito della definizione dei ricorsi e delle domande di cui al medesimo comma sono definite secondo le disposizioni del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, nonché della legge 27 gennaio 2012, n. 3>>, si tratta di previsione di notevole interesse con riguardo al caso di specie.

Ciò in quanto, in materia sanzionatoria, potrebbero essere invocati i principi di *abolitio criminis* e *favor rei*.

Al ricorrere dei presupposti di cui all'art. 25 del codice (tempestiva proposizione della domanda di accesso a una delle procedure regolatrici della crisi o dell'insolvenza che non sia stata in seguito dichiarata inammissibile) e nel caso in cui, alla data di entrata in vigore del codice, non sia ancora stato emesso un provvedimento definitivo di irrogazione delle sanzioni amministrative in misura piena, potrebbe ritenersi che le penalità in questione vadano quantificate nella minore quota del 10 per cento delle imposte non versate.

Il che, peraltro, potrebbe anche essere valorizzato in sede penale, imperniando il ragionamento sull'ulteriore principio di non contraddizione dell'ordinamento.