

CRISI D'IMPRESA

IVA e concordato, il debitore scelga quale delitto commettere

di **Claudio Ceradini**

La recente sentenza della [Cassazione Penale, n.44283 del 31.10.2013](#) impone una riflessione, con riferimento alla sempre crescente difficoltà del definire un quadro normativo sufficientemente certo che governi il trattamento del **debito erariale per IVA**, la cui gestione in **prossimità** del ricorso a procedure concorsuali, e nella costruzione del piano concordatario e della conseguente proposta ai creditori, costituisce un reale problema, oltre che sotto il profilo della relativa possibilità di falciatura, anche per le conseguenze penali in cui il rappresentante legale può incorrere, che determinano anche pesanti conseguenze patrimoniali.

Anche questo aspetto, come la più volte affrontata questione della falciabilità del debito (**titoli di due articoli miei, 11 settembre e più recente**) sconta il conflitto tra pronunce di merito e di legittimità, perlomeno negli ultimi quattro anni.

La sintesi del problema è la seguente: il **debitore in crisi**, che non abbia nella propria disponibilità la **provvista necessaria** al versamento dell'IVA, ed al quale quindi il relativo versamento si renda **impossibile**, commette **delitto** se alla scadenza del termine previsto **dall'art. 10-ter L. 74/2000 non provvede** al pagamento del debito? Il problema non è trascurabile, perché dalla soluzione dipendono numerose conseguenze, soprattutto con riferimento al comportamento da tenersi e agli errori da evitarsi, nell'approccio alla crisi.

Ed allora, constatare anche in questo campo un divario tra l'orientamento giurisprudenziale di merito, e quello di legittimità, non aiuta certo. La vicenda nasce nell'ormai lontano 2009, quando la **CTP di Perugia con sentenza 36/2009** esclude la punibilità per mancato versamento del tributo in crisi di liquidità. Fa eco la [CTP di Lecce, con sentenza 352/1/10](#), che nel caso di **contribuente in crisi** ha **escluso la punibilità** dell'omesso versamento, perché conseguente a **forza maggiore**. Successivamente e tra gli altri il **GIP di Firenze con sentenza del 10.08.2012**, il **GIP di Milano con sentenza n. 2818 del 5.11.2012** e da ultimo con [sentenza n. 3926 del 7/01/2013](#). La sostanza della interpretazione è che in assenza della **componente soggettiva**, e quindi della volontà di omettere il pagamento, mancherebbe il presupposto essenziale del delitto, che è pur sempre il **dolo**, anche se generico. In altri termini l'impossibilità di adempiere, a causa della crisi finanziaria, qualunque ne sia la genesi, non consentirebbe di rilevare quella **componente intenzionale** che costituisce il presupposto soggettivo del delitto disciplinato dall'art. 10ter. Nello stesso senso si è espresso molto recentemente il **GIP di Milano De Marchi**, assolvendo un imprenditore nelle medesime condizioni, "perché il fatto **non costituisce reato**".

Questo orientamento, non maggioritario per la verità, sembrava quindi farsi strada, e la stessa **Corte di Cassazione con sentenza n. 37242 del 28/03/2013**, pur nella fattispecie pronunciandosi in senso negativo, aveva da un lato individuato l'elemento soggettivo nella semplice **presentazione** della **dichiarazione**, e dall'altro però respinto la tesi della presenza di "*gravissime difficoltà economiche*" non in quanto **non sostenibile**, ma piuttosto perché non sufficientemente documentata, autorizzando quindi la percezione di un'apertura.

In senso però **opposto**, poco dopo la pronuncia del GIP di Milano, di nuovo la Corte di Cassazione ha questa volta con chiarezza, con la recentissima **sentenza n. 44283 del 31.10.2013**, ribadito le note ragioni a favore dell'obbligo di pagamento per intero del debito per IVA nel concordato preventivo, ed **escluso** che il ricorso alla procedura possa **esentare** l'imprenditore dall'obbligo di pagamento dell'IVA, secondo le scadenze e perlomeno nei limiti previsti dall'art. 10ter, producendosi in assenza le **conseguenze penali** dallo stesso previste. La tesi della Suprema Corte, secondo cui sarebbero accessibili anche al debitore in crisi finanziaria talmente grave da approcciare una procedura concorsuale **numerose opzioni** per non commettere il delitto, a partire dalla **transazione fiscale** sino al **concordato** che potrebbe e dovrebbe prevedere, nel piano che lo supporta, il **pagamento del debito IVA** nei tempi necessari ad evitare la maturazione della responsabilità penale, oltre ad essere sul piano della realtà estremamente discutibile, segna certamente un passo indietro nel consolidamento, auspicabile, dell'orientamento favorevole.

La situazione che si presenta oggi, quindi, è per certi versi **paradossale**. L'imprenditore in crisi finanziaria, che ne percepisce la gravità e reputa ormai prevedibile il ricorso ad una **procedura concorsuale** che ne consenta il risanamento, è nella condizione di dover **scegliere** che delitto commettere, ma non in quella di **non commetterne**.

Se decide di versare l'IVA, e di non incorrere del delitto di cui al più volte citato art. 10ter, compie un atto che in moltissime circostanze configura **bancarotta preferenziale**, ex art. **217 L.F., co. 1, n. 3.**, poiché i fondi quasi certamente non saranno disponibili nella misura sufficiente a saldare integralmente tutti i creditori muniti di titolo di prelazione superiore, e sono praticamente tutti i privilegiati. Al contrario, imponendosi il rispetto della **par condicio**, molto probabilmente dovrà **astenersi** dal versare l'imposta, evitando la **bancarotta** ma commettendo il delitto di cui all'art. 10ter. La facilità con cui la Suprema Corte risolve la situazione, assegnando al piano concordatario l'onere di prevedere **finanza** in misura sufficiente sia al **versamento dell'IVA** nei tempi necessari, che anche al pagamento nel medesimo termine di tutti gli **altri privilegiati**, per cui non si porrebbe nemmeno una questione di rispetto della par condicio, non considera minimamente né la realtà, né quanto previsto dall'art. 160, co. 2, L.F. che non potrebbe in queste condizioni mai trovare applicazione.

Si era accolta con estremo **favore**, proprio per le ragioni riportate, l'apertura che la giurisprudenza di merito dimostrava nelle circostanze di conclamata e dimostrabile crisi finanziaria. La perseguibilità penale del rappresentante legale, che porta con sé anche la possibilità che la procura competente proceda con **sequestro** preventivo dei beni personali ex

art. 321 c.p.c., finalizzato alla **confisca** ex art. 322ter c.p., in applicazione dell'art. 1, co. 143, L. 244/2007, appare poco in linea con il **comportamento** del debitore, che apparirebbe effettivamente carente di **dolo**, nel momento in cui non solo **dichiara** il proprio debito in dichiarazione, ma propone anche nel piano concordatario il **pagamento integrale**, imposte ed interessi inclusi. Che in tale circostanza egli debba anche subire la **confisca** dei propri beni, e quindi in potenza pagare per il proprio debito **più di due volte**, ed una **condanna**, sembra decisamente in contrasto palese con lo spirito che ha circa un anno fa ispirato la riforma della Legge Fallimentare, e cioè la creazione delle condizioni di favore per la soluzione della crisi.