

Penale Sent. Sez. 3 Num. 13092 Anno 2020

Presidente: ROSI ELISABETTA

Relatore: GAI EMANUELA

Data Udiienza: 05/12/2019

SENTENZA

sul ricorso proposto da
Cavalleri Gregorio, nato a Dalmine il 15/11/1951

avverso la sentenza del 11/03/2019 della Corte d'appello di Brescia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale, Giuseppe Corasaniti, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.
udito per l'imputato gli avv. ti G. Scozzari e M. Zalin, che hanno concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza dell'11 marzo 2019, la Corte d'appello di Brescia confermava la sentenza del tribunale di Bergamo, appellata da Cavalleri Gregorio, che lo aveva condannato, alla pena di anni uno e mesi sei di reclusione, oltre alle pene accessorie di legge, perché ritenuto colpevole del reato di cui all'art. 10- bis d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, quale sostituto di imposta, in relazione all'omesso versamento delle



ritenute certificate, per un ammontare pari ad € 1.599.061,54, in relazione al periodo di imposta 2013.

2. Avverso la sentenza ha proposto ricorso per cassazione il ricorrente, a mezzo del difensore di fiducia, articolando cinque motivi, di seguito enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione ex art. 173 disp. att. cod. proc. pen.

2.1. Con il primo motivo deduce violazione di legge in relazione all'erronea applicazione dell'art. 10 - bis d.lgs 10 marzo 2000, n. 74 e vizio di motivazione quanto alla prova del presupposto del rilascio delle certificazioni ai sostituiti. In sintesi, il ricorrente, premesso che la Corte d'appello aveva rinnovato l'istruttoria dibattimentale in ragione dell'intervenuta sentenza delle S.U. n. 24782/2018, Macerata, ed aveva disposto l'assunzione della testimonianza del funzionario dell'Agenzia delle entrate, volta a conoscere quali accertamenti fossero stati compiuti ai fini di prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti, censura la decisione che avrebbe ritenuto provato il rilascio delle certificazioni sulla scorta dell'esame a campione e in via indiretta, ossia mediante riscontro della corrispondenza tra le cifre indicate nella dichiarazione dei redditi di alcuni dipendenti dell'impresa e quanto indicato nelle certificazioni trasmesse in via telematica dal sostituto all'agenzia delle entrate. La corte territoriale non avrebbe considerato che oggetto di verifica avrebbero dovuto essere le certificazioni rilasciate ai sostituiti (e da loro sottoscritte) e non quelle trasmesse all'agenzia dell'entrate, circostanza quest'ultima che non proverebbe il rilascio della certificazione ai sostituiti, e ciò in quanto i singoli certificati rilasciati ai sostituiti fiscali non devono essere trasmessi all'Agenzia delle entrate ed essendo avvenuta la verifica su dati trasmessi dall'impresa all'anagrafe tributaria. Da cui l'ulteriore vizio di motivazione e travisamento della prova in relazione al superamento della soglia di punibilità derivante dalla verifica a campione (50 posizioni tenuto conto che l'impresa impiegava 600 dipendenti). Neppure potrebbe essere ritenuto quale valido indizio, ai fini della prova del rilascio delle certificazioni, la circostanza che nelle dichiarazioni dei redditi dei sostituiti sia contenuta l'indicazione delle ritenute per un ammontare corrispondente a quello indicato nel mod. 770, poiché queste ben possono essere calcolate sulla scorta della busta paga.

2.2. Con il secondo motivo deduce la violazione dell'art. 606 comma 1 lett. e) cod.proc.pen., in relazione al travisamento della prova sull'esistenza in atti del modello 770 e delle dichiarazioni dei redditi dei lavoratori dipendenti.

La Corte avrebbe travisato le prove segnatamente avrebbe ritenuto esistente in atti il modello 770, mentre la produzione del pubblico ministero aveva avuto ad oggetto un prospetto elaborato dall'Agenzia delle entrate che informava il contribuente degli errori contenuti nella dichiarazione mod. 770, trasmessa dalla

red

società all'Agenzia delle entrate, quanto alle dichiarazioni dei redditi dei lavoratori dipendenti queste non sarebbero presenti nel fascicolo processuale pur formalmente acquisite.

2.3. Con il terzo motivo deduce la violazione di cui all'art. 606 comma 1 lett. b) cod.proc.pen., in relazione all'art. 168 legge fall. e art. 51 cod.pen.

La Corte d'appello avrebbe erroneamente ritenuto che fosse possibile il pagamento dei debiti sorti anteriormente all'ammissione al concordato preventivo, e ciò in contrasto con il divieto di cui all'art. 168 legge fall., ed avrebbe escluso la rilevanza della procedura concorsuale ad evidenza pubblica, escludendo l'operatività della causa di giustificazione dell'art. 51 cod.pen., non potendosi esigere un comportamento (pagamento del debito tributario) che è al contempo vietato dalla procedura concorsuale.

2.4. Con il quarto motivo deduce la violazione di cui all'art. 606 comma 1 lett. b) cod.proc.pen. in relazione all'elemento soggettivo del reato e il correlato vizio di motivazione. La società versava in una crisi economica non imputabile all'imputato, nominato liquidatore il giorno seguente alla richiesta di ammissione al concordato preventivo. Dunque, a fronte della crisi irreversibile nessuna condotta poteva assumere l'imputato per fronteggiare un debito di siffatta rilevanza, sicché la condanna sarebbe avvenuta per responsabilità oggettiva. In ogni caso, come affermato dalla giurisprudenza di legittimità (sentenza n. 17727 del 2019), la responsabilità del liquidatore per il mancato versamento delle imposte, allorché il debito si sia formato nel periodo di gestione di precedente organo amministrativo e l'omissione sia dovuta ad assenza di necessaria provvista non imputabile al liquidatore, è configurabile solo quando distraga l'attivo della società in liquidazione dal fine di pagamento delle imposte e lo destini a scopi differenti.

2.5. Con il quinto motivo deduce la violazione di cui all'art. 606 comma 1 lett. b) cod.proc.pen. in relazione all'art. 133 cod.pen. e il correlato vizio di motivazione sul trattamento sanzionatorio tenuto conto della determinazione della pena in misura di poco inferiore al massimo edittale in assenza di adeguata motivazione.

In data 19 novembre 2019, è stata depositata memoria difensiva con cui il difensore del ricorrente ha approfondito i motivi di ricorso con riguardo al profilo della prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti, secondo quanto richiesto dalle S.U. Macerata e sulla sussistenza della scriminante dell'adempimento di un dovere in relazione al mancato pagamento del debito dopo la presentazione della domanda di concordato preventivo, e sulla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato.



3. Il Procuratore generale ha chiesto, il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso non è fondato in forza e sulla base delle argomentazioni qui esposte.

5. Seguendo l'ordine logico dei motivi, non è fondato il primo motivo di ricorso in forza delle seguenti considerazioni.

Le Sezioni Unite di Questa Corte di legittimità hanno affermato che, in tema di omesso versamento di ritenute certificate, alla luce della modifica apportata dall'art. 7, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, all'art. 10-bis, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che ha esteso l'ambito di operatività della norma alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione proveniente dal datore di lavoro (c.d. mod. 770), per i fatti pregressi, ai fini della prova del rilascio al sostituto delle certificazioni attestanti le ritenute operate, non è sufficiente la sola acquisizione della dichiarazione mod. 770 (Sez. U, n. 24782 del 22/03/2018, Macerata, Rv. 272801 – 01).

Dunque, è oramai pacifica l'inidoneità della sola dichiarazione mod. 770 a provare l'avvenuto rilascio delle certificazioni, tant'è che la Corte d'appello di Brescia ha disposto la rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale mediante l'escussione del teste, funzionario dell'Agenzia delle entrate, volta a chiarire gli accertamenti espletati in merito alla prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Peraltro, come chiarito dalle citate Sezioni Unite, ai fini di provare il rilascio delle certificazioni, non è necessaria l'acquisizione materiale delle certificazioni stesse, perché ben possono supplire prove documentali anche di altro genere o prove orali (tra cui *in primis* le dichiarazioni rese dal sostituto), conclusione, questa, del tutto corretta e logicamente discendente dal principio di atipicità delle prove penali insito nel disposto di cui all'art. 189 cod. proc. pen.

Ed ancora è stato ribadito che non appare in discussione il fatto che l'onere di tale prova incomba sul pubblico ministero giacché «incombe appunto al pubblico ministero di provare i fatti costitutivi dell'addebito contestato, tra cui, per quanto qui interessa, il rilascio delle certificazioni» e incumbendo invece all'imputato «provare i fatti (estintivi o modificativi) che paralizzino la "pretesa punitiva"». E il pubblico ministero non è comunque esonerato da tale prova per il fatto che l'imputato non abbia allegato circostanze ed elementi in senso contrario, non essendo, nell'ordinamento processuale penale, previsto un onere probatorio a carico



dell'imputato modellato sui principi propri del processo civile (Sez. 5, n. 32937 del 19/05/2014, Stanciu, Rv. 261657).

Tutto ciò premesso, quanto alla prova del requisito del rilascio delle certificazioni, le indicazioni contenute nella citata pronuncia della Corte di legittimità hanno valore esemplificativo, ben potendo la prova del rilascio medesimo essere dimostrata con ogni mezzo (prova testimoniale, documentale, logica).

5. Nel caso in esame, la corte territoriale ha ritenuto provato il rilascio delle certificazioni sulla scorta della deposizione testimoniale del funzionario dell'Agenzia delle entrate e sulla documentazione da questi acquisita, sul rilievo che l'esame a campione delle dichiarazioni dei redditi di una cinquantina di lavoratori dipendenti della impresa Cavalleri, effettuato tramite l'anagrafe tributaria, aveva consentito di verificare l'esatta corrispondenza tra l'ammontare delle ritenute d'imposta che costoro avevano portato in detrazione e all'ammontare delle corrispondenti ritenute riportate dal datore di lavoro nel mod. 770 (pag. 8).

Dalla rilevata corrispondenza delle ritenute indicate nelle dichiarazioni dei redditi dei lavoratori e quella indicata nel mod. 770 compilato dall'impresa, i giudici del merito hanno tratto, in via logica, la conclusione del rilascio delle certificazioni ai sostituiti, in un contesto nel quale il riscontro, a campione, aveva dato sempre esito positivo e che, fino a prova contraria, era logico che il lavoratore avesse portato in detrazione nella propria dichiarazione dei redditi, l'ammontare risultante dalle certificazioni che indicavano quando avrebbe dovuto versare il datore di lavoro, vista l'esatta corrispondenza della somma, da cui la conclusione che tale dato doveva essere ricavato dalla certificazione, da cui la prova del suo rilascio.

5.1. Ritiene il Collegio che la prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti sia stata argomentata dai giudici del merito sulla scorta della prova logica (vedi *supra*) derivante dalla prova testimoniale, a sua volta fondata sui documenti in possesso del funzionario dell'Agenzia delle entrate, testimone di cui non si contesta l'attendibilità e che non necessita di riscontri ulteriori, da cui l'irrilevanza della doglianza di omessa acquisizione dei documenti (secondo motivo).

La difesa contraddice con un ragionamento alternativo, secondo cui ogni singolo lavoratore ben avrebbe potuto ricavare l'ammontare delle ritenute dalla busta paga, argomento ripreso nella memoria difensiva, prospettazione difensiva che si risolve in una richiesta di lettura alternativa delle risultanze probatorie, situazione che rende il motivo inammissibile, e, per altro verso, la difesa contesta l'accertamento a campione e in via indiretta, poiché oggetto di verifica sarebbero state le

209

certificazioni trasmesse dall'impresa all'anagrafe tributaria e non quelle rilasciate ai sostituiti.

Sotto il primo profilo è, infatti, principio consolidato quello secondo cui alla Corte di Cassazione è preclusa la possibilità non solo di sovrapporre la propria valutazione delle risultanze processuali a quella compiuta nei precedenti gradi, ma anche di saggiare la tenuta logica della pronuncia portata alla sua cognizione mediante un raffronto tra l'apparato argomentativo che la sorregge ed eventuali altri modelli di ragionamento mutuati dall'esterno (Sez. Un., n. 12 del 31/05/2000, Jakani, Rv. 216260). Anche dopo la modifica dell'art. 606 lett. e) c.p.p., è esclusa la possibilità di una nuova valutazione delle risultanze da contrapporre a quella effettuata dal giudice di merito, attraverso una diversa lettura, sia pure anch'essa logica, dei dati processuali o una diversa ricostruzione storica dei fatti o un diverso giudizio di rilevanza o attendibilità delle fonti di prova (Sez. 2, n. 7380 dell'11/01/2007, Messina ed altro, Rv. 235716).

La logicità della motivazione secondo cui la corrispondenza dell'ammontare delle ritenute indicate dai lavoratori, nella loro dichiarazione dei redditi, e quella indicata nel mod.770 formato dall'impresa, fondata, si ribadisce, sulla prova testimoniale del funzionario dell'Agenzia delle entrate, non è suscettibile di rivalutazione in un contesto nel quale la difesa non ha contestato l'attendibilità del testimone e non ha contrastato, nel merito mediante prova contraria, il compendio probatorio di cui si limita ad offrire una lettura alternativa (ben avrebbe potuto indicare a sostegno della alternativa versione un lavoratore che aveva tratto l'ammontare dalle ritenute dalla busta paga).

In relazione al secondo aspetto, il richiamo alla pronuncia della giurisprudenza sui limiti dell'accertamento a campione non è pertinente nel caso concreto, mentre l'agitata questione secondo cui l'accertamento sarebbe stato compiuto sui dati trasmessi all'amministrazione finanziaria e non sui certificati di cui all'art. 4 comma 6 ter, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che devono essere consegnati agli interessati entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello delle erogazioni, è priva di specificità estrinseca, dal momento che non attacca il cuore della decisione ovvero la prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti, rilascio che, si ripete ancora una volta, è stato argomentato sulla rilevata corrispondenza tra l'ammontare delle ritenute indicate dai lavoratori e quello indicato nel mod. 770. La prova logica non esce scalfita dalle censure come variamente articolate.

Quanto al profilo dell'accertamento a campione, il richiamo alla giurisprudenza di legittimità operato nel ricorso non è pertinente.

Nel caso richiamato da Sez. 3, n. 13610 del 14/02/2019, Rv. 275901 – 02, la questione era quella della prova del superamento della soglia di punibilità con il metodo a campione, in assenza di modello 770. In tale ambito, questa pronuncia ha indicato i presupposti affermando che in tema di delitto di omesso versamento di ritenute certificate, al fine di verificare se il reato sia configurabile, non è sufficiente la sola verifica "a campione" delle certificazioni rilasciate ai sostituiti, in modo da pervenire ad una valutazione presuntiva dell'entità dell'inadempimento, ma è necessario che la verifica investa complessivamente tutte le certificazioni, onde accertare se l'omesso versamento superi la soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice.

Si è specificato nella pronuncia che, per verificare il positivo superamento di tale soglia, è necessario sommare tutte le ritenute non versate al Fisco che siano state operate e certificate nello stesso periodo d'imposta, anche se riferite a differenti tipologie di redditi e di compensi o a diversi sostituiti. Pertanto, essendo la soglia in esame un elemento costitutivo del reato, è necessario che il giudice ne verifichi il concreto superamento, non essendo sufficiente una elevata probabilità.

5.2. Nel caso in scrutinio, per quanto concerne la soglia di punibilità, fissata a € 150.000, peraltro mai messa in discussione giacchè la tesi difensiva era incentrata sulla crisi di liquidità e sull'impossibilità di pagamento in ragione della ammissione alla procedura di concordato preventivo, è stata ritenuta superata, secondo i giudici di merito, sulla scorta della deposizione testimoniale che faceva riferimento al modello 770 compilato dalla impresa.

Per completezza, quanto all'ulteriore profilo, in disparte la ravvisata aspecificità, mette conto di rilevare che, comunque, la difesa non contesta la veridicità dei dati trasmessi all'amministrazione finanziaria, dati trasmessi secondo il meccanismo delineato dal comma 3-bis del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, che prevede che "i sostituiti d'imposta, comprese le Amministrazioni dello Stato, anche con ordinamento autonomo, di cui al primo comma dell'articolo 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che effettuano le ritenute sui redditi a norma degli articoli 23, 24, 25, 25-bis e 29 del citato decreto n. 600 del 1973, tenuti al rilascio della certificazione di cui all'articolo 7-bis del medesimo decreto, trasmettono in via telematica, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, all'Agenzia delle entrate i dati fiscali e contributivi contenuti nella predetta certificazione, nonché gli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e controllo dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi, entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di erogazione. Entro la stessa data sono, altresì, trasmessi in via telematica i dati contenuti nelle



certificazioni rilasciate ai soli fini contributivi e assicurativi, nonché quelli relativi alle operazioni di conguaglio effettuate a seguito dell'assistenza fiscale prestata ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni. Le trasmissioni in via telematica effettuate ai sensi del presente comma sono equiparate, a tutti gli effetti, alla esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione di cui al comma 1°, dati che, esaminati dal teste, sono stati presi in considerazione per sostenere la prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti. Anche sotto questo profilo la censura è infondata.

6. Il dedotto travisamento probatorio, oggetto del secondo motivo di censura, è, anch'esso parimenti infondato, dal momento che la sentenza impugnata ha dato rilievo probatorio alla testimonianza del funzionario dell'Agenzia delle entrate (pag. 8), perno centrale della decisione, testimonianza a sua volta fondata sulle acquisizioni documentali in suo possesso di cui aveva fatto richiamo, della cui attendibilità nessuno ha mai dubitato, cosicché perde rilievo la questione sollevata nel motivo di ricorso sulla mancata acquisizione del mod. 770, essendo peraltro stato prodotto dal P.M. quello proveniente dall'Agenzie delle entrate e allegato alla comunicazione notizia di reato, mai contestato, e delle dichiarazioni dei redditi dei lavoratori e dei documenti utilizzati dalla testimone nel corso del suo esame.

7. Il terzo motivo sottende la soluzione della questione del rapporto tra procedura di concordato preventivo e processo penale per reati tributari commessi dal legale rappresentante, non sempre affrontata e risolta dalla giurisprudenza penale in modo uniforme.

Ad un orientamento che nega rilevanza della procedura (Sez. 3, Sentenza n. 44283 del 14/05/2013. P.M. in proc. Gavioli, Rv. 257484 - 01; Sez. 3, n. 12912 del 04/02/2016, Ugolini, Rv. 266708 - 01) secondo cui "in tema di omesso versamento IVA, l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, seppure antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'imposta, non esclude il reato previsto dall'art. 10 ter D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in relazione al debito IVA scaduto e da versare", seguita da Sez. 3 n. 49795 del 23/05/2018, Rv. 274199 - 01, secondo cui "In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 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”, si è progressivamente formato un orientamento che, muovendo dalla natura comunque pubblicistica della procedura di concordato preventivo, ammette, in presenza di alcune specifiche condizioni, la rilevanza scriminatoria della stessa sul reato tributario omissivo.

La prima sentenza è la decisione n. 52542 del 2017 (Sez. 4, n. 52542 del 17/10/2017, Marchionni, Rv. 271554), secondo cui in tema di omesso versamento IVA, non è configurabile il reato di cui all'art. 10-ter D.Lgs. 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 cod. pen., derivante da norme poste a tutela di interessi aventi anche rilievo pubblicistico, equivalenti a quelli di carattere tributario.

A questa decisione seguono in ordine temporale altre pronunce con cui si è affermato che “In tema di reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è configurabile la causa di giustificazione prevista dall'art. 51 cod. pen., solo se i provvedimenti che impongono il dovere di non adempiere all'obbligo tributario, siano intervenuti prima della scadenza di tale obbligo e, dunque, non siano successivi alla consumazione del reato (Sez. 3, n. 2860 del 30/10/2018, Rv. 274822 – 01 in una fattispecie in tema di sequestro preventivo finalizzato alla confisca), preceduta da una precedente pronuncia (Sez. 3, n. 39696 del 08/06/2018, Rv. 273838 – 01) che ha escluso il reato tributario nel caso in cui il debitore sia stato ammesso, prima della scadenza, al concordato preventivo con pagamento dilazionato e/o parziale dell'imposta, in quanto in forza dell'art. 182-ter r.d. 16 marzo 1942, n. 267, come modificato dall'art. 1, comma 81, legge 11 dicembre 2016, n. 232, anche per l'IVA è possibile un accordo nel concordato preventivo per un pagamento dilazionato o parziale.

Altra decisione, di poco precedente, ha chiarito, quando ai rapporti tra concordato preventivo e reato tributario, che in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 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 (Sez. 3, n. 49795 del 23/05/2018, G., Rv. 274199 – 01), principio ribadito da Sez. 3, n. 39310 del

209



17/05/2019, Lolli, Rv. 277171 - 01, secondo cui la procedura di concordato preventivo 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.

7.2. Così delineata la variegata posizione della giurisprudenza di legittimità, ritiene, il Collegio, che la questione dei rapporti tra procedura di concordato e reato tributario non possa che passare per una interpretazione di sistema della disciplina civilistica e dell'interpretazione che di essa è stata fatta dalla giurisprudenza di legittimità, da un lato, e quella penalistica, dall'altro, calata nella peculiare situazione di interazione con la procedura di concordato, sì da pervenire ad una ricostruzione di sistema nell'ottica di perseguire il principio di non contraddizione dell'ordinamento giuridico. Ed è proprio il richiamo all'indirizzo interpretativo assolutamente consolidato nella giurisprudenza civile di legittimità sul tema, qui di rilievo dirimente, del pagamento dei debiti anteriori nella procedura di concordato, che, come si vedrà, offre la chiave di volta per definire i contorni dei rapporti tra procedura di concordato e reato tributario.

7.3. Va, in primo luogo, rammentato che la procedura di concordato preventivo, a differenza della procedura fallimentare, non priva l'imprenditore in crisi dell'amministrazione dei beni, ma gli consente il compimento di alcuni atti gestori, situazione che viene comunemente indicata come "spossessamento attenuato".

Per effetto della limitata facoltà di disposizione e dello spossessamento attenuato che si attua nel concordato, il legislatore ha previsto che l'imprenditore, il quale ha presentato una domanda di concordato anche con riserva, conservi l'amministrazione del patrimonio e la gestione dell'impresa potendo compiere gli atti di ordinaria amministrazione, mentre quelli straordinari sono condizionati all'autorizzazione del Tribunale.

In tale ambito, la disciplina prevista dalla legge fallimentare, contempla la possibilità per l'imprenditore, che ha fatto domanda di concordato, e anche prima della sua ammissione nel caso di concordato con riserva (art. 161 comma 7 legge fall.), la possibilità di compiere atti gestori, e ciò in coerenza con il limitato spossessamento dei beni cui segue la limitata facoltà di gestione patrimoniale, potendo compiere gli atti di ordinaria amministrazione, mentre quelli urgenti di straordinaria amministrazione (ne caso di concordato con riserva) e quelli di straordinaria amministrazione, possono essere compiuti dietro autorizzazione del Tribunale (art. 161 comma 7, 167 legg. fall.).

Dall'art. 167 della legge fallimentare, che disciplina degli atti di straordinaria amministrazione, discende che il patrimonio dell'imprenditore in pendenza del

concordato è oggetto di una amministrazione giurisdizionalizzata nel compimento degli atti di straordinaria amministrazione, perché il patrimonio è destinato a garantire il soddisfacimento di tutti i creditori. Da cui il divieto, posto dall'art. 168 della legge fall., di azioni esecutive da parte dei creditori, divieto che comporta implicitamente il divieto di pagamento di debiti anteriori, perché sarebbe incongruo che ciò che il creditore non può ottenere in via di esecuzione forzata possa conseguire in virtù di spontaneo adempimento, e l'ulteriore previsione di cui all'art. 184, che 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 dalla legge (art. 167 legg. fall.).

Senza addentrarci nel dibattito interpretativo sulla distinzione fra atti di ordinaria amministrazione ed atti urgenti di straordinaria amministrazione, che possono essere autorizzati in presenza di mera domanda di concordato (art. 161 comma 7 legge fall.) e atti di straordinaria amministrazione dopo l'ammissione alla procedura (art. 167 legg. fall.), il tema qui di rilievo è quello del pagamento dei debiti anteriori, tra cui il debito fiscale, della cui natura di atto di straordinaria amministrazione non vi sono dubbi interpretativi, e la sua interazione con la disciplina penalistica che, quanto al debito tributario, prevede che omissione integri il reato tributario da parte di un soggetto imprenditore.

Infatti, sin da risalenti pronunce di legittimità il carattere di atto di straordinaria amministrazione è stato individuato "dalla sua idoneità ad incidere negativamente sul patrimonio del debitore pregiudicandone la consistenza e compromettendone la capacità a soddisfare le ragioni dei creditori in quanto ne determina la riduzione ovvero lo grava di veicoli e di pesi cui non corrisponde l'acquisizione di utilità reali prevalenti su questi ultimi" (così, in particolare, Cass. Civ. Sez. 1, 20 ottobre 2005, n. 20291), carattere certamente sussistenza con riferimento al pagamento di un debito ed anche di un debito tributario.

Più recentemente si è chiarito che, poiché dopo la presentazione di una domanda di concordato con riserva, ai sensi dell'art. 161, comma 7, l.fall., l'imprenditore può compiere senza necessità di autorizzazione del tribunale gli atti di gestione dell'impresa finalizzati alla conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio, secondo il medesimo criterio previsto dall'art. 167 l.fall., la distinzione tra atto di ordinaria o di straordinaria amministrazione 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, essendo quindi possibile che atti astrattamente qualificabili di ordinaria amministrazione se compiuti nel normale esercizio

20

dell'impresa possano, invece, assumere un diverso connotato nell'ambito di una procedura concorsuale (Cass. civ., n. Sez. 1, n. 14713 del 29/05/2019, Rv. 654268 - 02). Da cui la conclusione che il pagamento del debito tributario dell'imprenditore in concordato preventivo è atto di straordinaria amministrazione.

Ed ancora, quanto alla disciplina civilistica, essa prevede che l'imprenditore, ammesso alla procedura di concordato preventivo, procedura di evidenza pubblicistica, dopo l'ammissione, non possa più effettuare, in linea generale, pagamenti lesivi della «par condicio creditorum», nel senso che i debiti del concordato devono essere pagati nell'ordine, nella misura, nei tempi e con le modalità previste nel piano concordato, non essendo ammissibile che l'imprenditore paghi «anticipatamente» e per l'intero il debito tributario eventualmente scavalcando eventuali crediti di grado anteriore e, dall'altro, quella penalistica che punisce il mancato pagamento del debito fiscale ad una data indicata dalla legge.

Peraltro, la stessa disciplina civilistica prevede la possibilità del pagamento del debito, in quanto atto di straordinaria amministrazione. Infatti, in relazione all'interpretazione dell'art. 167 legge fall., la Corte di Cassazione, sin da risalenti pronunce, aveva ritenuto, quale atto di straordinaria amministrazione, il pagamento di debiti anteriori che poteva essere compiuto solo in presenza di autorizzazione del giudice delegato. Che il pagamento di un debito sorto anteriormente, atto di straordinaria amministrazione, possa essere compiuto, in presenza di autorizzazione giudiziale, non è stato mai messo in discussione dalla successiva giurisprudenza di legittimità che, in più pronunce anche assunte di recente, finanche, affermato che il pagamento non autorizzato di un debito scaduto, eseguito in data successiva al deposito della domanda di concordato non comporta, in via automatica, l'inammissibilità della proposta, dovendosi pur sempre valutare se detto pagamento costituisca, o meno, atto di straordinaria amministrazione e, in ogni caso, se la violazione della regola della par condicio sia diretta a frodare le ragioni dei creditori, pregiudicando le possibilità di adempimento della proposta formulata con la domanda (Cass. civ. Sez. 1, n. 11958 del 16/05/2018 Rv. 648456 - 01, che richiama Cass. civ. n. 14887/2017, 7066/2016, 3324/2016, successivamente ribadito da Cass. civ. Sez. 1, n. 16808 del 21/06/2019 Rv. 654280 - 01), confermando non solo la possibilità del pagamento del debito anteriore, ma anche la sua legittimità in presenza di autorizzazione.

20/

7.4. Sul versante della disciplina penale, sin dalle S.U. Favellato, la fattispecie penalmente rilevante di cui all'art. 10 - bis d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, è integrata da una condotta omissiva che si realizza con il mancato versamento entro il termine

previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a € 50.000,00 (ora elevato € 150.000,00) per ciascun periodo d'imposta. Si tratta di un reato omissivo proprio, istantaneo e di mera condotta che si realizza con il mero mancato compimento di un'azione dovuta alla scadenza del termine per l'adempimento e dell'omissione, e risponde chi era tenuto all'adempimento alla data della scadenza dell'obbligazione tributaria.

Come chiarito dalle S.U. Macerata, la *ratio* della punizione consiste nell'impedire, attraverso la sanzione penale, che il datore di lavoro ometta di versare le somme trattenute, quale sostituto di imposta, sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori, secondo il meccanismo operativo della sostituzione che comporta l'adempimento di determinati obblighi strumentali a carico del sostituto. Deve, entro scadenze predeterminate (precisamente entro il 16 del mese successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte) provvedere al versamento in favore dell'Erario degli importi delle ritenute operate alla fonte, deve rilasciare al sostituto (entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di erogazione delle somme) una "certificazione unica" (CU) attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate (in modo da permettere al soggetto passivo di documentare e di dimostrare il prelievo subito), delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, deve trasmettere in via telematica detta certificazione all'Agenzia delle Entrate entro il 7 marzo sempre dell'anno successivo e, infine, deve presentare la dichiarazione annuale unica di sostituto d'imposta (mod. 770) dalla quale risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente. La previsione della sanzione penale è conseguenza dell'omesso versamento delle ritenute certificate entro il termine previsto dalla legge.

7.5. Ora, deve, anzitutto, chiarirsi che la questione del rilievo degli eventuali effetti inibitori della procedura di ammissione al concordato preventivo rispetto al reato di omesso versamento può porsi unicamente con riguardo alle condotte di cui ai reati di omesso versamento la cui scadenza si ponga dopo il provvedimento di ammissione al concordato, da cui l'ulteriore affermazione della necessaria anteriorità della ammissione alla procedura di concordato preventivo (anche eventualmente con riserva).

In tale ambito, deve essere chiaro che se la scadenza del debito deve essere successiva all'ammissione alla procedura di concordato, anche con riserva, la ammissione alla procedura non vale a scriminare *sic e simpliciter* la sua omissione alla scadenza.



Infatti, la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione, come si è già avuto modo di vedere.

Del resto, come chiarito da Sez. 3, n. 39310 del 17/05/2019. Lollì, Rv. 277171 - 01, la domanda di concordato preventivo è conseguenza della crisi di impresa e non può attribuirsi efficacia sostanzialmente scriminante ad una domanda presentata dallo stesso imputato che aveva provocato dissesto. Diversamente 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 a fini penali, possa evitare di incorrere in responsabilità penale.

7.6. Tirando le fila del discorso, l'ammissione alla procedura di concordato preventivo intervenuta anteriormente non è di ostacolo al pagamento del debito tributario, e ciò in quanto è prevista una disciplina per il compimento degli atti di straordinaria amministrazione, tra cui appartiene anche il debito tributario, la cui inosservanza, come affermato dalla più recente giurisprudenza civile non è neppure causa di automatica inammissibilità della proposta.

Ma non solo, come chiarito dalla Corte costituzionale (Ordinanza n. 256 del 2017), escluso che anche l'omologazione del piano concordatario costituisca un ostacolo assoluto al pagamento del debito verso l'erario, il soggetto in concordato è la società e non l'imputato, e l'impossibilità di provvedere al pagamento a causa dei vincoli derivanti dal concordato preventivo riguarda solo la società e non anche l'imputato.

Ne consegue che spetta all'imprenditore in crisi, che sa di avere un debito fiscale che verrà a scadenza certa, ponderare la miglior soluzione della crisi di impresa e valutare in tale ambito anche le conseguenze penali della sua eventuale omissione del pagamento del debito non potendo opporre, per escludere la sua penale responsabilità, l'aver dato corso alla procedura negoziale di risoluzione della crisi di impresa.

Qualora percorra la via della procedura di concordato preventivo, il quadro delle disposizioni gli consente di pagare, pur con i soldi della società in capo alla quale vi è il debito tributario, poiché la procedura non è di ostacolo al pagamento.



8. Venendo al caso in esame, il ricorrente censura il provvedimento impugnato perché avrebbe errato nell'interpretazione della legge extrapenale e segnatamente degli artt. 167, 168 legge fall. e art. 51 cod.pen.

Orbene, se può convenirsi con la difesa circa l'erronea applicazione della legge extrapenale laddove la sentenza ha affermato il principio che il pagamento del debito di imposta deve essere assolto essendo sottratto, il medesimo debito, alla regola del concorso con i creditori, assumendo carattere prededucibile in ragione della funzione a cui assolvono (pag. 9), non di meno non conseguono gli effetti invocati della scriminante di cui all'art. 51 cod.pen.

Di fatti, non risulta dal provvedimento impugnato, né dalle stesse allegazioni del ricorso, che l'imputato, legale rappresentante della Impresa Cavalleri, ammessa alla procedura di concordato preventivo con provvedimento del Tribunale di Bergamo in data 5/12/2013, prima della scadenza del debito tributario, abbia chiesto l'autorizzazione al tribunale per il pagamento del debito, la cui omissione integra il momento consumativo del reato, ai sensi dell'art. 167 legge fall., né risulta comunque un provvedimento di divieto di pagamento di debiti anteriori con riferimento allo specifico debito tributario, giacché questo può essere oggetto di pagamento anche in pendenza di procedura concordataria.

In assenza di un provvedimento del tribunale, emesso in data anteriore alla scadenza del termine per il versamento che vieti il pagamento del debito tributario, non può configurarsi la scriminante di cui all'art. 51 cod.pen., dal momento che il ricorrente non è stato destinatario di un ordine legittimo del giudice che gli imponeva di non pagare i crediti sorti anteriormente alla procedura, tra cui il credito dell'erario, sicché la condotta omissiva di mancato versamento delle ritenute certificate, alla scadenza, integra il reato di cui all'art. 10 - bis d.lgs 10 marzo 2000, n. 74.

Occorre ribadire che solo l'adozione, da parte del tribunale civile, di un provvedimento in un momento anteriore alla scadenza dei termini per il versamento, di divieto di pagamento di crediti anteriori, rende operante la citata causa di giustificazione. Diversamente, nessun profilo di applicazione della causa di giustificazione dell'art. 51 cod. pen., invocata dal ricorrente, può emergere laddove manchi l'ordine legittimo menzionato da detta previsione codicistica che, esattamente in antitesi rispetto all'obbligo di versamento, imponga addirittura di astenersene e dunque scrimina la condotta illecita.

9. In conclusione, deve essere affermato il principio che ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento delle ritenute certificate, di cui all'art. 10-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, la proposizione di una domanda di concordato, la sua ammissione e l'omologazione non impediscono il pagamento del debito tributario sorto in epoca anteriore, ma scadente dopo la presentazione della domanda medesima.

209

Da cui l'affermazione che 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, perché essa non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione.

La causa di giustificazione dell'art. 51 cod.pen. può essere invocata laddove l'imputato sia destinatario di un "ordine legittimo" del tribunale civile con cui si impone il divieto di pagamento dei crediti anteriori alla proposta di concordato.

10. Il quarto motivo di ricorso con cui si censura il provvedimento impugnato nella parte in cui ha escluso la rilevanza della crisi di liquidità della società ai fini dell'esclusione del dolo del reato è meramente ripetitivo della medesima censura già devoluta ai giudici del merito e da quei giudici disattesa con motivazione immune da rilievi di illogicità e corretta in diritto.

A pag. 9 la sentenza impugnata, richiamato il costante orientamento della Corte di cassazione, secondo cui l'imputato ben può invocare la situazione di crisi economica che determina l'impossibilità di adempimento dell'obbligazione, quale causa di esclusione della responsabilità penale, purché assolva agli oneri di allegazione riguardanti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto (Sez. 3, n. 20266 dell'8/4/2014, Zanchi, Rv. 259190), dovendo l'imputato allegare la prova che non sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili (Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055) e sulla scorta di tale indirizzo ermeneutico ha ritenuto che l'imputato non avesse assolto agli oneri allegativi. Segnatamente ha ritenuto che non potesse riconoscersi quale evento imprevedibile il mancato pagamento dei crediti il cui inadempimento rientra nei normali rischi di impresa, e che risultava del tutto priva di allegazione la circostanza dell'impossibilità di ricorrere a misure idonee anche sfavorevole per il suo patrimonio personale. La sentenza impugnata, oltretutto evidenzia, che l'imputato era stato nominato liquidatore, situazione questa che gli aveva consentito di prendere cognizione della situazione economico finanziaria al

209



momento dell'assunzione della carica, sicché il mancato versamento era ascrivibile a scelta consapevole.

10.1 In tale contesto fattuale non può assumere rilievo la circostanza che l'imputato avesse assunto la carica di liquidatore il giorno precedente al deposito della domanda di concordato, e ciò perché, come affermato dalla costante giurisprudenza di legittimità per il caso dell'omesso versamento dei debiti fiscali di società di capitali, la responsabilità per i reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è attribuita all'amministratore, individuato secondo le norme civilistiche di cui agli artt. 2380 e ss., artt. 2455 e 2475 c.c., cioè a coloro che rappresentano e gestiscono l'ente e, dunque, anche al liquidatore che è un amministratore con finalità di liquidazione dell'attivo sociale, e, sotto altro profilo, nel caso di successione nella carica di amministratore di società/legale rappresentante prima della scadenza del termine fissato per l'adempimento dell'obbligo tributario di versamento, sussiste la responsabilità, per i reati tributari connessi all'omesso versamento di imposte dovute, di colui che ricopre la carica al momento della scadenza del termine. L'assunzione della carica di amministratore, per comune esperienza, comporta una minima verifica della contabilità, dei bilanci e delle ultime dichiarazioni dei redditi, per cui, ove ciò non avvenga, risponde dei reati tributari in materia di mancato versamento di imposte, colui che subentra nella carica sociale/legale rappresentanza, in quanto con l'assunzione della carica si espone volontariamente a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze ivi compreso il mancato compimento di atti anche a lui sfavorevoli per fronteggiare la crisi economica che, impedirà, alla scadenza del termine l'adempimento dell'obbligazione tributaria al medesimo imputabile.

A tale riguardo, osserva il Collegio che, nel caso in esame, la responsabilità per il mancato versamento delle imposte deriva dalla carica ricoperta di liquidatore della *Impresa Cavalleri Ottavio spa*; il reato è commesso dal liquidatore in proprio per cui valgono i principi generali in tema di responsabilità degli amministratori per il mancato pagamento dei debiti. Da cui la conclusione che non può trovare applicazione, in tale sede, il richiamo operato, dall'art. 36 del d.P.R. 602 del 1973 alla responsabilità in proprio del liquidatore dettata dalla disciplina di settore, secondo cui sussiste solo qualora egli non provi di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci e creditori ovvero di aver soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari (Sez. 3, n. 21987 del 28/04/2016 *Bareato*, Rv. 267337 - 01; idem Sez. 3, n. 17727 del 13/03/2019, *Antro*, non massimata), trattandosi di disciplina di settore che non deroga ai principi generali in tema di responsabilità penale degli amministratori/liquidatori.

rg



Tale previsione che limita la responsabilità del liquidatore nei termini sopra indicati, riguarda l'obbligo civilistico solidale del pagamento dei tributi non versati, come ha chiarito la citata sentenza n. 17727 del 2019, e non vale, a parere del Collegio, ad esonerare il liquidatore della società dai reati di omesso versamento, responsabilità che si fonda sulle norme civilistiche secondo cui in presenza di una causa di scioglimento (art. 2484 cod. civ.), il liquidatore è nominato dall'assemblea (art. 2487 cod. civ.), o dal Tribunale (art. 2487 comma 2 cod. civ.), ed è il soggetto cui spetta l'amministrazione sociale, a cui è affidata la gestione dell'impresa in vista della procedura di liquidazione dell'attivo e, in tale, ambito, egli è equiparato a tutti gli effetti all'amministratore di diritto che gestisce l'impresa; egli è il legale rappresentante e colui che agisce in nome e per conto in forza dei poteri a lui conferiti dalla legge o dall'assemblea (art. 2487 comma 1 cod. civ.).

Il liquidatore è un amministratore che prosegue l'attività sociale, sebbene ai limitati fini della liquidazione del patrimonio sociale (art. 2489 cod. civ.), e su di esso gravano i medesimi diritti e doveri gravanti e responsabilità degli amministratori (art. 2489 comma 2 cod. civ.). Da cui la conclusione che anche al liquidatore vanno applicati i principi già reiteratamente espressi dalla giurisprudenza di legittimità in caso di successione nella carica di amministratore, che è situazione del tutto assimilabile (vedi *supra* 10.1.), sicché non si può invocare la sua estraneità al reato omissivo proprio, la cui consumazione interviene dopo l'assunzione della carica. Da cui l'infondatezza dell'ulteriore profilo di censura dedotto nel quarto motivo di ricorso.

11. Anche il quinto motivo di ricorso non mostra ragioni di fondatezza.

La Corte d'appello, in continuità con la motivazione del Tribunale, richiamata sul punto, ha confermato la pena inflitta nella misura di anni uno e mesi sei di reclusione alla luce dei criteri di cui all'art. 133 cod. pen. e segnatamente in ragione dell'entità del tributo evaso (€ 1.599.061,54).

Nell'ambito del potere discrezionale di commisurazione della pena, il giudice deve valutare, ai fini del corretto esercizio, gli elementi che attengono alla capacità a delinquere e indicare tra questi quelli che ritiene rilevanti ai fini della determinazione concreta della pena da infliggere di cui deve fornire congrua motivazione (Sez. 1, n. 3155 del 25/09/2013, Waychey e altri, Rv. 258410).

Il giudice non ha l'obbligo di prendere in esame tutti gli elementi indicati nell'art. 133 cod. pen., potendo limitarsi ad indicare quelli da lui ritenuti prevalenti anche per giustificare lo scostamento della misura superiore al minimo edittale, come nel caso in esame sul rilievo dell'entità del tributo evaso, e per giustificare il diniego di rivisitazione del trattamento sanzionatorio.

Il provvedimento è, dunque, corretto sul piano del diritto e sorretto da congrua motivazione che non presenta profili di illogicità sindacabili in questa sede.

12. Conclusivamente il ricorso va rigettato e il ricorrente deve essere condannato al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 05/12/2019