

44283/13

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
TERZA SEZIONE PENALE

ACR

UDIENZA CAMERA DI  
CONSIGLIO  
DEL 14/05/2013

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:  
Dott. SAVERIO FELICE MANNINO  
Dott. MARIO GENTILE  
Dott. LUIGI MARINI  
Dott. ELISABETTA ROSI  
Dott. CHIARA GRAZIOSI

- Presidente - SENTENZA  
N. 1223/2013  
- Consigliere -  
- Consigliere - REGISTRO GENERALE  
N. 9344/2013  
- Rel. Consigliere -  
- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

PROCURATORE DELLA REPUBBLICA PRESSO IL TRIBUNALE  
DI NAPOLI  
nei confronti di:

[REDACTED]

avverso l'ordinanza n. 1963/2012 TRIB. LIBERTA' di NAPOLI, del  
20/12/2012

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. ELISABETTA ROSI;  
lette/sentite le conclusioni del PG Dott. Vito D'Ambrosio che  
ha chiesto l'annullamento con rinvio

[REDACTED], anche in sostituzione  
[REDACTED] che ha chiesto il rinvio  
[REDACTED] in sostituzione con rinvio  
[REDACTED] figlio, che chiede il rinvio del rinvio del PM -

## RITENUTO IN FATTO

1. Il Tribunale di Napoli con ordinanza del 20 dicembre 2012 ha annullato il decreto di sequestro preventivo per equivalente concesso, fino alla somma di 1.759.452,00 euro, dal G.I.P. presso il Tribunale di Napoli in data 5 luglio 2012, nei confronti di [REDACTED] nella qualità di amministratore della [REDACTED] spa, indagato del reato di cui all'art. 10 ter D.lgs n. 74 del 2000, per omesso versamento dell'IVA (per un importo di euro 1.759.452), dovuta in base alla dichiarazione annuale, per il periodo di imposta 2010, entro il termine di versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo scadente il 27 dicembre 2011.

2. Il Collegio del riesame ha ritenuto che non sussistesse neppure l'oggettività del reato di omesso versamento dell'IVA, in quanto la società era stata ammessa alla procedura di concordato preventivo in data antecedente (23 settembre 2011) alla scadenza del termine previsto per il versamento IVA, per cui tale pagamento sarebbe stato effettuato in violazione della *par condicio creditorum*, dovendosi prescindere dal fatto che la proposta di concordato avanzata dalla società non prevedesse la c.d. transazione fiscale.

3. Il Pubblico Ministero presso il Tribunale di Napoli ha proposto ricorso per cassazione avverso l'ordinanza, chiedendone l'annullamento, lamentando l'inosservanza e l'erronea applicazione della legge penale e di altre disposizioni di legge, in riferimento all'art. 10 ter D.lgs n. 74 del 2000, agli artt. 67, 160, 162, 182 ter, 216, 236 L.fall., all'art. 322 ter c.p. e all'art. 1 comma 143 della legge n. 244 del 2007.

In primo luogo, il P.m. ha evidenziato che la dilazione IVA non è ammissibile in assenza di un'ammissione al concordato preventivo senza transazione fiscale, in quanto tale tributo ha natura di risorsa comunitaria, per cui l'obbligo di versamento era ancora vincolante, come del resto desumibile dal contenuto di una sentenza della Cassazione (sez. civ. n. 22931 del 4 novembre 2011) che ha esaminato l'istituto del concordato preventivo rispetto agli obblighi fiscali. Secondariamente, la pubblica accusa ha ritenuto che fosse erroneo invocare la *par condicio creditorum* e la rilevanza della situazione di crisi finanziaria, atteso il coinvolgimento dell'indagato in altre indagini di bancarotta, dopo il trasferimento della sede della medesima società in Napoli, e per atti compiuti sul proprio patrimonio in frode al fisco, dovendo anche essere tenuto conto che lo stesso indagato, ai fini degli obblighi fiscali su di lui incombenti, risultava proprietario di un palazzetto storico sul Canal grande, elemento questo che esclude una sua qualificazione di soggetto indigente e non in grado di corrispondere il dovuto.

4. Con memoria depositata il 2 maggio 2013, nell'interesse di [REDACTED] il difensore ha richiesto che venga dichiarata l'inammissibilità del ricorso del P.M. per genericità e comunque per manifesta infondatezza, attesa l'inconferenza al

caso di specie della sentenza richiamata ed il fatto che, a seguito dell'ammissione al concordato preventivo, la società [REDACTED] avrebbe pagato il dovuto con le sanzioni, mentre il reato contestato (omesso pagamento alla scadenza del termine del 27 dicembre 2011) non sussisterebbe neppure sotto il piano oggettivo, in quanto il pagamento non era dovuto proprio perché la società debitrice [REDACTED] era tenuta al rispetto del piano concordatario ammesso dal Tribunale civile di Venezia onde non sussisteva alcun dovere giuridico in capo alla società di adempiere al debito IVA.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO.

1. Va premesso che la legislazione vigente impone che nel concordato preventivo il debito IVA debba essere sempre pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale, poiché la norma che lo stabilisce va considerata inderogabile e di ordine pubblico economico internazionale (cfr. Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006; Corte di Giustizia 29 marzo 2012, nella causa C-500/10, Belvedere Costruzioni srl, secondo la quale "ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio"). Infatti, costituisce diritto vivente il principio (espresso da ultimo da Cass. civ. 16 maggio 2012 n. 7667; ma nello stesso senso anche da Cass. civ. 4 novembre 2011 n. 22931) secondo cui "In tema di omologazione del concordato preventivo con transazione fiscale, secondo l'istituto di cui all'art. 182 ter legge falliment., anche per le procedure cui non sia applicabile "ratione temporis" l'art. 32 del d.l. 29 novembre 2008, n. 185 (convertito nella legge 28 gennaio 2009, n. 2), che ha modificato il primo comma dell'art. 182 ter legge falliment., prevedendo espressamente che la proposta, quanto all'IVA, può configurare solo la dilazione del pagamento, sussiste l'intangibilità del predetto debito d'imposta, in quanto le entrate derivanti dall'applicazione di un'aliquota uniforme, valida per tutti gli Stati membri, agli imponibili relativi a detto tributo, costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione europea, e quindi, il relativo credito, attenendo comunque a tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, non può essere oggetto di accordo per un pagamento parziale neppure ai sensi dell'art. 182 ter nella versione introdotta dal d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5".

2. Tale assunto risulta confermato, anche dalla recente disciplina della procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento (art. 7, c. 1, L. 27 gennaio 2012 n. 3, come modificata dal D.L. 18 ottobre 2012 n. 179, conv. in L. 17 dicembre 2012 n. 221, che stabilisce, quanto alla possibilità di stipulare un accordo con i creditori dell'imprenditore non fallibile o del consumatore non

imprenditore, che "In ogni caso, con riguardo ai tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea, all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, il piano può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento."). In conclusione, né dall'articolo 160, né dall'articolo 182 ter L. fall., può essere desunta una volontà legislativa che ponga in dubbio il principio di indisponibilità della pretesa tributaria in riferimento al debito IVA, consentendone il pagamento dilazionato al di fuori degli accordi di transazione fiscale.

3. Del resto l'accesso alla procedura di concordato preventivo è atto di autonomia privata, d'iniziativa del debitore, che mira a sfociare nel cd. patto concordatario con i creditori. Una scelta di questo genere, tutta interna alla volontà del debitore, non può portare, come sua conseguenza, ad elidere gli obblighi giuridici, specie quelli aventi rilievo pubblicistico, come la previsione del versamento dell'IVA alla scadenza di legge, la cui omissione è sanzionata penalmente

4. Quindi il concordato preventivo non esclude la configurabilità del reato tributario di cui all'art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000, con particolare riferimento al debito IVA scaduto e da versare, in quanto il debitore, pur nella strettoia della propria condizione finanziaria e patrimoniale (propria, quantomeno, della situazione di crisi), ha di fronte a sé una pluralità di soluzioni, a partire dalla transazione fiscale sino al piano che, indicando la prioritaria soddisfazione del debito Iva (peraltro avente rango privilegiato), rispetto a tutti gli altri (e beninteso con le risorse idonee al pagamento anche di tutti gli altri crediti aventi grado poziore rispetto al credito IVA - come i professionisti nominati dal Tribunale, ecc. - onde l'irrelevanza e l'infondatezza di ogni richiamo al principio della *par condicio* dei creditori), ove presentato tempestivamente in vista delle scadenze (e quindi, previa ammissione del relativo concordato), raggiunga anche l'approvazione dei creditori e la conseguente omologazione del Tribunale, fatti giuridici idonei a consentire la successiva esecuzione dei pagamenti senza falcidie.

5. Come è noto, il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000) "si consuma con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad euro cinquantamila, entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo" (cfr. S.U. n. 37424 del 28/3/2013, dep. 12/9/2013, Romano, Rv. 255757); pertanto esso è reato omissivo istantaneo, che si perfeziona alla scadenza del termine entro cui doveva essere effettuato il pagamento, essendo del tutto irrilevante il fatto che

la società tenuta all'adempimento del debito tributario, e per essa il suo legale rappresentante, sia stata ammessa alla procedura del concordato preventivo in data precedente, non avendo la stessa ottenuto alcuna dilazione di pagamento, a seguito di una espressa richiesta di accesso alla procedura di transazione fiscale avanzata con l'istanza di concordato preventivo. Nella specie la società non ha neppure illustrato (nella sua memoria) il contenuto della sua proposta concordataria e la tempestività di essa rispetto alle scadenze IVA.

6. Perciò, il Tribunale del riesame ha erroneamente ritenuto insussistente l'obbligo per la società XXXXXXXXXX spa e, per essa, del suo legale rappresentante, di adempiere al versamento dell'IVA, per effetto della semplice e generica ammissione al concordato preventivo, in evidente violazione della disciplina comunitaria del tributo stesso e di quanto la giurisprudenza di legittimità ha ormai da tempo enucleato quanto alle relazioni intercorrenti tra la procedura del concordato preventivo e gli adempimenti fiscali.

Di conseguenza, l'ordinanza impugnata deve essere annullata con rinvio al Tribunale di Napoli per nuovo esame, condotto alla luce dei principi sopra riportati.

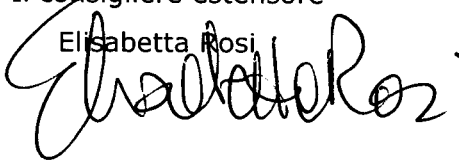
PQM

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia al Tribunale di Napoli.

Così deciso in Roma, il 14 maggio 2013.

Il consigliere estensore

Elisabetta Rosi



Il Presidente

Saverio Felice Mannino

