

## QUESITI

---

**FEDERICO DONELLI**

### ***Cram down* fiscale e tutela penale dell'omesso versamento: l'inesauribile non punibilità**

Il lavoro si occupa dei rapporti tra le fattispecie penal-tributarie da inadempimento (artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000) e gli istituti preposti alla gestione concordata del debito fiscale nel quadro della crisi d'impresa, in particolare con il cd. *cram down* fiscale; si suggerisce una soluzione, per il raccordo fra questi piani, diversa da quella che il legislatore ha intrapreso con le recenti riforme delle due fattispecie e della non punibilità (art. 13 d.lgs. n. 74/2000) in questo contesto normativo.

*Tax cram down and failure to pay: the infinite non-punishment.*

*The paper deals with the interactions between the criminal provisions punishing failure to pay taxes (articles 10 bis and 10 ter Legislative Decree no. 74/2000) and the legislative tools aimed at favoring negotiated settlements for the solution of the business crisis, with particular focus on those regarding the management of fiscal debt (so called 'cram down'); the article suggests a different solution from the one recently chosen by the legislator in the recent reforms of these two criminal offences and of non-punishability in this context.*

**SOMMARIO:** 1. Premessa: la tutela penale da inadempimento e la sua "sacrificabilità". - 2. Dalla transazione al *cram down* fiscale: i possibili effetti sull'obbligazione tributaria (e sugli elementi costitutivi del reato). - 3. I contrasti (e le contraddizioni) della giurisprudenza sui rapporti fra reati di omesso versamento e crisi "qualificata" nelle procedure concordate della crisi d'impresa. - 4. Le novità normative: un'occasione persa e l'inesauribilità della non punibilità.

1. *Premessa: la tutela penale da inadempimento e la sua "sacrificabilità"*. È acquisito che il diritto penale tributario stia, ormai da qualche tempo, vivendo una stagione nuova.

Da un primo punto di vista, la materia si è mossa, dalla periferia alla quale era tradizionalmente relegata, sempre più verso il centro della parte generale del diritto penale, di fatto diventando uno dei terreni d'elezione per il collaudo di categorie fondamentali: il concorso di persone nel reato proprio (si pensi alla "non delegabilità" della responsabilità penale tributaria); la non punibilità "per riparazione" (o per inesigibilità), sulla quale si è recentemente intervenuti ancora una volta (*infra*, § 4)<sup>1</sup>. Fra i temi di parte generale più sollecitati in

---

<sup>1</sup> Cfr. CONSULICH, *La lunga marcia del diritto penale tributario, dalla periferia al centro del sistema penale*, in *Cass. pen.*, 2023, 3477 ss. Il d.gs. 14 giugno 2024, n. 87 ha dato esecuzione alla legge delega n. 111/2023 (sulla ristrutturazione del sistema sanzionatorio tributario e penal-tributario); oltre alle mo-

questo settore vi è certamente anche quello che sta al centro di questo scritto, ovvero il reato omissivo proprio: basti pensare alla molteplicità delle variabili dogmatiche con le quali si è cercato di valorizzare la crisi di liquidità in funzione “scriminante”<sup>2</sup>.

Da un’altra prospettiva, si osserva il diritto penale tributario “muoversi” anche all’interno della parte speciale: l’artificialità del bene tutelato rende questa materia duttile sul terreno della prassi, le permette torsioni applicative ispirate da una (spesso non esplicitata) polisemia offensiva, che la portano a integrare, se non sostituire, altri settori di parte speciale. Così, ad esempio, le violazioni tributarie (e previdenziali) integrano la nozione di operazioni dolose e finiscono – nella bancarotta – per contribuire a tutelare la funzione di garanzia del patrimonio dell’imprenditore; altrove, nei casi di somministrazione illecita di manodopera, la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante l’utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti anticipa la soglia di attivazione della tutela penale – rendendola, per inciso, molto più temibile – rispetto a quella propria delle fattispecie in materia di sicurezza sul lavoro<sup>3</sup>.

---

difiche agli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 13 d.lgs. n. 74/2000, sulle quali si concentrerà qui l’attenzione, il decreto è intervenuto anche sull’indebita compensazione (art. 10 *quater*); per un quadro e un primo commento cfr. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. dir. trib., suppl. online*, 20 aprile 2024; DI VIZIO, *L’irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 19 aprile 2024; LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144*, in *Giurisprudenza penale web*, 2024, 4.

<sup>2</sup> Prima della riforma e prese d’atto in giurisprudenza (v. *infra*, § 4), essa era giunta a diversi approdi: la forza maggiore (cfr. Cass., Sez. III, 9 settembre 2015, n. 43559), lo stato di necessità, l’inesigibilità (Trib. Milano, 15 dicembre 2015), la mancanza di dolo (cfr. ad es. Cass., Sez. III, 9 settembre 2015, n. 43599); le Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, Rv. 255758 (per art. 10 *ter*) e n. 37425, 28 marzo 2013, Rv. 255760 (per l’art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000) hanno chiuso la questione, con un assestamento della giurisprudenza sulla posizione di escludere l’invocabilità della crisi a meno che non si dimostri che essa è collegabile a fattori completamente estranei al controllo e volontà del soggetto (cfr. Cass., Sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266; Cass., Sez. III, 24 giugno 2014, n. 8352; Cass., Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 15416; Cass., Sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5467; Cass., Sez. III, 9 ottobre 2013, n. 5905); in dottrina cfr. SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2023, 373 ss. e 420 ss.; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, 460; ORIANA, *La rilevanza della crisi aziendale nel reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2018, 1609 ss.; BOLIS, *Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di una esimente di forza maggiore “vincibile” di derivazione europea*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 4 marzo 2021.

<sup>3</sup> Cfr. Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, decreto di archiviazione 9 novembre 2022, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 28 novembre 2022, con nota di SCOLETTA, *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*; CONSULICH, *La lunga mar-*

Però, sotto questa “fortuna” applicativa, si vede bene quella che è una vera e propria frattura interna alla sistematica del d.lgs. n. 74/2000: il decreto pare avere ormai smarrito la sua vocazione originaria. La preoccupazione per la selettività del precetto, che aveva indotto il legislatore a mettere al centro della fattispecie la dichiarazione e la fraudolenza come sua cifra caratterizzante, pare ormai accantonata in favore di una vocazione prettamente “*riscossiva*”<sup>4</sup>. Il concetto di riscossione, una volta proiettato sul terreno del diritto *penale tributario*, acquisisce un significato duplice. Esso indica, *in primis*, una delle fasi dell’applicazione del tributo, alla quale – sotto il nome di *pagamento*, nel Capo II del Titolo II – è riservata dal d.lgs. n. 74/2000 una tutela penale *ad hoc*, che nel corso del tempo si è notoriamente evoluta, abbandonando la nota di fraudolenza (per come inizialmente indicata nell’art. 11) e diventando tutela penale *da inadempimento*<sup>5</sup>.

---

*cia del diritto penale tributario, dalla periferia al centro del sistema penale*, cit., 3487; ALDROVANDI-FLORA, *Frode fiscale e contratti di appalto simulati: verso un diritto penale "totale"?*, in *Rass. tribut.*, 2023, 9; Cass., Sez. III, 28 ottobre 2022, n. 45114, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2023, con nota di Aldrovandi, 371.

<sup>4</sup> È un fenomeno che la dottrina da tempo registra e che ha radici profonde; nel senso che «il diritto penale tributario [in relazione a queste fattispecie] non [venga] utilizzato come strumento sussidiario di tutela di beni meritevoli di protezione da modalità aggressive particolarmente insidiose, ma come un vero e proprio succedaneo di un efficiente apparato amministrativo di accertamento e riscossione dei tributi»; cfr. BRICCHETTI-VENEZIANI, *I reati tributari*, Torino, 2017, 8; cfr. anche DI VIZIO, *L’irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, cit., *passim*; è ormai una costante in dottrina la constatazione della vocazione eminentemente “riscossiva” del nuovo impianto del d.lgs. n. 74/2000; in prospettiva più ampia si veda SGUBBI, *Il reato come rischio sociale*, Bologna, 1990, in part. 35 ss. sulla fungibilità di repressione e imposizione.

<sup>5</sup> Pur con ricorrenti e sofferti rimaneggiamenti, tanto del legislatore quanto del Giudice delle leggi. Non vi è qui lo spazio per ripercorrere la travagliata genesi e (costante) modifica delle fattispecie di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000, ci si limita a ricordare: il loro inserimento successivo alla riforma del 2000 (nel 2004 l’art. 10 *bis*, art. 1, co. 414 L. 311/2004; nel 2006 l’art. 10 *ter*, introdotto dall’art. 35, d.l. 4 luglio 2006, n. 223); la sentenza della Corte cost. (7 aprile 2014, n. 80) che ha dichiarato l’incostituzionalità dell’art. 10 *ter* per essere costruito su una soglia troppo bassa rispetto ad alcune fattispecie dichiarative; la sentenza cost. n. 175 del 14 luglio 2022, con la quale è stata dichiarata l’illegittimità costituzionale dell’art. 7 co. 1 lett. b), d.lgs. 24 settembre 2015 n. 158, nella parte in cui ha inserito le parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione» e, per l’effetto, dello stesso art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 nella parte in cui prevedeva la rilevanza penale dell’omesso versamento delle ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale del sostituto d’imposta; cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 419; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, 287; VAL-SECCHI, *Omesso versamento delle ritenute d’acconto e dell’Iva*, in *Libro dell’anno del Diritto*, 2014, disponibile al [www.treccani.it/enciclopedia/omesso-versamento-delle-ritenute-di-acconto-e-dell-iva\\_\(Il-Libro-dell'anno-del-Diritto\)](http://www.treccani.it/enciclopedia/omesso-versamento-delle-ritenute-di-acconto-e-dell-iva_(Il-Libro-dell'anno-del-Diritto)); LUCEV-LOMBARDOZZI, *Manuale professionale di diritto penale tributario*, a cura di Salvini-Cagnola, Torino, 2021, 737 ss.; FRANZETTI, *Omesso versamento di ritenute ex art. 10 bis d.lgs. 74/2000: sollevata questione di legittimità costituzionale per eccesso di delega e violazione del*

Da un altro punto di vista, la riscossione – nel senso, a-tecnico e molto più *diretto* di *ottenere il pagamento del tributo* – appare sempre più essere lo scopo *finale* della tutela penale: sta infatti diventando progressivamente più agevole ottenere una via d’uscita dal procedimento penale, oppure una attenuazione della risposta punitiva, a patto che si paghi il dovuto.

La tutela penale da inadempimento rappresenta, in sé, un passo indietro rispetto all’impostazione seguita dalla riforma del 2000, posto che contiene echi di un diritto penale reazionario, incentrato sulla tutela della “sovranità” statale, più che non sulla selezione di modalità di offesa (al sistema impositivo)<sup>6</sup>. Eppure – in modo quasi paradossale – è proprio questa scarsa (se non assente) selettività *penalistica* a renderla, di fatto, una *parte maledetta* di questo settore dell’ordinamento penale, una parte fragile, la cui principale funzione è quella di essere *sacrificata*: per volontà del legislatore (con la finalità di raggiungere l’agognato risultato riscossivo<sup>7</sup>); ad opera della giurisprudenza (rincorrendo un minimo di *ragionevolezza* nei ricordati casi di “forza maggiore”).

Colpisce, dunque, che il legislatore – a fronte della scarsa pregnanza assiologica di queste fattispecie – continui a ritenerle irrinunciabili: questi, infatti – ecco il tema su cui si desidera concentrare questo scritto – non

---

*principio di uguaglianza/ragionevolezza*, in [www.sistemapenale.it](http://www.sistemapenale.it), 8 marzo 2008.

<sup>6</sup> Denunciano, in queste fattispecie, un ritorno ai «modelli tipici di una concezione autoritaria dello strumento penalistico» MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 24; v. anche MUSCO, voce *Reati tributari*, in *Enc. Dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 1064 (in relazione all’art. 10 *ter*: rievoca il carcere per debiti); si vedano anche le riflessioni di SEVERINO, *La riforma dei reati tributari, un’occasione perduta?*, in *Arch. pen. web*, 3/2016, 12. Occorre ricordare che la tutela penale della riscossione, nella forma dell’inadempimento, era stata una delle ragioni del fallimento – principalmente per gli effetti di sovraccarico delle Procure – dell’esperienza della L. n. 516/2000; cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 419; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 287; CARACCIOLI, *Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. dir. tribut.*, 2013, 254.

<sup>7</sup> E, in quest’ultimo caso, convertita in un “sovrapprezzo” costituito da interessi e sanzioni, dunque con una componente comunque afflittiva; cfr. INGRASSIA, *Circostanze e cause di non punibilità*. La voluntary disclosure, in *I reati tributari*, a cura di Bricchetti-Veneziani, in *Trattato teorico pratico di diritto penale*, diretto da Palazzo-Paliero, Torino, 2017, 528. il concetto di parte maledetta è di BATAILLE, *La parte maledetta*, Torino, 2015; questa *sacrificabilità* è stato poi agevole estenderla alle più gravi fattispecie di dichiarazione fraudolenta, fino al punto di far dubitare alcuni Autori della persistenza di una funzione retributiva, rieducativa della pena in questo contesto; alcune voci sottolineano infatti che «non dovrebbe dimenticarsi l’importanza di conservare nel settore alla sanzione penale una seria funzione retributiva e dissuasiva»; così DI VIZIO, *L’irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, cit., 2.

volendo rinunciare alla pena come “diffida ad adempiere”<sup>8</sup>, pare cieco non solo a istanze di razionalizzazione della materia penal-tributaria, ma anche a evoluzioni normative esterne al diritto penale tributario, che pure sono suscettibili di scuoterne le fondamenta<sup>9</sup>.

Come detto, le fattispecie da inadempimento traggono la propria linfa da un disvalore, al contempo, patrimoniale e di “lesa maestà” che, in prospettiva tecnico-giuridica, trova la propria contropartita nel principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria: è l’eccezionalità di questa obbligazione a *giustificare* l’esistenza di una tutela penale incentrata sul mero inadempimento della medesima.

Ebbene esiste, notoriamente, un luogo dell’ordinamento in cui da tempo si sta verificando un vero e proprio cambio di paradigma riguardo l’indisponibilità dell’obbligazione tributaria: si tratta delle soluzioni concordate della crisi d’impresa (concordato preventivo e accordi di ristrutturazione; d’ora innanzi anche solo «concordato» e «a.d.r.»), istituiti in seno ai quali quel dogma viene da tempo e progressivamente intaccato, dall’introduzione della transazione fiscale sino al recente colpo, forse il più netto, rappresentato dal cd. *cram down* fiscale, ovvero la possibilità di *imporre* all’amministrazione finanziaria una falciatura o una dilazione del debito (*infra*, § 2).

Fino a poco fa, il diritto penale tributario non offriva alcun raccordo positivo tra la tutela penale da inadempimento e le soluzioni concordate della crisi d’impresa<sup>10</sup>. È toccato quindi alla giurisprudenza tentare di offrire soluzioni

<sup>8</sup> L’espressione è di PADOVANI, *Il traffico delle indulgenze. «Premio» e «corrispettivo» nella dinamica della punibilità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1986, 398.

<sup>9</sup> La conferma la si trae dalla recente riforma portata dal D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, che si limita all’ennesima modifica e sostituzione del testo delle due disposizioni di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000, nonostante i moniti della dottrina in favore di una razionalizzazione della materia; parla di fattispecie esangui e suscettibili di una auspicabile espunzione dal penale (a proposito delle fattispecie più marcatamente riscossive) CAVALLINI, *La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?*, in *Sist. pen. - Riv. trim.*, n. 3/2020, 271.

<sup>10</sup> Come si vedrà, a seguito della recente riforma (*infra*, § 4), tale raccordo viene declinato nel contesto della non punibilità; cfr. ANDRONIO, *I rapporti tra la nuova disciplina della crisi d’impresa e il diritto penale tributario*, disponibile al [www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/Cons\\_Alessandro\\_Andronio-rapporti\\_crisi\\_d\\_impresa-diritto\\_penale\\_tributario.pdf](http://www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/Cons_Alessandro_Andronio-rapporti_crisi_d_impresa-diritto_penale_tributario.pdf), in quale auspicava (*ibid.*, 23) che sul piano pratico l’entrata in vigore del CCII (d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, *Codice della crisi d’impresa e*

(spesso contrastanti; cfr. *infra* § 3) per il caso dell'imprenditore che, nel ricorrere a istituti preposti alla gestione della crisi, incappasse nella scadenza del termine per il versamento.

Se il problema della (mera) crisi di liquidità, come ricordato, pareva avere a che fare con l'esigibilità, se non con la *suitas* della condotta, la crisi "qualificata" dal ricorso alle soluzioni negoziali implica l'elemento aggiuntivo del necessario confronto fra due beni giuridici che l'ordinamento contemporaneamente valorizza: la ragione fiscale e gli interessi *concorsuali*<sup>11</sup>. Tale confronto si gioca, com'è facile immaginare, in un complesso intreccio di termini, scadenze e procedure, che richiederà anche una breve ricostruzione della recente evoluzione normativa di questi istituti, fino allo scenario disegnato dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

## 2. Dalla transazione al cram down fiscale: i possibili effetti sull'obbligazione

---

*dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155*; Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 38 del 14/02/2019 - supplemento ordinario; d'ora innanzi «CCII») - essendo ispirata a realizzare una tempestiva emersione della crisi attraverso la fissazione di obblighi di segnalazione da parte di creditori pubblici qualificati - avrebbe potuto portare a una concreta diminuzione delle contestazioni di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, facendo confluire le obbligazioni dell'impresa, ivi comprese quelle tributarie, in forme di gestione sorvegliata della crisi prima della scadenza dei termini previsti dalla disciplina penale tributaria. Dal punto di vista del diritto positivo, solo l'art. 11 menziona espressamente (al co. 2) la transazione fiscale, punendo condotte fraudolente finalizzate ad approfittare illegittimamente dell'istituto (introdotta dall'articolo 29, co. 4, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con mod. in L. 30 luglio 2010, n. 122); cfr. SOANA, *I reati tributari*, cit., 507 ss.; CORSO, *Nuovo reato e nuova «aggravante» contro l'evasione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2738 ss.; ARONICA, *Il nuovo art. 11 comma 2 D.Lgs. n. 74/2000: l'evasione alla riscossione nella transazione fiscale*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2011, 1005 ss.; volendo, anche DONELLI, *Transazione fiscale e rischio penale*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2013, 217.

<sup>11</sup> Ovvero interessi parimenti pubblicistici. Sia interessi "tradizionali", come l'art. 97 Cost. al buon andamento della PA (che si collega al criterio della convenienza della proposta quale presupposto per l'operatività dell'istituto); cfr. Trib. La Spezia; decreto 14 gennaio 2021; Trib. Teramo, 19 aprile 2021, in *Il Fallimento*, 2021, 831, sia interessi più "contemporanei", solidaristici e unionali, come la tutela della continuità aziendale, al cui interno è ricompresa la tutela degli interessi dei lavoratori, financo dell'economia pubblica; secondo la giurisprudenza, l'interesse concorsuale giustifica il trattamento dettato riservato al creditore pubblico (cfr. Cass., Sez. un., 25 marzo 2021, n. 8405, in *Fallimento*, 2021, 1389, con commento di STASI, *La transazione fiscale obbligatoria e il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario fallimentare e giudice tributario*; v. anche App. Milano, 23 febbraio 2023: «(...) la diversità di trattamento che la norma riserva all'amministrazione finanziaria ed agli enti previdenziali si giustifica in considerazione della natura del creditore e del credito, che appartiene alla collettività e deve essere gestito nel migliore dei modi, avendo riguardo all'effettiva convenienza della proposta, nonché per il "prevalente" interesse concorsuale, al fine di evitare che un approccio eccessivamente burocratico all'esame della proposta nuoccia alla ristrutturazione dei debiti e comprometta l'interesse degli altri creditori concorsuali e, se prevista, alla salvaguardia della continuità aziendale»).

*tributaria (e sugli elementi costitutivi del reato)*. Occorre dunque riprendere i punti essenziali attraverso i quali si è evoluta la disciplina civilistica della gestione “extra-fallimentare” dei debiti fiscali<sup>12</sup>, concentrando l’attenzione su quelli che, come si vedrà (*infra* § 3), la giurisprudenza penalistica ha ritenuto centrali per dirimere la questione del rapporto con i delitti di omesso versamento.

In origine, vi era la transazione fiscale (art. 182 *ter* l. fall.): si trattava, come noto, di una sotto-fase *facoltativa* del concordato preventivo e (poi anche) degli accordi di ristrutturazione, riservata alla gestione dei debiti fiscali e previdenziali<sup>13</sup>. Attraverso un’articolata procedura di “dialogo” con l’Amministrazione tributaria, il contribuente poteva – almeno in astratto – raggiungere un accordo con il Fisco che prevedesse anche il pagamento non integralmente soddisfacente di debiti tributari (anche se non iscritti a ruolo), ma con rilevanti limitazioni: erano infatti inizialmente esclusi i tributi costituenti “risorse proprie” dell’UE – l’IVA – e le ritenute fiscali.

Proseguendo in linea strettamente cronologica, è stato successivamente introdotto il cd. concordato con riserva, ovvero l’aggiunta di una sotto-fase iniziale alla procedura, che permetteva all’imprenditore di depositare una domanda “prenotativa” di concordato, beneficiando di un termine per l’elaborazione del piano sotto alcune protezioni dalle azioni dei creditori<sup>14</sup>.

Nel 2016 la transazione fiscale (divenuta «trattamento dei crediti tributari e contributivi») si è trasformata in una fase *obbligatoria* delle procedure

---

<sup>12</sup> Considerato l’oggetto del presente scritto, d’ora innanzi si farà riferimento solo ai crediti fiscali.

<sup>13</sup> La disposizione è stata introdotta dall’art. 146, co. 1, d.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 (a decorrere dal 16 luglio 2006; con la sua introduzione è stata abrogata la transazione esattoriale di cui all’art. 3, co. 3, d.l. 8 luglio 2002, n. 138; conv. in L. 178/2002); è stata successivamente modificata più volte (art. 16, d.lgs. 12 settembre 2007 n. 169 che l’ha estesa agli accordi di ristrutturazione dei debiti; art. 32, d.l. 29 novembre 2008, n. 185; art. 29, d.l. n. 31 maggio 2010, n. 78; con l’art. 1 L. 11 dicembre 2016, n. 232, la rubrica dell’articolo muta diventando «Trattamento dei crediti tributari e contributivi» e, soprattutto, per la prima volta, si prevede l’apertura alla falcidia anche del debito IVA e alle ritenute; v. anche art. 3, co. 1 *bis*, d.l. 7 ottobre 2020, n. 125, conv. con mod., in L. 27 novembre 2020, n. 159); una completa ricostruzione dell’evoluzione normativa (fin dalla citata «transazione sui ruoli» di cui all’art. 3, co. 3 del d.l. n. 138/2002), in Cass., Sez. un., n. 8504/2021, cit. In una primissima fase, inoltre, era escluso che si potesse procedere alla transazione fiscale nel contesto di un accordo di ristrutturazione del debito, possibilità introdotta nel 2008.

<sup>14</sup> Cfr. d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134.

concordate della crisi d'impresa<sup>15</sup>: fra le varie modifiche, la principale è che sono cadute le previgenti restrizioni alla falcidia dei debiti tributari (includendo dunque IVA e ritenute)<sup>16</sup>; pure degna di nota la modifica che ha reso necessaria l'attestazione di un professionista indipendente che specificamente valutasse la *convenienza* della proposta di transazione (ovvero il miglior soddisfacimento delle pretese fiscali rispetto alle alternative fallimentari/liquidatorie)<sup>17</sup>: gradualmente, la valutazione della convenienza della proposta, anche nell'*interesse* del fisco, veniva sottratta all'esclusiva dell'Agenzia.

Tali progressive aperture, però, non compensavano l'atteggiamento dei funzionari dell'Agenzia che, spaventati dalla responsabilità erariale, erano spesso restii ad accondiscendere al piano di transazione<sup>18</sup>.

Proprio al fine di superare questo atteggiamento – nonché per facilitare le procedure concordate, in considerazione del particolare momento di crisi legata all'emergenza sanitaria – il d.l. 7 ottobre 2020, n. 125 ha introdotto nella legge fallimentare l'istituto del *cram down* fiscale, di fatto anticipando

---

<sup>15</sup> La rubrica dell'art. 182 *ter* è restata *trattamento dei crediti tributari e contributivi* anche nel CCII, ma solo nell'art. 88 (relativo al concordato preventivo), mentre nell'art. 63 (relativo agli a.d.r.) ha riacquisito il riferimento al concetto di transazione («transazione su crediti fiscali e contributivi»); d'ora innanzi, parlando di «transazione fiscale» faremo generico riferimento alla disciplina sulla gestione di questo tipo di crediti nelle soluzioni negoziali della crisi d'impresa (come del resto si fa nella dottrina e giurisprudenza specialistiche), salvo aggiungere, ove necessario, la specifica temporale per individuare la disciplina di interesse; per un quadro sulla transazione fiscale a seguito del passaggio al CCII ANDREANI, *Transazione fiscale: come cambia a seguito del Codice della Crisi e della Direttiva Insolvency*, 6 febbraio 2023, disponibile online al [www.dirittodellacrisi.it/articolo/transazione-fiscale-come-cambia-a-seguito-del-codice-della-crisi-e-della-direttiva-insolvency](http://www.dirittodellacrisi.it/articolo/transazione-fiscale-come-cambia-a-seguito-del-codice-della-crisi-e-della-direttiva-insolvency).

<sup>16</sup> L'antecedente alla base della riforma è stata la sentenza Corte di giustizia UE, Sez. II, del 7 aprile 2016, che ha ritenuto compatibile con il diritto UE il pagamento parziale del debito IVA nel contesto di una procedura di concordato preventivo (valorizzando i presupposti di accesso alla procedura; il ruolo dell'esperto indipendente; il controllo del giudice; la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di votare contro una proposta di parziale soddisfazione del credito fiscale).

<sup>17</sup> Cfr. art. 1, co. 81, L. n. 232/2016 (legge di bilancio 2017); art. 182 *ter*, commi 1 e 5, l. fall.

<sup>18</sup> È un'osservazione costante in letteratura ed è presente nella stessa Relazione introduttiva al CCII, che indica, sul punto, a sostegno dell'introduzione del *cram down* il fine «di superare ingiustificate resistenze alle soluzioni concordate, spesso registrate nella prassi»; cfr. LA CROCE, *Il consolidamento della pretesa tributaria nella transazione fiscale tra vecchie e nuove dissonanze*, in *Fallimento*, 2022, 1396 ss. (commento a Cass. civ., Sez. V, 27 aprile 2022, n. 13090); FICARI, *Mancata transazione fiscale, "interesse" pretensivo del contribuente e poteri giudiziali*, in *Fallimento*, 2022, 597 ss.; occorre poi ricordare che secondo l'Agenzia (Circ. 6 maggio 2015, n. 19/E) il diniego di adesione alla transazione non sarebbe stato impugnabile.



l'entrata in vigore delle corrispondenti previsioni già contenute nel CCII<sup>19</sup>. Si è trattato di una riforma epocale, posto che da quel momento si è aperta la possibilità di *imporre la transazione* all'Agenzia, anche senza il suo voto.

I criteri da soddisfare per ottenere tale risultato sono: (i) la *decisività* del voto dell'Agenzia al fine del raggiungimento delle maggioranze utili al perfezionamento della procedura; (ii) l'accertamento - anche tramite l'attestazione del professionista - della maggiore *convenienza* del *cram down* rispetto all'alternativa liquidatoria.

Queste evoluzioni normative rivelano in modo ancora più deciso la natura

---

<sup>19</sup> Più in particolare, l'art. 3, co. 1 *bis* del citato d.l. 7 ottobre 2020, n. 125 (conv. con mod. in L. 27 novembre 2020, n. 159), ha modificato l'art. 180, co. 4, l. fall. (introducendo l'inciso «anche in mancanza di voto»), in tema di concordato preventivo e l'art. 182 *bis*, co. 4, in tema di a.d.r. (introducendo l'inciso «anche in mancanza di adesione»), modifiche in vigore dal 4 dicembre 2020. Sono disposizioni che hanno di fatto anticipato quelle contenute nel CCII, all'epoca contenute nell'art. 48, co. 5, CCII (modificato da art. 7, co. 7, d.lgs. 26 ottobre 2020, n. 147 e poi sostituito dall'art. 12, co. 8, d.lgs. 17 giugno 2022, n. 83; che sarebbero dovute entrare in vigore il 1 settembre 2021). La disciplina del *cram down* - nelle successive versioni del CCII - è stata inserita nelle due disposizioni di riferimento per gli a.r.d. (art. 63, co. 2 *bis*, CCII; inserito dall'art. 15, co. 3, lett. b), d.lgs. 17 giugno 2022, n. 83) e per il concordato preventivo (art. 88 CCII, come modificato dall'articolo 13, co. 4, d.lgs. 26 ottobre 2020, n. 147 e dall'art. 19, co. 6, d.lgs. 17 giugno 2022, n. 83). Con specifico riferimento agli a.d.r., il quadro normativo è ulteriormente complicato dall'art. 1 *bis* del d.l. 13 giugno 2023, n. 69 (conv. in L. 10 agosto 2023, n. 103), che ha sospeso l'entrata in vigore della disciplina del *cram down* di cui all'art. 63 CCII (commi 2 e 2 *bis*), sino all'entrata in vigore del Decreto Legislativo integrativo o correttivo (coerentemente con gli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza PNRR e con i principi della direttiva UE 2019/1023), introducendo una disciplina temporanea che reca significative limitazioni all'omologazione forzosa degli a.d.r. in caso di mancata adesione dell'amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali; cfr. ANDREANI, *La disciplina del cram down nella transazione fiscale a seguito del decreto-legge 13 giugno 2023, n. 69, convertito dalla legge 10 agosto 2023, n. 103*, disponibile al [www.transazione-fiscale.it/le-limitazioni-del-cram-down-fiscale-legge-13-giugno-2023-n-69/](http://www.transazione-fiscale.it/le-limitazioni-del-cram-down-fiscale-legge-13-giugno-2023-n-69/), 5 settembre 2023; v. anche, per una rassegna delle prime pronunce giurisprudenziali, il contributo del medesimo A., disponibile sul medesimo sito, *Cram down, con i nuovi limiti alle omologazioni forzose calano le transazioni «aggressive»* ([www.transazione-fiscale.it/cram-down-con-i-nuovi-limiti-alle-omologazioni-forzose-calano-le-transazioni-aggressive/](http://www.transazione-fiscale.it/cram-down-con-i-nuovi-limiti-alle-omologazioni-forzose-calano-le-transazioni-aggressive/)), 25 marzo 2024; v. anche RUGOLO, *Il cram down fiscale e previdenziale alla luce dei più recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 25 novembre 2023; SPADARO, *Concordato preventivo in continuità aziendale e cram down fiscale e contributivo*, in *Il Fallimento*, 2023, 1540 ss. (commento a Trib. Lucca, 18 luglio 2023, n. 62); RANUCCI, *Note sull'omologazione dell'accordo di ristrutturazione del debito "coattivo"*, in *Il Fallimento*, 2023, 1437 ss. (commento a Trib. Catania 19 gennaio 2023, decr.); TRENTINI, *Accordi di ristrutturazione dei debiti e 182-ter l. fall.: cram down e par condicio creditorum*, in *Il Fallimento*, 2023, 529 ss. (commento a Trib. Lecce, Sez. III, 17 ottobre 2022); COSSU, *La compatibilità del cram down fiscale negli adr con la Direttiva (UE) n. 1023/2019 e il percorso intrapreso dal legislatore italiano*, in *Fallimento*, 2022, 691 ss. (commento a Trib. Trani 21 dicembre 2021); ANDREANI-TUBELLI, *Transazione fiscale omologabile anche con il rigetto del Fisco*, disponibile al [www.transazione-fiscale.it/transazione-fiscale-omologabile-anche-con-il-rigetto-del-fisco/](http://www.transazione-fiscale.it/transazione-fiscale-omologabile-anche-con-il-rigetto-del-fisco/).

“bilanciabile” dell’interesse erariale, rispetto ad altre esigenze: non solo esigenze di conservazione dell’impresa, ma anche interessi che pure dovrebbero presidiare l’attività dell’Agenzia, come l’efficienza e l’economicità dell’azione amministrativa<sup>20</sup>.

Riassumendo: con la transazione fiscale, fin dalla sua introduzione, si è assistito a una deroga al principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria e lo scopo di tale deroga è facilitare il ricorso a soluzioni concordate della crisi d’impresa e prevenire il fallimento/liquidazione<sup>21</sup>. Un primo punto fermo, nella prospettiva del penalista, è che la transazione fiscale ha l’effetto di rendere *diversa*, nei suoi aspetti essenziali, l’obbligazione tributaria<sup>22</sup>. Come si diceva, i principali elementi oggettivi dei reati da inadempimento – il debito fiscale sopra soglia e il termine per il suo pagamento – trovano il loro “logico” presupposto nell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria. Nel momento in cui alcune disposizioni di legge (equipollenti alle disposizioni tributarie) modificano l’obbligazione tributaria – in modo tale da renderla sotto-soglia, oppure da rideterminarne i termini di pagamento – non può che constatarsi che gli elementi costitutivi del reato sono venuti a mancare.

La giurisprudenza di questo ha preso atto, precisando che l’omologazione della transazione fiscale (intervenuta prima della scadenza del termine per il versamento) esclude la sussistenza del reato<sup>23</sup>. Secondo la Corte di cassazione, la transazione omologata *sostituisce* la fonte del debito tributario, incidendo sulla struttura della fattispecie incriminatrice, mutandone gli elementi costitutivi (in particolare, il termine del pagamento, potendo questo essere

<sup>20</sup> Cfr. *supra*, nota 11.

<sup>21</sup> Parla di istituzionalizzazione della disponibilità dell’obbligazione tributaria FICARI, *Riflessioni sulla transazione fiscale e ristrutturazione dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009, 68 (lavoro cui si rinvia anche per il difficoltoso inquadramento della transazione fiscale nelle categorie civilistiche).

<sup>22</sup> Non appare dirimente il fatto che possa non trattarsi di un’obbligazione *nuova*. L’Agenzia delle Entrate, nelle sue circolari, nega che la transazione possa avere effetti novativi (ne discende che, in caso di risoluzione, rivive il debito fiscale originario, ridotto solo dei versamenti eventualmente eseguiti; cfr. Circolare 23 luglio 2018, n. 16, § 5.2, esplicita nel negare effetti novativi dell’obbligazione tributaria agli a.d.r.); del resto, come recentemente ribadito dalla Cassazione civile non tutte le transazioni hanno effetti novativi (cfr., da ultimo, Cass. civ., Sez. III, 9 novembre 2021, n. 32655); ricorre, invece, al concetto di «rilevante novazione dell’obbligazione tributaria» ANDRONIO, *I rapporti tra la nuova disciplina della crisi d’impresa e il diritto penale tributario*, cit., 22.

<sup>23</sup> Cass., Sez. III, 26 ottobre 2016, n. 6591, Rev. 269146; il caso riguardava un omesso versamento di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituti d’imposta (art. 10 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000) a fronte di una transazione omologata nel contesto di un a.d.r.

dilazionato ovvero frazionato in più rate). La Suprema Corte va però oltre e specifica che «l'inadempimento futuro ed eventuale della transazione ne comporta la revoca, ma non comporta la “reviviscenza” del reato»: indipendentemente dall'idoneità della singola transazione fiscale ad avere effetti novativi “definitivi” sull'obbligazione tributaria, la sua omologazione è sufficiente a incidere sulla struttura del reato<sup>24</sup>.

Occorre, tuttavia, tenere a mente che l'incisione sul dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è subordinata al perfezionamento di un istituto complesso - *i.d.* la procedura concordata - così che la questione non è solo inquadrare l'impatto *sostanziale* che la transazione può avere sull'obbligazione tributaria, ma anche (e soprattutto) definire *il momento a partire dal quale* tali effetti si verificano<sup>25</sup>. Se, come visto, occorre confrontarsi con le vicende successive all'omologa, è altrettanto importante confrontarsi con i *momenti iniziali* delle procedure concordate, posto che - come anticipato - nella fase iniziale di un concordato preventivo, ad esempio, il debitore, depositando la domanda con riserva, ottiene alcuni effetti protettivi rispetto ai creditori (ivi inclusi, ovviamente, l'Agenzia delle entrate e gli enti previdenziali) a tutela della *par condicio creditorum*<sup>26</sup>.

Se, quindi, l'eventuale risoluzione della transazione, intervenendo successivamente all'omologa, non impedisce che quest'ultima espliciti effetti di oggettiva esclusione del fatto penale da inadempimento, è necessario chiedersi se le fasi che invece *precedono* l'omologa (l'ammissione al concordato, se non addirittura il mero deposito della “domanda prenotativa”) non possano *anticipare* questi effetti.

*3. I contrasti (e le contraddizioni) della giurisprudenza sui rapporti fra reati di omesso versamento e crisi “qualificata” nelle procedure concordate della crisi d'impresa.* Si è già avuto modo di richiamare, in apertura, la giurisprudenza

<sup>24</sup> Cfr. Cass., n. 6591/2016, cit., § 4.8 della motivazione.

<sup>25</sup> Occorre evidenziare che nel caso appena citato (Cass. n. 6591/2016), l'a.d.r. era del 2013, momento in cui - come visto - non si prevedeva ancora la possibilità della falcidia delle imposte armonizzate o delle ritenute. La Corte esclude che il mero deposito della proposta di transazione possa avere i medesimi effetti dell'omologa, ma ciò deve essere confrontato con l'evoluzione della giurisprudenza penalistica sul punto, su cui subito *infra* nel testo.

<sup>26</sup> Nel contesto normativo in cui si muovevano le sentenze richiamate si trattava dell'art. 168 l. fall.

che si è occupata del rapporto fra le fattispecie di omesso versamento e la crisi di liquidità.

Al suo interno si colloca un filone giurisprudenziale – suddiviso, come si vedrà, in diversi orientamenti – che tratta specificamente del caso in cui l'imprenditore tenti di gestire la crisi tramite il ricorso a una procedura concordata e, prima del suo perfezionamento, scada il termine per il versamento, penalmente sanzionato.

Come si vedrà in dettaglio, più che di diversi orientamenti si deve parlare, a nostro avviso, di veri e propri contrasti giurisprudenziali<sup>27</sup>.

Schematizzando, la giurisprudenza in materia ha sostenuto le seguenti posizioni:

1. solo il *perfezionamento* della procedura, prima della scadenza del termine per il versamento, può escludere il reato<sup>28</sup>. Alla base di questa posizione sta la preoccupazione fondata sull'assunto che l'accesso al concordato preventivo è un atto di autonomia privata, che, come tale, non

---

<sup>27</sup> Anche se forse l'unico punto su cui si registra unanimità di vedute, in queste sentenze, è proprio l'esclusione della sussistenza di un contrasto interpretativo; esplicita nell'escludere l'operatività dell'art. 618 c.p.p. Cass., Sez. III, 20 febbraio 2020, n. 13628, in *Fallimento*, 2021, 61 ss. (in part. § 6), con commento di BOTTAI, *La confusione sotto il cielo dei reati tributari, accentuata dall'emergenza COVID*; si veda anche il commento di GARUTI-RIATTI, *Domanda di concordato e penale rilevanza degli omessi versamenti tributari: questioni (ancora) non risolte a livello giurisprudenziale. Commento critico ad una recente sentenza di legittimità*, in *Giurisprudenza penale web*, 2020.

<sup>28</sup> Cfr. Cass., Sez. III, 14 maggio 2013, n. 44283, centrale in motivazione il «principio di indisponibilità della pretesa tributaria in riferimento al debito IVA» debito che all'epoca poteva essere solo dilazionato (cfr. conclusione del § 2 in motivazione, principio definito «di diritto vivente» e supportato da norme «inderogabili e di ordine pubblico internazionale»); nel caso di specie la società era stata ammessa al concordato preventivo (il 23/9/2011) prima della scadenza del termine per il versamento IVA (il 27/12/2011) e il Trib. Napoli aveva annullato il sequestro preventivo per equivalente sull'assunto che il pagamento del tributo sarebbe stato in violazione della *par condicio creditorum* (nonostante il fatto che la proposta di concordato non prevedesse la transazione fiscale; sul punto la Suprema corte pare sostenere, erroneamente, l'obbligatorietà dell'istituto, che non sussisteva in quegli anni). Per la Suprema Corte è irrilevante che la società fosse stata ammessa al concordato antecedentemente alla scadenza per il pagamento; si può forse intravedere un'apertura all'efficacia «scriminante» della transazione nel punto in cui la sentenza evidenzia che «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», come a lasciare spazio, almeno in astratto, a un'argomentazione che avrebbe potuto in astratto convincere valorizzando il contenuto e il merito della proposta. A questo filone pare ascrivibile anche la già citata Cass. n. 6591/2016 (anche se, come detto, sono le specificità del caso concreto a limitare l'attenzione all'efficacia dell'omologa). Prima vi era stata anche Cass., Sez. III, 24 aprile 2013, n. 39101, che riguarda però un caso in cui la consumazione del reato era antecedente all'ammissione al concordato preventivo.

può elidere obblighi giuridici di rilievo pubblicistico: l'assunto di questo orientamento parrebbe essere quello che (solo) l'omologa possa intervenire sui presupposti oggettivi del reato<sup>29</sup>;

2. già l'*ammissione* al concordato preventivo, prima della scadenza del termine per il pagamento, vale a escludere il reato; si tratta dell'orientamento più nutrito, che - nel corso del suo affinamento, attraverso svariate pronunce - giunge ad equiparare all'ammissione alla procedura un provvedimento del Tribunale che vieti o non autorizzi il pagamento dell'IVA o delle ritenute: anche siffatto provvedimento, proibendo il pagamento del debito tributario, varrebbe a escludere il reato. In generale, questo orientamento fa dipendere l'esclusione del reato dalla previa sussistenza di un provvedimento (ammissione o divieto) sottratto dalla volontà del soggetto agente e nelle mani del potere giurisdizionale. Dal punto di vista dogmatico, questo orientamento invoca la scriminante dell'adempimento del dovere (e, più in generale, il principio di non contraddizione dell'ordinamento) a sostegno della propria posizione;

3. una sentenza, allo stato isolata, ha sostenuto che il *deposito* della domanda di concordato preventivo (anche con riserva), prima della scadenza del termine per il pagamento del debito tributario, valga a escludere la sussistenza del reato, posto che la successiva *ammissione* al concordato preventivo *retroagisce* al momento del deposito<sup>30</sup>. Questo orientamento invoca la medesima esigenza di non contraddizione dell'ordinamento.

Soprattutto gli ultimi due orientamenti meritano di essere approfonditi (posto che la posizione di cui al punto 1 non è che una versione "in potenza" di quella indicata al punto 2).

Il *leading case* della posizione che richiede quantomeno l'ammissione alla procedura (*supra*, punto 2) è Cass. n. 15853/2015, che prende appunto le mosse dall'orientamento di cui al punto 1 (Cass. n. 44283/2013),

---

<sup>29</sup> Cfr. Cass. n. 44283/2013, § 3; poco più oltre (§ 4) si sostiene - invero piuttosto apoditticamente - che il debitore, pur in condizioni di difficoltà finanziaria e patrimoniale, avrebbe innanzi a sé diverse opzioni «a partire dalla transazione fiscale e sino al piano» che «ove presentato tempestivamente in vista delle scadenze [...] raggiunga anche l'approvazione dei creditori e la conseguente omologazione del tribunale [...]».

<sup>30</sup> Cfr. Cass., Sez. III, 2 aprile 2019, n. 36320.

proponendo, però, una rilettura degli istituti civilistici coinvolti nella questione<sup>31</sup>. Innanzitutto, il concordato preventivo non può essere inteso come mero esercizio di autonomia privata, bensì come una procedura concorsuale vera e propria<sup>32</sup>; in secondo luogo, la Corte di cassazione sottolinea la natura facoltativa della transazione fiscale<sup>33</sup>; infine, ed è forse il punto di maggiore distacco dal precedente citato, la Suprema Corte evidenzia la contraddizione che si verificherebbe ritenendo integrato il (*fumus* del) reato di omesso versamento nonostante la previa ammissione al concordato, in base a un piano che preveda il dilazionamento del debito IVA. Di fatto, spiega la Corte, sarebbe come affermare che (i) il giudice fallimentare ammetta al concordato un imprenditore che nel suo piano progetta un reato e poi (ii) omologhi la deliberazione con la quale i creditori hanno approvato tale progetto criminoso, mentre (iii) il giudice penale potrebbe poi punire *ex art. 10 ter* il soggetto che ha eseguito un accordo omologato (la cui domanda era stata, tra l'altro, *ab origine* comunicata al pubblico ministero)<sup>34</sup>. La giurisprudenza successiva di fatto seguirà tale impostazione<sup>35</sup> almeno sino a

<sup>31</sup> La citata Cassazione n. 44283/2013 è stata il punto di riferimento per la successiva Cass., Sez. III, 12 marzo 2015, n. 15853; anche in questo caso l'ammissione al concordato preventivo è antecedente alla commissione del delitto e la Corte dà atto della non falcidia del debito IVA, trattandosi di un'imposta «le cui ripercussioni si trasmettono nell'ordine pubblico economico internazionale»; cfr. Cass. n. 15853/2015, § 4, che cita, sul punto, le stesse fonti già riprese da Cass. n. 44283/2013 (Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006; Corte di Giustizia, sentenza del 29 marzo 2012, C-500/10, Belvedere; Cass. civ., Sez. I, 4 novembre 22931; Cass. civ., Sez. V, 16 maggio 2012, n. 7667; Cass. civ., Sez. I, 25 giugno 2014, n. 14447, che, in particolare, esclude la falcidia dell'IVA in «ogni forma di concordato, ancorché proposto senza ricorrere all'istituto della transazione fiscale, attendo allo statuto concorsuale del credito IVA»).

<sup>32</sup> Cfr. §7; la Corte di cassazione nulla dice sugli accordi di ristrutturazione dei debiti.

<sup>33</sup> Cfr. § 6, come affermato dalla giurisprudenza civile (Cass. civ., Sez. I, 4 novembre 2011, n. 22931, secondo cui l'eventuale voto contrario dell'Amministrazione finanziaria non impedisce l'approvazione della proposta da parte della maggioranza dei creditori [«anche se non sia stato preventivamente attivato il procedimento di cui all'art. 182 *ter* l. fall.» - considerata «la mera facoltatività di tale istituto»]).

<sup>34</sup> Cfr. § 6 e, *amplius*, § 8 della motivazione. Nell'escludere il *fumus* del reato di omesso versamento, è interessante notare che la Suprema Corte risolve tale «frattura ordinamentale» sul piano oggettivo del reato, non (solo) su quello soggettivo: censura la motivazione del Tribunale per un'inammissibile estensione del precetto, nel punto in cui essa valorizzava la condotta antecedente alla commissione del reato (istantaneo) in parola, argomentando - come altre sentenze della Corte di cassazione - sui doveri di gestione e/o accantonamento delle somme incassate a titolo di IVA da parte dell'imprenditore (*ibid.*, § 9).

<sup>35</sup> Cfr. Cass., Sez. III, 16 dicembre 2015, n. 3541, Rv. 295937, in un caso di omesso versamento di ritenute, nel quale la Suprema Corte ribadisce la non ostatività all'integrazione del reato in caso di ammissione al concordato successiva alla scadenza del termine per il versamento (e, dunque, successiva alla

Cass. n. 52542/2017, che interviene quando il quadro normativo è mutato: soprattutto, la transazione fiscale è stata modificata e adesso permette la falcidia del debito IVA<sup>36</sup>.

Il caso è di estremo interesse, perché qui solo la *domanda di ammissione* al concordato (e non l'effettiva ammissione) è antecedente alla scadenza del termine per il versamento: il centro della questione, secondo la motivazione, attiene all'applicazione dell'art. 51 c.p. - nella forma della scriminante per adempimento del dovere - a causa del fatto che il Tribunale aveva proibito pagamenti di crediti sorti anteriormente alla procedura, fra i quali doveva annoverarsi anche il debito IVA<sup>37</sup>.

Nel trattare della specifica questione dell'applicabilità della scriminante, la Suprema Corte - forte del succitato ampliamento delle soluzioni negoziali riguardo l'IVA - argomenta con maggiore ampiezza e "fiducia" nei confronti della gestione "privatistica" della crisi d'impresa: il punto centrale di questa motivazione è che la (nuova) possibilità di giungere alla falcidia dell'IVA dimostra che sottesa alla conformazione legislativa del concordato preventivo vi è una soddisfacente considerazione (e bilanciamento) dei vari interessi

---

scadenza del termine in cui si consuma il reato istantaneo), ma richiama Cass. n. 15853/2015, cit. senza opporsi a tale orientamento, solo registrando la differenza di quel caso rispetto a quello che la occupa. Dopo poco la Suprema Corte ritorna sulla questione con Cass., Sez. III, 4 febbraio 2016, n. 12912, la quale, in una motivazione molto scarna, si limita a: aderire ai precedenti favorevoli all'integrazione del reato anche in presenza di previa ammissione al concordato preventivo, limitandosi a qualificare la promozione del concordato quale atto di autonomia privata (che, in quanto tale, non può elidere obblighi giuridici di natura pubblicistica); ribadire che la disciplina della transazione fiscale vieta il pagamento parziale dell'IVA (e consente unicamente la dilazione del pagamento) e che il debitore concordatario nel pagare l'IVA dopo l'ammissione al concordato non violerebbe la *par condicio*. La Corte, in questa sentenza, omette di prendere posizioni sulle argomentazioni - riguardanti gli effetti della dilazione del pagamento del tributo previste dal concordato - introdotte da Cass. n. 15853/2015. Fino a questo punto, giusto per inquadrare l'evoluzione giurisprudenziale relativamente alle riforme civilistiche, i precedenti citati hanno riguardato reati consumati il 27 dicembre 2011 e il 27 dicembre 2013.

<sup>36</sup> Cass., Sez. IV, 17 ottobre 2017, n. 52542. La falcidia del debito IVA è permessa nel momento in cui la Corte decide, non al momento dei fatti da cui la pronuncia origina (con decorrenza dal primo gennaio 2017, in forza del succitato art. 1, co. 81, L. 11 dicembre 2016, n. 232); si veda anche la Circolare n. 16/E/2018 dell'Agenzia delle entrate, che richiama la citata Cass. n. 52542/2017 (per la non configurabilità del reato è sufficiente l'ammissione al concordato, non risultando necessaria l'omologazione dello stesso).

<sup>37</sup> Per la precisione: dopo il deposito della domanda di ammissione il Tribunale aveva emesso un decreto datato 2 luglio 2015 con il quale aveva proibito («per nessun motivo») il pagamento di debiti anteriori; in data 27 dicembre 2015 scadeva il termine per il versamento IVA; il 3 marzo 2016 il Tribunale ammetteva formalmente al concordato preventivo.

coinvolti<sup>38</sup>.

Non è un caso che la Cassazione, nel considerare l'efficacia scriminante dell'ordine del Tribunale, ne sottolinei la diretta derivazione da norme di diritto positivo, in particolare quelle (come l'art. 168 l. fall.) preposte alla tutela della *par condicio creditorum*; norme che - evidenzia la Corte - rendono la violazione dell'ordine del Tribunale passibile di autonome imputazioni, ad esempio per bancarotta preferenziale<sup>39</sup>.

La scriminante di cui all'art. 51 c.p. diventa allora il terreno d'elezione per una prova di bilanciamento (fra il bene protetto dalla norma incriminatrice e la finalità cui mira la causa di giustificazione) che, in conclusione, può risolversi a favore dell'interesse concorsuale, posto che «l'interesse statale e comunitario al versamento integrale dell'IVA può recedere di fronte a situazioni di insolvenza affrontate con la procedura di concordato preventivo, la quale, come riconosciuto dalla Corte di Giustizia U.E., offre ampie garanzie allo Stato (e alla stessa U.E.) per il recupero dei crediti IVA» (*ibid.*, § 6.4)<sup>40</sup>.

Si tratta, quindi, del primo caso che conferisce espressa rilevanza al deposito della domanda di concordato, sebbene assistita dalla variabile del divieto di pagamento emesso dal Tribunale, intervenuto prima della scadenza per il pagamento. A ben vedere però - ed emerge già dagli stessi argomenti indicati dalla Cassazione - si fa dipendere la sussistenza del reato da un provvedimento che, oltre ad essere sottratto alla volontà dell'autore del reato, trae la propria linfa da disposizioni contenute nella legge fallimentare, che di fatto prevedevano già tale divieto: come verrà sottolineato da un'altra pronuncia della Suprema Corte, il divieto del Tribunale spesso non è che ripetitivo di formule di stile<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> «l'istituto del concordato preventivo [...] costituisce un'alternativa al fallimento e dunque si delinea come uno di quegli strumenti di tutela non solo dei creditori ma anche degli interessi economici collettivi che il legislatore ha predisposto per le crisi d'impresa» (§ 5.3.2.); si tratta di considerazioni agevolmente estensibili agli a.d.r.

<sup>39</sup> Cfr. § 5.3.1., ma la constatazione è ricorrente in tutto l'ordito motivazionale; cfr. §6.1 e «l'indagato [...] non aveva alcun margine di discrezionalità [l'ordine] derivava da norme poste a tutela di interessi aventi (anche) rilievo pubblicistico, equivalenti a quelli di carattere tributario» (§ 6.3).

<sup>40</sup> La Corte di cassazione invoca anche, a fondamento dell'applicazione della scriminante, l'esigenza di non contraddizione dell'ordinamento (§7).

<sup>41</sup> In questo senso Cass., Sez. III, 8 giugno 2018, n. 39696, che ritorna sul tema della *mera ammissione*



La problematicità di legare l'esclusione del reato all'ammissione alla procedura emerge in tutta la sua evidenza in Cass., Sez. III, 17 maggio 2019, n. 39310, che rivede la "regola della previa ammissione", introducendo un'ulteriore distinzione. La Corte distingue il momento della camera di consiglio (23 dicembre 2011) da quello della pubblicazione dell'ordinanza ammissiva della procedura (28 dicembre 2011), a fronte di una scadenza per il versamento fissata il 27 dicembre 2011. Secondo la Corte di cassazione, dirimente è il fatto che il provvedimento di ammissione sia successivo alla scadenza della data per il versamento, anche se l'udienza da cui quel

---

alla procedura, ritenendola sufficiente, non ritenendo necessario un provvedimento *ad hoc* del Tribunale. Uno dei punti di maggiore interesse di questa pronuncia – sebbene contenuto in un *obiter* – è proprio il forte ridimensionamento del ruolo del provvedimento del Tribunale, che viene significativamente degradato a mero ricorso a formule di stile. Un altro punto di interesse di questa motivazione è il peso conferito all'accertamento dell'elemento soggettivo. Nel caso di specie l'ammissione al concordato interveniva il 23 settembre 2015, mentre la scadenza del debito IVA il 29 dicembre 2015 (il concordato aveva natura liquidatoria e integralmente soddisfaciva di tutti i debiti, compreso quello tributario). Questa sentenza si segnala anche perché emerge per la prima volta la distinzione fra atti di ordinaria e straordinaria amministrazione, argomento che ritornerà fra un momento e che viene usato nell'ordinanza impugnata in quella sede, secondo cui fra gli atti di straordinaria amministrazione – subordinati all'autorizzazione del giudice – rientrerebbe il pagamento del debito IVA. Il ricorrente si difendeva da questo argomento evidenziando che ogni atto, dopo il deposito della domanda, deve essere funzionale all'esecuzione del concordato: i debiti tributari non sono gli unici assistiti da privilegio, si pensi ai debiti da lavoro subordinato, così che il pagamento dell'IVA avrebbe certamente leso la *par condicio creditorum* (si spende l'argomento del combinato disposto degli artt. 161 e 168, co. 1, l. fall.) La Corte sottolinea che anche senza esplicito divieto il debitore deve rispettare il piano dei pagamenti previsto nell'istanza di concordato (art. 161 e 168 l. fall.) – nel caso di specie si prevedeva una rateizzazione del debito IVA, il debito 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 di quanto concordato». La successiva Cass., Sez. III, 30 ottobre 2018, n. 2860 ribadirà la necessità, per evitare la responsabilità penale, che l'ammissione al concordato o un provvedimento *ad hoc* che vieti i pagamenti precedano la scadenza del termine per il pagamento (in motivazione si dà atto del fatto che questi atti non dipendono dalla condotta dell'imprenditore, eppure si supera – in modo del tutto apodittico – questa constatazione); cfr. § 4. La Corte di cassazione – che annulla l'ordinanza con rinvio ai fini dell'accertamento del *fumus*, anche con riferimento all'elemento soggettivo del reato – in motivazione cita anche Cass., 29 ottobre 2014, n. 5921, Rv. 26241101, che aveva assolto per difetto di elemento soggettivo il liquidatore di società che aveva omesso il pagamento dell'IVA a fronte di un'istanza di fallimento già presentata anteriormente alla scadenza, sulla base del legittimo convincimento (infondato) che tale pagamento avrebbe costituito violazione della *par condicio* e possibile bancarotta preferenziale; sulla natura meramente ripetitiva (stante il contenuto degli artt. 167 e 168 l. fall.) di tale ordine da parte del Tribunale; cfr. G. GARUTI-G. RIATTI, *Domanda di concordato e penale rilevanza degli omessi versamenti tributari: questioni (ancora) non risolte a livello giurisprudenziale. Commento critico ad una recente sentenza di legittimità*, cit., 7 (i quali, più oltre, pure invocano la scriminante putativa rifacendosi a Cass. n. 5921/2014; i due Autori aderiscono alla posizione di Cass. n. 36320/2019, su cui subito *infra* nel testo).

provvedimento origina è antecedente a tale scadenza: l'integrazione del reato parrebbe dipendere, dunque, dalla mera volontà del Tribunale di depositare un provvedimento il cui contenuto "scriminante" è già stato deciso<sup>42</sup>.

Emerge, qui, il terzo orientamento citato, rappresentato da quell'isolata pronuncia che ritiene sufficiente, per escludere la sussistenza del reato di omesso versamento (di ritenute, in quel caso), la mera presentazione della domanda di concordato preventivo (cd. "istanza prenotativa")<sup>43</sup>, posto che a tale momento retroagirebbero gli effetti della successiva ammissione alla procedura. A ben vedere, la motivazione pare andare oltre e affermare che già solo il deposito della domanda (indipendentemente dalla successiva ammissione) possa escludere il reato<sup>44</sup>.

L'ultima pronuncia della Suprema in argomento, in ordine di tempo, ritorna sulla posizione di cui al punto 2 (la centralità del momento di ammissione alla procedura). La sentenza "reagisce" all'apertura giurisprudenziale di cui si è

---

<sup>42</sup> Si tratta di una decisione dominata dal fatto, in particolare dall'apparente strumentalità della richiesta di ammissione alla procedura e dal successivo esito del concordato, non andato a buon fine. La Suprema Corte denuncia, infatti, la «consapevole scelta dell'imputato di non addivenire al pagamento dell'Iva, pur essendo le relative somme nella sua disponibilità», ciò che conta è che secondo la Corte d'appello la richiesta di concordato preventivo non è andata a buon fine perché «sostanzialmente preconstituita dall'imputato con l'accordo del suo consulente proprio allo scopo di non pagare l'Iva dovuta, evitando di incorrere in responsabilità penale». A sostegno del rigetto richiama la giurisprudenza sulla crisi di liquidità (assoluta impossibilità e non semplice difficoltà) ed esclude l'effetto preclusivo rispetto all'integrazione del reato della mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo perché «del resto la domanda di concordato preventivo è conseguenza della crisi di impresa che [...] l'imputato non ha adeguatamente fronteggiato [...] per di più di un concordato non andato a buon fine».

<sup>43</sup> Cfr. Cass. n. 36320/2019, nel caso di specie l'istanza di concordato era stata depositata nell'aprile 2015, il termine per il versamento delle ritenute scadeva il 21 settembre 2015 e solo successivamente alla scadenza di tale termine era intervenuto il provvedimento ammissivo della procedura di concordato preventivo.

<sup>44</sup> Secondo la Cassazione in questa pronuncia l'efficacia retroattiva dell'ammissione alla data di deposito della domanda poggia sul richiamo all'art. 167 l. fall. e su arresti della Cassazione civile (cita Cass. civ., Sez. I, 12 gennaio 2007, n. 578; Cass. civ., Sez. I, 13 luglio 2018, n. 18729; Cass. civ., Sez. I, 27 settembre 2017, n. 22601), ma pare andare oltre quando afferma: «in applicazione del medesimo principio non può non rilevarsi che, una volta intervenuto il provvedimento di ammissione del debitore al concordato anche le pregresse condotte omissive, consistenti in omessi pagamenti di obbligazioni giunte a maturazione nell'intervallo fra la presentazione della istanza e la sua positiva evasione da parte dell'organo giurisdizionale a ciò preposto, cessano, *laddove mai in precedenza esse la avessero avuta*, di avere rilevanza penale, atteso che tali condotte neppure possono essere considerate compiute *contra ius* in quanto legittimate, *a tutto voler concedere posteriori*, dall'avvenuta ammissione alla procedura concorsuale» (corsivi aggiunti).

appena dato conto e aggiunge una sfumatura ulteriore all'argomentazione<sup>45</sup>.

La motivazione muove da alcuni punti fermi. Il primo è che, come illustrato dalla giurisprudenza civilistica, nel concordato preventivo la fase del deposito della domanda con riserva non è un procedimento autonomo e distinto rispetto a quello ordinario (che si apre con il deposito della proposta e del piano), bensì un segmento di un procedimento unitario<sup>46</sup>.

Il secondo punto rilevante della motivazione è che il deposito della domanda di concordato con riserva realizza uno spossessamento attenuato dell'impresa (ex art. 161, co. 7 e art. 167 l. fall.) per cui l'imprenditore, a seguito del deposito, può compiere, senza necessità di autorizzazione, solo gli atti finalizzati alla conservazione dell'attivo nell'interesse dei creditori, così che la nozione di *straordinaria amministrazione*, in questo contesto, deve essere intesa come idoneità a pregiudicare i valori dell'attivo compromettendone la capacità di soddisfare le ragioni dei creditori. Il pagamento del debito tributario viene qualificato - per la sua urgenza, proprio a causa degli effetti penali dell'omissione - quale atto di straordinaria amministrazione<sup>47</sup>. In conclusione, la Suprema Corte ritorna sulla posizione secondo cui il mero deposito della domanda, in assenza di un provvedimento che vieti o comunque non autorizzi il pagamento del debito tributario, non può di per sé escludere il reato<sup>48</sup> (non senza riproporre l'“argomento” della

---

<sup>45</sup> Cass., Sez. III, 20 febbraio 2020, n. 13628, in *Il Fallimento*, 2021, 61, con commento di BOTTAI, *La confusione sotto il cielo dei reati tributari, accentuata dall'emergenza COVID*. Nel caso di specie, la presentazione del concordato con riserva era avvenuta in data 24 luglio 2018; in data 26 luglio 2018 il Tribunale aveva concesso termine di 120 giorni per la presentazione del piano (poi prorogati); il 31 ottobre 2018 si era consumato il delitto di omesso versamento di ritenute certificate; in data 19 aprile 2019 il Tribunale aveva ammesso la società al concordato.

<sup>46</sup> Citando Cass. civ., Sez. I, 29 maggio 2019, n. 14713, Rv. 654268.

<sup>47</sup> Cfr. § 4, si poggia il ragionamento sulla giurisprudenza civile secondo cui il pagamento non autorizzato di un debito scaduto eseguito in data successiva al deposito della domanda non comporta automaticamente l'inammissibilità della proposta, dovendosi valutare se si tratta di straordinaria amministrazione e, comunque, se la violazione della *par condicio* sia diretta a frodare le ragioni dei creditori (cfr. Cass. Sez. I, 16 maggio 2018, n. 11958, Rv. 648456, che richiama Cass. n. 14887/2017, n. 7066/2016, n. 3324/2016, successivamente ribadito da Cass. Sez. I, 21 giugno 2019, n. 16808, Rv. 654280), confermerebbe il principio secondo cui nella procedura non sarebbero *tout court* vietati il compimento di atti straordinari, tra cui il pagamento del debito tributario, anche se compiuto senza autorizzazione giudiziale. L'argomento non convince: affermare che i pagamenti non autorizzati non siano sempre vietati (e non comportino sempre l'inammissibilità della procedura) non vuol dire che siano legittimi e nemmeno che possano essere dovuti al punto che la loro omissione possa essere penalmente rilevante.

<sup>48</sup> Rigetta esplicitamente il diverso orientamento portato da Cass. n. 36320/2019, cit., e l'idea della re-

responsabilizzazione dell'imputato per la causazione e mala gestione della crisi, spesso prodromico all'estensione della tipicità del reato mediante surrettizia introduzione di obblighi di accantonamento preventivo delle somme)<sup>49</sup>.

Di fatto la giurisprudenza maggioritaria pare assestarsi su una posizione che subordina l'esclusione del reato all'emissione di un provvedimento giurisdizionale (di ammissione alla procedura o di divieto di esecuzione di pagamenti)<sup>50</sup>: è evidente che tale impostazione trova il proprio fondamento

---

trodatazione degli effetti dell'ammissione (che, secondo la Corte, renderebbe priva di senso la disciplina sugli atti di straordinaria amministrazione); cfr. § 6 «in tale ambito non rileva il richiamo alla retrodatazione degli effetti, indicata nella sentenza n. 36320/2019, che concerne il diverso profilo dell'efficacia verso i terzi e verso il debitore (168 legge fall. e 188 legge fall.) a fronte del chiaro dettato normativo di cui agli artt. 161 co. 7 e 167 legge fall».

<sup>49</sup> Cfr. § 5; l'argomento è ricorrente in giurisprudenza (Cass., Sez. III, 17 maggio 2019, n. 39310, Rv. 277171): «la domanda di concordato preventivo è conseguenza della crisi di impresa e non può attribuirsi efficacia sostanzialmente scriminante a una domanda presentata dallo stesso imputato che abbia provocato il 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. 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 eventuale omissione del pagamento del debito, non potendo opporre, per escludere la sua penale responsabilità, unicamente l'aver dato corso alla procedura negoziale di risoluzione della crisi d'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, non essendo la sola procedura di ostacolo al pagamento»; v. anche Cass., Sez. III, 19 maggio 2022, n. 27202, che riprende il noto orientamento secondo cui l'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi; in dottrina ALDROVANDI, *La crisi di liquidità nel prisma del diritto penale tributario: la trasfigurazione nel diritto vivente del "rischio d'impresa" in "rischio penale"*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2022, 409 ss.

<sup>50</sup> Si registrano anche «passi indietro» della giurisprudenza. Ad esempio Cass., Sez. III, 23 maggio 2018, n. 49795, che ritiene insufficiente la mera ammissione alla procedura per l'esclusione del reato (la proposta di concordato era in continuità e depositata quindici giorni prima della scadenza del termine per il pagamento dell'IVA). La Suprema Corte sostiene la possibilità di poter effettuare il pagamento del debito tributario, nonostante il deposito della domanda, evocando come unico sbarramento l'art. 173, co. 3, l. fall., dunque il pagamento in frode dei creditori (sarebbe l'unica disposizione che potrebbe determinare la revoca del concordato e solo se il pagamento fosse diretto a frodare le ragioni dei creditori; cita sul punto Cass. civ., Sez. I, ord. n. 11958 del 16 maggio 2018, Rv. 648456; Cass. civ., Sez. I, 19 febbraio 2016, n. 3324, Rv. 638668). La Suprema Corte, in questa sentenza, non si confronta con il disposto dell'art. 168 l. fall. e si rifà esplicitamente al consolidato orientamento relativo all'impatto della crisi finanziaria (ovvero al criterio di non addebitabilità all'imputato della crisi e impossibilità di fronteg-

nella (non esplicitata) intenzione di preservare una forma di controllo giudiziale, diverso e ulteriore rispetto a quello già previsto dalle disposizioni civilistiche in materia, che assicuri l'esclusione del reato solo a seguito di un vaglio sulla meritevolezza o plausibilità della soluzione concordata (evidentemente volto, quantomeno, a escludere la sua finalità puramente elusiva della responsabilità penale da omesso versamento).

4. *Le novità normative: un'occasione persa e l'inesauribilità della non punibilità.* La rilettura dei precedenti relativi al rapporto fra le soluzioni concordate della crisi d'impresa e i reati di omesso versamento restituisce, al contempo, la sensazione dell'incertezza applicativa e l'immagine di un diritto pretorio restio ad apprezzare appieno, sul terreno penalistico, l'interesse concorsuale. Nel passaggio dalla «transazione dei ruoli» alla «transazione fiscale», la rideterminazione di quanto dovuto al fisco non è più solo una mera presa d'atto dell'assenza di una soluzione economicamente più conveniente: la rinuncia è tesa al fine extrafiscale della conservazione dell'impresa<sup>51</sup>. Il primo strumento era meramente "riscossivo", mentre la transazione fiscale - anche prima dell'introduzione del *cram down* - ha al proprio cuore un bilanciamento di interessi, caratteristica che vale, per inciso, a distinguerla da tutti gli altri istituti (come l'accertamento con adesione o la conciliazione) in cui l'Amministrazione pure rinuncia a parte del debito tributario<sup>52</sup>.

---

giare la crisi di liquidità). Si registra, in questa sentenza, una certa approssimazione nella rilettura dei precedenti (si sostiene ad esempio, al § 5, che il precedente n. 53542/2017 riguardasse un caso in cui l'ammissione al concordato fosse intervenuta precedentemente alla scadenza del termine fissato per il versamento IVA, quando in realtà - come ricordato - l'ammissione in quel caso fu successiva e solo il provvedimento proibitivo dei pagamenti fu anteriore a tale scadenza; cfr. § 5, Cass. n. 53542/2017), nonché un patente scadimento dell'argomentazione in evidenti *bias* cognitivi (come, ad esempio, nel punto in cui, al §5, la Corte evidenzia che siccome il pagamento - già contemplato dalla proposta - successivamente è effettivamente intervenuto, allora questo avrebbe potuto essere fatto anche tempestivamente).

<sup>51</sup> Nel senso che la transazione dei ruoli (v. *supra*, nota 13) mettesse in discussione solo formalmente il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria ZANICHELLI, *La transazione fiscale*, in *Dir. fall.*, 2012, 158 ss.; analogamente MARINI, *La transazione fiscale*, in *Rass. tribut.*, 2010, 1193 ss.

<sup>52</sup> Istituti ai quali, non a caso, non è applicabile - in caso di mendacio - il citato art. 11, co. 2, d.lgs. n. 74/2000; cfr. SOANA, *I reati tributari*, cit., 512 ss.; CARACCIOLI, *Le novità della «Manovra» (DL n. 78/2010) in ambito penale tributario*, in *Riv. dir. tribut.*, 2011, 5; BRICCHETTI-PISTORELLI, *Nuova aggravante per la corruzione propria*, in *Guida dir.*, 18 settembre 2010, n. 37, 86 ss.; MUSCO-ARDITO,

Nell'argomentare delle sentenze richiamate al paragrafo precedente si colgono diversi aspetti suscettibili di critica.

Il primo è prettamente teorico. Quasi tutte le pronunce citate mostrano una notevole fiducia nella non contraddizione dell'ordinamento, come principio di autopoesi giuridica che obbligherebbe l'interprete a ricercare la soluzione al problema sul terreno delle scriminanti: in particolare, come visto, per diverse pronunce la soluzione starebbe nella scriminante dell'adempimento del dovere. In realtà l'ordinamento si contraddice davvero e le antinomie sono reali<sup>53</sup>: il fatto che la non contraddizione resti un obbiettivo desiderabile non vale in alcun modo a implicare obbligatoriamente la soluzione prescelta da alcune di queste sentenze, improntata alla preservazione di un controllo del potere giudiziario, ponendo l'accento su sotto-fasi più o meno eventuali della procedura (come l'ordine di non eseguire i pagamenti).

Pare a chi scrive che nel caso di specie non si dia alcuna antinomia: si tratta, invece, dell'interpretazione di elementi normativi del precetto (il termine, la quantificazione del debito) che rinviano ad altro settore dell'ordinamento per ricevere l'effetto tetico con cui costruire il divieto penalmente sanzionato<sup>54</sup>. Si tratta, dunque, di una questione di tipicità: gli elementi normativi che definiscono il debito tributario e i termini del suo pagamento si intersecano con un fenomeno normativo complesso (le procedure concordate), nel contesto del quale, però, sono previste garanzie procedurali per i creditori<sup>55</sup>.

---

*Diritto penale tributario*, cit., 309; ARONICA, *Il nuovo art. 11 comma 2 D.Lgs. n. 74/2000: l'evasione alla riscossione nella transazione fiscale*, cit., 1006; BOFFELLI, *Reati tributari - Rassegna di giurisprudenza. Parte seconda*, in *Dir. prat. tribut.*, 2012, 825.

<sup>53</sup> Su questi problemi, sulla realtà della contraddizione dell'ordinamento e delle antinomie (come problema pragmatico) cfr. LUZZATI, *La vaghezza delle norme*, Milano, 1990, 78; SCHIAFFO, *Le situazioni "quasi scriminanti" nella sistematica teleologica del reato. Contributo ad uno studio sulla definizione di struttura e limiti della giustificazione*, Napoli, 1998, 82; A. SPENA, *Diritti e responsabilità penale*, Milano, 2008, 64 e 67-68; PINO, *Diritti e interpretazione. Il ragionamento giuridico nello Stato costituzionale*, Bologna, 2010, 49.

<sup>54</sup> La specificazione testuale delle due fattispecie - che rinviano, rispettivamente, alla certificazione rilasciata ai sostituiti e alla dichiarazione IVA per identificare il debito tributario - è superata dall'idoneità della transazione fiscale di sostituirle come "fonte" del debito tributario, come incidentalmente già riconosciuto in giurisprudenza; cfr. *supra*, § 2; sugli elementi normativi con effetto tetico cfr. PALAZZO, *L'errore su legge extrapenale*, Milano, 1974, 16-17 e 46; RISICATO, *Gli elementi normativi della fattispecie penale*, Milano, 2004, 209 ss.; RUGGIERO, *Gli elementi normativi della fattispecie penale*, Napoli, 1965, 163-164, 214-215.

<sup>55</sup> Cfr. GARUTI-RIATTI, *Domanda di concordato e penale rilevanza degli omessi versamenti tributari*:

Un raccordo positivo, sul piano della tipicità, fra le soluzioni concordate e i reati da inadempimento, tuttavia, non pare profilarsi all'orizzonte, soprattutto considerando il tenore della recentissima riforma in materia, la quale pone il problema sul terreno della non punibilità<sup>56</sup>.

La disposizione di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74/2000, innanzitutto, viene arricchita di due commi. Il nuovo comma 3 *bis* è dedicato alla crisi di liquidità e mira, per alcuni aspetti, a mitigare la già richiamata posizione della giurisprudenza sul punto. Il testo della disposizione lega la non punibilità (per i delitti di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*) alla presenza di cause non imputabili all'autore, che siano sopravvenute rispetto all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'IVA; la disposizione, nel secondo inciso, prevede anche una

---

*questioni (ancora) non risolte a livello giurisprudenziale. Commento critico ad una recente sentenza di legittimità*, cit., 9-10, i quali ricordano che la procedura concorsuale si svolge sotto il controllo del giudice delegato (la domanda è comunicata al pm) e che il concordato sterilizza le sanzioni amministrative (cfr. Cass., Sez. I, 27 settembre 2017, n. 22601, Rv. 64552101 che ritiene che l'adempimento del dovere - art. 168 l. fall. - di non eseguire pagamenti escluda la possibilità di applicare le sanzioni amministrative).

<sup>56</sup> Oltre alle modifiche di cui si darà atto nell'immediato prosieguo, si deve segnalare che il decreto legislativo n. 87/2024 ha modificato il termine per la consumazione del reato, portandolo a «entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta/dichiarazione IVA» (e non più «entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta/dichiarazione IVA»); cfr. art. 1, co. 1, lett. b) e c), d.lgs. n. 87/2024. È opportuno ricordare che la causa di non punibilità (speciale rispetto all'art. 13 d.lgs. n. 74/2000) introdotta dal d.l. 30 marzo 2023, n. 34 (cd. Decreto bollette), il cui art. 23 (rubricato appunto «Causa speciale di non punibilità dei reati tributari») prevede un'esclusione della pena per i delitti di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, co. 1, d.lgs. n. 74/2000) nel caso in cui le somme dovute siano versate secondo le modalità previste dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (cd. «tregua fiscale») a patto che le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello; per un primo commento PRANDI, *D.l. 30 marzo 2023, n. 34: una nuova causa di non punibilità per i reati di omesso versamento e indebita compensazione*, in *www.sistemapenale.it*, 5 aprile 2023; CAGNOLA-BONCOMPAGNI, *Reati tributari: la "nuova" causa di non punibilità introdotta dal d.l. 30 marzo 2023, n. 34*, in *www.sistemapenale.it*, 13 aprile 2023; critico GATTA, *"Tregua fiscale" e nuova causa di non punibilità dei reati tributari attivabile fino al giudizio d'appello. E il PNRR?*, in *www.sistemapenale.it*, 12 aprile 2023. La già citata Cass. n. 6591/2016 contiene un altro passaggio degno di nota, nel punto in cui evoca, per escluderla, la possibilità di ricondurre la transazione fiscale agli artt. 12 *bis* e 13 d.lgs. n. 74/2000 (Cass., Sez. III, 26 ottobre 2016, n. 6591, cit., § 4.7: «Non v'è dubbio [...] che la transazione fiscale omologata successivamente alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta non estingue il reato ormai già consumato e ciò anche se la proposta è stata fatta in epoca antecedente. Per la stessa ragione non sono applicabili al caso in esame gli speciali istituti previsti dagli artt. 12-bis e 13, d.lgs. n. 74 del 2000»). Come già detto la prospettiva di quella sentenza è «viziata» dalla facilità della soluzione che si prospetta alla Corte, ovvero constatare la palese efficacia de-tipizzante della transazione fiscale omologata prima della scadenza del termine, ma sente tuttavia il bisogno di specificare che l'omologazione successiva alla scadenza del termine non estingue il reato.

serie di criteri di cui il giudice deve tenere conto, fra i quali (i) *la crisi non transitoria di liquidità dell'autore dovuta alla inesigibilità dei crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o al mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte di amministrazioni pubbliche* e (ii) *la non esperibilità di azioni idonee al superamento della crisi*.

I punti di interesse sono molteplici<sup>57</sup>, non ultima la variabile dogmatica: colpisce, infatti, che si possano qualificare come (mera) esclusione della punibilità situazioni che, di fatto, paiono riconducibili alla forza maggiore e, pertanto, al difetto persino della *suitas* della condotta; nella specifica prospettiva che qui interessa, tuttavia, si deve prendere atto di come il succitato punto (ii) (l'impossibilità di ricorrere ad azioni idonee al superamento della crisi) paia offrire un criterio quantomeno vago: non si sono indicati i criteri di accertamento di tale impossibilità, né si è optato per un raccordo positivo alle procedure concordate della crisi<sup>58</sup>.

Dove invece un riferimento specifico al CCII viene effettivamente operato è nel contesto di un'altra modifica all'art. 13, ovvero il comma 3 *ter*, che introduce una disciplina specifica dell'art. 131 *bis* nel contesto dei reati tributari. Il nuovo comma reca un elenco di circostanze che il giudice – secondo una tecnica legislativa già adottata in riferimento al falso in bilancio, nell'art. 2621 *ter* c.c. – deve *valutare in modo prevalente*, fra le quali spicca,

---

<sup>57</sup> Di certo interesse, ad esempio, è il riferimento all'inesigibilità di crediti per accertata insolvenza o sovraindebitamento di terzi o il mancato pagamento di crediti certi ed esigibili da parte della P.A., che segnerebbe una notevole apertura – rispetto all'attuale posizione del diritto vivente – verso la valorizzazione di effettive situazioni di «inesigibilità incolpevole» (in questo senso LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144*, cit.); anche l'esplicitazione del requisito temporale della *sopravvenienza* delle cause della crisi rispetto all'effettuazione delle ritenute (nel caso dell'art. 10 *bis*) ovvero all'incasso dell'IVA (nel caso dell'art. 10 *ter*) può essere visto come lo sprone per superare le già ricordate rigidità della giurisprudenza riguardo l'irrelevanza dell'effettivo incasso dell'IVA (cfr. Cass., Sez. III, 18 giugno 2019, n. 35193; Cass., Sez. III, 27 giugno 2019, n. 41070, secondo cui il mancato incasso della fattura sarebbe ininfluenza ai fini della penale rilevanza del successivo omesso versamento dell'imposta da parte del contribuente); parrebbe possibile cogliere un primo segnale di apertura nella recentissima Cass., 15 luglio 2024, n. 30352, in part. § 3.4, che interpreta la riforma come espressiva della necessità di attribuire il «massimo rilievo» alle problematiche relative alla concreta impossibilità di far fronte ai versamenti dovuti.

<sup>58</sup> Ad esempio occorre ricordare che il *cram down* non opera in assenza di un interesse concorsuale, ovvero nei casi in cui l'amministrazione finanziaria dovesse essere l'unico creditore; in questi casi «l'omologa forzosa [si tradurrebbe] in una mera imposizione della transazione fiscale rifiutata»; cfr. App. Potenza, 12 marzo 2024, disponibile al [www.transazione-fiscale.it/wp-content/uploads/2024/07/Corte-di-Appello-di-Potenza\\_12-marzo-2024.pdf](http://www.transazione-fiscale.it/wp-content/uploads/2024/07/Corte-di-Appello-di-Potenza_12-marzo-2024.pdf).



per i profili qui di interesse, lo stato di crisi del debitore, come definito dall'art. 2, co. 1, lett. a) del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (lett. d del nuovo comma 3 *ter* dell'art. 13)<sup>59</sup>.

Come si vede agevolmente, leggendo la riforma alla luce di quanto considerato nei paragrafi precedenti, la centralità della non punibilità, nel sistema del penale tributario, la rende ormai *inesauribile*, idonea ad assorbire qualunque circostanza suscettibile di attenuare (o elidere) il disvalore del fatto, persino quelle che ne intaccano la stessa sussistenza<sup>60</sup>. È però, a ben vedere, anche un problema di queste fattispecie: assiologicamente neutrali, fondate su di un'accezione generica del concetto di riscossione, fanno apparire impossibile – o, peggio, un mero esercizio teorico – la distinzione fra tipicità e (non) punibilità. Si, tratta, però, di una distinzione alla quale non è possibile rinunciare: come ricordato, una pronuncia – l'isolata Cass. n. 36320/2019 – ha valorizzato l'impatto sul piano oggettivo del ricorso alle soluzioni concordate, ma sarebbe auspicabile un intervento del legislatore

---

<sup>59</sup> Le altre tre circostanze: 1) l'entità dello scostamento rispetto alla soglia di punibilità (lett. a del nuovo co. 3 *ter* dell'art. 13; la giurisprudenza aveva già avuto modo di ossia che la particolare tenuità del reato tributario potrebbe valutarsi solo a fronte di scostamenti minimi dalle soglie di punibilità (cfr. Cass., Sez. III, 30 marzo 2018, n. 14595; Cass., Sez. III, 24 settembre 2021, n. 35403); 2) il pagamento integrale del debito secondo il piano di rateizzazione concordato (qualora non costituisca autonoma causa di non punibilità ai sensi del co. 1 dell'art. 13 - lett. b del nuovo co. 3 *ter* dell'art. 13; il coordinamento con i commi precedenti dell'art. 13 parrebbe vertere sul momento in cui il pagamento interviene: non punibilità ex co. 1 se il pagamento interviene prima dell'apertura del dibattimento; si avrà invece la meno favorevole esclusione della punibilità ex co. 3 *ter* nel caso in cui il pagamento intervenga successivamente, ma comunque prima che la sentenza sia definitiva; vi era contrasto in giurisprudenza riguardo la possibilità di valorizzare, ai fini dell'applicazione dell'art. 131 *bis* c.p. le condotte riparatorie *post factum*; cfr., in senso contrario, Cass., Sez. III, 27 settembre 2022, n. 39835; a favore invece Cass., Sez. III, 24 maggio 2023, n. 28031; il minor favore della pronuncia di esclusione della punibilità ex art. 131 *bis* sta nell'iscrizione della pronuncia nel casellario – cfr. Cass., Sez. un., 24 settembre 2019, n. 38954 – e nel fatto che si crea comunque un precedente ai fini del requisito ostativo dell'abitudine della condotta; 3) l'entità del debito residuo, qualora il debito sia in fase di estinzione mediante rateizzazione (lett. c del nuovo co. 3 *ter* dell'art. 13).

<sup>60</sup> Sulla non punibilità in penale tributario, oltre ai contributi già citati, si vedano SOANA, *I reati tributari*, cit., 559 ss.; AMADEO, *Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario*, in *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, a cura di Nocerino-Putinati, Torino, 2015, 331; BELLAGAMBA, *Il ravvedimento operoso nella nuova disciplina dei reati tributari: tra buone intenzioni ed imperfezioni tecniche*, *Dir. Pen. Proc.*, 2016, 242; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 98 ss.; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 57 ss.; per un inquadramento della categoria VENEZIANI, *La punibilità*, in *La punibilità. Le conseguenze giuridiche del reato*, a cura di Id., in *Trattato di diritto penale. Parte generale*, diretto da GROSSO-PADOVANI-PAGLIARO, Milano, 277.

teso a razionalizzare la materia<sup>61</sup>.

Con la recente sostituzione del testo delle due fattispecie (ad opera del d.lgs. n. 87/2024) si realizza un raccordo della tipicità con una procedura di rateazione che concede uno spostamento in avanti del peso finanziario: si persevera, dunque, nel valorizzare, ai fini della definizione del precetto, aspetti esclusivamente quantitativi dell'inadempimento<sup>62</sup>.

La speranza, come detto, è che il legislatore valorizzi invece le *ragioni* dell'inadempimento anche sul piano del fatto, ricordando che l'ordinamento offre al contribuente strade per gestire e superare la crisi che impattano sull'*identità* dell'obbligazione tributaria, peraltro secondo procedure che - a fronte dell'interesse concorsuale - superano la discrezionalità in capo all'amministrazione finanziaria. In questo ordine di idee, un aspetto positivo della recente riforma sulla rateizzazione del debito - che potrebbe essere valorizzato in futuro, nella direzione della tipicità qui suggerita - può essere visto nella prospettiva *di metodo* che si apre nell'ammettere un'integrazione del precetto *diacronica* e *condizionata* (subordinata al fallimento della procedura di rateizzazione stessa).

Nell'attesa, non resta che affidare il coordinamento fra le soluzioni concordate e i reati da inadempimento alla giurisprudenza (e alla non punibilità).

---

<sup>61</sup> Resterebbe poi da esplorare anche il versante soggettivo: pare difficile escludere, almeno in astratto, che il "ragionevole" ricorso a una soluzione concordata poi non omologata possa porsi come incompatibile il dolo generico delle fattispecie da inadempimento.

<sup>62</sup> Come anticipato, il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 ha sostituito (art. 1, co. 1 lett. b) e c) il testo degli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000, inserendo un riferimento al procedimento di rateazione disciplinato dal d.lgs. n. 462/1997, il quale è stato arricchito di una nuova disposizione (art. 3 *bis*, co. 2 *bis*) che raccorda i controlli automatici (dai quali potrebbe nascere la contestazione del delitto) con la possibilità di rateizzare la somma («può provvedere spontaneamente al pagamento rateale delle somme dovute a titolo di ritenute o di imposta, nella misura di almeno un ventesimo per ciascun trimestre solare»). Merita di essere evidenziato che il termine per la prima rata è comunque quello fissato dalla fattispecie incriminatrice («La prima rata è versata entro il termine indicato nel co. 1 degli articoli 10-bis e 10-ter e le rate successive sono versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo»). Il nuovo testo dei due delitti, inoltre, disciplina anche il caso di integrazione del reato da decadenza del beneficio (secondo il disposto di cui all'art. 15 *ter* d.p.r. n. 602/1973), prevedendo che la rilevanza penale sia preservata in caso di debito residuo di 50.000 euro in caso di art. 10 *bis* e di 75.000 euro in caso di IVA. Merita di essere evidenziato che queste procedure di rateazione comprendono anche criteri di "indulgenza", come ad esempio il co. 3 del citato art. 15 *ter* d.p.r. n. 602/1973, il quale esclude la decadenza nel caso di «a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro; b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni».