

CORTE DI CASSAZIONE  
III Sez. Penale

Sentenza 10 febbraio 2015, n. 5921

## Ritenuto in fatto

1. G.G. ha proposto ricorso per cassazione avverso la ordinanza con cui il Tribunale del riesame di Roma, in particolare disattendendo le prospettazioni volte a evidenziare la mancanza di elemento soggettivo del reato o la incolpevole impossibilità di adempimento, ha rigettato la richiesta di riesame presentata avverso il provvedimento di sequestro per equivalente pronunciato dal G.i.p. presso lo stesso Tribunale per i reati ex art. 10 ter del d. lgs. n. 74 del 2000 di omesso versamento di Iva per euro 451.148 per gli anni d'imposta 2009 (capo c) e 2010 (capo d) in qualità di liquidatore della D. S.r.l..

2. Il ricorrente, con un primo motivo, invocando violazione di legge, lamenta, in relazione all'omesso versamento per l'anno 2009, l'erronea applicazione dell'art.10 ter cit. avendo l'indagato assunto la carica di liquidatore in data 9/11/2010, e presentato, a soli quaranta giorni dalla nomina, ricorso per il fallimento della società; sicché l'indagato ha agito nella completa convinzione del fatto che sarebbe stato il curatore a dover decidere come e quando disporre della cassa verso i vari creditori, tra cui l'Erario, non privilegiato rispetto agli altri, onde evitare di incorrere nel reato di bancarotta preferenziale. Di qui, contrariamente al ragionamento del Tribunale, la mancanza dell'elemento soggettivo del reato. Ciò tanto più che la disponibilità di euro 681.703,00 sul conto della società alla data del 31/03/2011 avrebbe consentito di adempiere perfettamente all'obbligazione. Quanto all'omesso versamento per l'anno di imposta 2010, evidenzia come, alla data di scadenza dell'obbligo, egli non fosse più legale rappresentante della società, essendo subentrato il curatore fallimentare.

3. Con un secondo motivo lamenta l'inosservanza dell'art. 5 c.p. in relazione all'Incertezza circa la linea di demarcazione tra la fattispecie della bancarotta preferenziale e quella dell'art. 10 ter cit.; avendo l'imputato rispettato l'ordine delle preferenze e i gradi di privilegio ex artt. 2752 e ss. c.c. sarebbe assurda la sua sottoposizione a responsabilità per il reato ex art. 10 ter cit.. Né appare propriamente richiamata dal Tribunale, per sostenere la necessità del primario soddisfacimento delle obbligazioni Iva, la direttiva comunitaria 2006/112/CEE in quanto mai recepita dall'ordinamento. Invoca anche, sempre in ragione del fatto che la condotta è stata determinata dalla necessità di evitare l'integrazione del reato di bancarotta preferenziale, la violazione degli artt.43 e 54 c.p.

4. Con un terzo motivo, ricordando che la violazione di legge è integrata anche dalla motivazione meramente apparente, lamenta che il provvedimento impugnato è totalmente mancante di motivazione con riguardo ai due addebiti mossi, in particolare non avendo, quanto a quest'ultimo, i giudici in alcun modo affrontato il problema della non corrispondenza temporale tra carica rivestita e condotta contestata.

## Considerato in diritto



5. Il ricorso è anzitutto fondato, in particolare nel primo e terzo motivo, con riguardo all'addebito relativo all'omesso versamento Iva relativo all'anno 2010.

Va infatti rammentato che il reato di cui all'art. 10 ter del d.lgs. n. 74 del 2000 ha natura istantanea, consumandosi io stesso nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, sicché è necessario che l'omissione del versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento, giusta quanto disposto dall'art. 6, comma 2, della L. 29 dicembre 1990, n. 405 (cfr., tra le altre, Sez. 3, n. 12248 del 22/01/2014, P.M. in proc. Faotto e altri, Rv. 259808; Sez. 3, n. 38619 del 14/10/2010, P.g. in proc. Mazzieri, Rv. 248626), Inoltre deve ribadirsi che il reato in oggetto presenta natura giuridica di reato proprio, posto che, seppure la norma, nell'individuare il soggetto attivo, si riferisce a «...»chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo», la condotta illecita è tuttavia integrabile unicamente dai "soggetti Iva", imprenditori e lavoratori autonomi, che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali è dovuta l'imposta (in particolare, si vedano gli artt. 1 "Operazioni imponibili" e 17 "Soggetti passivi", del d.P.R. n. 633 del 1972), per le società od enti rispondendo il legale rappresentante (cfr., ancora, Sez.3, n. 38619 del 14/10/2010, cit.).

Nella specie, risulta da pag. 3 della stessa ordinanza impugnata che la dichiarazione di fallimento della D. S.r.l. con nomina del curatore fallimentare è intervenuta in data 07/04/2011 sicché, alla data del 27/12/2011 successivo, quale termine ultimo per effettuare il versamento Iva, l'indagato non era più legale rappresentante.

In altri termini, dunque, alla data di scadenza indicata non incombeva su G. l'obbligo di versamento Iva, né l'ordinanza impugnata risulta avere prefigurato, indipendentemente da ciò, un concorso dello stesso quale extraneus nel reato proprio pure, in astratto, possibile.

Anzi, la stessa ordinanza impugnata ha testualmente precisato che "per le operazioni compiute a partire dal mese di aprile 2011 e delle quali maturava l'acconto ed il relativo obbligo di versare l'Iva, risulta possibile invocare l'esercizio dei poteri gestori da parte del preposto organo fallimentare"; ma a tale corretta affermazione non ha fatto poi seguire, come sarebbe stato necessario, alcuna conseguenza sul piano della sussistenza del *fumus commissi delicti* quale indispensabile presupposto per la conferma del decreto impugnato.

6. Il ricorso è poi fondato, in particolare in relazione al secondo motivo, e sia pure per ragioni di diritto diverse da quelle espressamente proposte, incentrate sulla mancanza dell'elemento soggettivo del reato, anche con riguardo all'addebito riguardante l'omissione di versamento relativa all'anno 2009, pur essendo stato l'indagato legale rappresentante della società, nella veste di liquidatore nominato il 09/11/2010, già alla data del 27/12/2010, quale termine ultimo per fare fronte all'adempimento di legge.

Va infatti rilevato come sia incontrovertibile che, nella specie, l'indagato, nominato appunto liquidatore della D. S.r.l. in data 09/11/2010, abbia, in data 23/12/2010, presentato istanza di fallimento della stessa, stante il constatato, irreversibile, stato di insolvenza (già in data 28/6/2010 l'assemblea dei soci aveva deliberato la "richiesta di fallimento in proprio") e che il fallimento sia poi stato dichiarato in data 07/04/2011.

E' altresì incontrovertibile che, al momento della scadenza, nella casse sociali giacesse liquidità tali da consentire il versamento del debito Iva.



Ciò posto, deve essere ritenuto che tali dati oggettivi siano tali da far deporre con evidenza per la sussistenza, nella specie, in capo all'indagato, del legittimo convincimento che la regola della *par condicio creditorum* di cui agli artt. 51 e 52 della legge fall., gli imponesse di non procedere, in tal modo trattando in maniera preferenziale l'Erario rispetto ai restanti creditori privilegiati, al pagamento del debito, così essendosi integrata, sia pure nei termini putativi contemplati dall'art. 59, comma 4, c.p., la causa di giustificazione di cui all'art. 51 c.p..

Va ricordato, su un piano generale, che la disposizione dell'art.51 c.p. è espressione significativa del principio di non contraddizione dell'ordinamento giuridico secondo cui un fatto costituente esercizio di una facoltà o, come nel presente caso, di un obbligo, non possa, al tempo stesso, essere qualificato anche come reato posto che uno stesso ordinamento non può, senza venire meno alla propria essenziale funzione regolatrice del comportamento dei consociati, ad un tempo vietare e, al tempo stesso permettere o, come sempre nel presente caso, imporre una stessa condotta.

Nella specie, non vi è dubbio che il mancato versamento del debito Iva, se da un lato viola, con effetti penali, il precetto del pagamento di tale imposta in base a quanto stabilito dalle norme tributarie già ricordate sopra sub par. 5, dall'altro, però, nel caso in cui, assieme allo Stato - creditore concorrono, in situazione di insolvenza culminata in dichiarazione di fallimento, altri creditori anch'essi privilegiati, può apparire imposto dalle disposizioni, di eguale valore ed efficacia rispetto alle regole tributarie, che vogliono assicurare la *par condicio creditorum*, tanto che pagamenti effettuati in violazione di tale regola possono, a determinate condizioni, integrare il reato di bancarotta preferenziale. Né il richiamo a disposizioni di carattere sovranazionale, come ad esempio la direttiva del Consiglio 2006/112/CE menzionata dall'ordinanza impugnata, che si limitino, peraltro, a prevedere che "ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che riva sia interamente riscossa nel suo territorio", può far venire meno, quanto meno l'apparenza del conflitto tra norme.

Ora, seppure, nella specie, la regola della *par condicio* ricordata non vigesse strettamente alla data del 27/12/2010 quale data di scadenza del termine per fare fronte al versamento dell'Iva, giacché in tale momento non era ancora intervenuta la dichiarazione di fallimento, è però indubitabile che, come già visto, in data anteriore a tale scadenza, ovvero il 23/12/2010, era stata presentata la relativa istanza e che già in data 28/6/2010 l'assemblea dei soci aveva deliberato la "richiesta di fallimento in proprio". Né, sempre alla, data del 27/12/2010, erano intervenuti i pronunciamenti della Corte di cassazione civile ricordati dall'ordinanza Impugnata (cfr. Sez.1, n. 22931 del 04/11/2011, Rv. 620056; Sez. 5, n. 7667 del 16/05/2012, Rv.622436)( che, stabilendo l'intangibilità del debito Iva nel concordato preventivo con transazione fiscale (e, da ultimo, anche senza transazione fiscale : cfr. Sez. n. 14447 del 25/06/2014, Rv. 631445) avrebbero, sia pure con profili di criticità evidenziabili in rapporto all'art.160, comma 2, legge fall, (difficilmente, infatti, a fronte di tale lettura, divenendo applicabile la *falcidia* del ceto privilegiato da detta norma pur prevista), e con principio recepito anche da questa Corte penale (cfr., Sez.3, n.44283 del 14/05/2013, P.M. In proc. Gavioli, Rv. 257484), stabilito l'obbligo di versamento per intero del debito Iva nel concordato preventivo. Conseguentemente, tenuto anche conto del fatto che la emersa disponibilità di liquidità tali da far fronte al versamento relativo all'anno 2009 evidenzia l'insussistenza di ragioni del mancato versamento diverse da quella della convinzione



di dovere rispettare l'obbligo della par condicio, deve ritenersi che l'indagato abbia ragionevolmente ritenuto, sia pure errando quanto alla circostanza fattuale del non ancora intervenuto fallimento, di non potere procedere al versamento Iva, tanto più a fronte, diversamente, della possibilità di incorrere nel reato di bancarotta preferenziale configurabile anche, per legge, con riguardo ai pagamenti (come, nella specie, gli stessi sarebbero stati) prefallimentari.

7. In definitiva, la sussistenza della scriminante putativa dell'art.51 c.p. appare tale da far escludere il *fumus commissi delicti* con conseguente annullamento senza rinvio dell'ordinanza impugnata e la restituzione di quanto in sequestro all'avente diritto.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio l'ordinanza impugnata e dispone la restituzione di quanto in sequestro all'avente diritto. Manda alla cancelleria per gli adempimenti ex art. 626 c.p.p.

