

Il concordato preventivo incide sull'omesso versamento IVA

Da considerare la possibilità di dilazione e di falcidia dell'IVA, nonché il divieto di pagare debiti anteriori alla domanda di ammissione

/ Maurizio MEOLI

In esito alle modifiche apportate dalla L. 232/2016, in vigore dal 1° gennaio 2017, l'art. 182-ter del RD 267/1942 consente di includere nella "falcidia" del concordato preventivo anche il **debito** relativo all'**IVA**.

Anteriormente a tale modifica, nella giurisprudenza della Suprema Corte sono state fornite soluzioni contrastanti circa la possibilità, o meno, di ritenere escluso il reato di **omesso versamento IVA** (art. 10-ter del DLgs. 74/2000) a fronte dell'ammissione alla procedura di concordato preventivo precedente rispetto al termine che rende l'omissione penalmente rilevante (27 dicembre di ogni anno). Si ricorda, infatti, che, ai sensi del citato articolo del DLgs. 74/2000, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (27 dicembre, appunto), l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

Secondo una prima ricostruzione, l'ammissione alla procedura di concordato preventivo antecedente alla scadenza del termine penalmente previsto non avrebbe escluso il reato in relazione al debito scaduto e da versare (cfr. Cass. nn. [12912/2016](#), [44283/2013](#) e [39101/2013](#)). L'IVA, infatti, è un **tributo comunitario** del quale, in base al diritto dell'Unione e alle decisioni della Corte di Giustizia (cfr. sentenza 29 marzo 2012, causa [C-500/10](#)), gli Stati membri sono tenuti a garantire la riscossione sul proprio territorio. La disciplina del concordato preventivo, inoltre, imponeva il pagamento **integrale** dell'IVA con la disposizione di cui all'art. 182-ter del RD 267/1942, norma di ordine pubblico e, pertanto, inderogabile, che, nel prevedere la "transazione fiscale", vietava il pagamento parziale dell'IVA e consentiva unicamente la dilazione del pagamento. Il debitore concordatario, infine, non avrebbe violato il principio di **uguaglianza** tra i creditori versando il tributo pur dopo la presentazione della domanda di concordato.

In definitiva, all'iniziativa del debitore di accedere alla procedura di concordato preventivo, frutto di una scelta di natura privatistica, non sarebbe seguita l'elisione di obblighi giuridici di natura pubblicistica, come il versamento dell'IVA alla scadenza di legge, la cui omissione restava sanzionata penalmente.

Secondo altra ricostruzione, invece, nella situazione in questione la fattispecie penale non sarebbe stata integrata né dal punto di vista materiale né da quello psicologico. Il concordato preventivo, infatti, pur scaturito

da un impulso del debitore, non resta confinato in un ambito privatistico, ma sfocia in quello **pubblicistico**. Esso si snoda in un percorso giurisdizionale designato e vigilato, per ricevere, in chiusura, una ratifica di quanto deliberato dai creditori sulla proposta del debitore da parte dell'organo giurisdizionale; ratifica che non può ritenersi irrilevante ai fini delle conseguenze penali della condotta conforme al deliberato accordo. Se la dilazione del pagamento del debito IVA (compensata dalla non elisione di interessi e sanzioni amministrative) rientrava nel piano concordatario e se il concordato preventivo non era una manifestazione di autonomia negoziale, ma un istituto prevalentemente pubblicistico, era da reputarsi più che **illogico** considerare tutto ciò come inesistente (*tamquam non esset*) ai fini penali, dissociando settori dell'ordinamento di rilevanza parimenti pubblicistica.

Il coordinamento tra norme concorsuali e penali, di contro, doveva riflettersi non solo sulla configurabilità dell'elemento soggettivo della condotta in questione, ma, ancor prima, sull'elemento **oggettivo** dell'illecito penale, escludendone l'esistenza (Cass. nn. [15853/2015](#) e [22127/2015](#)).

Rispetto a tali ricostruzioni, rileva, oggi, la possibilità di **includere** nella "falcidia" del concordato preventivo anche il debito IVA (art. 182-ter del RD 267/1942, come riformato dalla L. 232/2016). Inoltre, non è più la sola dilazione da considerare per l'esclusione della fattispecie, ma anche l'eventuale riduzione in sede concordataria del debito IVA entro i limiti della soglia penale.

Ma c'è anche un ulteriore profilo da considerare. A fronte della presentazione di una domanda di ammissione al concordato preventivo, taluni Tribunali emettono, immediatamente, un decreto con cui si specifica che per nessun motivo possono essere effettuati pagamenti di crediti anteriori. Quindi, a prescindere dall'antiorità o meno dell'ammissione alla procedura rispetto alla data rilevante per l'integrazione della fattispecie, occorre interrogarsi sulla possibile incidenza di tale provvedimento giurisdizionale rispetto alla scriminante di cui all'art. 51 c.p., ai sensi del quale, "l'esercizio di un diritto o l'adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine legittimo della pubblica autorità, esclude la punibilità".

In relazione a questo caso, la Cassazione n. [21956/2017](#) si è limitata a sottolineare come tale situazione non possa essere trascurata in sede cautelare, ai fini dell'adozione di un provvedimento di sequestro, per la sua **indubbia incidenza** sul *fumus commissi delicti*.