

ORIGINALE



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DI APPELLO DI FIRENZE
TERZA SEZIONE PENALE

Il Collegio composto dai Magistrati:

Presidente dr. [redacted]
Giudice dr. [redacted] relatore
Giudice dr. [redacted]

Udita la relazione della causa fatta alla pubblica udienza dal consigliere relatore dr. Giovanni Perini.
Sentiti il Procuratore Generale, l'appellante e i difensori ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Nel procedimento penale nei confronti di:

A) [redacted] s. in Via di Centi 11/A [redacted] presso lo studio del difensore avv. Enrico [redacted] - libero non comparso - ASSENTE difeso di fiducia dall'avv. Enrico [redacted] del Foro di Lucca

IMPUTATO

del delitto p. e p. dall'art. 10 ter D. Lgs. n. 74/2000, perché, nella qualità di amministratore prima, e liquidatore poi, della [redacted], non versava l'imposta sul valore aggiunto per l'anno 2014 dovuta in base alla dichiarazione Modello IVA 2015 nella misura di € 654.010,00 entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (28.12.2015).
In Porcari, il 28 dicembre 2015

APPELLANTE

L'imputato avverso la sentenza emessa dal Tribunale di Lucca in data 12.12.2019

N° 1135 Reg.Sent

N° 2020/002397 Reg.Gen. App

N° 2017/001792 N.R.

SENTENZA

In data 15.03.2022

N° Camp.Pen

Il,
Trasmesso estratto sentenza

alla Procura Gen. Sede e Questura
di.....

Il Cancelliere

Il,
trasmessa comunicazione

ex artt. 15 e 27 Reg. per l'esecuz. C.p.p.

Il Cancelliere

Il,
Fatto schede e comunicazione
elettorale

Il Cancelliere

Conclusioni delle parti:

P.G.: conferma della sentenza

difensore: si riporta ai motivi di appello

Motivi della decisione

Con la sentenza impugnata, emessa a seguito di giudizio ordinario, il Tribunale di Lucca ha dichiarato [REDACTED], nella qualità di amministratore e poi di liquidatore di [REDACTED], società operante nel settore edile e avente sede in [REDACTED] responsabile del reato di cui all'art. 10 ter d.lgs. 74/2000 per aver omesso -entro il termine del 28 dicembre 2015- il versamento dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno 2014, dovuta nella misura di euro 654.010.

Per questo reato il [REDACTED] è stato condannato alla pena di mesi sei di reclusione, determinata previo riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche; la pena è stata dichiarata condizionalmente sospesa; sono state applicate le pene accessorie di cui all'art. 12 d.lgs. 74/2000 ed è stata disposta la confisca dei beni nella disponibilità dell'imputato fino alla concorrenza della somma sopra indicata.

Il Tribunale ha osservato che nel corso del dibattimento era risultato dimostrato il mancato versamento dell'IVA nella misura sopra indicata. Tuttavia la difesa aveva allegato:

- in primo luogo, che la società aveva depositato una domanda di concordato preventivo 'con riserva', circostanza che secondo la difesa avrebbe impedito il pagamento dell'imposta, sebbene l'ammissione alla procedura fosse intervenuta successivamente, con decreto del Tribunale di Lucca in data 16 febbraio 2016;

- per altro verso, che la situazione di grave crisi di liquidità aziendale aveva fatto sì che la società fosse nell'impossibilità di far fronte all'obbligazione tributaria. In particolare, la situazione di illiquidità era derivata, oltre dalla perdurante crisi del settore, dal fatto che la [REDACTED] era venuta a trovarsi in una situazione di forte credito nei confronti di un cliente, "[REDACTED] s.p.a."; questa società aveva iniziato a non provvedere ai pagamenti e nel 2014 aveva a sua volta presentato domanda di concordato preventivo, con una proposta di pagamento del debito verso la [REDACTED] nella misura del 19/20 % circa.

Secondo il Tribunale, pur valutate le prove documentali e testimoniali assunte su richiesta della difesa in merito ai profili appena indicati, si deve riconoscere che la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo non assume rilevanza per escludere la punibilità della condotta omissiva, perché non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengono a

 1

scadere dopo il deposito del ricorso ma prima dell'adozione, da parte del Tribunale, dei provvedimenti di ammissione alla procedura concorsuale.

Inoltre, non ricorrono, nel caso di specie, le condizioni enucleate dalla giurisprudenza di legittimità per riconoscere la rilevanza della crisi di liquidità aziendale ed escludere, su questa base, l'elemento soggettivo del reato.

Pertanto, ad avviso del Tribunale va riconosciuta la sussistenza degli elementi costitutivi del delitto contestato, anche per quanto riguarda il dolo generico richiesto dalla fattispecie.

Avverso la sentenza ha interposto appello il difensore del [REDACTED] chiedendo:

- in tesi l'assoluzione dell'imputato con la formula ritenuta di giustizia, eventualmente anche previa rinnovazione dell'istruzione dibattimentale ai fini dell'integrazione dell'esame del consulente nominato dalla difesa (il dr. [REDACTED]);
- in subordine di voler rideterminare l'importo della somma della quale è stata disposta la confisca per equivalente e rideterminare, inoltre, la pena irrogata all'imputato.

Con il primo motivo la difesa lamenta l'esclusione della configurabilità della scriminante di cui all'art. 51 c.p..

Il difensore osserva che la Ramas aveva presentato domanda di concordato con riserva ai sensi dell'art. 161, sesto comma, L.F. riservando il deposito della proposta, del piano e dell'ulteriore documentazione prevista dalla disposizione. Il Tribunale di Lucca, con decreto in data 18 settembre 2015, aveva assegnato il termine di 60 giorni per la presentazione di quanto sopra indicato; tuttavia questo termine era stato successivamente prorogato, tenendo presente che, come sopra detto, la [REDACTED] vantava crediti ingenti soprattutto nei confronti della società 'Il Leccio' che aveva anch'essa presentato una domanda di concordato preventivo 'con riserva' (il [REDACTED] doveva alla [REDACTED] circa 2.700.000 euro, somma corrispondente a circa metà dei crediti complessivi vantati da quest'ultima).

Nel febbraio 2016 il concordato preventivo era stato ammesso; il piano concordatario era stato ritenuto fattibile e nello stesso era prevista l'integrale soddisfazione dei crediti vantati dallo Stato a titolo di IVA.

Diversamente da quanto ritenuto dal giudice di primo grado, secondo la difesa la presentazione della domanda di concordato preventivo prima della scadenza del debito tributario determina la non punibilità della successiva omissione di versamento, tenendo presenti vari argomenti. In particolare, va considerato che, in tema di concordato preventivo, in applicazione della generale moratoria dei debiti di impresa per l'intera durata della procedura, gli effetti del

ca

decreto di apertura del concordato sono, secondo un principio consolidato nella giurisprudenza civile, retrodatati al momento della domanda: questo anche nell'ipotesi di domanda di concordato richiesto 'con riserva'.

Con il secondo motivo il difensore deduce che doveva ritenersi non superata la soglia di rilevanza penale della condotta omissiva. L'appellante esamina la genesi della crisi aziendale e osserva che a partire dal 2013 la società del [REDACTED] aveva effettuato consistenti lavori per conto della già citata società immobiliare Il [REDACTED] s.p.a.. Quest'ultima nel 2014 era entrata improvvisamente in crisi e aveva omesso di pagare fatture della [REDACTED] per l'importo già indicato (circa 2,7 milioni di euro).

Da un prospetto predisposto dal consulente tecnico della difesa era possibile desumere gli insoluti e anche l'importo dell'IVA non incassata dalla [REDACTED] che, per il solo anno 2014, ammontava a circa 236.000 euro. Pertanto, secondo l'assunto difensivo il debito Iva relativo al 2014 doveva essere ricalcolato e ridotto tenendo conto dell'importo dell'IVA non incassata, anche per effetto di procedure concorsuali risultate infruttuose, in applicazione del principio di neutralità dell'imposta sancito a livello comunitario e, in ambito nazionale, di quanto stabilito dall'art. 26 comma 2 d.p.r. 633/1972. La norma prevede che il mancato pagamento, in tutto in parte, dell'operazione per la quale è stata emessa una fattura, a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, dà luogo al diritto, in capo all'emittente della fattura, di portare in detrazione l'imposta corrispondente. In definitiva, tenendo conto degli elementi acquisiti al processo, secondo la difesa si può pervenire a ricalcolare il debito Iva 'effettivo' per l'anno 2014 in una misura inferiore a 250.000 euro (precisamente 248.232,24 euro, come da prospetto acquisito nel corso del dibattimento di primo grado), tenuto conto della possibilità normativamente prevista di recupero 'legittimo' del debito Iva ulteriore.

Con il terzo motivo la difesa deduce l'insussistenza dell'elemento soggettivo della fattispecie. Il difensore ricostruisce la genesi della crisi aziendale, e ne evidenzia l'imprevedibilità fino ai primi mesi del 2014, facendo riferimento agli apporti dei testimoni esaminati nel corso del dibattimento (in particolare, il teste avv. [REDACTED] e il teste [REDACTED]). La crisi della società 'Il [REDACTED]' era emersa in modo assolutamente inaspettato, perché fino alla tarda primavera del 2014 il sistema bancario continuava ad anticipare alla [REDACTED] gli importi delle fatture di quella società, che veniva ancora considerata solvibile.

Con il quarto motivo il difensore deduce, sotto vari profili, l'erroneità della statuizione relativa alla confisca.



Con il quinto motivo l'appellante lamenta l'eccessività della pena, da rideterminare nel minimo edittale.

Sono stati poi depositati motivi aggiunti, attinenti al terzo e quarto motivo sopra indicati, con allegazione di ulteriori documenti, dei quali la difesa chiede l'acquisizione. I documenti sono pertinenti alla quantificazione degli insoluti in rapporto al fatturato della Ramas, tenendo conto di una recente pronuncia della Corte di cassazione (Cass. sez. 3 n. 31352/2021) secondo la quale il mancato incasso dei crediti non esclude la sussistenza del dolo, trattandosi di un inadempimento riconducibile all'ordinario rischio di impresa, sempre che, tuttavia, gli insoluti siano contenuti entro una percentuale da ritenersi fisiologica. Questo sarebbe da escludere quando il mancato incasso riguardi oltre il 40% del fatturato dell'impresa che viene in esame.

Nel giudizio di appello, svolta la relazione, si è fatto luogo alla discussione nel corso della quale le parti hanno formulato e illustrato le conclusioni trascritte in epigrafe.

L'impugnazione è fondata, dovendosi escludere, alla luce delle emergenze istruttorie, l'integrazione del reato nel suo elemento soggettivo doloso.

La vicenda che ha condotto all'omesso versamento, da parte della Ramas, dell'IVA dovuta sulla base della dichiarazione presentata per l'anno d'imposta 2014 deve essere in breve ricostruita. Va puntualizzato, in primo luogo, che la crisi ha investito l'impresa, in modo effettivamente improvviso, nel corso dell'anno 2014, mentre nei precedenti anni 2012 e 2013 il conto economico, analizzato -insieme agli altri dati di bilancio- nella relazione del commissario giudiziale, nominato nell'ambito della procedura di concordato preventivo, indicava una sia pur modesta redditività. In quello stesso anno si è manifestata anche una grave crisi di liquidità, derivata principalmente -come indicato nella sentenza di primo grado ed analizzato in modo più specifico nell'appello- dall'improvvisa insolvenza del principale cliente della Ramas, vale a dire la società immobiliare Il Leccio, nei confronti della quale la Ramas vantava crediti per l'importo complessivo di euro 2,7 milioni, nella quasi totalità derivante da fatture già emesse: dai prospetti predisposti dal consulente tecnico dr. [redacted] risultano importi da incassare per fatture emesse dalla Ramas nei confronti della Il Leccio negli anni 2013 (a partire dal mese di settembre) e 2014 per un totale di 2.572.103,88. Peraltro a questi



insoluti se ne aggiungono altri, relativi ad altri clienti, portando il totale delle fatture non incassate ad un importo ancora superiore.

Il consulente [REDACTED] e i testimoni [REDACTED] e avv. [REDACTED], indicati dalla difesa del [REDACTED], hanno aggiunto che, pur in presenza di insoluti, la società Il [REDACTED] continuava a godere di affidamenti da parte del sistema bancario, tanto che ancora nei primi mesi del 2014 non vi era alcuna notizia di una situazione di possibile insolvenza della Il [REDACTED], verso il quale la [REDACTED] continuava ad emettere fatture per le prestazioni eseguite, fatture che le banche ancora accettavano di anticipare all'80%.

La crisi di liquidità è quindi sopraggiunta, alla luce di quanto emerge dagli atti, in un modo del tutto inaspettato. Questo fa comprendere perché la [REDACTED] in un certo arco temporale abbia continuato ad emettere fatture nei confronti della Il [REDACTED] così aumentando il carico dell'IVA da versare, pur senza averla riscossa, dato che la Il [REDACTED] era divenuta insolvente.

A quel punto la scelta che i professionisti interpellati dalla [REDACTED] hanno coerentemente portato avanti è stata indirizzata al concordato preventivo: la domanda è stata avanzata con ricorso in data 14 luglio 2015 e il Tribunale di Lucca, ritenuta l'ammissibilità del ricorso e nominato il commissario giudiziale, ha assegnato, ai sensi dell'art. 161 comma 6 L.F., il termine di giorni 60 per depositare la proposta, il piano e l'ulteriore documentazione prevista dalla legge fallimentare. Questo termine (che scadeva nel mese di novembre 2015) è stato poi prorogato fino al 20 gennaio 2016 per l'esigenza di disporre di uno spazio temporale maggiore per definire la proposta, visto che il maggior credito vantato dalla [REDACTED] era nei confronti di una società, Il [REDACTED] che aveva a sua volta depositato una domanda di concordato preventivo 'con riserva'.

Il 20 gennaio 2016 la proposta del piano di concordato è stata depositata: come esposto nell'appello, il piano, approvato con decreto del Tribunale del 16 febbraio 2016, prevedeva, tra l'altro, il pagamento integrale del debito IVA (anche su questo punto si possono richiamare la relazione del commissario giudiziale e le dichiarazioni del c.t. [REDACTED]).

Ad avviso della Corte in una simile situazione la presentazione della domanda di concordato 'con riserva' e la successiva effettiva ammissione della [REDACTED] alla procedura concorsuale non possono essere considerati elementi irrilevanti ai fini dalla valutazione in merito alla sussistenza del dolo richiesto dalla norma incriminatrice.

Sebbene la presentazione del piano di concordato sia (di venti giorni circa) successiva alla scadenza del termine 'lungo' per il versamento della somma dovuta a titolo di IVA, è evidente che il ricorso alla procedura concorsuale non può essere

efe

considerato, nel caso concreto, come un atto strumentale a sottrarsi, con il solo deposito della domanda, alla responsabilità penale per l'omesso versamento.

Al contrario, la proroga del termine per il deposito del piano si collega ad una esigenza effettiva di approfondimento della concreta fattibilità della proposta che doveva essere avanzata in relazione alla [REDACTED]. Infatti nella relazione del commissario giudiziale del concordato [REDACTED], acquisita agli atti, si espone che la procedura della società "Il [REDACTED]" si trovava, in quel momento, nella fase prevista dall'art. 178 comma 4 L.F. e che il rinvio della presentazione del piano di concordato relativo alla [REDACTED] era *"opportuno per conoscere l'esito della votazione dei creditori e dare così una più completa informazione ai creditori sulla fattibilità del piano presentato dalla società Ramas"*.

Va poi ribadito che il piano della [REDACTED] è stato effettivamente presentato e considerato ammissibile dal Tribunale, cosicché in modo pertinente l'appellante ha richiamato i principi ripetutamente espressi dalla giurisprudenza civile: la decorrenza degli effetti dell'ammissione dell'imprenditore al concordato preventivo va collocata, in virtù della sua efficacia retroattiva, non alla data dell'adozione del provvedimento di formale ammissione, ma a quella della presentazione della relativa domanda. Con l'effetto che *"i pagamenti eseguiti dall'imprenditore dopo il deposito della domanda di ammissione al concordato, ma prima dell'emissione del decreto di apertura della procedura, sono inefficaci ai sensi dell'art. 167 L.F. e non risultano soggetti a revocatoria fallimentare pur se rientranti nel c.d. periodo sospetto"* (Cass., sez. 1 civile, ordinanza n. 18729 del 13.7.2018; in termini analoghi, in riferimento all'amministrazione controllata, Cass., sez. 1 civile, sentenza n. 22601 del 27.9.2017: *"Gli effetti del decreto di ammissione alla procedura di amministrazione controllata retroagiscono, in forza del combinato disposto degli artt. 188, comma 2, 167 e 168 l. fall., alla data di presentazione della domanda di ammissione, essendo i detti effetti di moratoria generale dei debiti d'impresa per tutta la durata della procedura funzionali al rispetto della 'par condicio creditorum'"*).

Trasponendo questi principi in ambito penale si dovrebbe ritenere che una volta intervenuto il provvedimento di ammissione del debitore al concordato, anche le pregresse condotte omissive, relative a scadenze maturate nell'intervallo, sono da considerare prive di rilevanza penale.

Su questa base Cass. sez. 3 n. 36320 del 2.4.2019 ha ritenuto che non sia configurabile il *fumus* del reato di cui all'art. 10 bis d.lgs. 74/2000 per l'omesso versamento di ritenute in relazione ad obblighi scaduti successivamente alla presentazione dell'istanza di ammissione al concordato, ma prima che l'ammissione al concordato stesso sia stata formalmente deliberata.

C. P.

Il Collegio non ignora che varie altre decisioni della Corte di legittimità, in sede penale (tra le quali si richiamano Sez. 3 n. 39310 del 17.5.2019 e Sez. 3 n. 2860 del 30.10.2018), hanno affermato, diversamente dalla citata sentenza n. 36320 del 2.4.2019, che la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo non assume rilevanza ai fini dell'esclusione del reato di cui all'art. 10 ter d.lgs. 74/2000; in particolare, secondo queste decisioni la causa di giustificazione prevista all'art. 51 c.p. è configurabile soltanto se i provvedimenti che impongono il dovere di non adempiere all'obbligo tributario, come l'ammissione al concordato preventivo, siano intervenuti prima della scadenza dell'obbligo, e, dunque, non siano successivi alla consumazione del reato.

Pur valutato questo quadro giurisprudenziale, si deve ritenere che la formale ammissione alla procedura concorsuale in data cronologicamente successiva alla scadenza del debito tributario soltanto a causa di circostanze oggettive (e non certo per un colpevole ritardo del ricorrente) incida in modo tutt'altro che trascurabile sull'elemento soggettivo richiesto dal reato previsto dall'art. 10 ter d.lgs. 74/2000.

Ad avviso della Corte, nel caso in esame la decisione dell'imprenditore di non provvedere entro la data del 28 dicembre 2015 al versamento dell'importo liquidato a titolo di IVA -importo poi compreso nel piano concordatario depositato di lì a poco, il 20 gennaio 2016- non può essere qualificata come assistita dalla coscienza e volontà di porre in essere l'omissione sanzionata dalla norma penale. A questa conclusione si deve necessariamente pervenire se si attribuisce il dovuto rilievo alla già evidenziata inefficacia, sotto il profilo civile, dei pagamenti eventualmente eseguiti nell'intervallo tra il deposito della domanda di concordato, anche con riserva, e il decreto di ammissione alla procedura.

Per queste ragioni la sentenza di primo grado deve essere riformata e il [REDACTED] assolto dall'imputazione a lui ascritta con la formula 'perché il fatto non costituisce reato'.

Va altresì disposta la revoca del sequestro preventivo di cui al decreto del GIP del Tribunale di Lucca in data 26 aprile 2017, trattandosi di un provvedimento funzionale alla confisca, che risulta anch'essa caducata con la pronuncia di assoluzione.

P.Q.M.

La Corte

Visto l'art. 605 c.p.p., in riforma della sentenza del Tribunale di Lucca in data 12 dicembre 2019, appellata da [REDACTED], assolve l'imputato dal delitto a lui ascritto perché il fatto non costituisce reato;



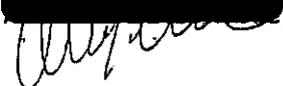
revoca il sequestro preventivo disposto con decreto del GIP Tribunale di Lucca in data 26 aprile 2017, mandando alla cancelleria per l'esecuzione.
Visto l'art. 544 c.p.p., indica il termine di giorni 90 per la motivazione.

Così deciso in Firenze il 15.3.2021

Il Consigliere estensore
(dr. [redacted])



Il Presidente
(dr. [redacted])



Depositato in Cancelleria
il 10 GIU. 2022



IL CANCELLIERE

Filip Bernini

