

Convegno

DIRITTO TRIBUTARIO – PROCEDURE CONCORSUALI

Ivrea 20 novembre 2015

“Diritto Penale e Diritto Tributario nelle procedure concorsuali”

dott.ssa Fernanda Cervetti –Consigliere di Corte di Cassazione

Con la mia relazione, intendo fornire due spunti, uno sostanziale e uno processuale, circa i rapporti fra il diritto penale ed il diritto tributario, in tema di reati fallimentari. Sul piano sostanziale è configurabile il concorso tra sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e bancarotta fraudolenta (art. 216 del RD 267/42), in presenza di più fatti integranti entrambi i delitti. Per poter parlare di sussidiarietà e di assorbimento sarebbe, infatti, necessario avere la sovrapponibilità assoluta delle contestazioni.

Sul piano processuale, il principio della sostituzione della capacità processuale del fallito con quella del curatore, per i rapporti di diritto patrimoniale compresi nel fallimento, non comporta la perdita della capacità processuale del fallito, che sussiste pienamente, oltre che per la tutela dei propri diritti personali e patrimoniali esclusi dal fallimento, anche per quelli inclusi nello stesso, qualora gli organi fallimentari di tali rapporti, volontariamente, se ne disinteressino. Ne consegue che l'Ufficio impositore deve notificare l'avviso di accertamento, oltre che al fallimento in persona del curatore, anche alla parte fallita, in quanto deve sempre essere garantito a quest'ultima il diritto di difesa, nella più ampia accezione, sul piano penale e tributario.

Il principio di **specialità**, nell'ambito del diritto penale comune, è disciplinato dall'art. 15 del c.p., che così recita: *“Quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito”*. Tale criterio consente di escludere la contemporanea applicazione di più disposizioni incriminatrici ogniqualvolta uno stesso fatto risulti inquadrabile in due o più fattispecie astratte. Si garantisce in tal modo l'applicazione della regola del *ne bis in idem*, per il quale il reo non può essere punito per più di una volta, in relazione al medesimo fatto. Il dibattito sull'istituto concerne l'individuazione dei caratteri e dei requisiti sulla base dei quali una legge o una disposizione di legge possa definirsi speciale rispetto ad un'altra. La regola predisposta dall'art. 15 c.p., sarebbe applicabile anche quando un fatto concreto risulti

inquadrabile in più fattispecie astratte che presentino alcuni elementi comuni tra loro ed altri, generici o tipizzanti, diversi: fenomeno questo descritto come specialità “bilaterale” o “reciproca”. Ricorrerebbe tale ipotesi quando due norme sono, allo stesso tempo, reciprocamente generali e speciali.

Il principio trova applicazione anche nel caso in cui una legge speciale intervenga a regolare una materia già regolata da una precedente normativa di carattere generale e dovrebbe essere applicato anche quando il rapporto di specialità non è ravvisabile tra le due fattispecie incriminatrici astratte, se, in dipendenza delle specifiche modalità con cui si manifesta il “fatto concreto”, questo sia riconducibile in tutti i suoi elementi ad entrambe le figure di reato. Questo orientamento è stato di recente sostenuto dalla Corte di Cassazione che, pronunciando sul concorso tra il reato di truffa aggravata in danno dello Stato e frode fiscale, ha escluso che l'identità del bene giuridico tutelato sia, di per sé, dimostrativa della operatività del principio di specialità, che, al contrario, “è basato sul medesimo fatto di rilievo penale e non sul medesimo bene giuridico.”

La norma generale ha, dunque, un'estensione applicativa più ampia rispetto alla norma speciale, ma la relazione tra le due norme è tale per cui, ove mancasse la norma speciale, i casi, in essa rientranti, sarebbero disciplinati dalla norma generale.

Per la piena operatività del principio di specialità è necessario chiarire il senso della locuzione “stessa materia”, contenuta nell'art. 15 del c.p. Secondo una prima tesi, diffusa più in giurisprudenza che in dottrina, l'espressione in questione fa riferimento non solo all'esistenza di uno stesso fatto apparentemente disciplinato da più norme, ma anche all'identità del bene protetto. Ricorre, dunque, la specialità solo fra norme poste a tutela di uno stesso bene giuridico. Secondo altro indirizzo interpretativo, l'espressione “stessa materia” fa riferimento anche ai casi in cui uno stesso fatto concreto è riconducibile ad una pluralità di fattispecie criminose. La specialità in concreto propone, quindi, un'estensione applicativa della stessa al di là della formulazione astratta delle norme coinvolte. Il rapporto di specialità sussisterebbe anche quando, in astratto, la struttura normativa delle fattispecie coinvolte non consente l'individuazione di elementi di specialità, ma tali elementi sussistono, se si guarda alla particolare conformazione pratica del caso concreto.

Il rapporto di specialità in concreto andrebbe risolto applicando la norma che prevede il trattamento più severo. Ne consegue che il concetto di “stessa materia”, di cui all'art. 15 c.p., si riferisce alla medesimezza della situazione di fatto a prima vista disciplinata da diverse norme incriminatrici. Visto il limitato raggio d'azione del

criterio di specialità, è in alcuni casi necessario ricorrere alla sussidiarietà ed alla consunzione.

Per valutare le interdipendenze fra reati tributari e reati fallimentari, è necessario pertanto analizzare, anche, gli altri criteri che regolano i rapporti fra norme incriminatrici: quello della sussidiarietà e quello della consunzione, che una parte della dottrina e della giurisprudenza utilizzano per la verifica della sussistenza del concorso apparente di norme e per l'individuazione della disposizione applicabile al caso concreto.

In particolare, sussiste il rapporto di sussidiarietà tra norme qualora queste prevedano stati o gradi diversi di offesa, di tal che dovrà considerarsi sussidiaria quella disposizione che disciplina un grado di offesa meno grave rispetto ad un'altra considerata principale. La norma sussidiaria resterà assorbita da quella principale, per cui l'applicazione di questa esclude l'applicabilità della prima. In alcuni casi è lo stesso legislatore che espressamente adotta la clausola di riserva, in altri casi la sussidiarietà è ricavabile in via implicita. La critica principale, che viene avanzata nei confronti della sussidiarietà, è quella secondo cui non sempre essa è facilmente distinguibile dal criterio dell'assorbimento.

-lex consumens derogat lex consumptae- In base a questo principio, tra due norme, si applica esclusivamente una di esse, se assorbente e consumante, esauendo l'intero disvalore dell'altra, nel senso che la commissione di essa comporta, secondo l'*id quod plerumque accidit*, la necessaria integrazione anche della seconda, che dovrebbe di conseguenza ritenersi assorbita nella prima.

Secondo il principio di consunzione, quando una norma risulta di più ampia portata rispetto ad un'altra, tale da assorbire il contenuto di quest'ultima, troverà applicazione esclusivamente la prima. Ne deriva che il principio in esame sarà operante ogniqualvolta la commissione di un reato più grave comporti la realizzazione di uno meno grave, con la conseguente consumazione del disvalore del secondo reato in quello del primo.

Per quanto riguarda il principio di consunzione, si pone la problematica questione di individuare quali siano gli elementi sulla base dei quali si possa tranquillamente concludere che una norma è da ritenere di più ampia portata rispetto ad un'altra.

Il criterio della consunzione sarebbe disciplinato dalla disposizione relativa al reato complesso, di cui all'art. 84 del c.p., il quale stabilisce che *“le disposizioni degli*

articoli precedenti (concernenti il concorso di reati) non si applicano quando la legge considera come elementi costitutivi, o come circostanze aggravanti di un solo reato, fatti che costituirebbero, per se stessi, reato”. Pur in presenza di azioni diverse sul piano naturalistico, il fatto appare identico sul piano del disvalore penale e come tale è avvertito dalla coscienza sociale. Il criterio di consunzione non si basa su di un rapporto logico-formale tra norme, ma su di un rapporto di valore in base al quale la valutazione negativa del fatto concreto appare già compresa nella norma che sanziona il reato più grave, per cui la contemporanea applicazione della norma che prevede il reato meno grave genererebbe un ingiusto moltiplicarsi di sanzioni, ponendosi in contrasto con il principio del *ne bis in idem* sostanziale, che fa divieto di attribuire due volte ad uno stesso autore un fatto che esprime una gravità unitaria sul piano normativo-sociale. La norma prevalente, in questi casi, è quella che comporta il trattamento penale più severo. Qualora non fosse sufficiente il criterio del superiore minimo edittale per stabilire il trattamento più severo, bisogna ricorrere alla comparazione del rango del bene giuridico tutelato.

Queste premesse appaiono essenziali per stabilire i rapporti fra diritto tributario e diritto penale e rispettive ipotesi sanzionatorie nelle fattispecie concorsuali.

Il fallimento è lo strumento attraverso il quale si supera l'inattività o la volontà contraria al soddisfacimento delle obbligazioni assunte dal debitore, rispetto alle quali il suo intero patrimonio svolge una funzione di garanzia.

Si svolge nell'interesse dei creditori e nel rispetto della *par condicio creditorum* innanzi al Tribunale del luogo ove ha sede principale l'imprenditore.

Qualunque soggetto sia creditore di un imprenditore fallito ha diritto ad insinuarsi nel passivo del fallimento, così da poter concorrere, insieme agli altri creditori insinuati, per ottenere il soddisfacimento del proprio credito nell'ambito del fallimento.

Se il credito è assistito da un privilegio (come ad esempio il pegno o l'ipoteca) ha diritto ad essere soddisfatto con precedenza sugli altri creditori non privilegiati; se invece non è assistito da privilegio, si dice creditore "chirografario", il cui credito può essere soddisfatto solo e nella misura in cui vi sia un residuo dell'attivo fallimentare, dopo il soddisfacimento dei creditori privilegiati.

Con la domanda di ammissione al passivo, quindi, il creditore presenta agli organi del fallimento la propria domanda di insinuazione al passivo, ovvero di essere incluso nel novero dei creditori che concorreranno alla distribuzione dell'attivo del fallimento.

All'atto dell'apertura della procedura, oltre a quanto richiesto dalla legge fallimentare, il curatore deve rispettare anche le disposizioni previste dalle vigenti

norme fiscali. Si tratta di adempimenti relativi alle imposte dirette ed indirette, che si susseguono nell'arco di tutta la procedura

Con il DPR 23 dicembre 1974 n. 687, si è introdotto, nel DPR 633/72, l'art. 74-bis, il quale regola gli adempimenti a carico del curatore. L'art. 74-bis è stato successivamente modificato con il D.L. 30 dicembre 1991 n. 417 (convertito nella L. 66/92); si è imposto al curatore l'obbligo di presentare anche la dichiarazione IVA relativa all'anno precedente.

La dottrina ha osservato che la posizione del curatore non è comunque assimilabile a quella dell'ordinario contribuente e non potrà quindi essere responsabile di eventuali irregolarità compiute dall'azienda fallita nel periodo considerato. Lo scopo della dichiarazione IVA infrannuale, ex art. 74-bis, è sostanzialmente quello di determinare l'eventuale posizione debitoria maturata dall'impresa, anteriormente alla data di decorrenza degli effetti del fallimento, onde consentire all'Erario di insinuarsi nello stato passivo.

Il curatore è infatti tenuto a sostituirsi all'impresa fallita, nel caso questa non avesse emesso le fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi, compiute nel periodo anteriore alla dichiarazione di fallimento. Ha pertanto l'obbligo di provvedere all'emissione di dette fatture, ma anche di registrarle sui libri IVA, includendo le fatture che avesse ricevuto per acquisti riferiti a tale periodo.

Secondo quanto disposto dall'art. 183 del DPR 917/86, ai fini delle imposte sul reddito, il periodo decorrente dalla data di dichiarazione di fallimento e quella di chiusura costituisce un unico periodo d'imposta, qualunque sia la durata ed anche in caso di esercizio provvisorio dell'impresa. La norma fissa poi i criteri di determinazione del reddito da attribuire ai vari periodi d'imposta; gli adempimenti posti a carico del curatore; i riflessi sull'imposizione delle persone fisiche fallite, nonché quelli sui redditi degli immobili non strumentali o personali del fallito.

Preliminarmente, l'organo amministrativo dell'impresa fallita dovrebbe consegnare al curatore una situazione contabile, comprendente le operazioni che si sono verificate dall'inizio del periodo d'imposta alla data di dichiarazione del fallimento, che costituisce un autonomo periodo d'imposta. Anche in mancanza di detta situazione contabile, il curatore è tenuto a predisporla autonomamente, sulla base dei dati e delle informazioni in suo possesso.

Nel caso il fallimento riguardi un'impresa individuale o una società di persone, il curatore è tenuto a consegnarne copia all'imprenditore, o ai soci, affinché si provveda ad includere il reddito determinato dal curatore nella propria personale dichiarazione dei redditi (art. 5, 4° comma, D.P.R. 322/98).

Occorre, quindi, verificare se la legge considera come elementi costitutivi del reato di bancarotta tutti gli elementi integrativi della fattispecie penale tributaria. Per configurare il reato complesso, infatti, non basta che più fatti, i quali, isolatamente considerati, costituirebbero altrettanti reati, abbiano qualche elemento comune, occorrendo l'unificazione a livello normativo di tutti gli elementi che integrano ipotesi tipiche di reati tra loro differenti.

In considerazione di tali osservazioni, possiamo ora fare alcune valutazioni in relazione al fatto che la legislazione fiscale e quella fallimentare possano essere considerate entrambe speciali, in quanto non vanno a disciplinare la stessa materia, essendo dirette a tutelare interessi differenti.

Dai reati tributari, occorre distinguere infatti i reati fallimentari che conseguono a una dichiarazione di fallimento, cui può essere soggetto un imprenditore od una società. Le norme incriminatrici trovano collocazione all'interno di una legge speciale, che è la Legge Fallimentare, che regola anche gli aspetti civilistici del fallimento. Se per commettere un reato tributario basta rivestire la qualità di contribuente, perché sia addebitata una condotta rientrante tra i reati fallimentari è necessario che il soggetto sia un imprenditore commerciale o una società, oppure uno dei soggetti, quali l'amministratore od il liquidatore, che rappresentano la società.

Non potrà essere imputato di un reato fallimentare, ad esempio, un libero professionista, titolare di partita IVA che, invece, potrà commettere un reato tributario.

Il procedimento penale si apre a seguito della denuncia effettuata dal curatore fallimentare.

Infatti, il curatore fallimentare – che è il soggetto deputato dal giudice delegato a traghettare l'impresa verso la sua estinzione e liquidazione – ha l'obbligo di presentare al giudice una relazione particolareggiata sulle cause e circostanze del fallimento, sulla diligenza prestata dal fallito nell'esercizio dell'impresa, sul tenore della vita privata dell'imprenditore e della sua famiglia, sulla responsabilità di questo e su quant'altro possa rilevare, anche ai fini dell'istruttoria penale. Se la procedura fallimentare riguarda una Società, il curatore dovrà esporre i fatti ed estendere le informazioni anche agli amministratori, ai sindaci, ai soci e ad eventuali terzi estranei.

La Procura della Repubblica riceve una relazione, nella quale il curatore deve aver obbligatoriamente evidenziato eventuali fatti che – a suo avviso – integrano gli estremi di reato, per il vaglio dell'Autorità Giudiziaria.

I principali reati c.d. fallimentari sono i reati di bancarotta, punibili non in quanto tali, ma solo quando l'imprenditore venga dichiarato fallito.

In sostanza, la dichiarazione di fallimento costituisce elemento costitutivo dei reati di cui si tratta.

Non si esclude, tuttavia, che, sussistendone i requisiti, le condotte descritte possano configurare altri illeciti imputabili all'imprenditore non raggiunto da una dichiarazione di fallimento.

La Legge Fallimentare prevede varie tipologie di reato.

L'ipotesi di bancarotta si articola sostanzialmente in:

1) la bancarotta fraudolenta che si realizza quando l'imprenditore distrae, occulta, dissimula, distrugge o dissipa in tutto o in parte i suoi beni ovvero, allo scopo di recare pregiudizio ai creditori, espone passività inesistenti (è la bancarotta fraudolenta patrimoniale); oppure quando sottrae, distrugge o falsifica, in tutto o in parte, in modo tale da procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li tiene in modo da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari (bancarotta fraudolenta documentale), oppure ancora, a scopo di favorire taluni creditori rispetto ad altri, esegue pagamenti o simula titoli di prelazione (è la bancarotta fraudolenta preferenziale).

Con tale ultima previsione il Legislatore ha inteso garantire, anche in via penale la c.d. *par condicio* tra la massa dei creditori, ovvero la possibilità che ognuno di essi possa essere soddisfatto nei propri crediti dalla procedura fallimentare, che è concorsuale e riguarda tutta la situazione patrimoniale del debitore fallito;

La Corte di Cassazione ha ribadito, anche recentemente, che, affinché si realizzi il reato di bancarotta fraudolenta documentale, non occorre il dolo specifico dell'agente ovvero che lo stesso si prefigga specificatamente di rendere impossibile la ricostruzione del patrimonio sociale tenendo irregolarmente le scritture contabili, essendo sufficiente che il soggetto incolpato ne abbia la consapevolezza (ovvero che sappia che la tenuta irregolare implicherà il difetto della ricostruzione del patrimonio sociale).

Si realizzerà il reato di bancarotta documentale semplice e non fraudolenta quando l'agente tenga le scritture contabili in maniera difforme da quelle previste dalla Legge, senza la consapevolezza di rendere non ricostruibile il patrimonio sociale.

2) la bancarotta semplice è imputabile all'imprenditore fallito, che ha fatto spese personali, o per la famiglia, eccessive rispetto alla sua condizione economica;oppure

ha consumato una notevole parte del suo patrimonio in operazioni manifestamente imprudenti o ha compiuto operazioni di grave imprudenza per ritardare il fallimento; ha aggravato il proprio dissesto, astenendosi dal richiedere la dichiarazione del proprio fallimento o non ha soddisfatto le obbligazioni assunte in un precedente concordato preventivo o fallimentare. Responsabile di bancarotta semplice è anche il fallito che, nei tre anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento, ovvero dall'inizio dell'impresa se questa ha avuto una minore durata, non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge, oppure li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta.

La distinzione tra la più grave forma di bancarotta (fraudolenta) e quella semplice consiste nel fatto che, nel primo caso, l'agente opera con una volontà e intento fraudolento, nella consapevolezza di commettere condotte che diminuiranno il patrimonio sociale e quindi influiranno negativamente (anche) sui diritti della massa dei creditori.

Nell'ipotesi di bancarotta semplice, invece, l'agente agisce senza dolo ma in modo avventato e imprudente.

3) Un'altra ipotesi di reato prevista dalla legge fallimentare è quella del ricorso abusivo al credito che incrimina l'imprenditore che ricorre o continua a ricorrere al credito, dissimulando il proprio dissesto, salvo che la condotta posta in essere non costituisca più grave reato, ad esempio la truffa.

4) L'imprenditore fallito può poi incorrere nel reato di omessa dichiarazione di beni da comprendere nell'inventario fallimentare, quando redige un inventario dei beni non fedele alla realtà.

Ancora una volta, si intende tutelare i creditori che, nella procedura di fallimento, trovano l'unica via per soddisfare – di solito solo in parte ed in misura minima – le proprie pretese creditorie.

5) Commette il reato di denuncia di creditori inesistenti l'imprenditore che dichiara creditori con i quali non ha mai intrattenuto rapporti patrimoniali.

E' configurabile il concorso tra sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e bancarotta fraudolenta (art. 216 del RD 267/42), in presenza di più fatti integranti entrambi i delitti e questo è il principio di diritto desumibile dalla sentenza *17 gennaio 2012 n. 1843 della Cassazione*.

L'operatività della clausola di sussidiarietà di cui al previgente art. 11 del DLgs. 74/2000 ("*Salvo che il fatto costituisca più grave reato*") postula che il medesimo "*fatto*" sia riconducibile a due diverse norme incriminatrici e costituisca, dunque,

elemento essenziale del reato previsto da entrambe; è cioè necessario che vi sia una perfetta sovrapposibilità delle condotte contestate, non potendosi parlare, in caso contrario, di medesimo fatto.

Valutato il principio di specialità (art. 15 c.p.), la legislazione fiscale e quella fallimentare appaiono entrambe speciali e non vanno a disciplinare la stessa materia, essendo dirette a tutelare interessi differenti.

Si era sostenuto che la condotta di cui all'art. 11 del DLgs. 74/2000 verrebbe aggravata dal fallimento della società, con la conseguenza che la bancarotta, reato complesso, assorbirebbe la fattispecie tributaria.

L'argomento non appare convincente trattandosi di norme che disciplinano materie diverse. Infatti, occorre verificare se la legge considera come elementi costitutivi del reato di bancarotta tutti gli elementi integrativi della fattispecie penale tributaria.

Per configurare il reato complesso, occorre, infatti, l'unificazione a livello normativo di tutti gli elementi che integrano ipotesi tipiche di reati tra loro differenti. Manca il completo assorbimento del reato tributario in quello fallimentare, dal momento che vi sono plurimi elementi del primo che non sono affatto normativamente contemplati nel secondo.

Il reato tributario, innanzitutto, è un reato istantaneo di pericolo, a nulla rilevando che, in un secondo momento, la pretesa tributaria dello Stato non sia stata soddisfatta, mentre la bancarotta fraudolenta richiede l'effettiva verifica del fatto distruttivo, con pregiudizio ai creditori.

La sottrazione fraudolenta è un reato comune o, comunque, un reato a soggettività molto ampia, potendo essere compiuta da qualsiasi contribuente con un debito d'imposta, mentre la bancarotta è reato proprio (circostanza che non esclude il concorso "esterno"). La sottrazione fraudolenta tutela l'interesse al buon esito della procedura coattiva di riscossione, mentre la bancarotta fraudolenta intende assicurare, alla generalità dei creditori, i mezzi di garanzia.

La sottrazione fraudolenta, ancora, è caratterizzata dalla idoneità *ex ante*, delle condotte distrattive, a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, laddove, per la bancarotta, non solo non basta l'astratta idoneità, ma è altresì sufficiente che vi sia un pregiudizio per uno qualsiasi dei creditori; il che rende evidente come possa esistere la bancarotta fraudolenta senza l'integrazione della frode fiscale in questione, quando l'atto distrattivo non pregiudichi il pagamento, in sede concorsuale, dei crediti privilegiati dell'Erario, ma rechi pregiudizio ai creditori chirografari o con diritti di prelazione di grado inferiore.

In definitiva, la bancarotta fraudolenta non realizza un completo assorbimento del reato fiscale, precludendo l'applicazione dell'art. 84 c.p. Questa norma, infatti, presuppone una verifica di continenza in astratto ovvero con riguardo alla fattispecie

incriminatrice e non con riguardo al fatto storico commesso dall'imputato. Ebbene, la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte non è integralmente riprodotta nella norma di cui all'art. 216 del RD 267/42, cosicché non può dirsi esistente un'ipotesi di reato complesso.

Nel rapporto tra falso in attestazione e relazioni e bancarotta preferenziale, diversi appaiono i beni giuridici tutelati, i fini di tutela perseguiti dal legislatore ed il disvalore delle condotte punite. Se anche fosse possibile escludere un concorso di norme fondato sul disposto dell'art. 15 c.p., si giunge ad una diversa conclusione applicando il criterio della sussidiarietà, che presuppone una continenza di valore, ovvero un primato di funzione tra gli interessi tutelati dalle distinte fattispecie, una delle quali è destinata a prevalere sull'altra. In caso di fallimento, sotto il profilo oggettivo, la bancarotta preferenziale svolge una funzione prevalente rispetto al delitto di falso in attestazioni e relazioni, assorbendone il disvalore ed operando in via esclusiva nel reprimere condotte di esposizione a pericolo dell'interesse patrimoniale dei creditori.

I reati di omesso versamento dell'Iva non si pongono in rapporti di specialità rispetto alle analoghe violazioni tributarie, con la conseguenza che, verificandosi il superamento della soglia di punibilità, possono applicarsi entrambe le sanzioni. Questo è quanto affermato dalla *Corte di Cassazione*, Sezioni unite penali, nella *sentenza n. 37424 del 2013*.

Nel corso del 2004 e del 2006 il legislatore ha introdotto i reati di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis) e dell'imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter), pur prevedendo una soglia di non punibilità di 50 mila Euro per periodo d'imposta. I reati citati rappresentano delle forme particolari di appropriazione indebita ai danni dello Stato e costituiscono delitti. L'integrazione del reato richiede, pertanto, la sussistenza dell'elemento soggettivo costituito dal dolo.

Con la *sentenza n. 37424 del 2013 le Sezioni Unite della Cassazione*, partendo dal presupposto che l'Iva viene riscossa una volta emessa la fattura, e sussiste quindi l'obbligo di accantonamento da parte del contribuente per eseguire il successivo versamento, hanno ritenuto integrato il reato, anche in presenza di crisi di liquidità. Dovrà essere valutato non solo l'aspetto della non imputabilità al sostituto di imposta della crisi economica, ma anche la circostanza che detta crisi non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto. Non può ovviamente escludersi che possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità d'adempiere all'obbligazione tributaria. È tuttavia necessario che siano assolti gli oneri di allegazione.

Si è sostenuto che non sussiste il reato tributario, se il mancato pagamento del debito erariale dipende da cause indipendenti dalla volontà e quindi non imputabili

all'imputato: non deve essere stato possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e allo stesso non imputabili.

Con *sentenza 8 aprile/9 settembre 2014, n. 37301, la Corte di Cassazione, sez. III Penale*, ha criticato la Corte d'Appello che aveva ravvisato una consapevole scelta animata da dolo, laddove invece l'imputato aveva tentato di far fronte ai debiti, dapprima con risorse di altre società e, poi, con propri mezzi. Ha sottolineato che la persistenza di tale unico debito erariale stava a dimostrare il soddisfacimento degli altri debiti tributari e quindi l'impossibilità oggettiva di far fronte anche a tale obbligo, non essendo plausibile, per un imprenditore, saldare tutti i debiti verso lo Stato, tralasciandone solo uno.

La Suprema Corte, in questo caso, ha rimproverato ai giudici di merito di aver attribuito una responsabilità oggettiva all'imprenditore, sulla base delle dichiarazioni rese dal Curatore fallimentare, procedendo ad una diversa interpretazione delle dichiarazioni rese dal predetto, circa il collegamento con altre società e circa il volume di affari, la cui elevatezza non comporta automaticamente anche l'esistenza di elevati profitti, soprattutto laddove esisteva, come nel caso di specie, una notevole esposizione debitoria.

La *Cassazione, Sez. 5, Sentenza n. 40009 del 23/04/2014* ha affermato che “Integra il delitto di causazione del fallimento per effetto di operazioni dolose ai sensi dell'art. 223 comma secondo, n. 2 l. fall. il meccanismo di frode fiscale realizzato attraverso l'emissione di fatture per operazioni inesistenti e la costituzione di apposite società fittizie finalizzate ad ottenere liquidità con gli anticipi bancari e la detrazione dell'Iva sulle merci acquistate e collocate sul mercato a prezzi concorrenziali, la cui interruzione abbia provocato il tracollo finanziario e, dunque, il fallimento della società, potendo il reato fallimentare concorrere con quello tributario per diversità del bene tutelato, dell'elemento oggettivo e di quello soggettivo.”

Infatti, sussiste concorso materiale quando i reati hanno diversa natura (di pericolo e di evento), diverso elemento soggettivo (dolo specifico per la sottrazione fraudolenta e dolo generico per la bancarotta distrattiva) e tutelano interessi diversi. Nel caso di specie, è provata la circostanza di avere determinato il fallimento della società per effetto di operazioni dolose, costituite dal meccanismo di frode fiscale, ricostruito

oggettivamente e documentalmente dalla Guardia di Finanza e non contestato dai ricorrenti, che hanno ammesso la propria consapevole partecipazione a quelle operazioni. Il reato di bancarotta impropria trova fondamento proprio nella diretta correlazione causale tra il meccanismo di frode fiscale (realizzato attraverso l'emissione di fatture per operazioni inesistenti e la costituzione di apposite società fittizie) e lo stato di decozione fallimentare della società. Nella nozione di operazioni dolose di cui alla L. Fall., art. 223, n. 2, rientrano, non soltanto i fatti costituenti reato, ma qualsiasi comportamento dei titolari del potere sociale che si traduca in un abuso, in una infedeltà delle funzioni o nella violazione dei doveri derivanti dalla qualità ricoperta e che determini lo stato di decozione della società. Conseguentemente, le operazioni dolose vanno ravvisate in qualunque atto di natura patrimoniale, compiuto con violazione dei doveri, con l'intenzione di conseguire, per sé o altri, un profitto a danno dei creditori o della società, come nell'ipotesi di frode fiscale realizzata attraverso il meccanismo descritto. A tal fine, perché possa dirsi integrata la contestata fattispecie, è sufficiente il dolo generico, quale scienza e volontà della operazione pericolosa per la salute economica e finanziaria della società. Risulta poi documentalmente provato il collegamento diretto tra le operazioni fiscalmente illecite effettuate e il dissesto della società. I dati di bilancio, analizzati dal curatore, confermano tale ricostruzione e consentono di superare la tesi prospettata dalla difesa, che attribuisce all'arresto degli amministratori e al sequestro della contabilità, la ragione del dissesto, dovendosi, invece, evidenziare che, trattandosi di attività illecita, era oggettivamente prevedibile che essa potesse essere interrotta, con le conseguenze sopra descritte, dall'intervento dell'autorità giudiziaria.

Una volta interrotto il meccanismo fondato sull'emissione delle fatture false, che consentiva gli anticipi dei crediti verso le banche, garantendo il flusso di liquidità della società, si è verificato il tracollo finanziario, che ha condotto al fallimento. Conseguentemente, la frode fiscale ha determinato l'irreversibile stato di dissesto della società costituendo, contestualmente, il presupposto richiesto per la configurazione del delitto di bancarotta fraudolenta impropria, rispetto alla quale, pertanto, non si pone in alcun modo un problema di duplicazione di violazioni, attesa la non sovrapponibilità tra i reati fiscali e di associazione a delinquere, oggetto di separato procedimento, e le ipotesi di bancarotta fraudolenta, contestate nel caso di specie.

La *Cassazione, Sez. II Penale, n. 7600 del 9 febbraio 2006*, ha precisato che, ai fini della configurazione del reato di sottrazione fraudolenta non è sufficiente l'esistenza di un debito tributario, cui segue una condotta depauperatoria, ma diviene necessario

che l'atto fraudolento venga realizzato durante la procedura di riscossione di imposte dirette sui redditi o sul valore aggiunto. Quindi, si sottolinea anche in questo caso il ruolo fondamentale ricoperto, sia dalla presenza di un procedura esattoriale *in fieri*, sia dal carattere fraudolento delle manovre realizzate.

Valutata la fattispecie concreta, qualora si debba riscontrare la mancanza di identità e perfetta sovrapposibilità delle condotte contestate, non si potrà parlare di assorbimento. Quanto al principio di specialità, opera non tanto quando due fattispecie sono parzialmente sovrapposibili, piuttosto quando vi è una legge speciale che interviene a regolare una materia già regolata da altra precedente normativa di carattere generale. Ne consegue che la legislazione fiscale e quella fallimentare sono entrambe speciali e non si pongono quindi in rapporto di specialità l'una con l'altra, ne' vanno a disciplinare la stessa materia, essendo dirette a tutelare interessi differenti: in un caso, la pretesa fiscale ed il buon esito delle procedure di riscossione, dall'altra, la tutela dei creditori, pubblici e privati, in ambito concorsuale. E' necessario, inoltre, che i reati abbiano la stessa oggettività giuridica, ovvero deve trattarsi di reati che devono disciplinare tutti la medesima materia ed avere identità di struttura (in tal senso, *Cassazione, Sezioni Unite, 1963/2011*). Come ricorda la *Cassazione, Sez. 4, Sentenza n. 35773 del 06/06/2001*, sussiste concorso materiale quando i reati hanno diversa natura, come nel caso di reati di pericolo e di evento, diverso elemento soggettivo, dolo specifico per la sottrazione fraudolenta e dolo generico per la bancarotta e tutelano interessi diversi. E, per l'individuazione della "*stessa materia*" deve farsi riferimento alla fattispecie astratta - ossia come settore, aspetto dell'attività umana che la legge interviene a disciplinare - e non quale episodio in concreto verificatosi sussumibile in più norme, indipendentemente da un astratto rapporto di genere a specie tra queste.

Sul tema, la Cassazione non è sempre stata univoca. Con *Sentenza n. 42156 del 29/09/2011*, aveva affermato che la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte - che sanziona chiunque alieni simulatamente o compia atti fraudolenti su beni al fine di sottrarsi al versamento delle imposte (art. 11 D.Lgs. n. 274 del 2000), integra una condotta che ben può inserirsi in una complessiva strategia distrattiva, intesa consapevolmente a danneggiare colui che sui beni sottratti ha titolo per soddisfarli; ne deriva che ove tale condotta sia finalizzata al fallimento, ovvero posta in essere in vista di esso, o da questo seguita, la distrazione operata in danno del fisco non assume connotazione autonoma, ma è riconducibile al paradigma punitivo dell'art. 216 l. fall., le cui condotte di distrazione, occultamento, distruzione, dissipazione sono comprensive delle condotte di simulazione o integranti atti

fraudolenti di cui all'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000. In tal caso, si applica il principio di specialità di cui all'art. 15 cod. pen., in virtù del quale resta integrato il solo reato di bancarotta fraudolenta - trattandosi di più grave reato - e si esclude la configurabilità del concorso tra i due delitti in relazione allo stesso fatto.

Dobbiamo tuttavia ricordare che, più di recente, la *Cassazione Sez. 5, Sentenza n. 1843 del 10/11/2011* ha affermato che è configurabile il concorso tra il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte e quello di bancarotta fraudolenta per distrazione (Fattispecie relativa al delitto previsto dall'art. 11 D.Lgs. n. 74 del 2000 nella formulazione antecedente alle modifiche introdotte dalla legge n. 122 del 2010). La sottrazione fraudolenta di beni è, infatti, un reato comune o, comunque, un reato a soggettività molto ampia, potendo essere compiuta da qualsiasi contribuente con un debito d'imposta, mentre la bancarotta è reato proprio. La sottrazione fraudolenta tutela l'interesse al buon esito della procedura coattiva di riscossione, mentre la bancarotta fraudolenta intende assicurare alla generalità dei creditori i mezzi di garanzia.

Il reato di bancarotta impropria, trova fondamento proprio nella diretta correlazione causale tra il meccanismo di frode fiscale e lo stato di decozione fallimentare della Società. A tal fine, perché possa dirsi integrata la fattispecie di reato, è sufficiente il dolo generico, quale scienza e volontà della operazione pericolosa per la salute economica e finanziaria della società. In questi termini, appaiono sicuramente "operazioni dolose" l'aver creato società estere fittizie, collegate a quella fallita, le quali rivestivano il ruolo di scatole vuote, destinate a procurare un domicilio fiscale comunitario, al fine di scaricare alienazioni onerose di beni, acquistati e venduti in regime di esenzione fiscale. In tale ipotesi, le operazioni fatturate dalla fallita risultano oggettivamente inesistenti e determinano, da un punto di vista contabile, una differenza in eccesso tra fatturato fittizio e reale, finalizzato ad ottenere liquidità con gli anticipi bancari e la detrazione dell'Iva sulle merci acquistate e collocate sul mercato a prezzi concorrenziali. Una volta interrotto il meccanismo fondato sull'emissione delle fatture false, che consente gli anticipi dei crediti verso le banche, garantendo il flusso di liquidità della società, si verifica il tracollo finanziario, che conduce al fallimento. In questo caso, la frode fiscale determina l'irreversibile stato di dissesto della società costituendo, contestualmente, il presupposto richiesto per la configurazione del delitto di bancarotta fraudolenta impropria, rispetto alla quale, quindi, non si pone in alcun modo un problema di duplicazione di violazioni, attesa la non sovrapponibilità tra i reati fiscali e quelli di natura penale.

In considerazione di tali osservazioni possiamo ora fare alcune valutazioni in relazione al fatto che la legislazione fiscale e quella fallimentare possano essere considerate entrambe speciali, in quanto non vanno a disciplinare la stessa materia, essendo dirette a tutelare interessi differenti.

Altre ipotesi di interferenze e connessioni tra reati tributari e fallimentari potrebbero configurarsi per il mancato versamento dell'IVA ex art.10 ter d.lgs.74 del 2000, che può integrare la bancarotta semplice ex art.217 n.4 L.F., per aver aggravato il proprio dissesto con grave colpa, stante le sanzioni previste.

Potrebbe tale condotta integrare la bancarotta societaria semplice, ex art.224 L.F., non solo là dove tale disposizione rinvia l'art. 217 L.F., ma anche laddove incrimina l'aggravamento del , per l'inosservanza degli obblighi imposti dalla legge .

Come ricorda la *Cassazione Sez. 3, Sentenza n. 10214 del 22/01/2015*, in tema di reati tributari, il profitto, confiscabile anche nella forma per equivalente, del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, va individuato nella riduzione simulata o fraudolenta del patrimonio del soggetto obbligato e, quindi, consiste nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'amministrazione finanziaria, che agisce per il recupero delle somme evase, costituenti oggetto delle condotte artificiose considerate dalla norma.

Non sussiste la violazione del principio del "*ne bis in idem*" (art. 649 cod. proc. pen.), qualora, alla condanna per illecito tributario (nella specie per occultamento e distruzione di documenti contabili, previsto dall'art. 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000), faccia seguito la condanna per bancarotta fraudolenta documentale, stante la diversità delle suddette fattispecie incriminatrici, richiedendo quella penal-tributaria la impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, intesa come impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta; diversamente, l'azione fraudolenta, sottesa dall'art. 216 , n. 2 l. fall., si concreta in un evento, da cui discende la lesione degli interessi creditori, rapportato all'intero corredo documentale, risultando irrilevante l'obbligo normativo della relativa tenuta, ben potendosi apprezzare la lesione anche dalla sottrazione di scritture meramente facoltative. Inoltre, nell'ipotesi fallimentare, la volontà del soggetto agente si concreta nella specifica volontà di procurare a sé o ad altri ingiusto profitto o, alternativamente, di recare pregiudizio ai creditori, finalità non presente nella fattispecie fiscale.

Passando ora alle problematiche processuali, troviamo alcune sentenze che pongono in primo piano i diritti di difesa del soggetto sottoposto a procedura concorsuale. L'Ufficio impositore deve notificare l'avviso di accertamento, oltre che al fallimento, in persona del curatore, anche alla parte fallita, onde, in caso di omessa notificazione dell'atto impositivo al fallito non può essere eccepita alcuna decadenza dal potere di quest'ultimo di impugnare tale atto derivante dalla presunta decorrenza dei termini di cui all'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, né, tanto meno, l'inapplicabilità della proroga del termine di ricorso prevista dalla disciplina dell'accertamento con adesione, nel caso di inerzia del curatore fallimentare nella coltivazione del contraddittorio con l'Ufficio conseguente all'avvenuta presentazione della relativa istanza di accertamento con adesione. (Commissione trib. provinciale di Matera, sez. II, 25 marzo 2013, sent. n. 71, ric. Fallimento Blu Italia Group s.r.l. c. Agenzia delle entrate - Ufficio di Matera).

Questa pronuncia appare in linea con la *Cassazione* (*Sez. 3, Sentenza n. 7435 del 30/03/1983*) che ha precisato come “nel contenzioso tributario la legittimazione del curatore non esclude quella del fallito, perché i relativi interessi, pur assumendo rilievo patrimoniale e sempre che siano acquisiti al fallimento, comprendono altresì la tutela del diritto di proprietà dei beni e della titolarità dei relativi rapporti giuridici spettanti al fallito.” Il suo diritto di difesa deve essere pertanto assolutamente assicurato, particolarmente quando il rapporto tributario sia suscettibile di effetti penali. Il fallito, rimanendo soggetto alle obbligazioni di imposta in corso di accertamento, ha la capacità di agire per contestare la fondatezza della pretesa tributaria e, a tal fine, gli accertamenti tributari devono essere portati a sua conoscenza da parte del curatore.

Con sentenza *Sez. 5, Sentenza n. 9434 del 30/04/2014*, la *Cassazione* ha affermato che “l'accertamento tributario (nella specie, in materia di IVA), se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione dei beni e delle attività acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale, restando esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, conseguenti alla definitività dell'atto impositivo, è eccezionalmente abilitato ad impugnarlo, nell'inerzia degli organi fallimentari, non potendo attribuirsi carattere assoluto alla perdita della capacità processuale conseguente alla dichiarazione di fallimento, che può essere eccepita esclusivamente dal curatore, nell'interesse della massa dei creditori. Ne consegue che, in caso

di fallimento di una società in accomandita semplice, il socio accomandatario, dichiarato fallito ai sensi dell'art. 147 della legge fall., in qualità di legale rappresentante, è legittimato ad agire in giudizio nell'inerzia del curatore, la cui legittimazione esclusiva a far valere il difetto di capacità processuale dell'attore esclude che lo stesso possa essere rilevato d'ufficio o su eccezione della controparte.”

Più di recente la *Cassazione*, (Sez. 6-5, *Ordinanza n. 12789 del 06/06/2014*) ha affermato che “La dichiarazione di fallimento non comporta il venir meno dell'impresa, ma solo la perdita della legittimazione sostanziale e processuale da parte del suo titolare, nella cui posizione subentra il curatore fallimentare. Ne consegue che gli atti del procedimento tributario formati in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento del contribuente, ancorché intestati a quest'ultimo, sono opponibili alla curatela, mentre quelli formati in epoca successiva debbono indicare quale destinataria l'impresa assoggettata alla procedura concorsuale e, quale legale rappresentante della stessa, il curatore. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha confermato la sentenza impugnata che aveva ritenuto che l'accertamento notificato, dopo la dichiarazione di fallimento, alla società fallita non costituisse valido presupposto per una cartella esattoriale a carico del fallimento)”.

Concludo, per completezza, citando alcuni casi di bancarotta legati a reati di natura fiscale, che formano la casistica più recente in materia.

-Integra il reato di fallimento cagionato per effetto di operazioni dolose la condotta dell'amministratore che ometta il versamento delle imposte dovute - in relazione ai profitti realizzati mediante operazioni di 'trading' immobiliare - gravando così la società da ingenti debiti nei confronti dell'erario e successivamente proceda alla distribuzione dei predetti utili a favore dei soci, in quanto allorché l'assegnazione dell'utile avvenga senza la pre-deduzione dell'onere tributario e della conseguente penalità tributaria - che sorge al momento dell'erogazione della ricchezza - si concreta una manomissione della ricchezza sociale, trattandosi di distribuzione che eccede quanto di pertinenza dei soci.

-Integra il delitto di causazione del fallimento per effetto di operazioni dolose ai sensi dell'art. 223 comma secondo, n. 2 l. fall. il meccanismo di frode fiscale realizzato attraverso l'emissione di fatture per operazioni inesistenti e la costituzione di apposite società fittizie finalizzate ad ottenere liquidità con gli anticipi bancari e la detrazione dell'iva sulle merci acquistate e collocate sul mercato a prezzi concorrenziali la cui interruzione abbia provocato il tracollo finanziario e dunque il fallimento della

società, potendo il reato fallimentare concorrere con quello tributario per diversità del bene tutelato, dell'elemento oggettivo e di quello soggettivo.

-La mancata presentazione della dichiarazione dei redditi non integra il reato di bancarotta fraudolenta documentale, che è configurabile in relazione all'omessa tenuta di una scrittura contabile, e tale non può essere definita la dichiarazione dei redditi, solo qualora si dimostri che scopo dell'omissione sia quello di recare pregiudizio ai creditori. (In motivazione, la S.C. ha affermato che la dichiarazione dei redditi è rappresentativa di dati contabili accorpati e finalizzati alla tutela degli interessi fiscali dello Stato e non di fatti relativi all'organizzazione interna dell'impresa).

-In tema di illegale ripartizione di utili, la distribuzione di somme di denaro corrispondenti ad asseriti utili "in nero" concreta - ancorché essi rappresentino il profitto effettivo della gestione - una manomissione del capitale che integra la bancarotta fraudolenta patrimoniale, in quanto, ancorché l'utile non costituisca di per sé l'oggetto materiale della condotta di distrazione fraudolenta, essendo di spettanza dei soci e non della società, quando la sua assegnazione avvenga senza la pre-deduzione dell'onere tributario e della conseguente penalità tributaria (che sorge al momento della erogazione della ricchezza) si riscontra manomissione della ricchezza sociale poiché la distribuzione eccede quanto di pertinenza dei soci.

-Per la sussistenza del delitto di bancarotta fraudolenta mediante esposizione o riconoscimento di passività insussistenti, di cui all'art. 216, comma primo, n. 1 legge fall. è richiesta la presenza del dolo specifico, rappresentato dallo scopo di recare pregiudizio ai creditori. (Fattispecie in cui la Corte ha ritenuto la sussistenza degli estremi del reato di cui all'art. 216, comma primo, n. 1 legge fall. nell'applicazione di coefficienti di ammortamento superiori a quelli fiscalmente ammessi, a prescindere dal rilievo che tale condotta costituisce illecito fiscale; tale comportamento, infatti, si traduce nell'esposizione di costi fittizi che incidono sul risultato d'esercizio e dunque nell'esposizione di passività non reali, in pregiudizio dell'interesse dei creditori).

-In tema di bancarotta fraudolenta, i sindaci sono tenuti ad effettuare un controllo di legalità sugli atti e sui documenti della società, al fine di verificare la conformità degli stessi alle disposizioni di legge ed alle norme statutarie, ma non possono imporre agli amministratori determinati comportamenti ovvero sostituirsi agli stessi in caso di inadempienza. Ne consegue che non è configurabile il concorso nel reato di bancarotta a carico del sindaco per omessa vigilanza sull'effettivo adempimento degli obblighi fiscali e previdenziali tempestivamente segnalati all'organo amministrativo della società.