

29126 - 26



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
TERZA SEZIONE PENALE

ACR

Composta da:

GASTONE ANDREAZZA
LORENZO ANTONIO BUCCA
MASSIMO BATTISTINI
SILVIA BADAS
MARIA SABINA CALABRETTA

- Presidente -
- Relatore -

Sent. n. sez. 2078/26
UP - 16/06/2026
R.G.N. 15915/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

██████ nato a ██████ il ██████

avverso la sentenza del 13/10/2025 della CORTE APPELLO di MESSINA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal Consigliere LORENZO ANTONIO BUCCA;
lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
MARILIA DI NARDO che ha chiesto il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 24 aprile 2024, il Tribunale di Messina dichiarava ██████
██████ nella sua qualità di legale rappresentante della ██████
S.p.A., responsabile del delitto di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74
(capo 3), per aver omesso di versare, entro il termine del 27 dicembre 2019,
l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale presentata
per l'anno d'imposta 2018, per un ammontare complessivo pari a euro
1.698.915,32. L'imputato era, quindi, condannato alla pena di mesi nove di
reclusione, con concessione della sospensione condizionale della pena, oltre alle

2

pene accessorie di legge e alla confisca diretta del denaro nella sua disponibilità e, nel caso di "incapienza del denaro", per equivalente dei beni fino alla concorrenza del profitto del reato. Con la medesima pronuncia, il Tribunale assolveva [REDACTED] dai reati di omesso versamento di ritenute previsti dall'art. 10-bis del medesimo decreto (capi 1 e 2) perché il fatto non è previsto dalla legge come reato, stante la mancata prova dell'effettivo rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

La Corte d'appello di Messina, con sentenza del 13 ottobre 2025, rigettando il gravame dell'imputato, ha confermato la decisione di primo grado.

2. Avverso la sentenza della Corte territoriale ha proposto ricorso per cassazione [REDACTED] a mezzo del difensore di fiducia, affidando l'impugnazione ai motivi di seguito sintetizzati.

2.1 Con il primo motivo, il ricorrente deduce la mancanza e l'illogicità della motivazione nonché la violazione della legge penale, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e) c.p.p., con riferimento alla totale "omessa presa in carico" da parte della Corte d'appello dei motivi di gravame concernenti l'insussistenza del reato di cui all'art. 10 ter d.lgs 74/2000 in pendenza di concordato preventivo. Sostiene la difesa che vi sia una macroscopica incongruenza tra la parte espositiva della sentenza (ove si dà atto che l'appellante invocava l'effetto protettivo dell'art. 168 della Legge Fallimentare per escludere la punibilità e preservare la par condicio creditorum) e l'effettiva confutazione operata dai giudici di secondo grado. Questi ultimi avrebbero, infatti, motivato respingendo una tesi difensiva mai sostenuta (ossia che il versamento dell'IVA spettasse materialmente ai commissari giudiziali), eludendo del tutto la risposta sulla questione di diritto effettivamente sollevata, che metteva in dubbio che il reato fosse configurabile nei confronti del soggetto che, prima della scadenza del termine previsto per l'integrazione della fattispecie penale, avesse richiesto di accedere alla procedura di concordato preventivo, senza poi adempiere nel termine all'obbligazione tributaria. Sul punto, richiama i principi stabiliti da Sez. 6, n. 2103 del 17 dicembre 2024, in forza della quale è censurabile la decisione d'appello che ometta del tutto la presa in carico di un motivo di gravame, non potendosi considerare assolto l'obbligo motivazionale in via implicita.

2.2 Con il secondo motivo, si lamenta la violazione della legge penale e il vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e) c.p.p., in ordine al rapporto tra il delitto di omesso versamento IVA e la pendenza della procedura di concordato preventivo. La difesa contesta l'orientamento rigoroso dei giudici di merito, che avevano ritenuto che per i reati di omesso versamento in relazione a debiti tributari scaduti dopo la presentazione dell'istanza di ammissione al

concordato ma prima del decreto di ammissione, la condotta omissiva sia scriminata solo quando il Tribunale abbia vietato il pagamento del debito. Si osserva al riguardo che, ai sensi dell'art. 168, comma 1, della l. fall., gli effetti protettivi sul patrimonio societario che impediscono ai creditori anteriori di avviare o proseguire azioni esecutive o cautelari si producono automaticamente. Da tale disposizione discende, secondo la difesa, un divieto implicito di eseguire pagamenti di debiti anteriori alla proposta concordataria, al fine di non alterare la par condicio creditorum e non incorrere nella revoca della procedura o nel reato di bancarotta preferenziale. A sostegno, si cita la giurisprudenza civile e tributaria di legittimità (tra cui Sez. 1 civ. n. 578 del 12 gennaio 2007; Sezione Tributaria, n. 18078 del 2 luglio 2008; Sezione Tributaria, n. 12174 del 6 maggio 2024), secondo cui il debitore in concordato non può eseguire pagamenti per debiti pregressi, restando indenne dall'applicazione di sanzioni anche di natura pubblicistica.

2.3 Con il terzo motivo, il ricorrente deduce la violazione di legge e il correlato vizio di motivazione, ai sensi dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e) c.p.p., sotto il profilo della sussistenza dell'elemento psicologico del reato ex art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000. Si sostiene che il mancato versamento dell'imposta alla scadenza del 27 dicembre 2019 non possa qualificarsi come doloso, potendo ascriversi a carico dell'imputato solo una condotta negligente, costituita dall'omessa richiesta di autorizzazione al Tribunale ex art. 182-quinquies, comma 5, l. fall. per il pagamento del debito tributario.

Si aggiunge che in pendenza di concordato, l'amministratore opera in regime di "spossessamento attenuato" e sotto lo stretto controllo dei commissari giudiziali ed è tenuto al rispetto del piano dei pagamenti previsto dall'istanza di concordato e all'ordine dei privilegi che connotano i crediti. Si richiama sul punto Sezione 3, n. 39696 del 8 giugno 2018, la quale impone una valutazione rigorosa dell'elemento soggettivo laddove sussista un concorso di norme civili e penali e la necessità di rispettare l'ordine dei privilegi legali.

2.4 Con il quarto motivo, si censura la violazione dell'art. 606, comma 1, lett. b) c.p.p. in relazione alla mancata applicazione dell'art. 13, comma 3-ter, d.lgs. n. 74 del 2000 e della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ai sensi dell'art. 131-bis c.p. e il vizio di motivazione sul punto. La difesa rileva che la disposizione speciale in materia tributaria impone al giudice di valutare "in modo prevalente" lo stato di crisi dell'impresa (ex art. 2, comma 1, lett. a, del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) documentato dalla pendenza della procedura concorsuale. La Corte d'appello avrebbe omissa qualsiasi motivazione sul punto, negando l'assoluzione in considerazione della sola entità del debito d'imposta, senza considerare la minima offensività in concreto del fatto, la

proposta di concordato fiscale avanzata e il bassissimo grado di colpevolezza di [REDACTED] Si richiama Sezione 3, n. 58442 del 2 ottobre 2018.

2.5 Con il quinto motivo, si deduce la violazione di legge e il vizio di motivazione per il diniego delle attenuanti generiche e per la mancata determinazione della pena nel minimo edittale, non avendo i giudici di merito effettuato una valutazione globale degli indici di cui all'art. 133 c.p., omettendo di valorizzare lo scarso disvalore della condotta derivante dal contesto di crisi economico-finanziaria.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il quarto motivo del ricorso è fondato mentre gli ulteriori non possono trovare accoglimento.

2. I primi due motivi sono incentrati sull'incidenza della richiesta di accesso alla procedura di concordato preventivo presentato dalla [REDACTED] S.p.A. sul reato di omesso versamento IVA contestato.

2.1 La sentenza respinge la tesi difensiva, secondo la quale la pendenza della procedura di concordato preventivo, avviata con il ricorso presentato il 15/5/2019, e quindi prima del termine entro il quale doveva essere versata l'IVA risultante dalla dichiarazione presentata il 30/4/2019, costituirebbe ostacolo alla configurabilità del reato, aderendo alla consolidata giurisprudenza penale di questa Corte di legittimità.

2.2 Va, quindi, respinto il primo motivo del ricorso, che denuncia la mancanza di motivazione. La Corte territoriale, a pag. 3 della sentenza, sintetizza correttamente la questione sollevata dalla difesa in ordine all'incidenza della pendenza della procedura di ammissione al concordato preventivo sull'integrazione del reato ritenuto e, a pag.5, respinge la tesi difensiva attraverso il richiamo alla motivazione della sentenza appellata e alle posizioni della giurisprudenza di legittimità.

E' vero, come deduce il ricorrente, che nel dispiegarsi dell'argomentazione, la Corte territoriale incorre in una non felice sintesi del motivo di appello, riferendo alla difesa la tesi secondo cui il pagamento spettasse materialmente ai commissari giudiziali, ma l'errore non determina alcuna lacuna argomentativa, spiegando la motivazione le ragioni per cui è stato ritenuto che la pendenza della procedura non potesse esplicitare un effetto scriminante sul reato di cui all'art. 10 ter d.lgs. 74/2000.

2.3 Nel merito della rilevanza in ambito penale della procedura concordataria, la posizione, assolutamente prevalente, di questa Corte ritiene che, in tema di reati tributari e in particolare del delitto di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000,

l'insorgenza di una causa di giustificazione dipenda dal provvedimento di ammissione o da altro provvedimento giudiziale che, con effetti equipollenti, inibisca al debitore ulteriori pagamenti.

In tema merita di essere segnalata Sez. 3, n. 35938 del 2/10/2025, Federico, che fornisce un'ampia sintesi dei principi enunciati dalle sentenze che, negli ultimi anni, hanno affrontato il tema dei rapporti fra concordato preventivo e il reato contestato. Si legge nella sentenza: "Si è in particolare affermato, come del resto richiamato dalla sentenza gravata, che, in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento di IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74:

- non assume rilevanza, né sul piano dell'elemento soggettivo, né su quello della esigibilità della condotta (Sez. 3, n. 39310 del 17/05/2019, Lolli, Rv. 277171 - 01), la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo, perché essa non impedisce il pagamento dei debiti tributari che vengano a scadere successivamente alla sua presentazione ma prima dell'adozione di provvedimenti da parte del tribunale (in motivazione la Corte ha affermato che il principio illustrato deve essere applicato a maggior ragione nel caso in cui la richiesta di ammissione alla procedura sia stata presentata dallo stesso imputato responsabile del dissesto, in quanto, diversamente opinando, questi potrebbe evitare di incorrere in responsabilità penale con il solo deposito del ricorso);

- l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, seppure antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'imposta, non esclude il reato previsto dall'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in relazione al debito IVA scaduto e da versare (Sez. 3, n. 12912 del 04/02/2016, Ugolini, Rv. 266708 - 01);

- la procedura di concordato preventivo, sia essa introdotta con piano concordatario o con riserva, non inibisce il pagamento dei debiti tributari il cui termine di scadenza sia successivo al deposito della domanda, giuste le disposizioni di cui all'art. 161, comma 7, e 167 l.f., salva la presenza di un provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori (Sez. 3, n. 13628 del 20/02/2020, Ferrarini, Rv. 279421 - 01; in questo senso Sez. 3, n. 49795/2018, Giacometti, Rv. 274199 - 01; Sez. 3, n. 2860 del 30/10/2018, dep. 2019, Maurina, Rv. 274822 - 01; Sez. 4, n. 52542 del 17/10/2017, Marchionni, Rv. 271555 - 01); analogo principio è stato espresso in relazione agli obblighi «scaduti tra la presentazione dell'istanza di ammissione al concordato, sia esso "in bianco" che con deposito del piano, e l'adozione del relativo decreto» (Sez. 3, n. 9248 del 02/12/2021, dep. 2022, Dotolo, Rv. 283228 - 01);

- è configurabile la causa di giustificazione prevista dall'art. 51 cod. pen. solo se i provvedimenti che impongono il dovere di non adempiere all'obbligo tributario, come l'ammissione al concordato preventivo ovvero, in alternativa, il provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori, siano intervenuti prima della scadenza di tale obbligo e, dunque, non siano successivi alla consumazione del reato (ex multis, Sez. 3, n. 2860 del 30/10/2018, dep. 2019, Rv. 274822 - 01; Sez. 3, n. 39696 del 08/06/2018, Rv.273838 - 01; Sez. 4, n. 52542 del 17/10/2017, Rv. 271554 - 01)".

2.4 È necessario però precisare che gli arresti appena illustrati costituiscono l'evoluzione di un processo di progressiva apertura della giurisprudenza penale in ordine all'incidenza della procedura di concordato preventivo sui delitti di omesso versamento.

2.4.1 Sotto la vigenza del testo dell'art. 182-ter l. fall. vigente prima delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 81 della legge 11 dicembre 2016 n. 232, che ha recepito nell'ordinamento interno le indicazioni della sentenza della Corte di giustizia europea 7 aprile 2016, Degano Trasporti, C-546/14, l'orientamento assolutamente prevalente escludeva che la domanda di ammissione al concordato preventivo potesse avere una qualunque incidenza sul credito IVA e sulla rilevanza penale del suo inadempimento.

2.4.2 Tale posizione confliggeva con quella della giurisprudenza civile e tributaria che, muovendo dall'art. 168 l. fall., riteneva -e ritiene - che "dalla data della pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato preventivo diventa definitivo" viga il divieto, in capo all'imprenditore, di adempiere ai debiti anteriori, sull'assunto che il divieto imposto dalla norma "ai creditori per titolo o causa anteriore" di "iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore" è logicamente incompatibile con la possibilità del debitore di alterare il proprio patrimonio prima dell'omologazione del concordato effettuando, di sua sponte, il pagamento di alcuni dei crediti di cui è gravato (Cass. civ., Sez. 5 n. 13831 del 3/5/2022 che richiama Cass. n. 6671 del 8 luglio 1998, nonché, Cass., ord., n. 13514 del 18 maggio 2021).

2.4.3 Il contrasto di ordinamenti trovava però spiegazione, secondo la giurisprudenza penale, nel testo allora vigente dell'art. 182 ter l.fall., nell'intangibilità dell'IVA, "sull'assunto che, trattandosi di imposta armonizzata avente rilievo comunitario, essa non sarebbe falcidiabile in sede concordataria, essendo, per così dire, sottratta alla disponibilità delle "parti" negoziali del concordato in termini di possibili riduzioni percentuali di pagamento del relativo importo capitale dovuto" (Sez. 4, n. 52542 del 17/10/2017, Marchionni); con la conseguenza che il suo adempimento, anche dopo la presentazione del ricorso,

era inidoneo ad arrecare pregiudizio ai creditori. Si argomentava, infatti, che "la legislazione vigente impone che nel concordato preventivo il debito IVA debba essere sempre pagato per intero, a prescindere dalla presenza o meno di una transazione fiscale, poiché la norma che lo stabilisce va considerata inderogabile e di ordine pubblico economico internazionale (cfr. Direttiva del Consiglio 2006/112/CE del 28 novembre 2006; Corte di Giustizia 29 marzo 2012)" (Sez. 3, n. 44283 del 14/05/2013, P.m. in proc. Gavioli, Rv. 257484 - 01, conf. Sez. 3, n. 12912 del 04/02/2016, Ugolini, Rv. 266708 - 01).

2.4.4 Venuto meno il principio dell'infalciabilità dell'IVA per l'ipotesi di transazione fiscale, a seguito della predetta sentenza della Corte di Giustizia U.E. e della modifica dell'art. 182 ter l. f., la giurisprudenza penale ha dovuto fare i conti con la nuova cornice normativa che rendeva il concordato preventivo in grado di incidere sull'obbligazione tributaria presidiata dalla sanzione penale.

2.4.5 Secondo un primo orientamento, i reati di omesso versamento delle imposte scadute successivamente alla presentazione dell'istanza di ammissione al concordato non sarebbero configurabili nel caso in cui il debitore sia stato ammesso, anche dopo la scadenza, al concordato preventivo. Spiega, al riguardo, Sez. 3, n. 36320 del 02/04/2019, Prefabbricati, Rv. 277687: "Questa Corte, sebbene nella sua ripartizione civile, ha in diverse occasioni ritenuto, la decorrenza degli effetti della ammissione dell'imprenditore al concordato preventivo, per effetto del combinato disposto degli artt. 188, comma secondo, (allora applicabile ratione temporis, ma senza che la sua abrogazione abbia inciso sulla possibilità di riferire il principio esposto anche ad altre più recenti, fattispecie), 167 e 168 del rd n. 267 del 1942, va collocata, per effetto della sua efficacia retroattiva, alla data, non della adozione del provvedimento di formale ammissione, ma a quella della presentazione della relativa domanda; sicché, in applicazione della generale moratoria dei debiti di impresa per tutta la durata della procedura, anche i pagamenti eseguiti successivamente a questo adempimento, ma prima del decreto di apertura della procedura, sono inefficaci ai sensi dell'art. 167 del rd n. 267 del 1942 (Corte di Cassazione, Sezione I civile, 13 luglio 2018, n. 18729, ord.; idem Sezione I civile, 27 settembre 2017, n. 22601). 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 a posteriori, dall'avvenuta ammissione alla procedura concorsuale". In senso del tutto simile Sez. 3, n. 39696 del 08/06/2018, Grifi, Rv. 273838 - 01.

2.4.6 Secondo un secondo e maggioritario orientamento la procedura di concordato preventivo scrimina i reati di omesso versamento, in relazione a obblighi scaduti tra la presentazione dell'istanza di ammissione al concordato - sia esso "in bianco" che con deposito del piano - e l'adozione del relativo decreto, solo ove sia intervenuto un provvedimento del Tribunale che abbia vietato, o comunque non autorizzato, come invece richiesto dall'interessato, il pagamento dei suddetti debiti, essendo in tal caso configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 cod. pen. Sostiene Sez. 3, n. 9248 del 2/12/2021, Dotolo che tale risultato interpretativo trova giustificazione nella "specialità dell'obbligazione tributaria, il cui inadempimento è addirittura assistito, a certe condizioni, da sanzione penale, a differenza di quanto accade per la generalità delle altre obbligazioni. Nell'interferenza fra diritto penale e diritto delle procedure concorsuali, il legislatore ha, dunque, inteso dare spazio all'effettività della tutela penale, anche a scapito della par condicio creditorum, dovendosi considerare che, diversamente opinando, il profitto da omesso versamento - consistente in un risparmio di spesa corrispondente all'entità del tributo non versato - andrebbe di fatto ad incrementare il patrimonio del contribuente. In altre parole, la configurabilità dei reati di omesso versamento anche nel caso in cui il termine rilevante ai fini penali venga a scadere dopo la presentazione della domanda di concordato risponde all'esigenza di garantire in modo particolarmente pregnante il credito erariale, rispetto al quale l'ordinamento appronta anche lo strumento della confisca, la quale svolge una funzione che, vista dal lato dello Stato, ha un carattere sostanzialmente ripristinatorio. La soluzione qui criticata [ossia quella espressa dall'orientamento per primo sintetizzato] rischierebbe, come sottolineato altresì dal ricorrente, di consentire l'utilizzazione strumentale della domanda di presentazione di concordato preventivo al solo scopo di evitare la responsabilità penale per inadempimento fiscale, quasi giungendo a configurarla come una condizione meramente potestativa di non punibilità".



Tale posizione viene in alcune sentenze ancorato alla previsione degli artt. 161 comma 7 e 167 l.fall. che prevedono che dopo la presentazione della domanda di concordato, l'imprenditore può compiere anche atti di straordinaria amministrazione previa autorizzazione del giudice, sicché, la disciplina civilistica non sancirebbe un divieto insuperabile al pagamento del debito tributario, potendo configurarsi un conflitto di doveri solo nell'ipotesi in cui l'istanza dell'imprenditore di essere autorizzato al pagamento del debito tributario integrante il reato venga

22

respinta dal giudice (Sez. 3, n. 9248 del 02/12/2021, dep. 2022, Pmt, Rv. 283228 - 01; Sez. 3, n. 13327 del 5/2/2020, Di Menno).

Tale posizione trova conforto anche nella giurisprudenza civile che ha più volte precisato che il pagamento non autorizzato di un debito scaduto eseguito in data successiva al deposito della domanda di concordato non comporta, in via automatica, l'inammissibilità della proposta, dovendosi pur sempre valutare se detto pagamento costituisca, o meno, atto di straordinaria amministrazione e, in ogni caso, se la violazione della regola della par condicio sia diretta a frodare le ragioni dei creditori, pregiudicando le possibilità di adempimento della proposta formulata con la domanda (Cass. Sez. 1, 16/05/2018, n. 11958, Rv. 648456 - 01 che richiama Cass. 14887/2017, 7066/2016, 3324/2016). In tal senso anche Cass. Sez. 1, 29/05/2019, n. 14713, Rv. 654268 - 02 che ha precisato che "dopo la presentazione di una domanda di concordato con riserva, ai sensi dell'art. 161, comma 7, l.fall., l'imprenditore può compiere senza necessità di autorizzazione del tribunale gli atti di gestione dell'impresa finalizzati alla conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio, secondo il medesimo criterio previsto dall'art. 167 l.fall.; sicché la distinzione tra atto di ordinaria o di straordinaria amministrazione resta incentrata sulla sua idoneità a pregiudicare i valori dell'attivo compromettendone la capacità di soddisfare le ragioni dei creditori, tenuto conto esclusivamente dell'interesse di questi ultimi e non dell'imprenditore insolvente, essendo quindi possibile che atti astrattamente qualificabili di ordinaria amministrazione se compiuti nel normale esercizio dell'impresa possano, invece, assumere un diverso connotato nell'ambito di una procedura concorsuale".

2.4.7 Non si registrano, invece, nelle pur variegate posizioni della giurisprudenza penale, pronunce che attribuiscono rilievo, ai fini della punibilità dei reati di omesso versamento, alla sola pubblicazione del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato, espungendo l'atto introduttivo dalla procedura che innesta e scollegandolo dai provvedimenti giurisdizionali che determina.

Alcune pronunce fanno sì riferimento alla "retrodatazione della cristallizzazione del patrimonio debitorio al momento della presentazione dell'istanza di ammissione" ma richiedono, affinché un tale effetto si verifichi, che "l'istante (la cui proposta potrebbe anche esser dichiarata inammissibile, ex art. 162 l.f.) sia stato ammesso alla procedura ai sensi dell'art. 163 l.f." prima dell'integrazione del reato penale (Sez. 3, n. 55785 del 25/10/2017, Tocchini; Sez. 3, n. 43833 del 14/10/2015, Lombardi; Sez. 4, n. 52542 del 17/10/2017, Marchionni).

Anche Sez. 3, n. 15853 del 12/3/2015, Fantini che riconosce che il periodo di salvaguardia ha quale dies a quo la domanda di concordato pubblicizzata nel registro delle imprese finisce per richiedere, affinché l'istanza possa assumere

21

rilevanza ai fini penali, che "la dilazione del pagamento del debito Iva (dilazione compensata dalla non elisione di interessi e sanzioni amministrative) rientra nell'ambito del piano concordatario" e che intervenga il provvedimento di omologazione.

2.5 La ricostruzione del quadro giurisprudenziale di riferimento consentirebbe già di respingere il secondo motivo del ricorso, che contesta la decisione della Corte d'appello di negare effetto scriminante alla presentazione della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo.

2.6 Ma, sulla questione, un'ulteriore considerazione s'impone. È necessario precisare che l'argomento difensivo si esaurisce nel rappresentare che la ██████████ S.p.A. in data 15/5/2019 aveva presentato una richiesta di concordato preventivo con riserva. Dalle sentenze di merito e dal ricorso non emerge se la procedura si è conclusa con l'omologazione e neppure se è intervenuto il decreto ex art. 163 l. fall. Non è stato dedotto che siano intervenuti provvedimenti che inibivano il pagamento dei debiti. La sentenza di appello dà, inoltre, atto che non risulta il pagamento rateale del debito tributario.

Il motivo del ricorso, in definitiva, si risolve nella richiesta di attribuire alla domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo un effetto inibitorio rispetto all'adempimento dell'obbligazione tributaria sine die, del tutto indipendente dagli esiti della procedura.

Tale conclusione, oltre a non trovare alcun avallo nel panorama giurisprudenziale, trasformerebbe la presentazione della domanda di ammissione al concordato preventivo in una inammissibile condizione meramente potestativa di non punibilità, in quanto ne consentirebbe l'utilizzazione strumentale al solo fine di evitare la responsabilità penale per l'inadempimento fiscale (Sez. 3, n. 9248 del 02/12/2021, dep. 2022, Pmt, Rv. 283228 - 01; Sez. 3, n. 13628 del 20/02/2020, Pmt, Rv. 279421 - 01).

Il motivo non può, pertanto, trovare accoglimento.

3. Anche il terzo motivo, relativo all'assenza dell'elemento soggettivo del reato, è manifestamente infondato.

Il reato di omesso versamento IVA di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 è punito a titolo di dolo generico. Per la sua integrazione è sufficiente la coscienza e volontà di non versare all'Erario l'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale presentata entro il termine lungo previsto dalla legge (Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013, Romano, Rv. 255757 - 01, in motivazione). Secondo il costante orientamento della giurisprudenza, la prova del dolo è insita nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di

2r

imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia, entro il termine lungo previsto (Sez. 3, n. 38098 del 22/9/2022, Maggiore).

3.1 L'argomentazione difensiva secondo cui l'omissione della richiesta di autorizzazione al Tribunale ex art. 182-quinquies l. fall. degraderebbe la condotta a mera colpa è priva di pregio giuridico. L'obbligo di versare il tributo sorge direttamente dalla legge penale-tributaria e l'omissione delle procedure di autorizzazione civile costituisce semmai la conferma della cosciente e volontaria scelta del legale rappresentante di sottrarre le risorse disponibili al pagamento del tributo in violazione del precetto penale, così da integrare l'elemento soggettivo della fattispecie incriminatrice.

4. Il quinto motivo, riguardante il diniego delle attenuanti generiche, è manifestamente infondato.

In relazione alle attenuanti generiche, il giudice del merito esprime un giudizio di fatto, la cui motivazione è insindacabile in sede di legittimità, purché sia non contraddittoria e dia conto, anche richiamandoli, degli elementi, tra quelli indicati nell'art. 133 cod. pen., considerati preponderanti ai fini della concessione o dell'esclusione (Sez. 5, n. 43952 del 13/04/2017, Pettinelli, Rv. 271269). Nel caso di specie, la Corte territoriale ha legittimamente motivato il diniego evidenziando l'assenza di elementi positivi di valutazione e valorizzando la sussistenza di precedenti penali specifici a carico dell'imputato per reati della stessa indole. Tale impianto argomentativo si sottrae alle censure difensive.

Alle medesime conclusioni deve pervenirsi in relazione al trattamento sanzionatorio, trovando, nelle sentenze dei giudici di merito, il contenuto scostamento dal minimo edittale adeguata giustificazione nell'entità dell'imposta evasa.

5. È fondato il quarto motivo, inerente all'applicazione della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131-bis c.p. letta in combinato disposto con l'art. 13, comma 3-ter, del d.lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1 comma 1 lett. f) n. 3 d.lgs. n. 87 del 2024.

La norma prevede una pluralità di indici espressivi che il giudice è chiamato a valutare "in modo prevalente" ai fini del giudizio di particolare tenuità del fatto ex art. 131 bis c.p.. Fra questi vi è lo stato di crisi ex art. 2 lett. a) del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, la cui rilevanza non può che essere collegata all'indice-requisito della modalità della condotta previsto dalla disposizione codicistica, sul presupposto che la crisi di liquidità possa escludere il rimprovero penale per l'illecito.

La Corte d'appello, nel respingere il motivo di gravame relativo alla causa di non punibilità valorizza l'entità del debito e il fatto che non risultano "l'avvenuto pagamento rateale o l'estinzione del debito" senza, però, alcun confronto con la deduzione difensiva, che aveva fondato il riconoscimento della causa di non punibilità proprio sullo "stato di crisi dell'impresa documentato dalla pendenza della procedura di concordato preventivo, attestante proprio l'insolvenza della stessa".

La lacuna argomentativa accertata determina l'annullamento con rinvio della sentenza limitatamente alla causa di esclusione della punibilità ex art. 13 comma 3-ter d.lgs. n. 74 del 2000.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata limitatamente alla causa di esclusione della punibilità ex art. 13 comma 3 ter d.lgs. n. 74 del 2000 con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte d'appello di Messina. Rigetta il ricorso nel resto.

Così deciso il 16/6/2026

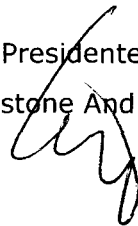
Il Consigliere estensore

Lorenzo Antonio Bucca



Il Presidente

Gastone Andreazza



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
3^a Sezione Penale

Depositata in Cancelleria

Oggi,

31 LUG. 2026



Il Funzionario Giudiziario
Fortuna Ferrigno

