

Novità legislative: D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni nella Legge 30 luglio 2010, n. 122, recante “Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica”.

OGGETTO: Novità legislative – Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78 - Legge 2 luglio 2010, n. 108 – Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica.

RIF. NORM.: Cod. pen., artt. 319 e 319 *bis*; d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 11; r.d. 16 marzo 1942, n. 267, artt. 216, comma terzo, 217 e 217 *bis*.

1. Il rafforzamento del trattamento sanzionatorio della corruzione propria per il caso di rimborsi o pagamenti di tributi contrari ai doveri d’ufficio

Il d.l. 31 maggio 2010, n. 78, recante “Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica” ha, con l’art. 29, comma 7, aggiunto nell’art. 319-*bis* cod. pen. una nuova circostanza aggravante del delitto di corruzione propria (previsione confermata in sede di conversione del decreto dalla legge 30 luglio 2010, n. 122).

L’art. 319-*bis* é stato introdotto dalla legge 26 aprile 1990, n. 86 di riforma dei delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica amministrazione e configura un’aggravante speciale ad effetto comune per il caso che il fatto di cui all’art. 319 cod. pen. abbia ad oggetto il conferimento di pubblici impieghi o stipendi o pensioni ovvero la stipulazione di contratti nei quali sia interessata l’amministrazione alla quale il pubblico ufficiale appartiene.

La novella estende ora l’ambito dell’aggravante anche all’ipotesi in cui il medesimo fatto abbia ad oggetto «il pagamento o il rimborso di tributi».

La formula normativa utilizzata dal legislatore può apparire generica sul piano descrittivo e suscitare, dunque, perplessità nella ricostruzione degli esatti confini della nuova fattispecie.

Infatti, la nuova legge si limita ad identificare il presupposto dell’aggravante nella interferenza del fatto con il pagamento od il rimborso di tributi.

Non è pertanto chiaro se il legislatore abbia in tal modo voluto circoscrivere l’aggravamento della pena alla sola ipotesi in cui l’attività contraria ai doveri d’ufficio sia diretta all’alterazione di dette specifiche attività (i pagamenti e i rimborsi) attinenti al rapporto tributario, ovvero se i due termini evocati («pagamento» e «rimborso») assumano un significato più generico e, conseguentemente, se oggetto dell’aggravante sia la corruzione posta in essere per lo svolgimento di qualunque attività in grado di condizionare l’entità di debiti e crediti fiscali.

In breve: nel primo caso oggetto dell’aggravante sarebbero esclusivamente i fatti che influiscono direttamente sull’attività di riscossione e rimborso dei tributi; nel secondo, anche quelli che condizionano l’attività di accertamento del tributo dovuto o addirittura quelli che interferiscono sulla costituzione del suo presupposto (si pensi, ad esempio, alla corruzione del funzionario addetto all’accatastamento di un immobile ai fini della

derubricazione della sua classificazione nella prospettiva di accedere al pagamento dell'ICI in misura inferiore).

La prima soluzione appare più conforme ai principi di tassatività e determinatezza.

Peraltro, tale soluzione è anche avvalorata dal contesto normativo in cui è stata inserita la modifica all'art. 319-*bis*.

Infatti i primi tre commi dell'art. 29 del d.l. n. 78 del 2010 sono dedicati all'introduzione di nuove e più stringenti disposizioni proprio in materia di riscossione dei tributi, sicché la *ratio* della previsione dell'aggravante di nuovo conio sembra collegarsi all'intenzione del legislatore di rafforzare la tutela dell'effettiva percezione dei tributi da parte dell'Erario.

Non solo, come subito si ribadirà, anche il quarto comma del citato art. 29 è coerente con tale *ratio*, laddove provvede a riconfigurare il delitto di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 10 marzo 2000, n. 74, riguardante condotte fraudolente caratterizzate dal fine di sottrarsi, per l'appunto, al pagamento delle imposte.

Infine ulteriore - e probabilmente definitivo - argomento si ritrae dalla Relazione governativa che ha accompagnato il d.d.l. di conversione del decreto, laddove espressamente viene affermato come la novella mira al complessivo rafforzamento del «comparto dei pagamenti e dei rimborsi fiscali».

Non sembra esservi dubbio, dunque, che l'aggravante in questione riguardi il pagamento ed il rimborso di tutti i tributi e si applichi tanto alla corruzione propria antecedente, quanto a quella susseguente, atteso che la disposizione aggravante richiama, senza distinguere oltre, l'intero "fatto" descritto nell'art. 319 cod. pen. (in questo senso con riguardo all'analogo rinvio contenuto nell'art. 319-*ter* si v. di recente Sez. Un. 25 febbraio 2010, n. 15208, Mills, rv. 246581).

Dunque l'attività corruttiva può riguardare sia l'atto contrario ai doveri d'ufficio che il pubblico ufficiale deve ancora compiere, sia quello già posto in essere.

Ancora va ricordato che la nuova aggravante non riguarda solo il pubblico ufficiale corrotto, ma anche il privato corruttore, cui per l'appunto l'art. 321 cod. pen. estende l'applicazione delle pene previste anche dall'art. 319-*bis*.

2. La contrazione dell'area della responsabilità contabile.

Sempre il comma settimo dell'art. 29 contiene infine un'ulteriore disposizione, che, nell'intenzione manifestata dal legislatore, sarebbe collegata a quella testé illustrata.

La stessa limita alle sole «ipotesi di dolo», in relazione alle valutazioni di diritto e di fatto operate, la responsabilità contabile ex l. n. 20/1994 dei funzionari che procedono alle transazioni fiscali previste dall'art. 182-*ter* del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare), dal d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, e dall'art. 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (si tratta, rispettivamente, degli istituti della transazione fiscale, dell'adesione all'accertamento e della conciliazione giudiziale).

Escludere la responsabilità contabile per colpa grave in questi casi è misura dichiaratamente finalizzata ad incentivare la conclusione degli accordi transattivi agevolando i compiti dei rappresentanti dell'Erario e, dunque, lo scopo ultimo è quello di incrementare la deflazione del contenzioso ottenibile mediante il ricorso ai sunnominati strumenti.

La scelta operata dal legislatore, come detto, è collegata all'introduzione dell'illustrata aggravante del delitto di corruzione.

In tal senso, infatti, la citata Relazione governativa precisa come il rafforzamento del trattamento sanzionatorio in relazione alle condotte infedeli e volontarie è per l'appunto destinato a bilanciare la contrazione dell'area di responsabilità contabile.

Affermazione che evidenzia come, ai fini della configurabilità dell'aggravante di cui si è detto, oggetto della corruzione possono essere anche le decisioni assunte dai responsabili delle procedure conciliative che incidono sulla quantificazione del credito erariale.

3. La riformulazione della fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

Come già accennato, il quarto comma dell'art. 29 provvede a riformulare l'art. 11 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, concernente il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (cd. frode esattoriale).

L'obiettivo dichiarato dal legislatore è quello di rafforzare l'efficacia dissuasiva della previsione penale ed in tal senso la novella introduce, nell'inedito secondo comma dell'articolo menzionato, un nuovo reato ad oggetto la falsità della documentazione presentata ai fini delle transazioni fiscali.

Come noto il delitto di sottrazione al pagamento di imposte concerne la condotta di chi, a tal fine, compie vendite simulate o altri atti fraudolenti, sui propri o gli altrui beni, in grado di compromettere, anche solo parzialmente, l'efficacia della procedura di riscossione coattiva.

In proposito il d.l. n. 78 del 2010 si è limitato a "limare" la soglia di punibilità prevista (e riferita all'ammontare delle imposte ovvero degli interessi e delle sanzioni ad esse relativi), facendola scendere da 51.645 a 50.000 euro, nonché ad eliminare la clausola di sussidiarietà espressa che originariamente condizionava l'operatività dell'incriminazione in oggetto (quest'ultima, per come si leggeva nella Relazione governativa al d.lgs. n. 74 del 2000, era stata introdotta soprattutto al fine di evitare l'eventuale concorso tra il delitto tributario e quello di bancarotta fraudolenta patrimoniale, altrimenti inevitabile, ricorrendone i presupposti fattuali, in forza dell'evidente eterogeneità dei beni giuridici tutelati dai due reati).

La novella ha infine introdotto, sempre nel primo comma dell'art. 11, una inedita circostanza aggravante del delitto per l'ipotesi che l'ammontare delle imposte o degli accessori di cui viene tentata la sottrazione risulti superiore a 200.000 euro.

Si tratta di un'aggravante ad effetto speciale per cui è prevista la pena da uno a sei anni di reclusione.

4. Il nuovo delitto di falso nella documentazione presentata ai fini delle transazioni fiscali.

Come accennato, è stato invece introdotto nello stesso art. 11 un secondo comma nel quale ha trovato collocazione il nuovo delitto, punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni, di falso nella documentazione presentata ai fini di una transazione fiscale.

Si tratta di reato la cui condotta è integrata dalla falsa indicazione nella documentazione succitata di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero di elementi passivi fittizi per un ammontare superiore a 50.000 euro.

Sul versante dell'elemento soggettivo, la nuova fattispecie si caratterizza invece per la necessità del dolo specifico di ottenere per sé o per altri il pagamento parziale dei tributi e dei relativi accessori.

Presupposto del reato è l'avvenuta instaurazione di un procedura di transazione fiscale, nel cui ambito viene consumata la condotta illecita.

La locuzione "transazione fiscale" è riservata dalla legislazione vigente alla sola procedura prevista dall'art. 182-*ter* l.f., ma è lecito chiedersi se il legislatore abbia inteso utilizzarla in senso più ampio, facendo cioè riferimento anche agli altri istituti (adesione all'accertamento e conciliazione giudiziale) che si sono sopra visti espressamente menzionati nel settimo comma dell'art. 29 del decreto a proposito della limitazione della responsabilità contabile.

In proposito si rinvencono indici (almeno apparentemente) contrastanti.

Il riferimento alla procedura di transazione fiscale è declinato al singolare nel testo della nuova disposizione, circostanza che, unitamente all'utilizzazione della medesima terminologia contenuta nella legge fallimentare e al mancato esplicito richiamo delle altre procedure conciliative, porterebbe a propendere per la rilevanza delle sole falsità commesse dall'imprenditore che ha presentato domanda di pagamento parziale (o anche dilazionato) dei tributi e dei relativi accessori.

Per contro, la Relazione governativa al d.d.l. di conversione parla di «un nuovo reato in materia di falsità nella documentazione presentata ai fini *delle* transazioni fiscali» (il corsivo è nostro), un plurale che sembra evocare un generale riferimento a tutte le tipologie di accordi dal contenuto transattivo tra Erario e contribuente previste dall'ordinamento.

I lavori preparatori della l. n. 122 del 2010 non offrono spunti per dirimere il dubbio.

Ciò nondimeno, sono numerose e piuttosto consistenti le ragioni che inducono a ritenere che il legislatore abbia utilizzato la locuzione "transazione fiscale" con rigore ed esclusività.

La nuova fattispecie è inserita, invero, nel corpo di un articolo che si riferisce ad atti e fatti che rilevano nell'ambito della riscossione del tributo, nell'ambito della cd. lunga coda del prelievo fiscale, e la transazione è appunto istituto che interviene a debito fiscale consolidato, oggetto di riscossione.

L'accertamento con adesione, di contro, è istituto concepito per evitare il processo e le sue frequenti conseguenze antieconomiche, che ha dunque finalità di deflazione del contenzioso ed occupa una fase endoprocedimentale logicamente precedente alla riscossione, fase nella quale il debito tributario "è tutto" fuorché consolidato.

E quest'ultima è connotazione che caratterizza anche la conciliazione giudiziale che interviene in un momento in cui la pretesa tributaria è *sub iudice*.

Diverso è, pertanto, il momento in cui rilevano, nell'obbligazione tributaria, l'accertamento con adesione e la conciliazione.

A questo si aggiunga che soltanto nella procedura *ex art.* 182-*ter* citata viene esplicitamente richiesta la produzione di "documentazione" a sostegno dell'istanza transattiva (e cioè la copia di quella allegata alla domanda di concordato), mentre in sede di accertamento con adesione o conciliazione gli elementi in relazione ai quali si esprime la discrezionalità dell'Ufficio tributario sono profondamente diversi da quelli che intervengono nella transazione, *in primis*, la consistenza patrimoniale.

Ciò detto e proseguendo nell'esame della nuova fattispecie, deve rilevarsi che l'utilizzo del tradizionale verbo "indicare" sembrerebbe denotare come il falso incriminato sia solo quello ideologico e non anche quello materiale.

Qualche perplessità suscita poi la struttura della soglia di punibilità configurata dal legislatore.

Infatti il tenore letterale della norma appare inequivocabile nel circoscrivere la sua operatività alla sola condotta di indicazione di elementi passivi fittizi e non anche a quella di esposizione di elementi attivi, i quali, per perfezionare il fatto tipico, devono risultare semplicemente di ammontare inferiore a quello effettivo.

Non è dato sapere se tale differenziazione sia o meno il frutto di una scelta consapevole del legislatore.

Cero l'incidenza degli elementi attivi e di quelli passivi sulla rappresentazione della situazione fiscale del contribuente è del tutto identica e, pertanto, la scelta di ancorare l'incriminazione del mendacio sull'attivo anche a minimi scostamenti dalla realtà, relegando quello sul passivo alle sole ipotesi segnate dal superamento di una consistente soglia non è di immediata comprensione e sembra trascendere la discrezionalità di cui pure il legislatore è titolare, tanto più che nella stessa legge penale tributaria (e cioè nell'art. 3 del d.lgs. n. 74/2000) analoga clausola opera indistintamente con riguardo agli elementi attivi occultati e a quelli passivi fittiziamente prospettati.

Quanto all'oggetto giuridico della fattispecie di nuovo conio sembra potersi identificare con il corretto funzionamento della procedura transattiva a prevenzione di possibili sviamenti della volontà dei rappresentanti della pubblica amministrazione in ordine ai contenuti dell'accordo.

Infine va ricordato che la novella configura anche un'aggravante ad effetto speciale, in tutto analoga a quella introdotta nel primo comma dell'art. 11, legata al superamento della soglia di 200.000 euro.

Ed in proposito si ripropongono i già illustrati dubbi sull'effettiva portata della disposizione, giacché la stessa, nel determinare la soglia di maggiore punibilità, evoca ambigualmente «l'ammontare di cui al periodo precedente», senza precisare se il rinvio sia riferito solo a quello degli elementi passivi fittizi o anche a quello degli elementi attivi occultati.

5. La prededucibilità dei crediti nel concordato preventivo e nell'accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182-quater r.d. 16 marzo 1942, n. 267)

L'art. 48 della novella introduce, al comma *2-bis* (non previsto dal decreto legge ed inserito dalla legge di conversione), l'art. 217-*bis* tra le disposizioni penali della legge fallimentare (r.d. 16 marzo 1942, n. 267), individuando, come tra breve si ribadirà, “pagamenti e operazioni” da considerare “esentati” dall'applicazione delle disposizioni incriminatrici della bancarotta preferenziale (art. 216, terzo comma, l.f.) e della bancarotta semplice (art. 217 l.f.).

Prima di esaminare tale nuova disposizione è, peraltro, necessario dar brevemente conto delle altre novità introdotte dall'art. 48 riguardanti la disciplina del concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, atteso che le stesse indirettamente influiscono sulla portata della norma penale di nuovo conio.

Anzi tutto, il primo comma dell'art. 48 citato inserisce nella legge fallimentare l'art. 182-*quater*, dettando disposizioni in tema di prededucibilità dei crediti nelle procedure anzidette. Come noto, a norma dell'art. 111, secondo comma, sono considerati crediti prededucibili, e soddisfatti con preferenza, quelli così qualificati da una specifica disposizione di legge, e quelli sorti in occasione o in funzione delle procedure concorsuali.

Orbene ad evitare equivoci, il legislatore ha ritenuto di dover qualificare come prededucibili i crediti derivanti da finanziamenti in qualsiasi forma effettuati da banche e intermediari

finanziari in esecuzione di un concordato preventivo ovvero di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (art. 182-*quater*, comma 1). Sono inoltre “parificati ai prededucibili” i crediti derivanti da finanziamenti effettuati da banche e intermediari in funzione della presentazione delle domande di ammissione al concordato preventivo o di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, qualora i finanziamenti siano previsti dal piano di cui all'art. 160 o dall'accordo di ristrutturazione e purché la prededuzione sia espressamente disposta nel provvedimento del tribunale che accoglie la domanda di ammissione al concordato preventivo ovvero l'accordo di ristrutturazione dei debiti sia omologato (art. 182-*quater*, comma 2).

E' previsto inoltre, che, in deroga al codice civile, la prededucibilità, si applichi anche ai finanziamenti effettuati dai soci, fino a concorrenza dell'80% del loro ammontare. La citata deroga deriva dall'opposta regola della postergazione di questi crediti, prevista dagli artt. 2467 e 2497-*quinquies* cod. civ. (art. 182-*quater*, comma 3).

E' stabilita, poi, la prededucibilità dei compensi spettanti al professionista incaricato di predisporre la relazione di cui agli articoli 161, terzo comma (ovvero la relazione che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano di concordato preventivo) e 182-*bis*, primo comma (cioè la relazione sull'attuabilità dell'accordo di ristrutturazione dei debiti); anche in tal caso, il privilegio deve essere previsto dal provvedimento del tribunale di accoglimento della domanda di ammissione al concordato preventivo o l'accordo di ristrutturazione sia omologato (art. 182-*quater*, comma 4)

E', infine, previsto che, con riferimento ai crediti in questione, i creditori siano esclusi dal voto e dal computo delle maggioranze per l'approvazione del concordato ai sensi dell'art. 177 e dal computo della percentuale dei crediti prevista all'art. 182-*bis*, primo e sesto comma (quest'ultimo introdotto, come subito si dirà, dal comma secondo dell'art. 48 della legge n. 122 del 2010) (art. 182-*quater*, comma 4).

6. L'integrazione della disciplina degli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182-*bis* r.d. 16 marzo 1942, n. 267).

Il più volte citato art. 48, comma secondo, aggiunge, dopo il quinto, tre nuovi commi all'art. 182-*bis*.

Il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive – che il vigente terzo comma dell'art. 182-*bis* prevede per la fase intercorrente fra la pubblicazione dell'accordo con la maggioranza qualificata dei creditori e l'omologa da parte del tribunale dell'accordo medesimo - può essere richiesto dall'imprenditore anche nel corso delle trattative.

A tal fine egli deve depositare presso il tribunale del luogo dove l'imprenditore ha la sede principale dell'impresa la documentazione di cui all'articolo 161, primo e secondo comma (per intendersi quella da presentare con la domanda di ammissione al concordato preventivo) e una proposta di accordo corredata da una doppia dichiarazione: una dell'imprenditore - avente valore di autocertificazione e attestante che sulla proposta sono in corso trattative con i creditori che rappresentano almeno il 60% dei crediti – ed una del revisore contabile abilitato in ordine all'idoneità della proposta, se accettata, ad assicurare il regolare pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare.

L'istanza di sospensione è pubblicata nel registro delle imprese cui consegue, come effetto, il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari nonché di acquisire titoli di prelazione, se non concordati, dalla pubblicazione.

Il tribunale, verificata la completezza della documentazione depositata, deve fissare con decreto l'udienza entro trenta giorni dal deposito dell'istanza, disponendo la comunicazione ai creditori della documentazione stessa.

Nel corso dell'udienza, riscontrata la sussistenza dei presupposti per pervenire a un accordo di ristrutturazione dei debiti con le prescritte maggioranze e delle condizioni per il regolare pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare, il tribunale dispone con decreto motivato il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive e di acquisire titoli di prelazione non concordati, assegnando il termine di non oltre sessanta giorni per il deposito dell'accordo di ristrutturazione e della relazione redatta dal professionista a norma del primo comma.

Il decreto è reclamabile alla corte di appello a norma del quinto comma dello stesso art. 182-*bis* in quanto applicabile.

A seguito del deposito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti nei termini assegnati dal tribunale trovano applicazione le disposizioni di cui al secondo, terzo, quarto e quinto comma dello stesso art. 182-*bis*.

7. I pagamenti e le operazioni compiuti in esecuzione del piano di risanamento di cui all'art. 67, terzo comma, lett. d), del concordato preventivo, segnatamente del piano ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 160 e dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-*bis*

1. E veniamo, dunque, al nuovo art. 217-*bis*.

Sotto la rubrica "*Esenzione dai reati di bancarotta*" la nuova disposizione, introdotta dal comma 2-*bis* dell'art. 48 della legge n. 122 del 2010, individua – come si è detto - pagamenti e operazioni "esentati" dall'applicazione delle disposizioni incriminatrici della bancarotta preferenziale (art. 216, terzo comma, anche in relazione all'art. 223. primo comma, e all'art. 236, secondo comma, n. 2) e della bancarotta semplice (art. 217, anche in relazione all'art. 224).

Si tratta dei pagamenti e delle operazioni compiuti in esecuzione:

- di un concordato preventivo;
- di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato;
- del piano di cui all'art. 67, terzo comma, lett. d).

Si tratta di "pagamenti e operazioni" che detto art. 67, terzo comma, lett. d), frutto degli interventi riformatori degli anni 2005 - 2007, accomuna come "non soggetti all'azione revocatoria", segnatamente: gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore purché posti in essere in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria e la cui ragionevolezza sia attestata da un professionista iscritto nel registro dei revisori contabili e che abbia i requisiti previsti dall'art. 28, lett. a ("avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ragionieri commercialisti") e b ("studi professionali associati o società tra professionisti, sempre che i soci delle stesse abbiano i requisiti professionali di cui alla lett. a", con designazione della persona fisica responsabile della procedura), ai sensi dell'art. 2501-*bis*, quarto comma, cod. civ..

Dunque i "pagamenti" e le "operazioni" aventi le suddette connotazioni non possono mai, secondo il legislatore, integrare le fattispecie di bancarotta sopra indicate.

Non possono mai, in particolare, integrare pagamenti "preferenziali", eseguiti cioè allo scopo di favorire, a danno dei creditori, taluni di essi, né (volendo pensare alla bancarotta

semplice patrimoniale) operazioni manifestamente imprudenti di consumazione di “una notevole parte del patrimonio” dell’imprenditore (art. 217, primo comma, n. 2), operazioni di grave imprudenza per ritardare il fallimento (art. 217, primo comma, n. 3) e condotte gravemente colpose aggravatrici del dissesto (art. 217, primo comma, n. 4).

La nuova disposizione sembra il frutto del dibattito animatosi, all’indomani della riforma delle disposizioni sulla revocatoria, a causa dell’omesso intervento sulla parte penale della legge fallimentare, responsabile della rottura del precedente modello che garantiva una osmosi di lettura.

Come si è detto, il terzo comma del nuovo art. 67 ha introdotto una serie di pagamenti, atti, garanzie (non soltanto quelli sopra citati) in cui è, senza limitazione alcuna, esclusa la assoggettabilità all’azione revocatoria.

Atti, pagamenti e garanzie oggettivamente esclusi altresì - si era da molti subito ipotizzato - dall’area dell’illiceità.

In altre parole, descrivendo il terzo comma dell’art. 67 situazioni di liceità, accomunate da “interessi” che il legislatore considera prevalenti rispetto a quelli perseguiti dalle disposizioni che prevedono e disciplinano la revocatoria, era inevitabile dedurre trattarsi di disposizioni destinate ad escludere in radice la rilevanza penale, a titolo di bancarotta preferenziale, del pagamento e, in genere, dell’operazione.

Soprattutto i piani di risanamento erano frequentemente portati all’attenzione del giudice penale, anche prima della citata riforma, dalla persona accusata di bancarotta preferenziale, con l’evidente scopo di dimostrare l’insussistenza del dolo specifico caratterizzante il reato; tuttavia, solo se si accertava, in concreto, l’esclusiva finalità di risanamento e non sussistevano dubbi sulla sua praticabilità, l’accusa cadeva per mancanza dell’elemento psicologico.

Ma non era semplice. Soltanto nella effettiva ricerca di “respiro” in una prospettiva di pagamento di tutti i creditori, una volta superata la crisi finanziaria, debitore e creditore non incappavano nei rigori della norma incriminatrice.

E la previsione di salvezza doveva essere percepita come effettivamente realizzabile perché se essa era, fin dall’inizio, sentita come dubbia o addirittura “disperata” e, ciò nonostante si agiva, l’incriminazione era incombente.

Ad integrare il dolo della bancarotta preferenziale, d’altra parte, si ritiene sufficiente, per ciò che attiene al danno dei creditori, la mera accettazione del rischio di una siffatta conseguenza. Solo la soggettiva certezza di poter superare le difficoltà economiche era, dunque, ritenuta idonea ad escludere il dolo specifico della bancarotta preferenziale nella forma anche del dolo eventuale, il cui limite è dato dalla “certezza soggettiva del non verificarsi dell’evento” (mentre non valeva a tal fine la semplice speranza di evitare o ritardare il fallimento attraverso il pagamento preferenziale).

Con le nuove disposizioni il risanamento si proponeva, invece, secondo i primi commentatori, perentoriamente sul piano oggettivo (parlano di cause di esclusione dell’antigiuridicità o comunque di situazioni di liceità ad es. CASSANI, *La riforma del concordato preventivo: effetti penali*, in Riv. trim. dir. pen. econ. 2006, p. 773 s.; GIUNTA, *revocatoria e concordato preventivo: tutela penale*, in Dir. e prat. fall. 2006, n. 1, p. 34 ss.; ALESSANDRI, *Profili penalistici in tema di soluzioni concordate delle crisi di impresa*, Riv. it. dir. proc. pen. 2006, 111; BRICCHETTI – MUCCIARELLI – SANDRELLI, sub artt. 216-241, in JORIO (diretto da), *Il nuovo diritto fallimentare*, 2006, 2738); era, in altre parole, assai difficile, in presenza di un piano che avesse i connotati e la certificazione di

ragionevolezza richiesti, giungere ad affermare la responsabilità per bancarotta preferenziale.

L'attenzione era attirata, naturalmente, anche dall'esclusione dell'azione revocatoria con riguardo agli atti, pagamenti e garanzie posti in essere in esecuzione del concordato preventivo e dell'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Sia il concordato preventivo, con la prevista possibilità che siano soddisfatte solo alcune classi di creditori e non altre, sia l'accordo di ristrutturazione contenevano, infatti, il germe della preferenzialità penalmente rilevante.

Ma la norma di esclusione – si diceva - elimina in radice, già sul piano oggettivo, il problema.

Si era ritenuto, quindi, ragionevole concludere che la esclusione (e non la semplice riduzione) del rimedio concorsuale si traduceva - in relazione a quelle tipizzate ipotesi solutorie - nell'annullamento di ogni possibile profilo di anti giuridicità delle stesse.

Insomma non sembrava potersi dubitare che la riforma avesse espressamente creato una deroga di immediato riflesso in seno alla disposizione penale. Opinando diversamente sembrava sostanzialmente di tradire la *voluntas legis*.

Naturalmente – si era detto - l'esenzione deve restare nei confini della lettera del “nuovo” art. 67, senza possibilità di interpretazione estensiva o analogica, nel rigido rispetto delle priorità esplicitamente statuite dal legislatore.

E in questa direzione sembra essersi mossa anche la giurisprudenza di legittimità. Infatti Sez. V 20 maggio 2009, n. 31168, Scala, rv 244490, ha affermato, invero, che, richiedendo la bancarotta preferenziale, sul piano oggettivo, la violazione della *par condicio creditorum* nella procedura fallimentare e, sul piano soggettivo, la ricorrenza della forma peculiare del dolo costituito dalla volontà di recare un vantaggio al creditore soddisfatto (con l'accettazione dell'eventualità di un danno per gli altri), finalità che deve risultare primario interesse perseguito dal debitore, la strategia di alleggerire la pressione dei creditori, in vista di un ragionevolmente presumibile riequilibrio finanziario e patrimoniale, è incompatibile con il delitto «soprattutto alla luce della riforma dell'azione revocatoria e specialmente dell'art. 67, comma terzo».

2. Ora, dunque, il legislatore, con il nuovo art. 217-bis, sembra in qualche modo voler recepire dette considerazioni, estendendole anche ai menzionati fatti di bancarotta semplice, anche se non è agevole stabilire la natura giuridica di detta esenzione, mentre è chiaro l'obiettivo perseguito dal legislatore: agevolare il più possibile l'intervento sulle crisi d'impresa.

Nondimeno, la nuova disposizione va attentamente meditata per delinearne i confini.

Muovendo dall'ipotesi apparentemente meno complessa - quella dei pagamenti e delle operazioni compiuti in esecuzione del piano di cui all'articolo 67, terzo comma, lett. d) – può rilevarsi che, perché tali pagamenti ed operazioni non passano rientrare nell'orbita della bancarotta preferenziale e della bancarotta semplice, è necessario che essi siano stati posti in essere proprio in esecuzione di quel piano di cui parla la citata disposizione, cioè «di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell'impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria e la cui ragionevolezza sia attestata» dal professionista cui sopra si è accennato.

E, naturalmente, la verifica, in caso di fallimento dell'impresa (quando il piano non ha, dunque, conseguito il risultato che si proponeva), vale a dire il giudizio sulla «ragionevolezza» e sulla «idoneità» del piano - da apprezzarsi *ex ante* - compete al giudice penale.

D'altra parte, il piano di cui si discute ha natura squisitamente privatistica, sicché la «esenzione» non potrebbe certo dipendere da un'incontrollata scelta lasciata alla privata autonomia privata.

La stessa «esenzione» riguarda, peraltro, anche pagamenti ed operazioni posti in essere «in esecuzione del concordato preventivo e dell'accordo omologato ai sensi dell'articolo 182-*bis*» (lo stesso modo di esprimersi si trova nell'art. 67, comma terzo, lett. e).

Il tema, quello di stabilire se il giudice penale sia tenuto o comunque possa effettuare verifiche simili a quella sopra prospettata, si complica notevolmente, anzi tutto, quando si pensa all'accordo di ristrutturazione dei debiti.

Va rilevato in proposito che l'art. 217-*bis*, con riguardo ai pagamenti ed alle operazioni esecutive dell'accordo di ristrutturazione dei debiti (stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti) omologato, richiama esplicitamente l'art. 182-*bis*, che – come è noto – impone all'imprenditore in stato di crisi che domandi l'omologazione di depositare una relazione redatta da un professionista (in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lett. d) sull'attuabilità dell'accordo con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei.

E' inevitabile, dunque, chiedersi se detta «attuabilità» costituisca materia di verifica per il giudice penale, per modo che questi, qualora con valutazione *ex ante*, ne accerti l'insussistenza, dovrebbe escludere la «esenzione» (perché i pagamenti e le operazioni non potrebbero dirsi posti in essere in esecuzione di un accordo avente le connotazioni imposte dall'art. 182-*bis*), fermo restando, naturalmente, che la non attuabilità dell'accordo (così come la non ragionevolezza del piano di cui si è prima parlato) potrebbero derivare da un errore, eventualmente anche colposo, circostanza di non poco rilievo attesa la natura dolosa del più grave dei reati in questione, vale a dire la bancarotta preferenziale.

La risposta è, però, tutt'altro che agevole.

Se si ritenesse (l'effettivo ambito dei poteri valutativi del tribunale in sede di omologazione dell'accordo o di ammissione alla procedura anticipatoria non è adeguatamente disciplinato né con riguardo all'istituto in esame, né in relazione al concordato preventivo) che il decreto di omologazione deve contenere una valutazione «nel merito» delle anzidette condizioni di legalità dell'accordo, incorporando in particolare una valutazione giudiziale di «attuabilità», si potrebbe sostenere, sulla scia di un recente orientamento della Suprema Corte (v. Sez. Un. 28 febbraio 2008, n. 19601, Niccoli, rv 239398), che il provvedimento, una volta definitivo, non sia più sindacabile dal giudice penale.

Peraltro va ricordato che tale orientamento si è formato in relazione alla sentenza di fallimento, la cui disciplina è molto più precisa nell'identificazione dell'orizzonte valutativo del giudice civile rispetto a quella degli artt. 180 e 182-*bis*.

A sostegno di questa prospettiva si potrebbe, inoltre, affermare che il richiamo, nella norma penale, dell'art. 182-*bis* serve soltanto a rimarcare che la «esenzione» riguarda il predetto accordo proprio perché «omologato» ai sensi dello stesso articolo.

Un'interpretazione siffatta eviterebbe, tra l'altro, il rischio di disincentivazione del ricorso alla procedura *ex art.* 182-*bis*.

Detta lettura dà, peraltro, per scontato un accantonamento, forse non del tutto giustificato in questo caso, dell'art. 2, comma 1, cod. proc. pen., che attribuisce al giudice penale il potere – dovere di risolvere ogni questione da cui dipende la decisione, salvo che sia diversamente stabilito.

Certo è che, laddove si giungesse ad escludere che il giudice civile svolga una valutazione sulla fattibilità del piano di ristrutturazione, non potrebbe negarsi che tale valutazione debba essere compiuta da quello penale quando venga invocata l'operatività dell'art. 217-*bis*.

Considerazioni analoghe a quelle fin qui sviluppate potrebbero essere svolte anche in relazione al concordato preventivo, il quale implica un piano di soluzione dello stato di crisi, da prospettarsi con la domanda che va comunicata al pubblico ministero, la cui “fattibilità” esige di essere valutata (cfr. art. 161, comma terzo), tenendo presente che il controllo del tribunale in sede di ammissione alla procedura appare (ma non è detto che sia, atteso che sul punto vi è divergenza di opinioni in dottrina) più pregnante.

In definitiva la disposizione introdotta dalla novella sembra aver contratto l’area di tipicità delle norme incriminative di cui agli artt. 216, comma terzo, e 217, ma non chiarisce entro quali confini debba svolgersi la cognizione del giudice penale sulla sussistenza dei presupposti che escludono la rilevanza delle condotte contemplate nella disposizione di nuovo conio, quantomeno con riguardo a quelle procedure in cui è previsto, nelle sedi proprie, un controllo giudiziale degli accordi.

Insomma non è agevole stabilire se tale giudice debba limitarsi a prendere atto dell’intervenuta omologazione degli accordi intervenuti tra debitore e creditori o dell’ammissione del piano al concordato preventivo, provvedendo a verificare esclusivamente che operazioni e pagamenti di cui viene invocata l’irrilevanza penale siano effettivamente stati eseguiti in esecuzione di tali accordi, ovvero se gli sia attribuito anche il potere di testare – con valutazione *ex ante* - l’originaria efficienza economica dell’accordo, al fine di escludere la possibilità che questo sia stato concluso al solo fine di evitare la concorsualità di alcuni crediti e di sottrarre il loro soddisfacimento al rischio della bancarotta.

3. Resta ferma, naturalmente, la possibilità che i pagamenti e le operazioni di cui si è finora parlato diano vita a reati fallimentari diversi.

Si pensi, ad esempio, al ricorso abusivo al credito (art. 218), che sembrerebbe prescindere oggi dalla pronuncia di una sentenza dichiarativa di fallimento (benché in senso contrario si sia pronunciata Sez. V 4 maggio 2004, n. 23796, Narducci, rv 228906: cfr. da ultimo MICHELETTI, *il ricorso abusivo al credito come reato necessariamente condizionato*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.* 2009, 23), se il piano di cui all’ art. 67, comma 3, lett. d), o l’accordo di ristrutturazione previsto dall’art. 182-*bis* fossero stati predisposti (anche) allo scopo di dissimulare il dissesto o lo stato d’insolvenza.

Appare, infine, piuttosto inspiegabile la mancata esplicita «esenzione» da parte dell’art. 217-*bis* degli altri pagamenti od operazioni non soggetti all’azione revocatoria ex art. 67, terzo comma, lett. a) (pagamenti di beni e servizi effettuati nell’esercizio dell’attività d’impresa nei termini d’uso), b) (rimesse effettuate su un conto corrente bancario, purché non abbiano ridotto in maniera consistente e durevole l’esposizione debitoria del fallito nei confronti della banca), c) (vendite e preliminari di vendita trascritti ai sensi dell’art. 2645-*bis* cod. civ. e, i cui effetti non siano cessati ai sensi del comma terzo della suddetta disposizione, conclusi a giusto prezzo ed aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo, destinati a costituire l’abitazione principale dell’acquirente o di suoi parenti e affini entro il terzo grado; f) (pagamenti dei corrispettivi per prestazioni di lavoro effettuate da dipendenti ed altri collaboratori, anche non subordinati, del fallito), g) (pagamenti di debiti liquidi ed esigibili eseguiti alla scadenza per ottenere la prestazione di servizi strumentali all’accesso alle procedure concorsuali di amministrazione controllata e di concordato preventivo).

Infatti, alla luce dell’elaborazione dottrinale di cui si è dato conto (e la cui impostazione, come pure illustrato, sembra allo stato essere condivisa dalla giurisprudenza della Suprema Corte) non appare ragionevole limitare la simmetria tra esclusione della revocatoria e

irrilevanza penale dei pagamenti preferenziali alle sole ipotesi previste dall'art. 67, terzo comma, lett. d), talchè, sotto questo profilo, la novella potrebbe presentare qualche problema di compatibilità con l'art. 3 Cost..

Redattore: Luca Pistorelli

Il vice direttore
(Domenico Carcano)

Testo delle disposizioni di interesse del d.l. 31 maggio 2010 n. 78 come convertito dalla legge 30 luglio 2010 n. 122 (n.b. in grassetto le parti introdotte in sede di conversione del decreto)

Art. 29

Concentrazione della riscossione nell'accertamento

1. *omissis*

2. *omissis*

3. *omissis*

4. L'articolo 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è sostituito dal seguente:

«Art. 11. (Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte). - 1. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi o sanzioni amministrative relativi a dette imposte di ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila, aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva. Se l'ammontare delle imposte, sanzioni ed interessi è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.

2. E' punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni.».

5. *omissis*

6. *omissis*

7. All'articolo 319-bis del codice penale, dopo le parole «alla quale il pubblico ufficiale appartiene» sono aggiunte le seguenti: «nonche' il pagamento o il rimborso di tributi». Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall'articolo 182-ter del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, è limitata alle ipotesi di dolo.

Art. 48

Disposizioni in materia di procedure concorsuali

1. Dopo l'articolo 182-ter del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni, e' inserito il seguente:

«ART. 182-quater. - (disposizioni in tema di preeducibilita' dei crediti nel concordato preventivo, negli accordi di ristrutturazione dei debiti). - I crediti derivanti da finanziamenti in qualsiasi forma effettuati da banche e intermediari finanziari iscritti negli elenchi di cui agli articoli 106 e 107 del decreto legislativo

1° settembre 1993, n. 385, in esecuzione di un concordato preventivo di cui agli articoli 160 e seguenti ovvero di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis) sono prededucibili ai sensi e per gli effetti dell'articolo 111.

Sono (*parificati ai*) prededucibili ai sensi e per gli effetti dell'articolo 111, i crediti derivanti da finanziamenti effettuati dai soggetti indicati al precedente comma in funzione della presentazione della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo o della domanda di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, qualora i finanziamenti siano previsti dal piano di cui all'articolo 160 o dall'accordo di ristrutturazione e purché (*la prededucazione sia espressamente disposta nel provvedimento con cui il tribunale accoglie la domanda di ammissione al*) concordato preventivo (*ovvero*) l'accordo (*sia omologato.*)

In deroga agli articoli 2467 e 2497-quinquies del codice civile, il primo comma si applica anche ai finanziamenti effettuati dai soci, fino a concorrenza dell'ottanta per cento del loro ammontare.

Sono altresì prededucibili i compensi spettanti al professionista incaricato di predisporre la relazione di cui agli articoli 161, terzo comma, 182-bis, primo comma, purché (*cio' sia espressamente disposto nel provvedimento con cui il tribunale accoglie la domanda di ammissione al*) concordato preventivo (*ovvero*) l'accordo sia omologato.

Con riferimento ai crediti indicati ai commi secondo, terzo e quarto, i creditori sono esclusi dal voto e dal computo delle maggioranze per l'approvazione del concordato ai sensi dell'articolo 177 e dal computo della percentuale dei crediti prevista all'articolo 182-bis, primo e sesto comma.».

2. Dopo il comma quinto dell'articolo 182-bis del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni, sono aggiunti i seguenti:

«Il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive di cui al terzo comma può essere richiesto dall'imprenditore anche nel corso delle trattative e prima della formalizzazione dell'accordo di cui al presente articolo, depositando presso il tribunale (*competente ai sensi dell'articolo 9*) la documentazione di cui all'articolo 161, primo e secondo comma, e una proposta di accordo corredata da una dichiarazione dell'imprenditore, avente valore di autocertificazione, attestante che sulla proposta sono in corso trattative con i creditori che rappresentano almeno il sessanta per cento dei crediti e da una dichiarazione del professionista avente i requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d), circa la (*idoneità della proposta, se accettata, ad*) assicurare il regolare pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare. L'istanza di sospensione di cui al presente comma è pubblicata nel registro delle imprese (*e produce l'effetto del divieto di inizio o prosecuzione delle azioni esecutive e cautelari, nonché del divieto di acquisire titoli di prelazione, se non concordati, dalla pubblicazione.*) Il tribunale, verificata la completezza della documentazione depositata, fissa con decreto l'udienza entro il termine di trenta giorni dal deposito dell'istanza di cui al sesto comma, disponendo la comunicazione ai creditori della documentazione stessa. Nel corso dell'udienza, riscontrata la sussistenza dei presupposti per pervenire a un accordo di ristrutturazione dei debiti con le maggioranze di cui al primo comma e delle condizioni per il regolare pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare, dispone con decreto motivato il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive (*e di acquisire titoli di*

prelazione se non concordati)) assegnando il termine di non oltre sessanta giorni per il deposito dell'accordo di ristrutturazione e della relazione redatta dal professionista a norma del primo comma. Il decreto del precedente periodo e' reclamabile a norma del quinto comma in quanto applicabile. A seguito del deposito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti nei termini assegnati dal tribunale trovano applicazione le disposizioni di cui al secondo, terzo, quarto e quinto comma.».

((2-bis. Dopo l'articolo 217 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, e successive modificazioni, e' inserito il seguente:

«ART. 217-bis. - (Esenzione dai reati di bancarotta). - 1. Le disposizioni di cui all'articolo 216, terzo comma, e 217 non si applicano ai pagamenti e alle operazioni compiuti in esecuzione di un concordato preventivo di cui all'articolo 160 o di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis ovvero del piano di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d)».))