

## Omesse ritenute anche col piano attestato di risanamento

Per la Cassazione il piano, data la sua collocazione in ambito privatistico, non autorizza l'imprenditore all'inadempimento

/ Stefano COMELLINI

Il piano attestato di risanamento **non esonera** l'imprenditore dal rispetto tempestivo delle obbligazioni contributive, anche sorte successivamente all'accordo, e quindi dalla punibilità per il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali operate sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti (art. 2 della L. n. 638/1983).

Il principio – espresso dalla Cassazione con la sentenza n. [39396](#) depositata ieri – deriva dalla natura, ampiamente illustrata nella pronuncia in esame, del piano *ex art. 67 comma 3 lett. d) L. fall.*; strumento che è riservato all'imprenditore per risanare l'impresa e riportarla in equilibrio economico e finanziario, mediante la realizzazione di una serie di **operazioni strategiche**, garantendo la continuità aziendale, senza che vi sia alcun controllo da parte del tribunale come, invece, proprio delle procedure concorsuali, dalla conclamata natura pubblicistica, di cui all'art. 182-*bis* (accordi di ristrutturazione dei debiti) e 160 e segg. (concordato preventivo) L. fall.

Si tratta, in sostanza di un atto unilaterale dell'imprenditore che non richiede necessariamente l'accordo con i creditori, collocato dal sistema in un ambito prettamente **privatistico**. Il citato art. 67 prevede, infatti, che "non sono soggetti all'azione revocatoria ... 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; un professionista indipendente designato dal debitore, ..., deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano".

La *ratio* dell'istituto consiste, pertanto, nell'intento di salvaguardare gli atti posti in essere nell'ambito di un attendibile piano di risanamento aziendale, qualora il programma non giunga all'esito programmato e si apra la successiva procedura fallimentare. La protezione esonera i terzi, che hanno confidato nella bontà del piano e nella sua riuscita, dalle conseguenze derivanti dall'attivazione della revocatoria fallimentare.

Tuttavia, questo contesto non permette alla Corte di ri-

tenere – come richiesto dal ricorrente – l'esenzione dalla punibilità per il reato contestato, fondando il **mancato adempimento** dell'obbligazione contributiva sul convincimento, erroneo, del "congelamento dei debiti" o della "dilazione" dell'adempimento di obblighi di versamento rispetto alla scadenza derivante dal piano attestato *ex art. 67 L. fall.*

In altre parole, per i giudici di legittimità è giuridicamente errato ritenere che l'omissione contributiva alla scadenza possa essere scriminata dall'esecuzione del piano, secondo i parametri dell'art. 51 comma 1 c.p. ("l'adempimento di un dovere imposto da una norma giuridica o da un ordine legittimo della pubblica autorità, esclude la punibilità") poiché il piano – non essendo, come si è detto, procedura concorsuale volta a garantire il soddisfacimento dei creditori secondo i criteri del concordato preventivo – **non autorizza** l'imprenditore all'inadempimento delle obbligazioni tributarie o previdenziali. Di qui, la manifesta infondatezza, anche, della pretesa insussistenza dell'elemento soggettivo in capo all'imprenditore ricorrente, trattandosi di fattispecie a dolo generico per cui è richiesta la sola volontarietà dell'omissione (Cass. n. [3663/2014](#)).

### Diverso il caso del concordato preventivo

È proprio il riferimento alla sfera privatistica in cui si colloca il piano *ex art. 67 comma 3 della L. fall.* a caratterizzare la decisione in esame e a fondarne il presupposto. Diversamente, e sembra opportuno qui darne conto, riguardo ai rapporti fra la fattispecie penale di cui all'art. 10-*ter* del DLgs. n. 74/2000, riguardante l'omesso versamento IVA, e gli obblighi incombenti sul soggetto richiedente la definizione concorsuale dei propri debiti (compreso quello IVA) tramite la procedura del **concordato preventivo**, rapporti che hanno indotto, da ultimo, la Cassazione (Cass. n. [52542/2017](#)) a riconoscere – anche per la natura pubblicistica della procedura – la prevalenza della norma fallimentare (e dell'ordine legittimo del giudice che ne deriva) su quella penale, con il riconoscimento della scriminante di cui all'art. 51 c.p.