

 TeamSystem

# TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

n. 05/2023

Supplemento a TeamSystem Review n. 317



In collaborazione con

 Euroconference

Periodico di informazione alle imprese

## Paga le tue fatture direttamente dal gestionale, grazie all'integrazione con TS Pay

Il servizio, erogato da TeamSystem Payments, istituto di pagamento autorizzato da Banca d'Italia, consente ai clienti TeamSystem che hanno attivato l'integrazione con i servizi TS Pay di disporre bonifici **direttamente dal proprio gestionale**, per saldare le fatture passive ricevute dai fornitori e **automatizzare la registrazione contabile** a seguito dell'esito di pagamento.

Seleziona tra le anagrafiche il fornitore a cui devi pagare la fattura passiva, recuperando se presente la sua banca aziendale preferenziale\* per il bonifico, e scegli tra le fatture passive presenti nella sezione "Da Pagare" quella da saldare. In pochi passi emetti un bonifico senza necessità di accedere al tuo home banking e risparmi tempo non dovendo inserire manualmente i dati del destinatario.

- Sfrutti le potenzialità dell'Open Banking per **semplificare le tue procedure aziendali**.
- Tutti i dati del pagamento sono precompilati e **non serve accedere al sito della banca: i bonifici vengono disposti direttamente dal gestionale**.
- Non serve aprire nuovi conti correnti, è sufficiente dotarsi del modulo TS Pay.

La funzionalità, già disponibile su ALYANTE, verrà a breve resa disponibile anche su TeamSystem Enterprise e TeamSystem Enterprise Cloud.

\* Per poter procedere con l'operazione tale banca dovrà essere già censita all'interno di TS Pay.

Scopri di più su:

[www.teamsystem.com/digital-finance/ts-pay/servizi-di-ts-pay/](http://www.teamsystem.com/digital-finance/ts-pay/servizi-di-ts-pay/)

## Lavoro e previdenza

Recenti indicazioni dell'Agenzia delle entrate sul reddito di lavoro dipendente	<b>2</b>
Permessi/congedi per disabili ed UniEmens	<b>5</b>
Modifiche alla disciplina dell'assegno unico e universale per i figli a carico.	
<i>Ticket</i> di licenziamento per lavoratori padri	<b>8</b>
Tfr: coefficiente di marzo 2023	<b>10</b>

## Economia e finanza

Equo canone di marzo 2023	<b>11</b>
---------------------------	-----------

## Fisco e tributi

Reati tributari e articolo 131- <i>bis</i> , c.p. alla luce della Riforma Cartabia	<b>12</b>
Contabilità separata e amministratore di fatto: per la Cassazione non c'è automatismo	<b>17</b>
La tutela dei creditori nella scissione di società	<b>22</b>

## Recenti indicazioni dell’Agenzia delle entrate sul reddito di lavoro dipendente

**N**el presente contributo si analizzano i recenti interpelli diramati dall’Agenzia delle entrate in merito al reddito di lavoro dipendente.

### Risposta a interpello n. 274/E/2023

Con tale risposta a interpello l’Agenzia delle entrate ha ritenuto che un *bonus* erogato da una Amministrazione pubblica per agevolare gli spostamenti “green” e sostenibili da casa al lavoro non è reddito di lavoro dipendente in quanto non si configura quale emolumento in denaro offerto al dipendente in relazione al rapporto di lavoro e non è riconducibile né tra i redditi di lavoro dipendente o assimilati di cui agli articoli 49 e 50, Tuir, né in alcuna delle altre categorie reddituali individuate dall’articolo 6, Tuir. Infatti, a parere del Fisco “*detto contributo non trova la propria origine e giustificazione nel rapporto di lavoro dipendente in essere tra il beneficiario e il datore di lavoro (incluso l’Istante), bensì nella promozione da parte dell’amministrazione comunale di «comportamenti virtuosi dei cittadini negli spostamenti sistematici casa-lavoro, coerenti con obiettivi di sostenibilità ambientale»*”. Ma attenzione la fattispecie è molto particolare e riguarda la concessione di buoni mobilità tramite avviso pubblico del Comune a favore di enti e datori di lavoro privati.

### Risposta a interpello n. 284/E/2023

La risposta a interpello n. 284/E/2023 dell’Agenzia delle entrate si occupa di definire l’applicabilità della detassazione del 10% (per l’anno 2023, 5%) ai ristorni concessi a soci lavoratori. A parere del Fisco i ristorni sono assimilabili alle somme erogate a titolo di partecipazione agli utili e pertanto possono essere detassati anche senza la necessità della presenza di indici incrementali. La cooperativa lavoro dovrà depositare il verbale di assemblea nella quale sono stati previsti i ristorni e comunicare telematicamente al Ministero del lavoro di aderire alla detassazione secondo l’ordinario *format* presente sul portale.

### Risposta a interpello n. 290/E/2023

Con la risposta a interpello di cui in oggetto, l’Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni in tema di rimborso chilometrico corrisposto ai *rider* che, su richiesta del datore di lavoro, utilizzano il mezzo proprio per l’espletamento dell’attività lavorativa. A parere del Fisco tali rimborsi, anche se effettuati all’interno del Comune di lavoro sono esenti. Per arrivare a tale soluzione interpretativa, tuttavia, l’Agenzia delle entrate evidenzia i seguenti importanti aspetti nella definizione dei redditi di lavoro dipendente:

- possono essere esclusi da tassazione i rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente per esigenze operative (ad esempio, per l’acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopiatrice o della stampante, le pile della calcolatrice, etc.);
- non possono concorrere a formare il reddito le somme che non costituiscono arricchimento per il lavoratore (è il caso, ad esempio, degli indennizzi ricevuti a mero titolo di reintegrazione patrimoniale) e le erogazioni effettuate per un esclusivo interesse del datore di lavoro;
- le spese sostenute dal lavoratore e rimborsategli in modo forfetario sono escluse dal reddito tassabile solo nell’ipotesi in cui tale criterio forfetario sia stato previsto dal Legislatore anche tramite l’utilizzo di valori convenzionali (ad esempio, auto a uso promiscuo);
- non sono tassati i costi sostenuti dal dipendente nell’esclusivo interesse del datore di lavoro laddove siano individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili, al fine di evitare che il relativo rimborso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Alla luce dei predetti principi, l'Agenzia delle entrate ha concluso che il rimborso chilometrico spettante ai *riders* che utilizzano il mezzo proprio, anziché quello aziendale, per l'espletamento dell'attività lavorativa, può considerarsi riferibile a costi sostenuti nell'interesse esclusivo del datore di lavoro e, pertanto, non è tassabile quale reddito di lavoro dipendente in capo ai beneficiari.

## **Risposta a interpello n. 289/E/2023**

L'Agenzia delle entrate, con risposta a interpello n. 289/E/2023, ha fornito importanti chiarimenti relativamente a piani di *stock option* maturati all'estero.

In particolare, l'istante dell'interpello, nel corso del 2021, quando era fiscalmente residente negli Stati Uniti, ha ricevuto, un determinato numero di azioni il cui valore è stato integralmente assoggettato a tassazione federale negli Stati Uniti quale reddito di lavoro dipendente con aliquota media del 37%. Egli ha poi trasferito, a decorrere dal 1° febbraio 2022, la propria residenza fiscale in Italia, senza scontare alcuna *exit tax* negli Stati Uniti.

Volendo procedere alla vendita delle azioni conseguite nell'ambito del citato piano di azionariato, per effetto della cessione a titolo oneroso, l'Istante conseguirà redditi diversi di natura finanziaria, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *c-bis*), Tuir, e, pertanto, ha richiesto chiarimenti circa le modalità di determinazione di tali redditi in relazione alla cessione delle suddette azioni, in particolare, l'Istante chiede se, ai fini della determinazione di tali redditi che conseguirà nel corso del 2022, in relazione alla vendita delle azioni ricevute nel 2021, possa utilizzare come costo il valore di mercato che è stato assoggettato a tassazione negli Stati Uniti quale reddito di lavoro dipendente. L'Agenzia delle entrate innanzitutto ricorda come l'articolo 49, Tuir definisca redditi di lavoro dipendente quelli che *"derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri"* e, ai fini della determinazione di tali redditi, il successivo articolo 51 stabilisce che *"il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro"*.

Sulla base di quest'ultima disposizione costituiscono redditi di lavoro dipendente anche i compensi in natura, tra i quali rientra il valore normale delle azioni quotate in mercati regolamentati italiani o esteri determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a), Tuir.

Con la risoluzione n. 92/E/2009 è stato chiarito che in applicazione del principio di cassa che regola la determinazione del reddito di lavoro dipendente, il reddito costituito dalle azioni assegnate si deve considerare prodotto nel momento in cui le stesse sono attribuite al dipendente, ossia entrano nella sua disponibilità.

Pertanto, in base ai criteri ordinari di territorialità, qualora l'attribuzione si realizza in un periodo d'imposta in cui il beneficiario è fiscalmente residente in Italia, l'intero valore delle azioni assegnate è soggetto a imposizione nello Stato, a prescindere dal fatto che i titoli retribuiscano eventualmente anche le prestazioni lavorative che, nel periodo di vesting, il dipendente ha reso all'estero mentre era ivi residente.

Ai fini dell'individuazione del periodo di imposta in cui considerare prodotto il reddito, occorre avere riguardo al momento in cui, per effetto del piano di azionariato, tali diritti si convertono in azioni, non rilevando l'effettiva consegna del titolo o le annotazioni contabili successive (cfr. risoluzioni n. 29/E/2001 e n. 366/E/2007).

Per quanto riguarda i redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate l'articolo 67, comma 1, lettera *c-bis*), Tuir stabilisce che costituiscono redditi diversi *"le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società di cui all'articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all'articolo 73, nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni"*.

Con particolare riguardo ai piani di *stock option*, la circolare n. 30/E/2000 ha specificato che la plusvalenza è determinata dalla differenza tra il corrispettivo percepito dalla vendita e il valore normale delle azioni al momento dell'assegnazione, a condizione che detto valore sia stato assog-

gettato a tassazione a titolo di lavoro dipendente.

In altri termini, il valore normale delle azioni è assunto come riferimento per la determinazione della plusvalenza a condizione che lo stesso sia stato assoggettato a tassazione quale compenso in natura in capo al dipendente.

Nel caso di specie, le azioni sono state attribuite al dipendente istante in un periodo d'imposta in cui lo stesso era residente all'estero e ivi assoggettate a tassazione come reddito di lavoro dipendente sulla base del valore di mercato delle azioni alla data del *vesting* (c.d. *Fair Market Value*) e, pertanto, detto valore costituisce costo di acquisto delle stesse, ai sensi del citato articolo 68, comma 6, Tuir, ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *c-bis*), Tuir.

## **Riferimenti normativi**

Risposta a interpello n. 289/E/2023

Risposta a interpello n. 284/E/2023

Risposta a interpello n. 274/E/2023

Risposta a interpello n. 290/E/2023

## Permessi/congedi per disabili ed UniEmens

**A** seguito delle novità normative in materia di permessi ex articolo 33, L. 104/1992 e di congedo straordinario ex articolo 42, comma 5, D.Lgs. 151/2001 introdotte dal D.Lgs. 105/2022, in vigore dal 13 agosto 2022, con la circolare n. 39/2023 l'Inps ha fornito indicazioni amministrative per i dipendenti del settore privato sulle citate disposizioni.

### Introduzione

Si ricorda che il Decreto 105/2022:

- ha modificato l'articolo 33, L. 104/1992, eliminando il principio del "referente unico dell'assistenza" con riferimento alla fruizione dei permessi mensili dallo stesso articolo disciplinati al comma 3;
- ha novellato il comma 5, articolo 34, D.Lgs. 151/2001, in materia di congedo parentale ordinario e di prolungamento del congedo parentale di cui all'articolo 33 del medesimo decreto legislativo;
- ha modificato il comma 5, articolo 42, D.Lgs. 151/2001, introducendo il "convivente di fatto" tra i soggetti individuati in via prioritaria ai fini della concessione del congedo straordinario e ha previsto che, qualora tra i requisiti per il riconoscimento del diritto sia prevista la convivenza con la persona disabile a cui si presta assistenza, la stessa possa essere instaurata successivamente alla presentazione della domanda di congedo straordinario.

L'Inps riesaminerà sulla base dei chiarimenti forniti i provvedimenti già adottati e le istanze già pervenute e non ancora definite relativamente ai rapporti non esauriti (situazioni giuridiche per le quali non sia intervenuta sentenza passata in giudicato o prescrizione del diritto).

Per la corretta gestione dei permessi mensili e del congedo straordinario nei flussi UniEmens, sono stati introdotti nuovi codici evento e codici conguaglio che sostituiscono quelli vigenti e la cui applicazione è obbligatoria a partire dal mese di competenza maggio 2023.

Per quanto riguarda gli eventi già denunciati con i codici evento e i codici conguaglio già in uso e ricadenti nei periodi di competenza 13 agosto 2022 - 30 aprile 2023, con successiva comunicazione saranno definite le modalità di trasmissione dei dati tra i datori di lavoro e l'Inps.

### Permessi mensili

Dal 13 agosto 2022, fermo restando il limite complessivo di 3 giorni di permesso mensile per l'assistenza allo stesso individuo con disabilità in situazione di gravità, il diritto può essere riconosciuto, su richiesta, a più soggetti tra quelli aventi diritto, che possono fruirne in via alternativa tra loro. In precedenza, non poteva essere autorizzata a più di un lavoratore dipendente - a esclusione dei genitori - la fruizione dei giorni di permesso per l'assistenza alla stessa persona in situazione di disabilità grave.

La dichiarazione del disabile, che indica l'intenzione di farsi assistere dal soggetto che presenta l'istanza, deve essere allegata alla domanda da parte di ogni richiedente e il provvedimento di autorizzazione (inviato dall'Inps al richiedente, al disabile grave e al datore di lavoro del richiedente) preciserà che la domanda è stata accolta nel limite massimo complessivo di giorni mensili fruibili alternativamente tra tutti coloro che hanno diritto a prestare assistenza al disabile.

Resta, invece, impregiudicato il diritto individuale del lavoratore in situazione di disabilità grave a fruire per sé stesso dei 3 giorni mensili o dei riposi orari giornalieri ad essi alternativi. Pertanto, è possibile la contemporanea fruizione, nello stesso mese, dei permessi da parte del lavoratore con disabilità grave per sé stesso (articolo 33, comma 6) e dei permessi da parte dei soggetti che prestano assistenza (articolo 33, comma 3).

Circa la cumulabilità tra giorni di permesso mensili (articolo 33, comma 3, L. 104/1992), prolun-

gamento del congedo parentale (articolo 33, D.Lgs. 151/2001) e ore di riposo alternative al prolungamento del congedo parentale (articolo 42, comma 1, D.Lgs. 151/2001), l'Inps precisa quanto segue:

- la fruizione dei suddetti benefici in favore della stessa persona con disabilità grave, deve intendersi non cumulativa nell'arco del mese;
- qualora sia presentata e accolta una domanda di prolungamento del congedo parentale oppure di ore di riposo giornaliero a esso alternative, tutte le autorizzazioni ai giorni di permessi ex articolo 33, L. 104/1992, per assistere la stessa persona disabile grave, in corso di validità negli stessi mesi, saranno sospese e riattivate d'ufficio per i periodi successivi già oggetto di precedenti provvedimenti di accoglimento;
- per i mesi in cui uno o entrambi i genitori siano autorizzati a fruire di giornate di prolungamento del congedo parentale oppure delle ore di riposo giornaliero a esso alternative, non potranno essere accolte nuove domande di giorni di permesso mensili per lo stesso soggetto in situazione di disabilità grave.

L'applicazione per la presentazione telematica della domanda è stata aggiornata secondo le nuove disposizioni e per richiedere la trasmissione della "Dichiarazione disabile" anche per le richieste di giorni di permesso mensili per assistenza alle persone disabili in situazioni di gravità minorenni, se non già inviata, purché il richiedente della prestazione non sia la madre o il padre.

## Prolungamento del congedo parentale

Per i periodi di prolungamento di congedo parentale fruiti dal 13 agosto 2022, è previsto che gli stessi non comportino la riduzione di ferie, riposi e tredicesima o gratifica natalizia, a eccezione degli emolumenti accessori connessi all'effettiva presenza in servizio, salvo quanto espressamente previsto dalla contrattazione collettiva.

Eventuali deroghe da parte della contrattazione collettiva potranno però riferirsi esclusivamente agli emolumenti accessori connessi all'effettiva presenza in servizio: la contrattazione collettiva potrà quindi prevedere, in ordine a tali emolumenti, un trattamento di miglior favore per i lavoratori interessati.

## Congedo straordinario

In merito all'introduzione del convivente di fatto tra i soggetti individuati prioritariamente ai fini della concessione del congedo, l'Inps ha precisato che:

- si intendono per «conviventi di fatto» 2 persone maggiorenni unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale, non vincolate da rapporti di parentela, affinità o adozione, da matrimonio o da un'unione civile e accertata sulla base della dichiarazione anagrafica prevista;
- ai fini della concessione del diritto basta la dichiarazione del richiedente nella domanda di essere coniuge/parte di unione civile/convivente di fatto ai sensi della normativa vigente.

Dal 13 agosto 2022, è possibile perciò usufruire del congedo in esame secondo il seguente ordine di priorità:

1. il "coniuge convivente" /la "parte dell'unione civile convivente" /il "convivente di fatto" della persona disabile in situazione di gravità;
2. il padre o la madre, anche adottivi o affidatari, della persona disabile in situazione di gravità, in caso di mancanza, decesso o in presenza di patologie invalidanti del "coniuge convivente" / della "parte dell'unione civile convivente" /del "convivente di fatto";
3. uno dei "figli conviventi" della persona disabile in situazione di gravità, nel caso in cui i soggetti di cui ai punti precedenti siano mancanti, deceduti o affetti da patologie invalidanti;
4. uno dei "fratelli o sorelle conviventi" della persona disabile in situazione di gravità nel caso in cui i soggetti di cui ai punti precedenti siano mancanti, deceduti o affetti da patologie invalidanti;
5. un "parente o affine entro il terzo grado convivente" della persona disabile in situazione di



gravità nel caso in cui i soggetti di cui ai punti precedenti siano mancanti, deceduti o affetti da patologie invalidanti.

Il congedo in esame spetta anche nel caso in cui la convivenza con il disabile, qualora normativamente prevista, sia stata instaurata successivamente alla richiesta di congedo straordinario e la stessa deve essere, comunque, garantita per tutta la fruizione del congedo.

Ai fini della valutazione della spettanza del diritto, il richiedente è tenuto a dichiarare nella domanda, sotto la propria responsabilità, che provvederà a instaurare la convivenza con la persona disabile in situazione di gravità entro l'inizio del periodo di congedo richiesto e a conservarla per tutta la durata dello stesso.

L'applicazione per la domanda telematica è stata aggiornata per consentirne la presentazione da parte dei conviventi di fatto e dei familiari normativamente previsti anche qualora la convivenza con il disabile grave sia stata instaurata successivamente alla richiesta di congedo e per richiedere la trasmissione della "*Dichiarazione disabile*" anche per assistere le persone disabili minorenni, se non già inviata, purché il richiedente della prestazione non sia la madre e il padre.

## **Riferimenti normativi**

circolare Inps n. 39/2023

## Modifiche alla disciplina dell'assegno unico e universale per i figli a carico. *Ticket* di licenziamento per lavoratori padri

**C**on il messaggio n. 1356/2023, l'Inps ha fornito precisazioni sugli aspetti contributivi connessi al godimento dei congedi previsti per i lavoratori padri, nonché le istruzioni operative per la compilazione dei flussi UniEmens, con particolare riguardo alle dimissioni nel periodo di fruibilità del congedo di paternità e all'obbligo di versamento del c.d. ticket di licenziamento.

### Introduzione

Si ricorda che i congedi per i padri lavoratori sono di 2 tipi:

1. obbligatorio (10 giorni lavorativi o 20 in caso di parto plurimo di astensione dal lavoro, non frazionabili a ore, da utilizzare anche in via non continuativa dai 2 mesi precedenti la data presunta del parto ed entro i 5 mesi successivi, anche in caso di morte perinatale del figlio; il congedo è fruibile anche durante il congedo di maternità della madre ed è riconosciuto anche al padre che fruisce del congedo di paternità alternativo);
2. alternativo (astensione dal lavoro per tutta la durata del congedo di maternità o per la parte residua che sarebbe spettata alla lavoratrice, in caso di morte o di grave infermità della madre ovvero di abbandono, nonché in caso di affidamento esclusivo del bambino al padre).

Per la durata del congedo di paternità obbligatorio o alternativo e sino al compimento di un anno di età del bambino, il licenziamento intimato al lavoratore padre è nullo. Inoltre, durante il periodo per cui è previsto il divieto di licenziamento, in caso di dimissioni volontarie presentate dal lavoratore che fruisce del congedo di paternità obbligatorio o di congedo di paternità alternativo, il lavoratore ha diritto alle indennità previste da disposizioni di legge e contrattuali per il caso di licenziamento. La lavoratrice e il lavoratore che si dimettono nel predetto periodo non sono tenuti al preavviso.

Il lavoratore padre che ha fruito del congedo di paternità obbligatorio e/o alternativo ha diritto all'indennità di disoccupazione NASpI qualora ricorrano tutti gli altri requisiti legislativamente previsti.

### Aspetti contributivi

Le dimissioni del lavoratore padre in caso di fruizione del congedo di paternità obbligatorio o alternativo, se intervenute nel periodo di durata del congedo e sino al compimento di un anno di età del bambino, determinano la sussistenza dell'obbligo contributivo c.d. ticket di licenziamento.

In particolare, l'obbligo contributivo in argomento, già previsto nelle ipotesi di congedo di paternità alternativo, sussiste anche in caso di fruizione del congedo di paternità obbligatorio.

In questa seconda ipotesi (congedo obbligatorio):

- il datore di lavoro è tenuto all'adempimento contributivo per le interruzioni del rapporto di lavoro a tempo indeterminato intervenute nell'arco temporale che decorre dai 2 mesi prima la data presunta del parto e sino al compimento di 1 anno di età del bambino;
- l'obbligo contributivo sussiste a decorrere dal 13 agosto 2022 e per gli eventi di dimissioni verificatisi a decorrere dalla medesima data.

Per quanto attiene al momento impositivo e alla misura del contributo valgono i chiarimenti delle circolari n. 40/2020 e n. 137/2021, tuttavia per le dimissioni intervenute prima del 12 aprile 2023 il datore di lavoro dovrà versare il contributo entro il 16 luglio 2023 senza aggravio di sanzioni e interessi.

Il contributo non è dovuto, sino al 31 dicembre 2023, nelle ipotesi di interruzione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato di lavoratore assunto con la qualifica di giornalista.

L'obbligo contributivo sussiste anche nelle ipotesi di interruzioni di rapporto di lavoro di operaio agricolo a tempo indeterminato o di apprendista a tempo indeterminato alle dipendenze di imprese cooperative e dei loro consorzi inquadrati nel settore agricoltura.

## **Indicazioni operative**

Per le cessazioni di rapporti di lavoro intervenute per dimissioni del lavoratore padre durante il periodo tutelato, si deve utilizzare il codice <TipoCessazione> "1S", che assume il più ampio significato di *"Dimissioni per giusta causa o intervenute durante il periodo tutelato di maternità e del lavoratore padre ai sensi dell'art. 55 del D.lgs. n.151/2001"*.

Ai fini del versamento del c.d. *ticket* di licenziamento, ci si deve attenere alle indicazioni operative della circolare 40/2020.

Per le cessazioni intervenute prima del 12 aprile 2023 occorre operare con l'invio di flussi regolizzativi sull'ultimo mese di attività del lavoratore, da effettuarsi entro il 16 luglio 2023, esponendo il nuovo codice Tipo Cessazione "1S" e il codice "M400".

## **Riferimenti normativi**

messaggio Inps n. 1356/2023

## Tfr: coefficiente di marzo 2023

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a marzo 2023 è risultato pari a 118,0: a marzo 2023 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2022 è risultata pari a 0,375000.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2022	Tasso mensile	75% Differenza 2022	Rivalutazione
<b>Gennaio 2023</b>	15 gennaio - 14 febbraio	118,3	0,084602	0,125	0,063452	1,188452
<b>Febbraio 2023</b>	15 febbraio - 14 marzo	118,5	0,253807	0,250	0,190335	0,4440335
<b>Febbraio 2023</b>	15 marzo - 14 aprile	118,0	- 0,169205	0,375	0,000000	0,375000

## Equo canone di marzo 2023

**L'** inflazione del mese di marzo 2023 è stata pari a 7,4%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 5,55% (cinquevirgolacinquantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di marzo 2023 rispetto a marzo 2022 è risultata pari a 7,4% (settevirgolaquattro). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 5,55% (cinquevirgolacinquantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di marzo 2023 rispetto a marzo 2021 risulta pari a 14,2% (quattordicivirgoladue). Il 75% risulta pari a 10,65% (diecivirgolasesessantacinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

## Reati tributari e articolo 131-bis, c.p. alla luce della Riforma Cartabia

**L**a c.d. Riforma Cartabia, ossia la ampia e per molti profili controversa Riforma della giustizia penale, entrata in vigore a seguito della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.Lgs. 150/2022, attuativo della delega di cui alla L. 134/2021, si è posta, tra gli obiettivi principali, quello di realizzare la c.d. "politica della deflazione senza depenalizzazione in astratto"<sup>1</sup>, mediante l'introduzione di strumenti di fuga dal processo e dalla risposta sanzionatoria penale, i quali, se presentano profili di novità all'interno del nostro sistema di diritto positivo, manifestano, purtuttavia, talune criticità e nodi problematici ancora da sciogliere<sup>2</sup>. Tra questi, viene senz'altro in rilievo la neo-rimodulata forma di semplificazione dell'iter procedurale rappresentata dalla categoria della "non punibilità"<sup>3</sup>, la quale, pacificamente considerata un mezzo di gestione della politica criminale<sup>4</sup> in funzione di esigenze di economia procedurale<sup>5</sup>, vieppiù a seguito dell'entrata in vigore della citata Riforma, è in grado di testimoniare con nitida chiarezza l'accentuata interazione tra dimensione sostanziale e processuale del diritto penale italiano<sup>6</sup>, già definita "il tratto saliente della riforma, che è penale-processuale insieme"<sup>7</sup>. È opportuno operare una breve disamina di tale istituto, prima di trattare le interazioni fra questo e le fattispecie delittuose tributarie previste dal D.Lgs. 74/2000.

### L'ampliamento dell'ambito applicativo della causa di esclusione della punibilità mediante il riconoscimento di rilievo al minimo edittale della sanzione

È d'obbligo premettere che le cause oggettive di esclusione della punibilità ineriscono all'entità dell'offesa, la quale, pur potendo essere esigua ovvero particolarmente tenue, mai esclude la sussistenza di una responsabilità penale in capo all'autore del fatto<sup>8</sup>; ciò, ovviamente, a condizione che i fatti tenui, ovvero esigui, perché connotati da un tasso di minima offensività alla stregua di una valutazione che viene demandata, caso per caso, al prudente apprezzamento del giudice, non siano riconducibili a una causa di esclusione della punibilità.

Tra tutte, la particolare tenuità del fatto di cui all'articolo 131-bis, c.p., introdotta dal D.Lgs. 28/2015, costituisce un istituto di ampia portata che trova fondamento nel principio di meritevolezza della pena, in stretta connessione con quello di *extrema ratio* e di proporzione della sanzione penale<sup>9</sup>. Attesi i positivi esiti raggiunti nella prassi applicativa dall'esimente a partire dalla sua implementazione e testimoniati dai dati statistici resi dal Ministero della giustizia<sup>10</sup>, la L. 134/2021 ha ulteriormente rafforzato il meccanismo processuale di c.d. "depenalizzazione in concreto"<sup>11</sup>, determinandone un significativo ampliamento del raggio di azione. Nello specifico, l'intervento legislativo ha riguardato il parametro oggettivo di applicazione, ossia il limite edittale di pena, mediante la sostituzione del previgente criterio basato sul massimo edittale con quello del minimo edittale, in pieno recepimento del monito reso dalla Corte Costituzionale con la celebre pronuncia n. 297/2017, in

<sup>1</sup> E. Andolina, "Gli strumenti di deflazione endo-processuali: prospettive applicative a seguito della riforma Cartabia", in *Diritto penale e processo*, n. 10/2022, pag. 1367.

<sup>2</sup> *Ibidem*.

<sup>3</sup> F. Palazzo, "La non punibilità: una buona carta a giocare oculatamente", in *Sistema penale*, 19 dicembre 2019.

<sup>4</sup> P. Caroli, "Non punibilità e indirizzo politico criminale", in *Diritto penale contemporaneo*, n. 3/2020, pagg. 69 ss..

<sup>5</sup> E. Andolina, "Gli strumenti di deflazione endo-processuali: prospettive applicative a seguito della riforma Cartabia", in *Diritto penale e processo*, n. 10/2022, pag. 1368.

<sup>6</sup> E. Andolina, "Gli strumenti di deflazione endo-processuali: prospettive applicative a seguito della riforma Cartabia", in *Diritto penale e processo*, n. 10/2022, pag. 1368.

<sup>7</sup> M. Donini, "Efficienza e principi della legge Cartabia. Il legislatore a scuola di realismo e cultura della discrezionalità", in *Politica del diritto*, 2021, 4, pag. 596 e vedasi anche F. Palazzo, "Prima lettura della riforma penale: aspetti sostanziali", *ivi*, pag. 630 ss..

<sup>8</sup> G. Marinucci E. Dolcini G.L. Gatta, "Manuale di Diritto Penale Parte Generale", X Edizione, Giuffrè Editore, pag. 488.

<sup>9</sup> E. Andolina, "Gli strumenti di deflazione endo-processuali: prospettive applicative a seguito della riforma Cartabia", in *Diritto penale e processo*, n. 10/2022, pag. 1369.

<sup>10</sup> C. Santoriello, "Riforma processo penale: la particolare tenuità del fatto", in *Il Quotidiano Giuridico*, 17 novembre 2022.

<sup>11</sup> E. Andolina, "Gli strumenti di deflazione endo-processuali: prospettive applicative a seguito della riforma Cartabia", in *Diritto penale e processo*, n. 10/2022, pag. 1369.

occasione della quale, la Consulta, al fine di ovviare alle incongruenze derivate, nella prassi, dalla originaria formulazione della norma, pur dichiarando non fondata la questione di legittimità dell'articolo 131-*bis*, c.p. nella parte in cui non consente l'applicazione dell'esimente all'ipotesi attenuata di cui all'articolo 648, comma 2, c.p., questione a lungo oggetto di vivace dibattito, ha, comunque, ammonito il Legislatore a prevedere, oltre alla pena del massimo edittale, al di sopra della quale l'articolo 131-*bis*, c.p. non può operare, anche una pena minima, al di sotto della quale i fatti possono, in ogni caso, essere considerati di particolare tenuità<sup>12</sup>.

Tale principio di diritto è stato, successivamente, ribadito dalla medesima Consulta con la pronuncia n. 156/2020, in materia di proporzionalità della sanzione penale: in tal caso, è stata dichiarata, con intervento additivo, l'illegittimità della norma nella parte in cui non consente l'applicazione ai reati per i quali, pur essendo previsto un massimo superiore a 5 anni, non sia stabilito un minimo edittale di pena detentiva<sup>13</sup>, e ciò in quanto la scelta politica essenziale in ordine alla gravità del reato è espressa dal minimo edittale, quale soglia di pena al di sotto della quale, in concreto, il giudice non potrà scendere in sede di commisurazione del trattamento sanzionatorio<sup>14</sup>.

Dunque, l'auspicio, formalizzato anche all'interno della Relazione ministeriale, è quello che reati quali il furto aggravato ex articolo 625, comma 1, c.p., la ricettazione ex articolo 648, comma 1, c.p., la falsità materiale del pubblico ufficiale in atti pubblici ex articolo 476, c.p., tutti oggetto di procedimenti penali con elevata incidenza statistica nei ruoli d'udienza, e che non di rado hanno a oggetto fatti di particolare tenuità, per i quali, ante Riforma, potevano essere celebrati anche 3 gradi di giudizio, con conseguente rilevante dispendio economico per la giustizia italiana, vengano, invece, ricompresi nell'ambito applicativo della particolare tenuità ex articolo 131-*bis*, c.p., con positivi esiti deflattivi sul sistema processuale e sulla complessiva efficienza della macchina giudiziaria penale<sup>15</sup>. Difatti, si è rilevato come appaia certamente più condivisibile l'opzione legislativa di ancorare lo sbarramento quod poenam al minimo edittale, in quanto maggiormente aderente alla ratio della causa di commisurare il disvalore del fatto alle modalità di realizzazione concreta, così riconducendo all'articolo 131-*bis*, c.p. una gamma di reati che, sebbene astrattamente puniti con pena detentiva nel massimo edittale superiore a 5 anni, risultano, sovente, di natura squisitamente bagatellare<sup>16</sup>. È il caso emblematico dei ricorrenti furti in supermercato: sotto il vigore della previgente disciplina, l'applicabilità dell'articolo 131-*bis*, c.p. non era consentita in relazione al furto aggravato di cui all'articolo 625, c.p. in quanto punito con pena minima determinata e pena massima superiore a 6 anni, con la conseguenza che per via della prevista procedibilità d'ufficio, si dava luogo a pluriennali dispendiosi procedimenti penali<sup>17</sup>.

## Implicazioni dell'istituto per i reati tributari

Venendo, ora, al rapporto intercorrente tra l'istituto della particolare tenuità del fatto e le fattispecie criminose di cui al D.Lgs. 74/2000, vi è anzitutto da rilevare l'iniziale renitenza – tanto della giurisprudenza quanto della dottrina – all'applicabilità dell'articolo 131-*bis*, c.p. in occasione della commissione di tali fattispecie, quasi sempre caratterizzate dalla presenza di soglie di punibilità dalle quali, concretamente, dipende la rilevanza penale, o meramente amministrativa, del fatto.

All'indomani dell'entrata in vigore della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, avvenuta – come detto – nel 2015, un primo prevalente orientamento di legittimità escludeva che tale istituto potesse applicarsi ai reati tributari, proprio in ragione della struttura di questi e della presenza delle dette soglie di punibilità.

Secondo tale orientamento, per vero, ogniqualvolta il Legislatore predetermini una soglia al superamento della quale la fattispecie di reato è integrata, si sarebbe già in presenza di una modulazione dell'offesa nei confronti dell'interesse protetto che non lascerebbe, dunque, spazio ad altre

<sup>12</sup> Corte Costituzionale n. 207/2017.

<sup>13</sup> Corte Costituzionale n. 156/2020.

<sup>14</sup> C. Santoriello, "Riforma processo penale: la particolare tenuità del fatto", in *Il Quotidiano Giuridico*, 17 novembre 2022.

<sup>15</sup> C. Santoriello, "Riforma processo penale: la particolare tenuità del fatto", in *Il Quotidiano Giuridico*, 17 novembre 2022.

<sup>16</sup> "Relazione finale della Commissione "Lattanzi" sulla riforma della Giustizia penale", in *Diritto penale e processo*, 25 maggio 2021.

<sup>17</sup> C. Santoriello, "Riforma processo penale: la particolare tenuità del fatto", in *Il Quotidiano Giuridico*, 17 novembre 2022.

valutazioni del giudicante. In altre parole, la scelta risulterebbe già effettuata a livello normativo e la previsione dell'istituto premiale di cui all'articolo 131-*bis*, c.p. risulterebbe del tutto superflua. La giurisprudenza di legittimità si è, successivamente, discostata grandemente da simile indirizzo, sposando la tesi opposta che fa leva sulla natura sostanziale e sulla portata generale della causa di non punibilità di cui all'articolo 131-*bis*, c.p.. Non vi sarebbe alcuna disposizione, infatti, a vietare l'applicabilità di tale istituto ad alcune fattispecie criminose, né che ne determini l'incompatibilità con la fissazione da parte del Legislatore di soglie di punibilità<sup>18</sup>.

In particolare, simile prospettazione è stata consacrata nelle sentenze gemelle delle Sezioni Unite della Suprema Corte, n. 13681/2016 e n. 13682/2016 – ancorché concernenti altre fattispecie delittuose che con i reati tributari hanno in comune esclusivamente le soglie di punibilità – secondo le quali *“la previsione di un valore-soglia per la configurazione del reato svolge la sua funzione sul piano della selezione categoriale, mentre la particolare tenuità del fatto richiede un vaglio tra le epifanie nella dimensione effettuale”*; così intendendo, da un lato, la soglia di punibilità quale elemento che segna l'ambito di rilevanza penale del fatto o che regola la gravità dell'offesa e, dall'altro lato, la causa di non punibilità quale istituto trasversale e di portata generale che impone riflessioni e valutazioni che vanno ben oltre la constatazione del superamento di una soglia, tra le quali la modalità della condotta, l'entità del danno (erariale, nel caso dei reati tributari) e il grado di colpevolezza. Per ciò che concerne poi, più specificamente, il *quantum* del discostamento dalla soglia relativa all'imposta evasa, la giurisprudenza è ormai consolidata nel ritenere esistente una offensività minima qualora il fatto abbia riguardato un ammontare vicino o vicinissimo alla prescritta soglia di punibilità. Ciò che più rileva, però, è la pacifica insussistenza di un criterio numerico preciso, atteso che la valutazione è demandata alla discrezionalità del giudice che valuterà, non solo l'importo dell'imposta evasa, ma altresì gli altri predetti indicatori<sup>19</sup>. E così ad esempio, la Suprema Corte, in tema di omesso versamento dell'Iva ex articolo 10-*ter*, D.Lgs. 74/2000, ha ritenuto applicabile l'articolo 131-*bis*, c.p., stante l'omissione eccedente la soglia di punibilità per un ammontare inferiore a 10.000 euro e pari al 4% circa dell'importo della soglia stessa<sup>20</sup>. E ancora, in altre occasioni concernenti il reato di omessa dichiarazione di cui all'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, la Corte ha, in un caso, negato l'applicabilità della particolare tenuità del fatto in presenza di una evasione che eccedeva la soglia per un importo pari all'11% della soglia stessa<sup>21</sup> e, in un altro, ammesso la astratta applicabilità dell'istituto a una evasione che non aveva superato il 10% della soglia (ma, in tal caso, il reato era estinto per prescrizione, circostanza che aveva comunque precluso la verifica degli altri requisiti richiesti dall'articolo 131-*bis*, c.p.)<sup>22</sup>. Talché non è possibile per i reati tributari – e per tutti quelli, per vero, caratterizzati da soglie di punibilità – individuare un quantum specifico di evasione che possa ammettere un proscioglimento del contribuente per particolare tenuità del fatto, ma è sempre necessaria una valutazione complessiva di tutti gli elementi della fattispecie concreta.

## **I reati tributari interessati dall'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto**

Alla luce degli innalzamenti delle pene massime e minime introdotti dal Legislatore penale tributario, da ultimo, con il D.L. 124/2019, convertito con modificazioni in L. 157/2019, nonché in considerazione della recentissima riforma dell'articolo 131-*bis*, c.p. applicabile ai reati *“per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena”*, le fattispecie contenute nel D.Lgs. 74/2000 che possono rientrare nell'ambito applicativo della causa di non punibilità sono:

- la fattispecie delittuosa della dichiarazione infedele di cui all'articolo 4, D.Lgs. 74/2000, punita con la reclusione da 2 a 4 anni e 6 mesi;

<sup>18</sup> Iorio A., *“I reati tributari”*, IV Edizione, Milano, pag. 281 ss..

<sup>19</sup> L. Valotti, *“L'art. 131 bis c.p. e i reati tributari: presupposti applicativi e novità dopo la riforma Cartabia”*, in *Sistema Penale*, 24 febbraio 2023.

<sup>20</sup> Cassazione, sentenza n. 12906/2019.

<sup>21</sup> Cassazione, sentenza n. 16599/2020.

<sup>22</sup> Cassazione, sentenza n. 3256/2021.



- la fattispecie della omessa dichiarazione ex articolo 5, D.Lgs. 74/2000, punita con la reclusione da 2 a 5 anni (tanto nell'ipotesi del comma 1, quanto nell'ipotesi relativa al comma 1-bis);
- le fattispecie criminose dell'omesso versamento di ritenute dovute o certificate e dell'omesso versamento di Iva, previste dagli articoli 10-bis e 10-ter, D.Lgs. 74/2000 ed entrambe punite con la reclusione da 6 mesi a 2 anni;
- la fattispecie dell'indebita compensazione, ex articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000, punita, nell'ipotesi di compensazione di crediti non spettanti, con la reclusione da 6 mesi a 2 anni e, nell'ipotesi di crediti inesistenti, con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni (ipotesi esclusa pre Riforma Cartabia) e, infine,
- la fattispecie della sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, ex articolo 11, D.Lgs. 74/2000, punita con la reclusione da 6 mesi a 4 anni e, nell'ipotesi aggravata, con la reclusione da 1 a 6 anni (ipotesi quest'ultima che, prima della Riforma Cartabia, risultava esclusa dall'ambito di applicazione dell'articolo 131-bis, c.p.).

È solo il caso di notare che tutte le fattispecie elencate sono caratterizzate dalla presenza di soglie di punibilità a voler sottolineare nuovamente l'importanza delle riflessioni effettuate nel precedente paragrafo. Rimangono dunque escluse dall'elenco, in quanto punite con la reclusione nel minimo superiore a 2 anni, le fattispecie relative alle dichiarazioni fraudolente, ex articoli 2 e 3, D.Lgs. 74/2000, l'occultamento o la distruzione di documenti contabili di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000, nonché l'emissione di fatture per operazioni inesistenti ex articolo 8, D.Lgs. 74/2000.

## Il rilievo delle condotte successive alla commissione del reato

Il rilievo delle condotte "riparatorie" successive al fatto reato è l'aspetto che potrebbe plausibilmente avere più ricadute sui procedimenti che riguardano l'accertamento di reati tributari.

Vi è, invero, da dire che il Legislatore della riforma, in coerenza con la prospettiva della più ampia implementazione del paradigma della "giustizia riparativa"<sup>23</sup>, ha attribuito rilievo alla condotta susseguente al reato ai fini della valutazione del carattere di particolare tenuità dell'offesa, così determinando una forte inversione di marcia rispetto all'orientamento sino a quel momento invalso nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui, ai fini dell'applicazione dell'articolo 131-bis, c.p., non rilevava il comportamento tenuto dall'agente *post delictum*<sup>24</sup>.

Tuttavia, è d'obbligo precisare che la neo-introdotta disposizione omette di chiarire se la condotta susseguente al reato, espressione peraltro da molti tacciata di eccessiva genericità<sup>25</sup>, possa operare solo quale criterio che, nell'ambito di una valutazione complessiva, può incidere sulla valutazione del grado di offesa al bene giuridico tutelato, ovvero se la stessa sia apprezzabile anche quando, al contrario, aggrava l'offesa stessa<sup>26</sup>.

Per quanto concerne più specificamente i reati tributari, che in questa sede interessano, dovrà essere del tutto ripensata la posizione assunta dalla giurisprudenza di legittimità, e recentemente ribadita, secondo la quale i fatti successivi alla commissione del reato non assumono alcuna rilevanza ai fini della valutazione del grado dell'offesa, atteso che i presupposti integranti la causa di non punibilità ex articolo 131-bis, c.p. devono essere verificati al momento della consumazione del reato. Secondo il prevalente orientamento precedente la Riforma Cartabia, infatti, nei reati tributari l'offesa doveva essere apprezzata con riferimento all'imposta evasa come risultante al momento della scadenza per il pagamento del debito tributario; momento in cui, consumandosi il reato, si realizza la lesione del bene giuridico tutelato<sup>27</sup>.

La novella, invece, mediante la valorizzazione delle condotte riparatrici o ripristinatorie conseguenti al reato mal si raccorda con la disciplina speciale delle cause di non punibilità e delle circostanze attenuanti prevista dal Legislatore penal-tributario negli articoli 13 e 13-bis, D.Lgs. 74/2000.

<sup>23</sup> E. Andolina, "Gli strumenti di deflazione endo-processuali: prospettive applicative a seguito della riforma Cartabia", in *Diritto penale e processo*, n. 10/2022, pag. 1372.

<sup>24</sup> Cassazione n. 660/2019.

<sup>25</sup> V. Bonini, "Linee programmatiche in tema di giustizia riparativa: il quadro e la cornice", in *Legislazione penale*, 15 giugno 2021.

<sup>26</sup> C. Santoriello, "Riforma processo penale: la particolare tenuità del fatto", in *Il Quotidiano Giuridico*, 17 novembre 2022.

<sup>27</sup> Vedasi, in relazione al reato di omessa dichiarazione di cui all'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, Cassazione, sentenza n. 39835/2022.

Invero, ai sensi della prima disposizione citata, il contribuente ha la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso una piena soddisfazione dell'Erario, laddove con *"integrale pagamento"* deve intendersi tanto il versamento del debito tributario (l'imposta non corrisposta alla scadenza naturalmente prevista dalle norme tributarie), quanto la corresponsione di interessi e sanzioni amministrative, a condizione che tale adempimento avvenga entro termini stringenti: per taluni reati *"prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado"* ovvero, per taluni altri, *"prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"*. La seconda norma poc'anzi menzionata - articolo 13-*bis*, D.Lgs. 74/2000 - invece, dispone il beneficio di una circostanza attenuante a effetto speciale per i reati tributari, fuori dal campo applicativo dell'articolo 13, D.Lgs. 74/2000 precedente - in forza della clausola di salvaguardia contenuta nell'incipit della norma-, laddove il contribuente saldi integralmente il debito tributario prima della apertura del dibattimento di primo grado. Ebbene, è di tutta evidenza la scelta di politica criminale del Legislatore penal-tributario, il quale, sempre privilegiando le ragioni erariali, attribuisce rilevanti benefici al contribuente ravvedutosi tempestivamente prima dell'inizio del processo o, addirittura, prima della conoscenza di accertamenti fiscali o penali da parte degli organi della Amministrazione finanziaria. Tuttavia, il descritto sistema è inficiato dalla riforma dell'articolo 131-*bis*, c.p., nella misura in cui il contribuente potrà ottenere il proscioglimento, stante la positiva valutazione in merito alle altre condizioni richieste da tale causa di non punibilità, mediante condotte riparatorie post delictum e, in ipotesi, grazie a un pagamento, anche parziale, del debito tributario e oltre i termini prescritti dagli articoli 13 e 13-*bis*, D.Lgs. 74/2000<sup>28</sup>.

## Conclusioni

Nel contesto di una considerazione complessiva del rimodulato ambito applicativo dell'articolo 131-*bis*, c.p., altresì in una dimensione pratico-dinamica, appare del tutto ragionevole, oltre che strategica - nell'ottica di una armonica implementazione della logica riparativa di cui la riforma è portatrice -, la scelta legislativa di potenziare uno strumento che, sin dalla sua introduzione, ha svolto un ruolo di cruciale importanza nel decongestionamento di innumerevoli ruoli penali italiani. Parimenti apprezzabile può dirsi il parametro oggettivo del minimo edittale della pena, maggiormente in grado di esprimere, nella valutazione del giudicante, il reale ed effettivo grado di offesa all'interesse giuridico tutelato, nonché il maggior rilievo attribuito alla condotta concretamente tenuta dal reo, mediante la valorizzazione del *post delictum*, scelte che appaiono entrambe perfettamente in linea con la materialità del diritto penale italiano, così come costituzionalizzata all'articolo 25, comma 2, Costituzione.

Purtuttavia, come poc'anzi specificato, la neo introdotta rilevanza delle condotte post delictum non può che lasciare perplessi laddove valutata in relazione alla commissione di un reato tributario, soprattutto alla luce delle specifiche cause di non punibilità e circostanze attenuanti che impongono al contribuente l'adempimento del debito tributario entro, a seconda, la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ovvero, prima della conoscenza, da parte del contribuente, delle attività di accertamento condotte dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Si riconferma nuovamente la circostanza secondo cui i reati tributari costituiscono un sistema caratterizzato da talune particolarità che, sovente, mal si concilia con gli istituti penali di portata generale, oggetto di novelle legislative prive di una visione sistematica e coerente.

## Riferimenti normativi

articolo 131-*bis*, c.p.

articolo 625, c.p.

articolo 648, comma 2, c.p.

articolo 476, c.p.

<sup>28</sup> L. Valotti, "L'art. 131 bis c.p. e i reati tributari: presupposti applicativi e novità dopo la riforma Cartabia", in Sistema Penale, 24 febbraio 2023.

## Contabilità separata e amministratore di fatto: per la Cassazione non c'è automatismo

**C**on la sentenza n. 5577/2023, la III sezione penale della Corte di Cassazione si è pronunciata sulla delicata questione della contabilità parallela di una società e sulla correttezza di quel principio spesso affermato indiscriminatamente per cui la tenuta di un impianto "contabile" parallelo altro non indica, se non la manifestazione di una capacità contributiva differente da quella reale. La pronuncia, di particolare pregio per completezza e chiarezza espositiva, si sviluppa, essenzialmente attraverso 2 percorsi interpretativi che riguardano 2 questioni di cui una più tecnica l'altra avente carattere più generico.

E invero, affrontando il tema del reato di omessa dichiarazione dei redditi e dell'Iva, reato contestato ai ricorrenti, la Corte ha avuto modo di ribadire il principio per cui nei procedimenti penali aventi a oggetto reati tributari il giudice penale non è vincolato ai risultati degli accertamenti sui redditi effettuati secondo le disposizioni che regolano l'accertamento delle imposte sui redditi né tantomeno ai criteri di giudizio che regolano il processo fiscale e civile.

Per il Supremo Consesso, infatti, *"ai fini della ricostruzione dell'imposta evasa ... è necessario attingere alle regole stabilite dalla normativa fiscale ma con le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale, per cui i costi concorrono sì alla determinazione dell'imponibile purché ne sussista la certezza o anche solo il ragionevole dubbio circa la loro esistenza"*.

Una volta stabilito che ciò che cambia nel processo penale rispetto a quello fiscale e civile è la regola di giudizio e non la regola da applicare, gli Ermellini si sono soffermati sulla spinosa questione relativa all'individuazione dell'amministratore di fatto, escludendo la configurabilità di tale figura laddove il socio di una società di persone a ristretta base familiare si limiti a detenere il pc contenente la contabilità, anche se parallela, dell'impresa senza però compiere nel concreto atti di autentica gestione. In particolare, secondo la Corte Suprema, la qualifica di amministratore di fatto è subordinata all'accertamento di una serie di condotte che siano in grado di certificare quale sia il ruolo effettivamente esercitato dal socio all'interno della società.

### Il caso

La sentenza trae origine dal ricorso proposto da madre e figlio, entrambi condannati dalla Corte d'Appello di Roma per il reato di cui all'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, in quanto, nelle rispettive qualità di legale rappresentante e amministratore di fatto della società per cui lavoravano, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, non avevano provveduto alle dichiarazioni relative a dette imposte, per gli anni di imposta 2010, 2011 e 2012.

Nel conseguente giudizio di legittimità gli imputati con i primi 3 motivi di ricorso deducevano la violazione dell'articolo 5, D.Lgs. 74/2000 in relazione agli articoli 192, comma 2 e 495, comma 2, c.p.p. sotto 3 profili:

1. il mancato accertamento della soglia di non punibilità;
2. la mancata assunzione di una prova decisiva a discarico;
3. il malgoverno logico degli indizi nella parte in cui sono stati computati, ai fini dell'imponibile, i costi sostenuti negli esercizi precedenti l'anno di imposta di riferimento.

Con il quarto motivo, invece, si deduceva l'omessa motivazione in ordine alla richiesta di rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale mediante l'assunzione delle testimonianze di alcuni fornitori indicati nella lista testimoniale. Infine, con il quinto e ultimo motivo, il presunto amministratore di fatto deduceva la violazione di legge e il vizio di motivazione in relazione alla valutazione della posizione da lui ricoperta all'interno dell'azienda di famiglia.

## La decisione

Come innanzi detto, sebbene siano diversi i motivi di ricorso, l'attenzione dei giudici di legittimità si è soffermata su 2 questioni in particolare. Procedendo all'esame del primo motivo di ricorso la Corte ha ritenuto lo stesso inammissibile. E invero, partendo dal concetto di "imposta evasa", intesa come differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, gli Ermellini hanno precisato che nel caso in esame, in assenza di scritture contabili relative agli anni di imposta in contestazione, tale differenza era stata ottenuta calcolando i ricavi in base agli scontrini emessi e detraendo i costi presumibilmente sostenuti secondo l'incidenza percentuale che essi avevano certamente avuto negli anni precedenti nei quali erano stati documentati.

Altri costi sostenuti ma non emergenti dalle scritture contabili o dai misuratori fiscali esaminati dagli operatori per i predetti anni di imposta non erano stati provati dagli imputati. Questa particolare circostanza ha offerto alla Suprema Corte di Cassazione l'occasione per chiarire un principio fondamentale in materia in quanto i giudici sulla circostanza hanno sottolineato che nel processo penale non è possibile ricorrere ad alcuna automatica correlazione tra ricavi non contabilizzati e costi anche essi non contabilizzati e ciò perché il metodo induttivo, ai sensi dell'articolo 39, comma 2, lettera d), D.P.R. 600/1973, sicuramente valido per l'Amministrazione finanziaria, non può trovare spazio nel processo penale.

Il predetto metodo, infatti, può avvalersi anche di semplici indizi sforniti dei requisiti necessari per costituire prova presuntiva che non possono perciò fornire di per sé soli la base di un giudizio in sede penale, nemmeno ai fini cautelari.

L'impossibilità di applicare in sede penale tale principio porta con sé la conseguenza che la mancata contabilizzazione dei ricavi non determina automaticamente la mancata contabilizzazione anche dei relativi costi sostenuti all'interno dei registri. La Corte, infatti, sul punto è chiara nell'affermare che le spese e gli altri componenti negativi, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza solo se certi o comunque determinabili in modo obiettivo e non possono essere presunti. Il giudice penale, continua la Corte di Cassazione *"non è vincolato ai risultati degli accertamenti effettuati ai sensi degli articoli 38, 39, 41, D.P.R. 600/1973, né ai criteri di giudizio previsti dalla legislazione fiscale e civilistica, essendo suo preciso dovere ricostruire in modo autonomo e con regole proprie del processo penale i fatti che danno luogo a responsabilità penale"*. Tuttavia, gli Ermellini hanno altresì specificato che occorre chiarire bene il predetto enunciato in quanto ciò che cambia non è la regola da applicare ma la regola di giudizio ed è questa circostanza che può condizionare l'ambito di applicabilità della norma tributaria.

Al netto di queste precisazioni, i giudici di legittimità sul punto concludono affermando che ai fini della ricostruzione dell'imposta evasa ai sensi dell'articolo 1, lettera f), D.Lgs. 74/2000, è necessario attingere alle regole vigenti in materia fiscale ma con le limitazioni che derivano dalla diversa finalità dell'accertamento penale pertanto i costi concorrono alla determinazione dell'imponibile purché ne sussista la certezza o quanto meno ci sia un ragionevole dubbio in merito alla loro esistenza.

E così in relazione al reato di cui all'articolo 5, D.Lgs 74/2000 spetterà al PM, dovendo svolgere accertamenti anche su fatti e circostanze a favore della persona indagata, individuare e provare eventuali costi sostenuti ma non contabilizzati. Allo stesso tempo, laddove a fronte dell'esistenza certa di ricavi non dichiarati la persona sottoposta a indagini lamenti la mancata deduzione degli stessi, dovrà dare prova della loro esistenza o comunque dovrà allegare i dati dai quali l'esistenza di tali costi poteva essere desunta e dei quali né il PM né tantomeno i giudici hanno tenuto conto. Sul punto si deve quindi concludere che non costituisce violazione di legge quantificare l'imposta evasa contabilizzando i maggiori ricavi conseguiti senza detrarre i costi che non sono stati contabilizzati in quanto in ordine alla loro esistenza effettiva manchino specifiche deduzioni o allegazioni. *"Nessun criterio di giudizio legittima la deduzione dei costi non contabilizzati in base a presunzioni sganciate da qualsiasi dato fattuale che renderebbe irragionevole il dubbio sulla loro esistenza e arbitraria persino la loro quantificazione"*.

L'altra questione affrontata dalla Corte nella sentenza in esame è quella, come innanzi detto, relativa all'individuazione di un amministratore di fatto laddove si riscontri una contabilità separata e parallela all'interno di una azienda sottoposta ad accertamento. Nel caso di specie, gli Ermellini hanno censurato la valutazione espressa dalla Corte d'Appello laddove ha ritenuto che il ricorrente amministrasse di fatto la società legalmente rappresentata dalla madre solo perché gestiva i dati contabili in un computer esclusivamente a lui in uso. Tale attività, per i giudici di seconde cure, *"finisce con l'attribuirgli una funzione di amministratore di fatto, tanto più esercitata nell'ambito di una società di persone in nome collettivo, a ristretta base familiare, laddove è più facilmente confondibile e non distinguibile l'attività amministrativa in capo ai familiari membri della componente societaria"*. Nel pc del figlio, infatti, *"erano state rinvenute annotazioni contabili in ordine alle fatture emesse e ai costi sostenuti, annotazioni dalle quali è possibile ricavare il guadagno d'impresa e, infine, le imposte dovute. È stata cioè riscontrata la presenza di una contabilità parallela che ha consentito di ricostruire analiticamente gli incassi giornalieri"*.

Dunque, un vero e proprio automatismo determinato dal fatto che la Corte d'Appello ha valorizzato solo la circostanza dell'essere socio e utilizzatore esclusivo del computer attraverso il quale venivano gestiti i dati contabili, sebbene l'istruttoria dibattimentale avesse restituito l'immagine di un mero factotum. Effettivamente per la Corte d'Appello capitolina, non vi era dubbio che il ricorrente amministrasse di fatto la Snc legalmente rappresentata dalla madre e ciò in ragione solo del fatto che lo stesso gestiva i dati contabili in un computer esclusivamente a lui in uso. Tale attività, in quanto inserita nell'ambito di una società di persone, a ristretta base familiare, laddove è più facilmente confondibile e non distinguibile l'attività amministrativa in capo ai familiari membri della componente societaria, ha indotto il Collegio territoriale ad attribuire al ricorrente una funzione di amministratore di fatto.

La soluzione offerta dai giudici di II grado non trova conferma, però, nelle tante pronunce sul tema emesse dalla Cassazione.

Sulla questione dell'amministrazione di fatto della società gli Ermellini, infatti, hanno ribadito un principio ormai consolidato per cui, in tema di reati tributari, ai fini della attribuzione a un soggetto della qualifica di amministratore *"di fatto"*, non occorre l'esercizio di *"tutti"* i poteri tipici dell'organo di gestione, ma è necessaria una significativa e continua attività gestoria, svolta cioè in modo non episodico od occasionale (Cassazione n. 22108/2015).

È la stessa nozione di amministratore di fatto, introdotta dall'articolo 2639, cod. civ., che postula l'esercizio in modo continuativo e significativo dei poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione di questa figura; allo stesso tempo, *"significatività"* e *"continuità"* non comportano necessariamente l'esercizio di *"tutti"* i poteri propri dell'organo di gestione, ma richiedono l'esercizio di un'apprezzabile attività gestoria, svolta in modo non episodico od occasionale (si veda, tra le più recenti, Cassazione n. 36556/2022).

Altresì i giudicanti hanno precisato che, ai fini dell'attribuzione della qualifica di amministratore *"di fatto"*, è necessaria la presenza di elementi sintomatici dell'inserimento organico del soggetto con funzioni direttive in qualsiasi fase della sequenza organizzativa, produttiva o commerciale dell'attività della società, quali i rapporti con i dipendenti, i fornitori o i clienti ovvero in qualunque settore gestionale di detta attività, sia esso aziendale, produttivo, amministrativo, contrattuale o disciplinare, e il relativo accertamento costituisce oggetto di una valutazione di fatto insindacabile in sede di legittimità, ove sostenuta da congrua e logica motivazione (Cassazione n. 45134/2019). Alla luce di tali principi, la Suprema Corte ha osservato che, in termini generali, la tenuta della contabilità non costituisce, di per sé, atto gestorio dell'ente, nemmeno se si tratta, come nel caso di specie, di *"contabilità separata"*.

Diversamente quando la giurisprudenza di legittimità, ha aggiunto la Corte, *"ha ritenuto non irragionevole desumere l'amministrazione di fatto dall'attività manipolatoria (e, non dunque dalla semplice tenuta) dei bilanci e della contabilità, ha però contestualizzato l'affermazione del principio, ricordando che l'imputato, in quel caso, aveva anche prestato determinate garanzie personali alle banche, mostrando così un concreto e diretto interesse nella conduzione della società e del"*

concreto esercizio di un ruolo gestorio, confermato peraltro da testimonianze di dipendenti e fornitori" (Cassazione n. 22413/2003).

Infine, sempre a parere del Supremo Consesso, va osservato che non costituisce argomento persuasivo il fatto che il ricorrente, facendo riferimento con tale termine al figlio, tenesse la contabilità in un contesto familiare-societario ristretto. Tale circostanza rappresenterebbe un dato, per così dire neutro, e cioè che può valere, al più, a far ritenere la consapevolezza della "condizione di totale illegalità in cui l'azienda era collocata ma tale consapevolezza non è di per sé sufficiente ad integrare il concorso fattivo del ricorrente in questione nella gestione della società se non si dimostra, al di là di ogni ragionevole dubbio, che tenendo la contabilità egli avesse agevolato/favorito/istigato la commissione del reato omissivo per il quale si procede e comunque concorso nella gestione societaria". Ciò che invece duole evidenziare, sempre secondo gli Ermellini, è la scarsa o meglio la mancata considerazione che la Corte territoriale sembra aver dato al possibile contributo dichiarativo dei testimoni indicati nell'atto di appello, i quali erano stati chiari nell'escludere qualsiasi atto gestorio del presunto amministratore di fatto, non potendo certamente ritenersi tale lo svolgimento di mansioni esercitabili da un qualsiasi lavoratore dipendente. Alla luce di siffatte considerazioni nonché dei tanti e importanti richiami giurisprudenziali, la Suprema Corte ha ritenuto che anche nel caso di specie la tenuta della contabilità non potesse costituire, di per sé, atto gestorio dell'ente, anche se si tratta di "contabilità separata" e che, pertanto, il soggetto indagato non potesse essere considerato l'amministratore di fatto visto che non erano riscontrabili le condizioni innanzi esposte.

## Conclusioni

La sentenza in esame offre lo spunto per fornire importanti precisazioni in merito alla nozione generale di "amministratore di fatto" e, al contempo, fornisce strumenti utili per risolvere un problema ampiamente diffuso. E invero sempre più frequentemente avviene che al termine del controllo sono contestate violazioni non solo a coloro che ufficialmente sono gli amministratori dell'impresa, ma anche a chi, all'esito delle indagini, appare il reale gestore. Di talché la pronuncia n. 5577/2023 può rappresentare certamente un vademecum per capire in concreto quando e se sia possibile ipotizzare l'esistenza concreta di un amministratore di fatto. Brevemente il primo passo da compiere è quello di sganciarsi dalla denominazione formale dell'incarico eventualmente rivestito, rispetto al contenuto reale dei poteri esercitati.

Il concetto di potere è riferito al ruolo svolto da chi autonomamente può indirizzare la società nelle proprie scelte, anche in concorso con altri soggetti di diritto infatti, l'amministratore di fatto non deve necessariamente esercitare le sue funzioni in via esclusiva ma può anche essere affiancato o collaborare con l'amministratore di diritto e ciò perché alcuni di tali poteri non potrebbero per definizione essere esercitati dall'amministratore di fatto, proprio per il difetto di formale investitura. Si pensi alla convocazione dell'assemblea o all'approvazione del progetto di bilancio: adempimenti che solo chi ha il formale incarico può svolgere. Inoltre, come chiarito dagli Ermellini, sono fondamentali i 2 requisiti della "continuatività e significatività" come caratteristiche necessarie della condotta per poter estendere la responsabilità a soggetti che non ricoprono formalmente alcuna qualifica. E si badi per continuità si intende l'esercizio di atti tipici protratto nel tempo, con ripetitività e sistematicità, di talché sono esclusi i soggetti che compiono singoli atti di gestione e/o sporadiche "intrusioni" nelle scelte sociali.

La significatività, invece, si sostanzia nell'esercizio "in modo significativo" dei poteri tipici non assumendo rilievo le mere mansioni esecutive, di scarsa rilevanza o di natura accessoria, bensì le operazioni fondamentali tipiche dell'organo amministrativo e dei poteri dallo stesso esercitati. A differenza della durata, più agevole da accertare, la significatività deve considerare l'intensità dell'attività svolta, ossia quando esprima concretamente i poteri decisionali e deliberativi tipici dell'amministratore di diritto. Ovviamente un requisito non esclude l'altro, pertanto, continuità e significatività devono sussistere contemporaneamente: atti soltanto episodici escludono la responsabilità. In sintesi, quindi occorre verificare la tipologia degli atti concretamente svolti, la loro rilevanza nell'ambito della gestione societaria e la frequenza con la quale tali poteri sono esercitati

precisando, però, che il consulente della società non è un amministratore di fatto, come talvolta ritiene l'Amministrazione finanziaria, allorché le decisioni siano assunte da altri, ancorché le varie opzioni siano ovviamente ipotizzate dal professionista.

Ciò detto è evidente che la soluzione prospettata dalla Cassazione, di certo, presenta profili interpretativi pregevoli e sicuramente in linea con il nuovo concetto di impresa tuttavia, come spesso accade, non mancano aspetti controversi. E invero, la Cassazione con le sue tante pronunce in tal senso ha superato di fatto una nozione prettamente individualistica dell'azienda, dove tutto ruota esclusivamente attorno alla figura dell'imprenditore e propone, di contro, una nozione di impresa come organizzazione complessa e strutturata in modo che, all'interno della stessa, interagiscono più figure a seconda delle differenti competenze. Ciò comporta una valorizzazione della dimensione organizzativa dell'azienda intesa come divisione del lavoro, ripartizione di compiti e valorizzazione di competenze differenziate dove chiunque, a prescindere dal suo ruolo formale, di fatto potrebbe rappresentare l'effettivo *deus ex machina*.

Proprio tale interpretazione del sistema azienda con la divisione di fatto dell'organizzazione in settori e zone produttive risulta essere il criterio decisivo e dirimente ai fini dell'attribuzione della responsabilità penale, sostituendosi al criterio formale che tende a identificare il legale rappresentante quale soggetto penalmente responsabile. Questa soluzione privilegia la valorizzazione del principio di effettività mediante il quale, necessariamente, la Suprema Corte finisce per attribuire rilievo fondamentale all'accertamento del giudice in sede dibattimentale. Ed ecco l'altro lato della medaglia e cioè la criticità del ragionamento giurisprudenziale evidenziato da una sparuta dottrina che, discostandosi dalla tendenza interpretativa maggioritaria ha paventato la possibilità che il giudice possa far rientrare sotto l'etichetta formale del "*libero convincimento discrezionale*" ex articolo 192, c.p.p. veri e propri convincimenti arbitrari non sorretti da adeguati riscontri probatori ma fondati su suggestioni e ricostruzioni astratte e prive di concreto supporto. Sarà dunque opportuno, in un'ottica difensiva, riuscire a fornire prove concrete e tangibili della propria estraneità al ruolo di amministratore di fatto scongiurando, in tal modo, anche la remota possibilità di un giudizio di responsabilità fondato su un convincimento arbitrario.

## Riferimenti normativi

articolo 1, lettera f), D.Lgs. 74/2000

articolo 5, D.Lgs. 74/2000

articoli 192, comma 2 e 495, comma 2, c.p.p.

articolo 2639, cod. civ.

articolo 39, comma 2, lettera d), D.P.R. 600/1973

Corte di Cassazione, sentenza n. 5577/2023

Corte di Cassazione n. 36556/2022

Corte di Cassazione n. 45134/2019

Corte di Cassazione n. 22108/2015

Corte di Cassazione n. 22413/2003

## La tutela dei creditori nella scissione di società

**F**usioni e scissioni sono operazioni che possono pregiudicare la posizione dei creditori. Per questa ragione, la legge prevede la possibilità per i creditori di fare opposizione. Rimane comunque ferma la responsabilità solidale delle società coinvolte nella scissione. In questo articolo esaminiamo le possibilità di tutela dei creditori nelle operazioni di scissione.

### Il quadro normativo delle tutele dei creditori nella scissione

La scissione di società può implicare dei rischi per i creditori? E, in caso affermativo, di quale tutela questi godono? Per una comprensione di questa tematica, è utile partire dalla stessa definizione di scissione: "con la scissione una società assegna l'intero suo patrimonio a più società, preesistenti o di nuova costituzione, o parte del suo patrimonio, in tal caso anche a una sola società, e le relative azioni o quote ai suoi soci" (articolo 2506, comma 1, cod. civ.).

Importante nell'ambito della scissione è il progetto di scissione, redatto dall'organo amministrativo. Il progetto deve contenere "l'esatta descrizione degli elementi patrimoniali da assegnare a ciascuna delle società beneficiarie e dell'eventuale conguaglio in danaro" (comma 1 dell'articolo 2506-bis, cod. civ.). Con riguardo invece al passivo, la legge chiarisce che "degli elementi del passivo, la cui destinazione non è desumibile dal progetto, rispondono in solido, nel primo caso, le società beneficiarie, nel secondo la società scissa e le società beneficiarie. La responsabilità solidale è limitata al valore effettivo del patrimonio netto attribuito a ciascuna società beneficiaria" (comma 3 dell'articolo 2506-bis, cod. civ.). In altre parole, la scissione – nella sua espressione più semplice – consiste in una distribuzione dell'attivo e del passivo di una società fra quella medesima società e una seconda società.

Con la scissione, vi è un'assegnazione di patrimonio e l'assegnazione del patrimonio da una società all'altra implica che il patrimonio della prima si riduca. Ma il patrimonio costituisce la garanzia generica per i creditori. L'articolo 2740, comma 1, cod. civ., prevede che "il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri". Se il debitore è la società Alfa, ma il patrimonio di Alfa, anche solo in parte, viene trasferito – a seguito della scissione – a Beta, vi è una riduzione della garanzia patrimoniale. I creditori di Alfa possono patire un pregiudizio e il Legislatore appresta 2 tutele a loro beneficio:

il diritto dei creditori di fare opposizione (così l'articolo 2503, cod. civ.)<sup>1</sup>;

ferma restando la responsabilità solidale di ambedue le società coinvolte nella scissione (così l'articolo 2506-*quater*, cod. civ.)<sup>2</sup>.

Poiché l'assegnazione del patrimonio ad altra società potrebbe pregiudicare i creditori della società scissa, il Legislatore estende alla scissione l'istituto dell'opposizione dei creditori, già previsto per il distinto caso di fusione. Più precisamente, l'articolo 2506-*ter*, comma 5, cod. civ., afferma l'applicabilità alla scissione – fra gli altri – dell'articolo 2503, cod. civ., e specifica che "tutti i riferimenti alla fusione contenuti in detti articoli s'intendono riferiti anche alla scissione".

Infine, vi è un'apposita disposizione sulla responsabilità post scissione, prevedendo la legge che

<sup>1</sup> Sull'opposizione dei creditori nell'ambito della scissione: cfr. S. Pepe, "L'opposizione alla scissione ex art. 2503 c.c.", in Rivista del notariato, 2018, pag. 387 e ss.; F. Petritaj, "L'opposizione dei creditori alla scissione: natura e profili procedurali", in Giurisprudenza italiana, 2021, pag. 639 e ss.; F. Raffaele, "Scissione semplificata e opposizione dei creditori: la società di revisione che assevera (soltanto) e non si esprime (anche) nel rapporto di cambio non deve essere nominata dal tribunale", in Rivista del diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni, 2020, pag. 337 e ss.

<sup>2</sup> Sulla responsabilità solidale delle società partecipanti alla scissione o risultanti dalla medesima: cfr. M. Ghilardi, "Funzione dell'opposizione alla scissione e rapporto con la responsabilità delle altre società partecipanti all'operazione", in Banca borsa e titoli di credito, 2022, II, pag. 700 e ss.; M. Montanari, "Scissione di società e riparto degli oneri probatori in ordine al limite della responsabilità solidale della società beneficiaria", in Società, 2022, pag. 766 e ss.; R. Ranucci, "Scissione e concordato preventivo. Profili di responsabilità esclusiva e solidale (in caso di fallimento)", in Rivista di diritto dell'impresa, 2021, pag. 432 e ss..



*"ciascuna società è solidalmente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico" (articolo 2506-quater, comma 3, cod. civ.).*

## **L'opposizione dei creditori nell'articolo 2503, cod. civ.**

Il rimedio specifico di cui dispongono i creditori è l'opposizione. Come accennato sopra, detto rimedio è disciplinato nell'ambito della fusione, ma l'articolo 2506-ter, comma 5, cod. civ., lo estende anche alla scissione. Ma cosa prevede l'articolo 2503, cod. civ.?

L'articolo 2503, comma 1, cod. civ., prevede che *"la fusione può essere attuata solo dopo sessanta giorni dall'ultima delle iscrizioni previste dall'articolo 2502 bis, salvo che consti il consenso dei creditori delle società che vi partecipano anteriori all'iscrizione o alla pubblicazione prevista nel terzo comma dell'articolo 2501 ter, o il pagamento dei creditori che non hanno dato il consenso, ovvero il deposito delle somme corrispondenti presso una banca, salvo che la relazione di cui all'articolo 2501 sexies sia redatta, per tutte le società partecipanti alla fusione, da un'unica società di revisione la quale asseveri, sotto la propria responsabilità ... che la situazione patrimoniale e finanziaria delle società partecipanti rende non necessarie garanzie a tutela dei suddetti creditori"*.

Il comma 2 dell'articolo 2503, cod. civ., stabilisce poi che: *"se non ricorre alcuna di tali eccezioni, i creditori indicati nel comma precedente possono, nel suddetto termine di sessanta giorni, fare opposizione. Si applica in tal caso l'ultimo comma dell'articolo 2445"*.

La disposizione è lunga e complessa: è importante però comprendere il senso della medesima. La norma vuole evitare che i creditori possano essere pregiudicati dalla operazione di fusione. A questo fine viene prevista un'alternativa:

- o i creditori vengono pagati prima della fusione (o vi è la garanzia che siano pagati);
- oppure essi hanno il diritto di opporsi alla fusione.

L'articolo 2503, cod. civ., si applica – oltre che alla fusione (contesto nel quale si colloca la disposizione) – al distinto caso della scissione. Alcuni precedenti giurisprudenziali hanno trattato proprio l'opposizione dei creditori alla scissione.

Il Tribunale di Milano si è occupato, nel 2020, di un caso di opposizione alla scissione presentato da un creditore<sup>3</sup>. La vicenda concerne la tutela di una banca quale creditore fondiario. Detta banca aveva difatti erogato un mutuo fondiario di 2.000.000 di euro a una Srl attiva nel settore immobiliare, a fronte del quale era stata concessa un'ipoteca per 3.600.000 di euro. A un certo punto, durante il periodo di ammortamento del mutuo, l'assemblea straordinaria della società finanziata deliberava l'approvazione di un progetto di scissione. La banca creditrice ritiene che la scissione possa pregiudicarla e presenta opposizione ai sensi dell'articolo 2503, cod. civ..

Bisogna in primo luogo comprendere se la banca sia un creditore ai fini dell'articolo 2503, cod. civ.. La risposta è positiva, anche se si tratta di un credito particolarmente garantito. L'articolo 38, Tub, consente alle banche di erogare mutui fondiari, ovvero assistiti da ipoteca di primo grado su immobile. La tutela della banca è data in primo luogo dalla capacità di produrre reddito del debitore, ma in secondo luogo anche dall'immobile concesso in garanzia. Se il debitore cessa di pagare le rate del mutuo, il contratto viene dichiarato risolto e la banca creditrice può vendere l'immobile all'asta. Il mutuo, inoltre, ha una durata nel tempo e finché le rate del finanziamento non sono state restituite la banca continua a essere creditrice. È dunque indubbio che la banca fosse (ancora) creditrice della società immobiliare al momento della scissione: il requisito soggettivo di applicazione dell'articolo 2503, comma 1, cod. civ., sussiste.

L'operazione di scissione progettata aveva le seguenti caratteristiche. Dentro la prima società (che chiamiamo, convenzionalmente, Alfa) vi erano degli immobili, alcuni dei quali erano gestiti sotto forma di attività alberghiera. Il progetto di scissione prevedeva la costituzione di una nuova società (che chiamiamo, convenzionalmente, Beta). A Beta sarebbero stati conferiti alcuni immobili prima dentro Alfa. All'esito della scissione, si sarebbe avuta la seguente situazione:

<sup>3</sup> Tribunale di Milano, 23 ottobre 2020, in Giurisprudenza italiana, 2021, pag. 637 e ss., con nota di F. Petritaj.

dentro Alfa sarebbe rimasto l'immobile ipotecato a favore della banca + il relativo debito verso la banca + l'azienda alberghiera;

dentro Beta sarebbero entrati alcuni terreni e unità immobiliari per un valore complessivo di 717.253,90 euro + il debito residuo derivante dai finanziamenti soci per l'acquisto di tali immobili per un importo complessivo di 665.089,04 euro.

La banca presenta opposizione perché reputa di essere pregiudicata dall'operazione di scissione e il Tribunale di Milano le dà ragione. A seguito della scissione, una parte del patrimonio immobiliare di Alfa finirebbe dentro Beta, e apparentemente verrebbe così sottratto alla soddisfazione dei creditori di Alfa, di cui la banca è il più importante. In realtà, il giudice milanese osserva che questo risultato pregiudizievole non si produce, in quanto vi è il regime di responsabilità solidale di tutte le società coinvolte nella scissione (articolo 2506-*quater*, comma 3, cod. civ.).

Il Tribunale di Milano ritiene tuttavia che l'articolo 2506-*quater*, comma 3, cod. civ. non possa valere ad abrogare "implicitamente" il diritto all'opposizione previsto dall'articolo 2503, cod. civ. In altre parole, il fatto che le società risultanti dalla scissione rispondano dei debiti che prima erano in capo all'originaria società non vale a escludere la possibilità che il creditore – quale forma di tutela aggiuntiva – si opponga all'operazione. Per opporsi con successo, il creditore deve però dimostrare il pericolo di pregiudizio derivante dalla scissione.

Nel caso affrontato dal Tribunale di Milano, l'Autorità giudiziaria ritiene che la banca abbia dimostrato i rischi di mancato pagamento conseguenti alla scissione. Nel momento della progettata scissione, il debito residuo da mutuo fondiario era di 1.876.436 euro. Viene disposta una consulenza tecnica d'ufficio, dalla quale risulta che l'immobile per il quale era stato concesso il mutuo aveva perso di valore: oggi il valore di mercato stimato dell'immobile è di 1.607.000 euro e, nella prospettiva di una vendita forzosa, il valore minimo d'offerta sarebbe di 1.145.000 euro. Rispetto al debito residuo potrebbe mancare un importo oscillante fra circa 200.000 euro e circa 700.000 euro. Viene inoltre evidenziata la crisi di mercato del settore alberghiero, con scarse prospettive reddituali dell'attività.

Tanto premesso, il Tribunale di Milano ritiene la scissione pregiudizievole, in quanto alcuni immobili prima contenuti in Alfa verrebbero trasferiti a Beta. L'immobile ipotecato rimane sempre sotto il vincolo della banca, tuttavia gli altri immobili - non ipotecati - verrebbero trasferiti da Alfa a Beta. Poiché la banca ha un rapporto contrattuale solo con Alfa, gli immobili che passano a Beta escono dalla garanzia patrimoniale generica che può offrire Alfa. L'articolo 2740, comma 1, cod. civ., già menzionato sopra, prevede che "il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri". Nel caso in esame gli altri immobili passerebbero da Alfa a Beta, fuoriuscendo dall'oggetto della garanzia patrimoniale a disposizione della banca.

Il Tribunale di Milano osserva poi che i soci di Alfa e di Beta sono gli stessi. La scissione fa sì che parte del patrimonio di Alfa passi a Beta. Ciò danneggia la banca senza danneggiare i soci delle 2 società. In conclusione, il giudice milanese accoglie l'opposizione alla scissione proposta dalla banca e dichiara inefficace la delibera di approvazione del progetto di scissione adottata da Alfa.

## Altri esempi di opposizione di creditori alla scissione

Anche al di fuori del contesto bancario, la giurisprudenza mostra che i creditori fanno opposizione alla scissione.

Merita di essere esaminato un caso affrontato dal Tribunale di Roma, la cui fattispecie può essere illustrata come segue<sup>4</sup>. È corrente una Srl (che chiamiamo, convenzionalmente, Alfa), proprietaria di alcuni immobili. La società delibera un'operazione di scissione, in forza della quale detti immobili verrebbero trasferiti a una seconda società (che chiamiamo, convenzionalmente, Beta). Una terza società, che risulta creditrice di Alfa, presenta opposizione alla scissione. In primo luogo, il Tribunale di Roma si chiede se la terza società sia effettivamente creditrice di Alfa. La risposta è positiva, anche se non così scontata, in quanto – nel caso concretamente esaminato dal giudice

<sup>4</sup> Tribunale di Roma, 28 dicembre 2017, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

romano – il credito vantato dal terzo era un credito risarcitorio. Non si trattava di un comune credito, liquido ed esigibile, al pagamento di una somma di danaro per la fornitura di beni o servizi. Inoltre, il credito era litigioso, nel senso che pendeva una separata causa fra le parti, all'esito della quale il terzo avrebbe potuto ottenere dal giudice il titolo giudiziale di riconoscimento del credito verso Alfa. Nonostante il terzo possa reputarsi creditore della società Alfa, il Tribunale di Roma rigetta l'opposizione, sulla base della considerazione che non vi può essere un reale pregiudizio per il creditore, in quanto la scissione contempla il trasferimento non solo di attività (gli immobili) ma anche di passività (debiti). Più precisamente, dal progetto di scissione risulta che vengono trasferiti alla conferitaria debiti della scissa per 513.880,49 euro. Il giudice romano ritiene che l'operazione di scissione non sia finalizzata a depauperare la scissa con lesione della garanzia patrimoniale generica, alla luce della situazione debitoria indicata nel progetto di scissione che è stata trasferita alla beneficiaria.

Il medesimo Tribunale di Roma, in un'altra sentenza del 2017, si è occupato dell'opposizione alla scissione presentata da uno studio professionale<sup>5</sup>. Uno studio professionale asseriva di vantare un ingente credito di 3.890.880 euro nei confronti di una Srl. Una parte del credito era già esigibile (era stato addirittura ottenuto un decreto ingiuntivo), mentre un'altra parte del credito era sottoposto a condizione sospensiva. La società debitrice approvò un progetto di scissione che prevedeva la costituzione di una nuova società. Lo studio professionale creditore, nel timore di perdere la garanzia del proprio credito, presentò opposizione. In primo luogo, il Tribunale di Roma si domanda se lo studio professionale potesse essere effettivamente considerato come creditore. La risposta è positiva, in quanto la giurisprudenza – come si è visto nell'altro caso appena esaminato – tende ad adottare una nozione ampia di creditore, facendovi rientrare anche il titolare di un credito litigioso ovvero sottoposto a termine o condizione. Il credito, aggiunge il giudice romano, non deve nemmeno risultare dalle scritture contabili. Con riferimento ai crediti contestati, l'Autorità giudiziaria può limitarsi a una cognizione sommaria circa l'esistenza e la fondatezza delle ragioni di credito dell'opponente. La Srl viene dunque considerata dal Tribunale di Roma come una creditrice della società scissa. Tuttavia, nel merito, il giudice romano rigetta l'opposizione: non vi è difatti il rischio che la scissione pregiudichi le aspettative di credito. Più precisamente, a seguito della scissione la società scindenda avrà sì debiti per circa 15 milioni di euro, ma avrà altresì elementi attivi (immobilizzazioni finanziarie e crediti) per circa 33 milioni di euro. In conclusione, l'opposizione del creditore viene rigettata.

## La responsabilità solidale delle società partecipanti alla scissione

Finora ci siamo occupati dei casi in cui i creditori, particolarmente diligenti e preoccupati per la scissione, abbiano fatto ritualmente opposizione contro il progetto di scissione. Ma se i creditori non hanno fatto tempestiva opposizione, perdono qualsiasi diritto nei confronti della società scissa? La risposta è negativa, in quanto sovrviene il già menzionato comma 3 dell'articolo 2506-*quater*, cod. civ., secondo cui *"ciascuna società è solidamente responsabile, nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto, dei debiti della società scissa non soddisfatti dalla società cui fanno carico"*.

La disposizione necessita di qualche chiarimento. Essa afferma, in primo luogo, che ambedue le società sono responsabili: sia la scissa sia la beneficiaria. Il creditore non soddisfatto può dunque agire:

- sia nei confronti della società scissa;
- sia nei confronti della società beneficiaria;
- sia nei confronti di ambedue.

Il patrimonio originario (che era dentro la scissa) si divide in 2 blocchi (una parte rimane nella scissa, un'altra parte finisce nella beneficiaria), ma rimane pur sempre a disposizione dei creditori. La norma prevede poi che le 2 società (scissa e beneficiaria) sono *"solidalmente"* responsabili. Se-

<sup>5</sup> Tribunale di Roma, 12 giugno 2017, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

condo i canoni generali, la solidarietà della responsabilità implicherebbe che Alfa e Beta rispondano per tutto il debito originario. Tuttavia, interviene l'ultimo passaggio della disposizione a chiarire che la responsabilità è limitata al patrimonio netto, rispettivamente, "assegnato" o "rimasto". L'obiettivo della regola è quello di attenuare la solidarietà della responsabilità, nel senso che - ferma restando la responsabilità di ambedue le società - ciascuna di esse risponde nei limiti del patrimonio rimasto dentro la scissa oppure trasferito dentro la beneficiaria.

Per comprendere meglio il senso della disposizione, si prenda un esempio particolarmente semplice: Alfa viene scissa e una parte del suo patrimonio finisce dentro Beta, società di nuova costituzione. Si ipotizzino i seguenti valori:

- patrimonio originario di Alfa: 1.000.000 di euro;
- patrimonio trasferito nella beneficiaria Beta: 700.000 euro;
- patrimonio rimasto dentro la scissa Alfa: 300.000 euro.

Si immagini ora che un creditore vanti un credito di 100.000 euro nei confronti di Alfa: in questo caso l'operazione di scissione non danneggia in alcun modo il creditore, in quanto tanto nella scissa quanto nella beneficiaria continua a esserci patrimonio sufficiente. Si ipotizzi invece che il credito del terzo ammonti a 500.000 euro: in questo caso, post scissione, il patrimonio di Alfa non è più sufficiente, essendo stato trasferito prevalentemente a Beta. Tuttavia, sovrviene il patrimonio di Beta (nel senso di quello trasferito a Beta: 700.000 euro), che basta - nell'esempio fatto - ai creditori per essere soddisfatti. Sotto questo profilo, l'operazione di scissione è "neutrale", nel senso che il patrimonio viene solo diviso fra la prima e la seconda società: il patrimonio complessivo - nell'esempio fatto - è sempre di 1.000.000 di euro, con l'unica differenza che ora è distribuito in 2 società.

La Corte di Cassazione si è occupata del credito vantato da 2 avvocati nei confronti di una società<sup>6</sup>. Detti avvocati avevano prestato la propria attività professionale in favore di una società, la quale era stata oggetto di scissione. Come detto, in generale l'operazione di scissione è astrattamente neutrale per i creditori, in quanto una parte del patrimonio della scissa viene solo "spostato" all'interno della beneficiaria. Gli avvocati agiscono nei confronti della beneficiaria, in quanto la società scissa era stata nel frattempo dichiarata fallita. Vi è capienza nella società beneficiaria? Dipende ovviamente dall'ammontare del credito vantato dagli avvocati rapportato all'ammontare del patrimonio trasferito alla beneficiaria. L'ordinanza della Cassazione del 2021 stabilisce che, in caso di scissione, la responsabilità per i debiti della società scissa si estende in via solidale a tutte le società partecipanti all'operazione, ciascuna delle quali, tuttavia, risponde "nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ad essa assegnato o rimasto" (così dice, direttamente, il testo della legge). La Corte di Cassazione aggiunge che la prova della sussistenza in concreto di tale limite e la sua misura, quale fatto impeditivo - in tutto o in parte - di tale obbligazione (che, altrimenti, in quanto solidale, si estenderebbe all'intera prestazione non eseguita) grava a norma dell'articolo 2697, comma 2, cod. civ., su ciascuna delle società beneficiarie, anche in ragione della vicinanza delle stesse all'oggetto della relativa dimostrazione.

In un altro precedente, la Corte di Cassazione ha stabilito che - nel caso di scissione di società - l'articolo 2506-*quater*, comma 3, cod. civ. va interpretato nel senso che la società scissa risponde in via solidale, unitamente alla società di nuova costituzione (beneficiaria di una parte del patrimonio originario) del debito a quest'ultima trasferito<sup>7</sup>. Peraltro, continua la Cassazione, tali debitorie solidali sono tenute con modalità diverse:

- da un lato difatti la responsabilità della società scissa, presupponendo che il credito sia rimasto insoddisfatto, postula solo la previa costituzione in mora della società beneficiaria, non anche la sua preventiva escussione;
- dall'altro lato, esclusivamente la società cui il debito è trasferito risponde dell'intero debito, mentre la società scissa risponde nei limiti della quota di patrimonio netto rimastale al momento della scissione e dunque disponibile per il soddisfacimento dei creditori, atteso che la

<sup>6</sup> Cassazione n. 36690/2021.

<sup>7</sup> Cassazione n. 4455/2016.

suddetta disposizione tende a mantenere integre le garanzie dei creditori sociali per l'ipotesi di scissione, non anche ad accrescerle.

Un interessante precedente del Tribunale di Milano si è occupato del rapporto tra l'opposizione dei creditori e la responsabilità solidale di scissa e beneficiaria<sup>8</sup>. Un'impresa individuale emette 2 fatture per un totale di 42.419,70 euro a una Srl. Il credito non viene pagato spontaneamente, cosicché il creditore ottiene contro la Srl decreto ingiuntivo dal medesimo giudice milanese, che non viene opposto e diventa così esecutivo e definitivo. Nelle more del recupero del credito, la Srl debitrice realizza un progetto di scissione, all'esito della quale quasi tutto il patrimonio di Alfa (società scissa) viene trasferito dentro Beta (nuova società beneficiaria della scissione). Il creditore, non riuscendo a essere soddisfatto dalla prima società agisce in giudizio contro la seconda società. La beneficiaria eccepisce in primo luogo che il creditore sarebbe decaduto dal diritto di far valere la sua responsabilità in quanto non ha fatto opposizione alla scissione.

Il Tribunale di Milano, nella sentenza dell'agosto 2016, chiarisce che l'opposizione è una facoltà, non un obbligo, del creditore. Se il creditore non presenta opposizione, per qualsiasi motivo (ad esempio perché vuole evitare i costi connessi), ciò non implica che il suo credito venga meno. Al contrario: egli potrà agire sia nei confronti del debitore originario (società scissa), sia nei confronti del nuovo debitore (società beneficiaria). Si tratta di 2 rimedi ben distinti (opposizione e responsabilità solidale), già per il fatto che l'opposizione opera prima della scissione, mentre la responsabilità solidale opera dopo la scissione. Inoltre, l'opposizione "blocca" l'intera operazione di scissione, mentre la responsabilità solidale non tocca la scissione, limitandosi a consentire il ristoro al creditore. Il giudice milanese si chiede poi se esista un *beneficium excussionis* delle società risultanti dalla scissione, ossia se il creditore sia obbligato ad agire prima contro l'una o contro l'altra delle 2 società. La risposta del Tribunale di Milano è negativa: ciò che la legge stabilisce è solo che la responsabilità è solidale e che le società rispondono nei limiti del patrimonio ante scissione. Per il resto non ci sono regole particolari che impongano di procedere prima contro una o contro l'altra delle 2 società coinvolte. Il giudice milanese distingue fra responsabilità solidale pura e responsabilità solidale sussidiaria.

Il caso della responsabilità solidale "pura" è quello classico: Alfa e Beta rispondono ambedue nella stessa misura dell'intero debito originario, potendosi il creditore rivolgere indistintamente ad Alfa oppure a Beta oppure a entrambe le società;

Il caso della responsabilità solidale "sussidiaria" è la fattispecie prevista nell'articolo 2506-*quater*, comma 3, cod. civ.: Alfa e Beta rispondono ambedue, ma ciascuna nei limiti del patrimonio rimasto o assegnato.

Nel caso deciso dal Tribunale di Milano, il debitore aveva chiesto il pagamento prima alla società scissa e poi alla società beneficiaria. Essendo il patrimonio della prima incapiente, il creditore si era rivolto alla società beneficiaria. Poiché il patrimonio della beneficiaria, trasferito dalla scissa, è capiente per soddisfare il credito, il giudice milanese condanna la seconda società a pagare le 2 fatture emesse dal creditore per 42.419,70 euro.

## Cenni ai debiti tributari

Qualche volta il creditore della società originaria è il Fisco. Non ci sono particolari differenze rispetto ai ragionamenti finora svolti con riguardo a qualsivoglia creditore. Anche l'Agenzia delle entrate potrà fare opposizione alla scissione e, comunque, potrà agire tanto contro la scissa quanto contro la beneficiaria.

Un interessante caso di responsabilità fiscale sopravvenuta è stato trattato da una sentenza del Tribunale di Milano<sup>9</sup>. Una Srl delibera un'operazione di scissione, in forza della quale viene costituita una seconda Srl e il patrimonio della prima viene trasferito nella misura del 70% dentro la seconda. L'operazione si conclude senza intoppi, senonché - circa 4 anni dopo la scissione - l'Agenzia delle entrate notifica alla scissa un "processo verbale di constatazione fiscale". La scissa provvede al

<sup>8</sup> Tribunale di Milano, 5 agosto 2016, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

<sup>9</sup> Tribunale di Milano, 22 marzo 2018, in [giurisprudenzadelleimprese.it](http://giurisprudenzadelleimprese.it).

pagamento, ma chiede alla beneficiaria di essere manlevata pro quota. Nasce così un contenzioso fra la società scissa e la beneficiaria.

La questione trattata dal Tribunale di Milano è chi, fra società scissa e società beneficiaria, debba rispondere del debito con il Fisco emerso successivamente alla scissione. Si ricorderà che il patrimonio di Alfa era stato assegnato a Beta nella misura del 70%. La divisione del patrimonio è avvenuta sulla base di un criterio percentuale e non su beni determinati. L'utilizzazione di tale criterio permette di individuare la destinazione delle sopravvenienze attive o passive non note al momento della redazione del progetto: il giudice milanese ritiene che, a fronte di passività latenti, va usato il medesimo criterio indicato nel progetto di scissione per tutte le voci attive e passive. Ne consegue che anche il debito di natura tributaria relativo ad anni d'imposta anteriori alla scissione debba essere ripartito nella medesima proporzione (30% alla scissa e 70% alla beneficiaria). In conclusione, il Tribunale di Milano condanna la società beneficiaria convenuta a pagare alla società scissa attrice l'importo di 31.341 euro, per la sua quota di debito fiscale sopravvenuto.

### **Riferimenti normativi**

articolo 2503, cod. civ.

articolo 2506, comma 1, cod. civ.

articolo 2506-*bis*, commi 1 e 3, cod. civ.

articolo 2506-*ter*, comma 5, cod. civ.,

articolo 2506-*quater*, cod. civ.

articolo 2697, comma 2, cod. civ.

articolo 2740, comma 1, cod. civ.

articolo 38, Tub



# TeamSystem Enterprise

## Esperienza digitale per le Aziende

Un nuovo modello di sistema gestionale:  
veloce e dinamico, costruito intorno alle esigenze  
dell'impresa, incentrato sul valore dei dati  
e sull'accesso rapido ai programmi.

Per info: [www.teamsystem.com/enterprise](http://www.teamsystem.com/enterprise)

## TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata