



TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 09/2022

Supplemento a TeamSystem Review n. 309

In collaborazione con





TeamSystem Industry 4.0 MES: la fabbrica diventa digitale

TeamSystem Industry 4.0 MES - Manufacturing Execution System è la soluzione completamente in Cloud per la gestione avanzata della produzione all'interno di un'azienda, in tutte le sue fasi.

Consente di misurare e gestire al meglio il dispaccio degli ordini, gli avanzamenti in quantità e tempo, il versamento a magazzino, nonché il collegamento diretto ai macchinari per dedurre informazioni utili ad integrare l'esecuzione della produzione.

È in grado, inoltre, di supportare la misurazione del controllo qualità, della tracciabilità delle materie prime e molto altro.

TeamSystem Industry 4.0 MES misura in tempo reale gli avanzamenti di produzione, per fase e per macchina, dando agli operatori e ai responsabili di produzione totale visibilità e trasparenza in merito all'avanzamento effettivo degli ordini e alle perdite di macchina e di processo, restituendo tutte queste informazioni all'ERP collegato.

Per fare questo, come prima cosa riceve dal gestionale tutte le informazioni necessarie per elaborare poi i dati provenienti dalle macchine in linea; successivamente presenta la lista di ordini per le varie macchine e trasferisce direttamente le ricette sui PLC o comunica i part program tramite dispositivi IoT (Internet of Things).

TeamSystem Industry 4.0 MES è estremamente semplice da installare e utilizzare, anche da parte degli operatori in linea perché è dotato di una App dedicata a loro.

Permette di avere sempre "dati certi" e oggettivi sia in contesti con macchine (semi) automatiche sia in caso di lavorazioni manuali.

Grazie all'identificazione delle perdite di produzione di processo e di macchina e alla gestione e misurazione delle lavorazioni manuali riduce drasticamente gli errori nel trasferimento dati, i costi e le inefficienze operative e garantisce una migliore organizzazione del lavoro.

Lavoro e previdenza

Nuove regole per le comunicazioni di <i>smart working</i>	2
Decreto Trasparenza: le istruzioni INL	4
Le istruzioni Inail sulla comunicazione dei rapporti di codatorialità	9
Tfr: coefficiente di luglio 2022	13

Economia e finanza

Equo canone di luglio 2022	14
----------------------------	----

Fisco e tributi

Perdita delle scritture contabili in formato elettronico	15
Quando la crisi di liquidità può salvare l'imprenditore	20
L'esdebitazione e il concetto di irrisorietà delle percentuali di soddisfacimento	24

Nuove regole per le comunicazioni di *smart working*

Dal 1° settembre cessa la possibilità di attivare il lavoro agile senza un previo accordo individuale scritto tra le parti, superato il periodo emergenziale e la sua disciplina speciale.

Introduzione

In sede di conversione del Decreto Semplificazioni (D.L. 73/2022), è stato, tra l'altro, previsto di modificare la normativa sul lavoro agile, con particolare riguardo alla comunicazione telematica alla P.A. del suo avvio: il precedente obbligo di comunicazione dell'accordo individuale è sostituito, quindi, dal 1° settembre 2022, da una mera comunicazione dei nominativi dei lavoratori e della data di inizio e di cessazione delle prestazioni di lavoro in modalità agile, da trasmettersi in via telematica al Ministero del lavoro, secondo le regole individuate con apposito Decreto Ministeriale. Tali dati saranno resi disponibili all'Inail.

Non si trasmetterà più, perciò, l'accordo individuale sottoscritto con i lavoratori, ma lo stesso dovrà essere conservato per un periodo di 5 anni dalla sua sottoscrizione.

Con il D.M. 149/2022 sono state definite le modalità per assolvere agli obblighi di comunicazione ai sensi dell'articolo 23, comma 1, L. 81/2017, come appunto modificato dall'articolo 41-*bis*, Decreto Semplificazioni: sarà disponibile dal 1° settembre l'apposito modulo attraverso il portale Servizi Lavoro, accessibile tramite autenticazione Spid e Cie, scegliendo uno dei profili disponibili tra referente aziendale (può inviare comunicazioni solo per un'azienda) e soggetto abilitato (può inviare comunicazioni per diverse aziende). Il sito consente di trasmettere e consultare distinte tipologie di comunicazione:

- inizio (per comunicare l'avvio del periodo di lavoro agile);
- modifica (per apportare delle rettifiche e degli aggiornamenti sui periodi di lavoro agile in corso già comunicati; è consentita la modifica delle seguenti informazioni: o Tipologia rapporto di lavoro; o PAT Inail; o Voce di tariffa Inail; o Tipologia di durata; o Data di sottoscrizione dell'accordo; o Data cessazione);
- annullamento sottoscrizione (per eliminare un periodo di lavoro agile precedentemente comunicato, che non deve essere confusa con una cessazione o un recesso anticipato né dal periodo di lavoro agile né, tantomeno, dal rapporto di lavoro. La cancellazione riguarda tutto il periodo di lavoro agile comunicato con l'ultima comunicazione temporalmente inviata);
- recesso (per i casi di chiusura anticipata dei periodi di lavoro agile, ai sensi dell'articolo 19, comma 2, L. 81/2017).

La mancata comunicazione secondo le modalità previste dal decreto del Ministro del lavoro prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da 100 a 500 euro per ogni lavoratore interessato; tuttavia, il D.L. 149/2022 non ha previsto il termine entro il quale effettuare la comunicazione e, quindi, tale sanzione potrebbe essere solo teorica, non essendo fissato un termine per l'esecuzione della comunicazione.

Secondo il Ministero del lavoro, l'adempimento, da effettuarsi entro il termine di 5 giorni dato che si tratta di una mera trasformazione della modalità di svolgimento della prestazione lavorativa, è previsto, dal 1° settembre 2022, solo nel caso di nuovi accordi di lavoro agile o qualora si intenda procedere a modifiche (ivi comprese proroghe) di precedenti accordi. Restano valide le comunicazioni già effettuate secondo le modalità della disciplina previgente.

In fase di prima applicazione delle nuove modalità, l'obbligo della comunicazione potrà essere assolto entro il 1° novembre 2022.

Trasmissione massiva

In alternativa alla trasmissione tramite applicativo *web* è disponibile una modalità Massiva REST, utile per l'invio tramite API REST di un'elevata numerosità di periodi di lavoro agile da comunicare. È possibile trasmettere tutte le tipologie di comunicazione sopra elencate. L'attivazione della modalità massiva REST richiede che l'azienda o il soggetto abilitato debbano inviare una richiesta di contatto tramite un *form on line*, disponibile nell'URP on line del Ministero del lavoro: <https://urponline.lavoro.gov.it/s/crea-case?language=it>, Categoria: Comunicazioni telematiche, Sottocategoria: Lavoro agile – abilitazione servizi REST. Nella richiesta dev'essere indicato almeno un referente tecnico al quale potersi rivolgere per concludere la procedura di abilitazione. Con questo passaggio si realizzerà la registrazione al sistema di gestione degli accessi alle API REST.

I dati richiesti per la comunicazione

Il modulo di comunicazione, operativo dal 1° settembre, prevede l'indicazione di:

- dati del datore di lavoro (codice fiscale e ragione sociale);
- dati del lavoratore (codice fiscale, data di nascita, cognome e nome, Comune o Stato straniero di nascita);
- dati sul rapporto di lavoro (data inizio, tipologia, PAT e voce di tariffa Inail);
- dati sull'accordo di lavoro agile (data di sottoscrizione, periodo di validità, data inizio, data cessazione);
- dati sulla tipologia di comunicazione (inizio, modifica, annullamento sottoscrizione e recesso).

Riferimenti normativi

D.L. 73/2022

Decreto Trasparenza: le istruzioni INL

Il 13 agosto 2022 è entrato in vigore il D.Lgs. 104/2022 (c.d. Decreto Trasparenza), che attua la Direttiva UE 2019/1152, relativa a condizioni di lavoro trasparenti e prevedibili nell'Unione Europea, che ampliano il corredo informativo da rendere al lavoratore all'instaurazione del rapporto di lavoro, oltre ad alcune ulteriori misure di tutela. L'INL, con la circolare n. 4/2022, fornisce le prime indicazioni alle aziende e agli operatori del settore.

Campo di applicazione

Il Decreto Trasparenza disciplina il diritto all'informazione sugli elementi essenziali del rapporto di lavoro, sulle condizioni di lavoro e la relativa tutela.

Lo stesso trova applicazione non solo nei confronti dei rapporti di lavoro subordinato, ivi compreso quelli di lavoro agricolo, a tempo indeterminato e determinato, anche a tempo parziale, ma anche a ulteriori tipologie di rapporti e contratti di lavoro e, più in particolare:

- contratto di lavoro somministrato;
- contratto di lavoro intermittente;
- collaborazioni etero-organizzate di cui all'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 81/2015;
- collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'articolo 409, n. 3, c.p.c.;
- contratti di prestazione occasionale di cui all'articolo 54-bis, D.L. 50/2017 (convertito da L. 96/2017).

Inoltre, le disposizioni operano anche con riguardo ai rapporti di lavoro marittimo e della pesca, domestico e con le P.A..

Dal campo di applicazione risultano, però, espressamente esclusi i rapporti di lavoro caratterizzati da un tempo di lavoro predeterminato ed effettivo di durata pari o inferiore a una media di 3 ore a settimana in un periodo di riferimento di 4 settimane consecutive. Secondo il decreto è considerato nella media delle 3 ore il tempo di lavoro prestato in favore di tutti i datori di lavoro che costituiscono una stessa impresa o uno stesso gruppo di imprese. Ai fini dell'esclusione, i requisiti della predeterminatezza ed effettività devono entrambi concorrere. Ciò vuol dire che l'esclusione dal campo applicativo del decreto non trova applicazione:

- laddove, pur a fronte di un tempo di lavoro pattuito pari o inferiore alla citata media delle 3 ore settimanali, la prestazione abbia comunque superato detto limite. In tal caso, a partire dal primo giorno lavorativo della settimana che determina il superamento della media, troveranno applicazione tutte le disposizioni contenute nel D.Lgs. 104/2022;
- laddove, pur a fronte di un tempo di lavoro effettivo pari o inferiore alla citata media, lo stesso non sia stato predeterminato. Ciò è, peraltro, esplicitato dallo stesso decreto, ove si chiarisce che *"la presente esclusione non opera in relazione ai rapporti di lavoro nell'ambito dei quali non sia stata stabilita una quantità garantita di lavoro retribuito prima dell'inizio del lavoro"*.

Modalità di comunicazione delle informazioni

Le informazioni al lavoratore devono essere rese in formato cartaceo oppure elettronico.

In tal senso, pertanto, il decreto chiarisce la possibilità di avvalersi di una comunicazione in formato "elettronico" (ad esempio, e-mail personale comunicata dal lavoratore, e-mail aziendale messa a disposizione dal datore di lavoro, messa a disposizione sulla rete *intranet* aziendale dei relativi documenti tramite consegna di *password* personale al lavoratore, etc.), avendo cura, tuttavia, di specificare che occorrerà conservare la prova della trasmissione o della ricezione per la durata di 5 anni dalla conclusione del rapporto di lavoro. In caso mancata esibizione della prova di trasmissione o della ricezione delle informazioni troverà applicazione la sanzione amministrativa pecuniaria da 100 a 750 euro.

I nuovi obblighi informativi delle condizioni applicabili al contratto

Di fatto, il decreto in commento integra le informazioni che già sono contenute nella lettera di assunzione, per tale motivo si dà evidenza, qui di seguito, delle sole novità.

La norma prevede l'indicazione dell'identità delle parti, ivi compresa quella dei co-datori, di cui all'articolo 30, comma 4-ter, e 31, commi 3-bis e 3-ter, D.Lgs. 276/2003.

Nel caso di lavoratori dipendenti da agenzia di somministrazione di lavoro andrà indicata anche l'identità delle imprese utilizzatrici, non appena sia nota.

Tra le altre novità si segnala, inoltre, l'obbligo di indicare:

- il diritto a ricevere la formazione erogata dal datore di lavoro, se prevista;
- il contratto collettivo, anche aziendale, applicato al rapporto di lavoro, con l'indicazione delle parti che lo hanno sottoscritto;
- gli enti e gli istituti che ricevono i contributi previdenziali e assicurativi dovuti dal datore di lavoro e qualunque forma di protezione in materia di sicurezza sociale fornita dal datore di lavoro stesso;
- gli ulteriori elementi previsti dal nuovo articolo 1-bis, D.Lgs. 152/1997, recante "ulteriori obblighi informativi nel caso di utilizzo di sistemi decisionali o di monitoraggio automatizzati".

Per quanto riguarda i tempi di lavoro viene richiesto un maggior dettaglio in ragione della prevedibilità o meno della prestazione lavorativa. Infatti, si chiede di indicare "la programmazione dell'orario normale di lavoro e le eventuali condizioni relative al lavoro straordinario e alla sua retribuzione, nonché le eventuali condizioni per i cambiamenti di turno, se il contratto di lavoro prevede un'organizzazione dell'orario di lavoro in tutto o in gran parte prevedibile".

Inoltre "se il rapporto di lavoro, caratterizzato da modalità organizzative in gran parte o interamente imprevedibili, non prevede un orario normale di lavoro programmato, il datore di lavoro informa il lavoratore circa:

1. la variabilità della programmazione del lavoro, l'ammontare minimo delle ore retribuite garantite e la retribuzione per il lavoro prestato in aggiunta alle ore garantite;
2. le ore e i giorni di riferimento in cui il lavoratore è tenuto a svolgere le prestazioni lavorative;
3. il periodo minimo di preavviso a cui il lavoratore ha diritto prima dell'inizio della prestazione lavorativa e, ove ciò sia consentito dalla tipologia contrattuale in uso e sia stato pattuito, il termine entro cui il datore di lavoro può annullare l'incarico".

È da sottolineare che la novellata norma non fa più esplicito riferimento alla possibilità di rendere alcune informazioni al lavoratore mediante il rinvio alle norme del contratto collettivo applicato, ma la prassi dell'INL ritiene di dover, in sostanza, concedere un'apertura.

Infatti precisa che, fermo restando che con la consegna del contratto individuale di lavoro o di copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro il lavoratore dev'essere già informato sui principali contenuti degli istituti (ad esempio, orario di lavoro giornaliero per n. giorni alla settimana; importo retribuzione mensile per numero delle mensilità, etc.), la relativa disciplina di dettaglio potrà essere comunicata attraverso il rinvio al contratto collettivo applicato o ad altri documenti aziendali, qualora gli stessi vengano contestualmente consegnati al lavoratore ovvero messi a disposizione secondo le modalità di prassi aziendale.

Termini per la consegna delle informazioni

Il datore di lavoro è tenuto a fornire al lavoratore le informazioni all'atto dell'instaurazione del rapporto di lavoro e prima dell'inizio dell'attività lavorativa, consegnando alternativamente:

1. contratto individuale di lavoro redatto per iscritto;
2. copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro (UNILAV).

In caso di inadempimento verrà applicata la sanzione da 250 a 1.500 euro per ogni lavoratore interessato, soggetta a diffida ex articolo 13, D.Lgs. 124/2004.

Tuttavia, il trattamento sanzionatorio sopra richiamato deve tenere in considerazione la scansione temporale per la consegna delle informazioni eventualmente non contenute nel contratto o nella copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro, le quali sono, in ogni caso,

fornite per iscritto al lavoratore entro i 7 giorni successivi all'inizio della prestazione lavorativa. Inoltre, l'ultimo periodo dell'articolo 1, comma 3, D.Lgs. 152/1997, specifica che alcune informazioni – ossia quelle di cui alle lettere g), i), l), m), q) e r) (identità imprese di utilizzatrici in caso di somministrazione, formazione, durata delle ferie e altri congedi, procedura e termini del preavviso, contratto collettivo applicato, enti e istituti che ricevono i contributi) – possono essere fornite al lavoratore entro un mese dall'inizio della prestazione lavorativa e, cioè, entro il corrispondente giorno del mese successivo a quello di insorgenza dell'obbligo.

In tal senso, nel coordinare i diversi obblighi e termini di adempimento, è possibile ritenere che il datore di lavoro/committente sia sempre, comunque, tenuto a consegnare al lavoratore, all'atto dell'instaurazione del rapporto di lavoro e prima dell'inizio dell'attività lavorativa, alternativamente, il contratto individuale di lavoro redatto per iscritto o copia della comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro (UNILAV).

Tuttavia, nell'ipotesi di consegna di tali documenti, ove questi risultino incompleti, il datore di lavoro/committente risulterà sanzionabile unicamente dopo che siano scaduti infruttuosamente gli ulteriori termini (7 giorni o un mese) previsti in relazione alla tipologia delle informazioni omesse.

Ulteriori obblighi informativi

L'Ispettorato evidenzia, poi, che la norma estende i medesimi obblighi informativi, sopra richiamati, anche ai committenti di collaborazioni coordinate e continuative, anche etero-organizzate, nonché di contratti di prestazione occasionale di cui all'articolo 54-*bis*, D.L. 50/2017. Ciò, tuttavia, specificando che l'obbligo si pone nei limiti della compatibilità.

La "compatibilità" degli obblighi informativi in questione va accertata caso per caso e, cioè, in relazione alla tipologia di prestazione effettivamente richiesta. A ogni buon conto, si ritiene che siano certamente compatibili – e quindi sicuramente dovute – con le attività di collaborazione coordinata e continuativa e, a maggior ragione, con le attività di collaborazione etero-organizzate quantomeno le informazioni dettate dalle lettere da a) a f) del nuovo articolo 1, D.Lgs. 152/1997, ovvero:

- a) identità delle parti;
- b) luogo di lavoro;
- c) sede o domicilio datore di lavoro;
- d) inquadramento, livello e qualifica attribuiti al lavoratore oppure le caratteristiche o la descrizione sommaria del lavoro;
- e) data di inizio rapporto di lavoro;
- f) tipologia di rapporto di lavoro, precisando in caso di rapporti a termine la durata prevista dello stesso.

Con riguardo, invece, ai contratti di prestazione occasionale di cui all'articolo 54-*bis*, D.L. 50/2017, si dovrà fare riferimento alle informazioni contenute nelle lettere da a) a e) dell'articolo 54-*bis*, comma 17, che devono essere trasmesse in formato elettronico o in forma cartacea al lavoratore prima dell'inizio della prestazione.

In caso di violazione sarà, anche in questo caso, applicabile la sanzione pecuniaria da 250 a 1.500 euro per ogni lavoratore interessato, soggetta a diffida ex articolo 13, D.Lgs. 124/2004.

Trattamento sanzionatorio

Si evidenzia che, rispetto alle violazioni sopra richiamate, trova applicazione la procedura di diffida di cui all'articolo 13, D.Lgs. 124/2004, e che le stesse violazioni si realizzano allo scadere dei termini previsti (7 giorni o un mese) in relazione alla tipologia delle informazioni omesse.

Ulteriori obblighi informativi nel caso di utilizzo di sistemi decisionali o di monitoraggio automatizzati

L'articolo 4, D.Lgs. 104/2022, introduce uno specifico obbligo di informativa, in caso di utilizzo di sistemi decisionali o di monitoraggio automatizzati, da rendere a cura del datore di lavoro/committente. In particolare, andranno fornite indicazioni rilevanti ai fini della assunzione o del confe-

rimento dell'incarico, della gestione o della cessazione del rapporto di lavoro, dell'assegnazione di compiti o mansioni nonché indicazioni incidenti sulla sorveglianza, la valutazione, le prestazioni e l'adempimento delle obbligazioni contrattuali dei lavoratori. A ciò si accompagnano le ulteriori informazioni, quali, ad esempio, gli aspetti del rapporto di lavoro sui quali incide l'utilizzo dei sistemi e gli scopi e le finalità degli stessi.

Inoltre, la novella normativa stabilisce la possibilità per il lavoratore di accedere ai dati, direttamente o per tramite delle rappresentanze sindacali aziendali o territoriali, nonché di richiedere ulteriori informazioni concernenti gli obblighi di informativa summenzionati, sui quali il datore di lavoro o il committente sono tenuti a rispondere per iscritto entro 30 giorni.

La violazione delle disposizioni sopra richiamate è punita con una sanzione amministrativa pecuniaria da 100 a 750 euro "per ciascun mese di riferimento", soggetta a diffida ex articolo 13, D.Lgs. 124/2004. La sanzione va, quindi, applicata per ciascun mese in cui il lavoratore svolga la propria attività in violazione degli obblighi informativi in esame da parte del datore di lavoro o del committente. Trattasi, poi, di una sanzione "per fasce", cosicché, ferma restando la sua applicazione per ciascun mese di riferimento, se la violazione si riferisce a più di 5 lavoratori la sanzione amministrativa è da 400 a 1.500 euro. Se, invece, la violazione si riferisce a più di 10 lavoratori, la sanzione va da 1.000 a 5.000 euro e non è ammesso il pagamento in misura ridotta e, pertanto, neanche la procedura di diffida ex articolo 13, D.Lgs. 124/2004.

Da ultimo, se la comunicazione delle medesime informazioni e dati non viene effettuata anche alle Rsa ovvero alla Rsu o, in loro assenza, alle sedi territoriali delle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, trova applicazione una sanzione amministrativa pecuniaria, anch'essa diffidabile, da 400 a 1.500 euro per ciascun mese in cui si verifica l'omissione.

Prestazione di lavoro all'estero

La nuova formulazione dell'articolo 2, D.Lgs. 152/1997, come modificata dall'articolo 4, comma 8, D.Lgs. 104/2022, si occupa delle prestazioni di lavoro all'estero, come quelle rese, ad esempio, in regime di distacco transnazionale.

Il nuovo comma 1 prevede che "il datore di lavoro che distacca in uno Stato membro o in uno Stato terzo un lavoratore nell'ambito di una prestazione transnazionale di servizi, è tenuto a fornire allo stesso, per iscritto e prima della partenza, qualsiasi modifica degli elementi del rapporto di lavoro di cui all'articolo 1, comma 1, nonché le seguenti ulteriori informazioni:

- a) il paese o i paesi in cui deve essere svolto il lavoro all'estero e la durata prevista;
- b) la valuta in cui verrà corrisposta la retribuzione;
- c) le eventuali prestazioni ulteriori in denaro o in natura inerenti agli incarichi svolti;
- d) ove sia previsto il rimpatrio, le condizioni che lo disciplinano;
- e) la retribuzione cui ha diritto il lavoratore conformemente al diritto applicabile dello Stato membro ospitante;
- f) le eventuali indennità specifiche per il distacco e le modalità di rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio;
- g) l'indirizzo del sito internet istituzionale dello Stato membro ospitante in cui sono pubblicate le informazioni sul distacco".

Il successivo comma, invece, riguarda più in generale i lavoratori inviati in missione in un altro Stato membro o in un Paese terzo per un periodo superiore a 4 settimane consecutive, ai quali il datore di lavoro dovrà comunicare per iscritto, prima della partenza, qualsiasi modifica degli elementi del rapporto di lavoro, nonché le ulteriori informazioni di cui al comma 1, lettere a), b), c) e d) come elencate più sopra.

Modifiche degli elementi informativi

In caso di variazione di uno qualunque degli elementi contenuti nel contratto individuale di lavoro, delle informazioni ulteriori in caso di utilizzo di sistemi decisionali o di monitoraggio automatizzato, il datore di lavoro e il committente pubblico e privato è tenuto a comunicarle per iscritto al lavora-

tore, entro il primo giorno di decorrenza degli effetti della modifica.

Tale obbligo risulta sanzionato con l'applicazione della sanzione da 250 a 1.500 euro per ogni lavoratore interessato.

Comportamenti ritorsivi del datore di lavoro

Il Capo IV, D.Lgs. 104/2022, si occupa delle misure di tutela.

Tra queste va evidenziato l'articolo 13, recante la *"protezione da trattamento o conseguenze sfavorevoli"*, secondo il quale *"l'adozione di comportamenti di carattere ritorsivo o che, comunque, determinano effetti sfavorevoli nei confronti dei lavoratori o dei loro rappresentanti che abbiano presentato un reclamo al datore di lavoro o che abbiano promosso un procedimento, anche non giudiziario, al fine di garantire il rispetto dei diritti di cui al presente decreto e di cui al D.Lgs. 152/1997, ferma ogni conseguenza prevista dalla legge derivante dall'invalidità dell'atto, comporta, salvo che il fatto costituisca reato, l'applicazione della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 41, comma 2, D.Lgs. 198/2006"* (sanzione amministrativa da 5.000 a 10.000 euro).

La competenza a raccogliere le denunce e a irrogare la sanzione è dell'Ispettorato.

Sul punto, va evidenziato che il presupposto per l'applicazione della sanzione non è costituito dalla semplice violazione degli obblighi informativi, ma dalla presenza di comportamenti ritorsivi o che *"determinano effetti sfavorevoli nei confronti dei lavoratori o dei loro rappresentanti"*, circostanza che il personale ispettivo sarà, pertanto, chiamato ad accertare e supportare con adeguati elementi probatori.

Disposizione transitorie

In ultimo, l'INL si sofferma su una questione non di poco conto. Infatti, come anticipato, il D.Lgs. 104/2022 entra in vigore a far data dal 13 agosto 2022 e, trova applicazione *"a tutti i rapporti di lavoro già instaurati alla data del 1° agosto 2022"*.

Con specifico riferimento ai rapporti di lavoro già instaurati alla data del 1° agosto 2022, è prevista la possibilità per i lavoratori di richiedere per iscritto al datore di lavoro e al committente un'integrazione delle informazioni di cui agli articoli 1, 1-bis, 2 e 3, D.Lgs. 152/1997, richiesta che dovrà essere riscontrata entro i successivi 60 giorni, pena l'applicazione della più volte richiamata sanzione ex articolo 19, comma 2, D.Lgs. 276/2003, da 250 a 1.500 euro per ogni lavoratore interessato. Ma, precisazione ancor più importante, l'Ispettorato ritiene che anche ai titolari di rapporti di lavoro instaurati tra il 2 e il 12 di agosto 2022 possano richiedere l'eventuale integrazione delle informazioni relative al proprio rapporto di lavoro.

Riferimenti normativi

D.Lgs. 104/2022

INL, circolare n. 4/2022

Le istruzioni Inail sulla comunicazione dei rapporti di codatorialità

L 'Inail fornisce, con la circolare n. 31/2022, le indicazioni operative per il corretto inquadramento previdenziale e assicurativo in caso di rapporti di lavoro in regime di codatorialità.

Com'è noto, la codatorialità presuppone l'utilizzazione da parte delle imprese della rete della prestazione lavorativa di uno o più dipendenti con le regole stabilite nel contratto di rete ("regole di ingaggio").

Introduzione

L'articolo 2, comma 2, D.M. 205/2021, stabilisce che le imprese aderenti a un contratto di rete effettuano le comunicazioni dei rapporti di lavoro in regime di codatorialità e quelle dei lavoratori in distacco nell'ambito di un contratto di rete per il tramite di un soggetto individuato, sempre nell'ambito del contratto di rete, quale incaricato alle comunicazioni previste dalle disposizioni vigenti (impresa referente).

Dal 23 febbraio 2022 le comunicazioni di inizio, trasformazione, proroga e cessazione della codatorialità nell'ambito di un contratto di rete devono essere effettuate dall'impresa referente attraverso il modello Unirete, messo a disposizione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali sul sito www.servizi.lavoro.gov.it. Il D.M. 205/2021 distingue, infatti, nell'ambito del contratto di rete, l'impresa referente per le predette comunicazioni obbligatorie e l'impresa alla quale deve essere imputato ai fini previdenziali e assicurativi il lavoratore in codatorialità.

Quest'ultima impresa è tenuta a tutti gli adempimenti previdenziali e assicurativi in qualità di datore di lavoro del lavoratore in codatorialità.

Il modello Unirete Assunzione, a tal fine, è articolato in 6 sezioni.

Nella Sezione 1a Codatori (sezione Datori di lavoro nel servizio) devono essere riportati i dati identificativi di tutti i codatori (datori di lavoro co-obbligati) e dev'essere indicato, tra questi ultimi, il codatore di lavoro di riferimento ai fini previdenziali e assicurativi (Datore Principale nel servizio). Come indicato dall'INL nella nota n. 315/2022, per i rapporti di lavoro in codatorialità già in essere al 23 febbraio 2022, data di entrata in vigore del D.M., è stato previsto un termine di 30 giorni (24 marzo 2022) entro il quale "l'impresa referente provvederà a compilare il medesimo modello Unirete Assunzione, indicando quale co-datore di riferimento (...) il datore di lavoro originario presso il quale il lavoratore risulta in forza al momento della sua messa a fattor comune tra le imprese aderenti alla rete. Nessun altro obbligo comunicativo è imposto al datore di lavoro originario, atteso che il rapporto di lavoro, instaurato in precedenza con comunicazione Unilav Assunzione resta sospeso fino alla eventuale cessazione della codatorialità".

Con riferimento ai dati relativi ai nuovi rapporti di lavoro avviati a seguito dell'attivazione del regime di codatorialità, l'impresa referente comunica con il medesimo modello Unirete Assunzione il datore di lavoro di riferimento del lavoratore in codatorialità ai fini previdenziali e assicurativi. Il sistema delle comunicazioni obbligatorie Unirete prevede, inoltre, il modello Unirete Trasformazione, da compilare nei casi di trasformazione del rapporto di lavoro, di trasferimento del lavoratore e di distacco del lavoratore. In tale ultimo caso, nel modello deve essere indicato se il distacco è presso imprese non appartenenti alla rete oppure verso imprese retiste, non rientranti tra i soggetti codatori (Sezione 4.3 Datore di lavoro presso il quale il lavoratore viene distaccato, dove deve essere indicato il codice fiscale del datore di lavoro distaccatario, specificando se Fuori rete).

Se il rapporto di lavoro in codatorialità è a termine e viene prorogato oltre il termine stabilito inizialmente, la relativa comunicazione deve essere effettuata tramite il modello Unirete Proroga.

Infine, se il regime di codatorialità viene meno per cessazione della rete ovvero per il recesso dal contratto di rete dell'impresa retista di riferimento dei rapporti di lavoro oppure per la cessazione

del singolo rapporto di lavoro del lavoratore in codatorialità, le relative comunicazioni devono essere effettuate mediante il modello Unirete Cessazione. In caso di cessazione della rete, l'impresa referente deve comunicare la cessazione di tutti i rapporti di lavoro dei lavoratori in codatorialità.

Inquadramento previdenziale e assicurativo e relativi adempimenti

L'articolo 3, D.M. 205/2021, è dedicato specificatamente all'Inquadramento previdenziale e assicurativo e relativi adempimenti.

Più nello specifico, il decreto stabilisce i criteri per l'individuazione dell'impresa alla quale imputare, sotto il profilo dell'inquadramento previdenziale e assicurativo, il lavoratore in codatorialità:

- per i rapporti di lavoro preesistenti all'attivazione del regime di codatorialità (lavoratori già in forza al 23 febbraio 2022 presso una delle imprese associate nel contratto di rete o lavoratori assunti successivamente al 23 febbraio 2022, ma posti in codatorialità in un secondo momento rispetto all'assunzione), si fa riferimento all'impresa di provenienza;
- in caso di nuova assunzione di personale da utilizzare in codatorialità, nella relativa comunicazione Unirete Assunzione va indicata l'impresa alla quale imputare, sotto il profilo dell'inquadramento previdenziale e assicurativo il lavoratore assunto.

La retribuzione imponibile dev'essere individuata in base al contratto collettivo applicabile all'impresa indicata come datore di lavoro nella predetta comunicazione Unirete, determinata in funzione della categoria, del livello e delle mansioni assegnate al lavoratore.

È fatto salvo l'obbligo di adeguamento alla maggiore retribuzione imponibile, desumibile in base al contratto applicato dall'impresa presso la quale il lavoratore ha svolto nel mese prevalentemente la propria attività, da indicare nella dichiarazione contributiva mensile all'Inps a cura dell'impresa individuata come datore di lavoro di riferimento.

I lavoratori in codatorialità sono iscritti nel LUL dell'impresa indicata come datore di lavoro di riferimento nella predetta comunicazione Unirete e le relative annotazioni devono evidenziare separatamente l'impiego orario del lavoratore presso ciascun codatore di lavoro.

Adempimenti nei confronti dell'Inail per l'assicurazione dei lavoratori in codatorialità e in distacco presso un'impresa retista

L'impresa indicata come datore di lavoro di riferimento è quella alla quale è imputato, ai fini previdenziali e assicurativi, il lavoratore in codatorialità ed è, quindi, considerata datore di lavoro. Per tale motivo essa è tenuta ad assolvere a tutti gli obblighi previsti per l'assicurazione contro gli infortuni e le malattie professionali dal D.P.R. 1124/1965 e, in particolare a:

- presentare le denunce previste dall'articolo 12, riguardanti le lavorazioni esercitate, al fine di fornire tutti gli elementi e le indicazioni richiesti per la valutazione del rischio e la determinazione del premio di assicurazione, comprese le modificazioni di estensione e di natura del rischio già coperto dall'assicurazione e la cessazione della lavorazione non oltre il trentesimo giorno da quello in cui le modificazioni o variazioni suddette si sono verificate;
- effettuare l'autoliquidazione annuale dei premi;
- presentare le denunce di infortunio e di malattia professionale e a effettuare le comunicazioni degli infortuni a fini statistici e informativi in caso di evento lesivo accaduto al lavoratore in codatorialità.

Premi assicurativi e profili operativi connessi alla responsabilità solidale

Sotto il profilo assicurativo, ai fini della determinazione dei premi dovuti dal datore di lavoro di riferimento, valgono le regole generali. Pertanto, si applicano le pertinenti voci di tariffa previste nella Gestione tariffaria di appartenenza del datore di lavoro di riferimento, individuate in base ai rischi ai quali il lavoratore è effettivamente esposto, secondo la classificazione tecnica delle lavorazioni esercitate dal medesimo datore di lavoro. Ne deriva che se la lavorazione a cui è adibito il lavoratore in codatorialità è già presente con la corrispondente voce di tariffa nella Posizione assicurativa territoriale (PAT) del datore di lavoro di riferimento, non è necessaria alcuna denuncia di variazione

del rischio. In caso contrario, devono essere istituite le voci di rischio corrette nella Gestione tariffaria di appartenenza dell'impresa indicata come datore di lavoro di riferimento.

Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro di riferimento eserciti un'attività complessa articolata in più lavorazioni espressamente previste dalla tariffa della relativa Gestione, la classificazione delle lavorazioni è effettuata applicando, per ciascuna lavorazione, la corrispondente voce di tariffa.

In questo caso, secondo le regole generali, la retribuzione imponibile del lavoratore in codatorialità dev'essere ripartita proporzionalmente tra le pertinenti voci di tariffa in base all'incidenza delle singole lavorazioni sul complesso dell'attività lavorativa svolta.

L'applicazione di eventuali riduzioni dei premi assicurativi segue la disciplina applicabile al datore di lavoro di riferimento.

L'eventuale evento lesivo accaduto al lavoratore in codatorialità è riferito al datore di lavoro di riferimento indicato nella comunicazione Unirete.

In caso di inadempimento degli obblighi connessi al rapporto di lavoro opera il regime di corresponsabilità retributiva, previdenziale e assicurativa, ex articolo 1294, cod. civ.. Pertanto, in presenza di un accertamento che quantifichi nel verbale unico di accertamento differenze retributive, per differenza tasso e simili, la richiesta dei relativi premi dev'essere notificata anche ai codatori di lavoro obbligati solidalmente.

Infortuni e malattie professionali

Per quanto riguarda le denunce di infortunio e di malattia professionale, è necessario che il datore di lavoro di riferimento specifichi nelle denunce la circostanza che il lavoratore è in codatorialità.

Ai fini del corretto conteggio delle prestazioni economiche in caso di infortunio o malattia professionale, assume rilevanza l'obbligo di adeguamento alla maggiore retribuzione imponibile, desumibile in base al contratto applicato dall'impresa presso la quale il lavoratore ha svolto nel mese prevalentemente la propria attività.

Ai sensi dell'articolo 53, comma 6, D.P.R. 1124/1965, il datore di lavoro deve indicare nella denuncia *"le ore lavorate e il salario percepito dal lavoratore assicurato nei quindici giorni precedenti quello dell'infortunio o della malattia professionale"*.

Pertanto, nel caso in cui il periodo di 15 giorni ricada a cavallo di 2 mesi, nella denuncia dev'essere indicata la retribuzione effettivamente percepita dal lavoratore nel predetto periodo di riferimento, che coincide con le maggiori retribuzioni imponibili previste dai contratti applicati dalle imprese presso le quali il lavoratore ha svolto in ciascun mese prevalentemente la propria attività.

Qualora, in sede di istruttoria dell'evento lesivo, si renda necessario acquisire ulteriori informazioni e documentazione in merito alle *"regole d'ingaggio"* del lavoratore in codatorialità, queste saranno richieste dalla sede Inail competente.

Come precisato dall'INL nella nota n. 315/2022, la definizione del regime di tutela dei profili di salute e sicurezza di cui al D.Lgs. 81/2008 è collegata alle mansioni per le quali il lavoratore in codatorialità è stato assunto e alle quali deve essere adibito presso ciascun datore di lavoro oppure a quelle corrispondenti all'inquadramento superiore che abbia successivamente acquisito ovvero a mansioni riconducibili allo stesso livello e categoria legale di inquadramento.

Ovviamente, il mutamento di mansioni è accompagnato, ove necessario, dall'assolvimento dell'obbligo formativo.

Quanto agli obblighi in materia di salute e sicurezza, ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera b), D.Lgs. 81/2008, per *"datore di lavoro"* si intende *"il soggetto titolare del rapporto di lavoro con il lavoratore o, comunque, il soggetto che, secondo il tipo e l'assetto dell'organizzazione nel cui ambito il lavoratore presta la propria attività, ha la responsabilità dell'organizzazione stessa o dell'unità produttiva in quanto esercita i poteri decisionali e di spesa"*.

Nel caso in cui il lavoratore in codatorialità svolga la prestazione lavorativa in più luoghi di lavoro, ognuno riferito a un diverso datore di lavoro, questi ultimi sono tenuti ai corrispondenti obblighi di prevenzione e protezione.

Le lettere d) ed e) del succitato articolo 2, comma 1, definiscono, ai fini e agli effetti delle dispo-

sizioni di cui al predetto decreto legislativo, le figure del "dirigente" ("persona che, in ragione delle competenze professionali e di poteri gerarchici e funzionali adeguati alla natura dell'incarico conferitogli, attua le direttive del datore di lavoro organizzando l'attività lavorativa e vigilando su di essa") e del "preposto" ("persona che, in ragione delle competenze professionali e nei limiti di poteri gerarchici e funzionali adeguati alla natura dell'incarico conferitogli, sovrintende alla attività lavorativa e garantisce l'attuazione delle direttive ricevute, controllandone la corretta esecuzione da parte dei lavoratori ed esercitando un funzionale potere di iniziativa").

Inoltre, ai sensi dell'articolo 299, D.Lgs. 81/2008, "Le posizioni di garanzia relative ai soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, lettere b), d) ed e), gravano altresì su colui il quale, pur sprovvisto di regolare investitura, eserciti in concreto i poteri giuridici riferiti a ciascuno dei soggetti ivi definiti".

Per quanto riguarda l'azione di regresso in caso di violazione delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, essa è, pertanto, esperibile dall'Inail nei confronti di chi sia gravato della posizione di garanzia datoriale verso il lavoratore infortunato.

Infine, in presenza di prestazione lavorativa resa nell'arco della stessa giornata presso più luoghi di lavoro riferiti ai codatori di lavoro, l'infortunio avvenuto durante il percorso che collega i predetti luoghi di lavoro non si qualifica come infortunio in itinere, ma come infortunio in attualità di lavoro.

Riferimenti normativi

Inail, circolare n. 31/2022

Tfr: coefficiente di luglio 2022

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a luglio 2022 è risultato pari a 112,3: a luglio 2022 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2021 è risultata pari a 5,182910

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2021	Tasso mensile	75% Differenza 2021	Rivalutazione
Gennaio 2022	15 gennaio – 14 febbraio	107,7	1,412429	0,125	1,059322	1,184322
Febbraio 2022	15 febbraio – 14 marzo	108,8	2,086158	0,250	1,836158	2,086158
Marzo 2022	15 marzo – 14 aprile	109,9	3,483992	0,375	2,612994	2,987994
Aprile 2022	15 aprile – 14 maggio	109,7	3,295669	0,500	2,471751	2,971751
Maggio 2022	15 maggio – 14 giugno	110,6	4,143126	0,625	3,107345	3,732345
Giugno 2022	15 giugno – 14 luglio	111,9	5,367232	0,750	4,025424	4,775424
Luglio 2022	15 luglio – 14 agosto	112,3	5,743879	0,875	4,307910	5,182910

Equo canone di luglio 2022

L' inflazione del mese di luglio 2022 è stata pari a 7,8%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 5,85% (cinquevirgolaottantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di luglio 2022 rispetto a luglio 2021 è risultata pari a 7,8% (settevirgolaotto). 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 5,85% (cinquevirgolaottantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di luglio 2022 rispetto a luglio 2020 risulta pari a 9,8% (novevirgolaotto). Il 75% risulta pari a 7,35% (settevirgolatrentacinque).

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

Perdita delle scritture contabili in formato elettronico

La contabilità è il sistema di determinazione ed espressione, in linguaggio matematico, dei fatti e delle operazioni aziendali. Le scritture contabili sono i documenti che contengono la rappresentazione simbolica dell'attività di impresa e dei suoi risultati. Sono contraddistinte dalla stabilità, continuità e standardizzazione delle rilevazioni, caratteristiche che permettono alle stesse di assolvere una duplice funzione: organizzativa e informativa. Le imprese, infatti, per la loro struttura hanno la necessità di trasformare i dati che scaturiscono dalle operazioni aziendali in informazioni destinate:

- agli organi decisionali interni, che li utilizzano per il controllo della gestione e dell'organizzazione interna; e
- ai soggetti esterni, quali investitori, creditori e terzi.

Oltre a essere una necessità strutturale per l'impresa, le scritture contabili sono obbligatorie in virtù di diverse disposizioni normative, sia civilistiche sia fiscali, che ne disciplinano specificatamente il contenuto e le modalità di tenuta e conservazione. Sia la normativa civilistica sia quella fiscale prescrivono e disciplinano altresì la conservazione dei documenti, non di tipo contabile, che giustificano le annotazioni contabili (fatture, corrispondenza: articolo 2220, cod. civ. e articolo 22, comma 3, D.P.R. 600/1973). Queste disposizioni normative riflettono i diversi obiettivi cui sono finalizzate le scritture contabili. In particolare:

- la normativa civilistica prescrive l'obbligo contabile allo scopo di documentare le operazioni dell'impresa e rendere possibile ricostruire, in ogni momento, i fatti di gestione che hanno determinato i risultati economici conseguiti e la consistenza patrimoniale, al fine precipuo di tutelare gli interessi dell'impresa stessa e dei terzi che hanno rapporti con essa;
- la normativa fiscale prescrive determinati obblighi contabili come strumento per accertare la corretta determinazione del debito d'imposta da parte dell'impresa.

La tenuta e la conservazione delle scritture contabili

In primo luogo, occorre fin da subito precisare che i concetti di "tenuta" e "conservazione", talvolta (erroneamente) utilizzati in modo promiscuo, devono essere mantenuti distinti, in quanto ineriscono a diverse fasi della gestione delle scritture contabili e, conseguentemente, sono oggetto di specifiche discipline normative.

Con il lemma "tenuta" si intende lo statuto giuridico delle scritture contabili, ovverosia quel complesso di regole che sovrintende alla loro ordinata, regolare e veritiera predisposizione, redazione ed emissione e che ne stabilisce l'obbligatorietà; con il lemma "conservazione", invece, si intende la fase successiva alla tenuta, consistente nella corretta archiviazione e stampa (qualora conservate in formato cartaceo, tradizionale) delle scritture e nella determinazione dei termini entro i quali deve essere garantita.

Le norme ex articoli 2214 - 2219, cod. civ., riguardanti la tenuta delle scritture contabili, e quella ex articolo 2220, cod. civ., relativa alla loro conservazione, costituiscono il quadro normativo di riferimento in ambito civilistico.

In particolare, l'articolo 2214, cod. civ. stabilisce il principio generale in base al quale l'imprenditore è obbligato a tenere tutte le scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa; tuttavia, il contenuto minimo di tale obbligo è costituito dalla tenuta di 2 scritture contabili nominate, ovverosia il libro giornale e il libro degli inventari. Infine, l'imprenditore deve conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture.

re spedite e può tenere altri libri (libri facoltativi), di cui è consentita, in base al combinato disposto degli articoli 2215 e 2218, cod. civ., la vidimazione e la bollatura da parte del Registro Imprese o di un notaio.

Gli articoli 2215 – 2219, cod. civ. disciplinano la forma, il contenuto e le modalità di tenuta delle scritture contabili prevedendo regole specifiche per il libro giornale (ex articoli 2215, ultimo comma, e 2216, cod. civ.) e per il libro degli inventari (ex articoli 2215, ultimo comma, e 2217 cod. civ.), il quale si chiude con il bilancio la cui redazione è disciplinata dalle norme dettate in tema di Spa, e statuendo regole generali per tutti i libri contabili tenuti dall'impresa.

Tali regole sono state prescritte al fine di assicurare la veridicità delle scritture contabili, specificamente per impedire che le stesse siano oggetto di successiva alterazione.

Segnatamente, ai sensi dell'articolo 2215, cod. civ., i libri contabili prima di essere messi in uso devono essere numerati progressivamente in ogni pagina e, qualora sia previsto l'obbligo della bollatura o della vidimazione, devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del Registro Imprese o da un notaio, i quali devono altresì dichiarare nell'ultima pagina dei libri medesimi il numero dei fogli che li compongono secondo le disposizioni delle leggi speciali (per il libro giornale e il libro degli inventari, invece, tali obblighi di vidimazione o bollatura sono stati soppressi); ai sensi dell'articolo 2219, cod. civ., inoltre, tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine, non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili (c.d. formalità intrinseche).

In argomento, è stato chiarito che il sintagma "*ordinata contabilità*" debba essere interpretato come rappresentazione chiara e completa, attraverso la scelta di un metodo contabile razionale, della consistenza patrimoniale dell'impresa, del movimento dei suoi affari e del risultato dell'attività della stessa.

L'articolo 2220, commi 1 e 2, cod. civ., in materia di conservazione delle scritture contabili, stabilisce che le stesse devono essere conservate per 10 anni dalla data dell'ultima registrazione, così come le fatture, le lettere e i telegrammi spediti; ciò va letto in correlazione con quanto disposto dall'articolo 2946, cod. civ. relativamente alla prescrizione ordinaria dei diritti e quindi anche all'efficacia probatoria delle scritture ex articoli 2709 – 2711, cod. civ..

Da ultimo, in questa sede pare sufficiente rilevare che le scritture contabili non sono, in via di principio, soggette a controlli esterni, o meglio a un regime generale e sistematico di controlli esterni; questi sono stati introdotti a tutela degli interessi esterni all'impresa solo a partire dal 1975 per le Spa quotate in borsa e dal 2003 anche per le Spa non quotate, le quali devono sottoporre le scritture contabili al controllo di un revisore o di una società di revisione. Tale controllo è stato poi esteso anche alle Srl aventi le caratteristiche ex articolo 2477, cod. civ..

Il Legislatore tributario, in aggiunta alle scritture contabili previste dal codice civile, ha stabilito, con gli articoli da 14 a 22, D.P.R. 600/1973, l'obbligatorietà della tenuta dei registri prescritti ai fini Iva (sul punto, tuttavia, l'articolo 12, D.P.R. 435/2001 ha previsto per i soggetti che tengono il libro giornale e il libro degli inventari la facoltà di non tenere i registri Iva, a condizione che le registrazioni siano effettuate nel libro giornale nei termini previsti dalla disciplina Iva per i relativi registri e su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, siano forniti, in forma sistematica, gli stessi dati che sarebbe stato necessario annotare nei registri medesimi), del registro dei beni ammortizzabili (per il quale vale la stessa precisazione effettuata con riferimento ai registri che precedono), delle scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali raggruppati in categorie omogenee (c.d. libro mastro), delle scritture ausiliarie di magazzino, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali, nonché dei libri sociali obbligatori ex articolo 2421, cod. civ. (i.e. il libro dei soci, il libro delle obbligazioni, etc.).

L'articolo 22, D.P.R. 600/1973 rinvia alle norme del codice civile per quanto riguarda la disciplina della tenuta delle scritture contabili obbligatorie ai fini della normativa tributaria; con riferimento, invece, alla conservazione delle stesse (e degli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse) dispone che queste

debbano essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine decennale stabilito dall'articolo 2220, cod. civ. o da altre leggi tributarie.

A differenza di quanto previsto in ambito civilistico, la normativa tributaria prevede un sistema di controlli esterni delle scritture contabili, la cui regolare tenuta e conservazione è necessaria ed essenziale per una corretta determinazione del reddito imponibile: si pensi ai poteri di accesso, ispezione e verifica di cui è titolare l'Amministrazione finanziaria ex articoli 33, D.P.R. 600/1973 e 52 D.P.R. 633/1972, il quale prevede, al comma 4, che l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli non obbligatori, che si trovano nei locali in cui viene operato l'accesso o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate presso i detti locali.

Nell'ipotesi in cui si dichiari di non possedere le scritture de quibus, ciò è equiparato al rifiuto di esibire le stesse ex articolo 52, comma 5, D.P.R. 633/1972, con la conseguenza che queste non potranno essere prese in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa.

Tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche

Come risulta evidente dalla breve ricognizione effettuata in precedenza, la normativa dettata dal codice civile, alla quale rinvia anche quella tributaria, è stata strutturata pensando alla tenuta e conservazione tradizionale delle scritture contabili, ovverosia effettuata attraverso registrazioni manuali su carta o registrazioni effettuate con l'utilizzo di programmi informatici destinate a essere stampate su carta.

Ebbene, la predetta normativa è stata necessariamente oggetto nel tempo di semplificazioni e integrazioni dovute all'avanzare dello sviluppo tecnologico al fine di adattarla alle nuove possibili modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Sebbene in questa sede non sia possibile ripercorrere l'*excursus* storico-normativo che ha portato il Legislatore a riconoscere la legittimità della tenuta e della conservazione delle scritture contabili anche con la sola modalità informatica, si cercherà di dar comunque conto delle principali modifiche che hanno interessato la materia.

A partire dal 1994, con l'articolo 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994, è stata introdotta nell'ordinamento la facoltà di tenere le scritture contabili con sistemi meccanografici, nei quali vanno ricompresi quelli informatici, senza dover procedere alla stampa delle operazioni memorizzate, la quale può essere effettuata entro il termine di 3 mesi dalla scadenza del termine ultimo per la dichiarazione annuale dei redditi, allorquando anche in sede di controlli e ispezioni i dati relativi alle dette operazioni risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza.

Con l'emanazione, poi, del D.P.R. 445/2000 e delle relative norme di attuazione, contenute principalmente nella deliberazione del CNIPA n. 4 del 17 febbraio 2005, nel D.M. 23 gennaio 2004 e negli articoli 2 e 39, D.Lgs. 82/2005 (c.d. Codice dell'amministrazione digitale), si è assistito alla completa dematerializzazione delle scritture contabili, le quali possono essere gestite con la sola modalità elettronica senza alcun supporto cartaceo, a differenza di quelli tenuti su supporti meccanografici che necessitano, come si è visto, della stampa nei suddetti termini.

L'articolo 39 del Codice dell'amministrazione digitale ha, infatti, statuito che i libri, i repertori e le scritture di cui sia obbligatoria la tenuta possono essere "*formati e conservati su supporti informatici*" in conformità alle disposizioni del Codice stesso e delle regole tecniche di cui al D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

Sempre in tema di tenuta delle scritture contabili, l'articolo 16, comma 12-bis, D.L. 185/2008 ha introdotto nel codice civile l'articolo 2215-bis, rubricato "*Documentazione informatica*", il quale dispone, in modo analogo al sopra citato articolo 39 del Codice dell'amministrazione digitale, che i libri, i repertori, le scritture e la documentazione la cui tenuta è obbligatoria per legge o per regolamento, oppure è richiesta dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa, possano essere redatti con

strumenti informatici; il medesimo articolo prevede la natura, l'utilizzo e l'efficacia probatoria delle scritture tenute con modalità tradizionali e individua altresì le formalità di tenuta.

In particolare, affinché l'imprenditore possa avvalersi della facoltà di tenere le scritture con modalità informatica, le registrazioni ivi contenute devono essere rese consultabili in ogni momento con i mezzi messi a disposizione dal soggetto tenentario e costituiscono informazione primaria e originale da cui è possibile effettuare, su diversi tipi di supporto, riproduzioni e copie per gli usi consentiti dalla legge; gli obblighi di numerazione e vidimazione normativamente previsti per la tenuta delle scritture devono essere assolti mediante apposizione, almeno una volta all'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato.

Appare evidente come la norma de qua non abbia introdotto nuovi e autonomi obblighi relativamente alla tenuta della contabilità ma sia diretta ad adattare all'ambiente informatico gli obblighi già previsti con riferimento alla tenuta della contabilità tradizionale.

Per ciò che concerne la conservazione con modalità informatiche delle scritture contabili, il codice civile, all'articolo 2220, comma 3, introdotto dall'articolo 7-bis, comma 4, D.L. 357/1994, dispone che le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione possono essere conservati sotto forma di registrazioni su supporti di immagini a condizione che le registrazioni corrispondano ai documenti e possano in ogni momento essere rese leggibili con i mezzi messi a disposizione del soggetto che utilizza i supporti in questione.

Tuttavia, la disciplina della conservazione in via informatica in senso stretto, ossia quale fase successiva alla formazione e alla tenuta con modalità informatica delle scritture contabili ex articolo 2215-bis, cod. civ. è contenuta nell'articolo 43 del Codice dell'amministrazione digitale e nelle sue disposizioni applicative; segnatamente, l'articolo 43, al comma 1, dispone che i documenti degli archivi, le scritture contabili, la corrispondenza e ogni atto, dato o documento di cui è prescritta la conservazione per legge o regolamento, ove riprodotti su supporti informatici, sono "validi e rilevanti a ogni effetto di legge" se la riproduzione e la conservazione sono effettuati in modo tale da garantire la conformità dei documenti agli originali nel rispetto delle regole tecniche di cui al D.P.C.M. 3 dicembre 2013.

Per quanto riguarda la tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche ai fini tributari, le regole civilistiche (le quali per espressa previsione normativa ex articolo 2215-bis, comma 1, cod. civ. e articolo 7-bis, comma 9, D.L. 357/1994 valgono anche per le scritture e i documenti rilevanti ai fini delle disposizioni tributarie) devono essere integrate da quelle previste dal D.M. 17 giugno 2014, il quale ha abrogato il precedente D.M. 23 gennaio 2004 recante disposizioni riguardanti le modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici e alla loro riproduzione in diversi tipi di supporto.

In particolare, giova precisare che i documenti informatici, per assumere rilievo in ambito tributario, devono assumere le caratteristiche dell'immodificabilità, dell'integrità, dell'autenticità e della leggibilità e devono utilizzare i formati previsti dal Codice dell'amministrazione digitale e sue norme di attuazione ovvero i formati scelti dal responsabile della conservazione atti a garantirne l'integrità, l'accesso e la leggibilità nel tempo (articolo 2, D.M. 17 giugno 2014).

Avuto riguardo alla conservazione dei documenti stessi, l'articolo 3, D.M. 17 giugno 2014 prescrive che questi devono essere conservati in modo tale che siano rispettate le norme del codice civile, quelle del Codice dell'amministrazione digitale e relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità e che siano consentite le funzioni di ricerca ed estrazione dei dati; il processo di conservazione deve, poi, concludersi con l'apposizione di un riferimento temporale opponibile ai terzi sul pacchetto di archiviazione e deve essere ultimato entro il termine di 3 mesi dalla scadenza del termine ultimo per la dichiarazione annuale dei redditi (ex articolo 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994).

Ebbene, in conclusione può sostenersi che con l'introduzione, prima nel 2004 e successivamente nel 2014, delle suddette regole anche ai fini tributari, la tenuta e conservazione delle scritture contabili con modalità informatiche risulta perfettamente equipollente alla tenuta e conservazione con modalità tradizionali e ha piena efficacia giuridica.

La perdita delle scritture contabili e l'accertamento induttivo del reddito d'impresa

La regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili assume notevole rilevanza ai fini dell'accertamento tributario nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili in relazione all'efficacia probatoria riconosciuta alle medesime scritture in sede contenziosa.

Infatti, l'articolo 61, comma 3, D.P.R. 600/1973 stabilisce che *"i contribuenti obbligati alla tenuta delle scritture contabili non possono provare circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze"*.

All'operare di questa regola generale il Legislatore disciplina un'eccezione, prevedendo che *"è ammessa la prova, sulla base di elementi certi e precisi, delle spese e degli oneri di cui all'articolo 109, comma 4, terzo periodo, Tuir"*, e cioè delle spese e degli oneri specificatamente afferenti ai ricavi e agli altri proventi che – pur non risultando imputati al Conto economico – concorrono a formare il reddito (articolo 61, comma 3, D.P.R. 600/1973).

Nel nostro ordinamento tributario l'accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili è incentrato sulla regolare tenuta delle scritture contabili, nel senso che in presenza di un apparato contabile correttamente gestito, l'Amministrazione finanziaria deve procedere a rettifiche reddituali in modo analitico, utilizzando i dati esibiti dal contribuente.

In taluni casi previsti dalla legge (articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973) l'Amministrazione finanziaria può determinare il reddito d'impresa in modo induttivo:

- sulla base di dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza;
- con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili;
- sulla base di presunzioni *"semplicissime"* o *"non qualificate"*, prive dei requisiti di gravità precisione concordanza.

Tra le ipotesi che il Legislatore prevede quali presupposti tipici della possibilità dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento induttivo vi è il caso in cui *"dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'articolo 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'articolo 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore"* (articolo 39, comma 2, lettera c), D.P.R. 600/1973).

Pertanto, anche la perdita delle scritture contabili costituisce motivo di applicazione dell'accertamento induttivo, dal momento che il Legislatore espressamente prevede l'ipotesi dell'indisponibilità delle scritture contabili per *"causa di forza maggiore"* (quindi anche nel caso di distruzione o perdita dovute a cause esterne al contribuente) quale presupposto legittimante l'accertamento induttivo del reddito d'impresa.

La perdita o l'omessa tenuta delle scritture contabili da parte dei soggetti obbligati a determinare il reddito sulla base delle stesse consente, quindi, all'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento fiscale, non solo prescindendo del tutto dal contenuto delle stesse scritture contabili e del bilancio, ma anche avvalendosi di presunzioni semplicissime prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, facendo, ad esempio, riferimento alle medie reddituali del settore o ad altri criteri di ricostruzione del reddito. La rideterminazione del reddito su base extracontabile deve, tuttavia, essere in armonia con il principio di capacità contributiva: di conseguenza l'ufficio dovrà tendere a ricostruire il reddito effettivo del contribuente, non essendo ammissibile una quantificazione arbitraria della materia imponibile. L'onere probatorio rimane, pertanto, in capo all'ufficio impositore ma questo è certamente agevolato dalla possibilità di ricorrere anche a presunzioni *"semplicissime"*, cioè a utilizzare dati e notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, privi dei caratteri di gravità, precisione e concordanza.

Riferimenti normativi

articolo 2220, cod. civ.

articolo 22, comma 3, D.P.R. 600/1973

Quando la crisi di liquidità può salvare l'imprenditore

La questione relativa alla rilevanza della crisi di impresa, quale possibile causa di non punibilità del reato di omesso versamento Iva, rappresenta una tematica di grande attualità. La crisi economica che stiamo affrontando, infatti, ha spesso reso difficoltoso se non addirittura impossibile il corretto adempimento degli obblighi tributari da parte degli operatori economici che effettuano operazioni imponibili Iva. In siffatte ipotesi, si è posto il problema di valutare se la crisi di liquidità dell'impresa potesse rappresentare una causa di non punibilità del reato di cui all'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, sotto il profilo della mancanza dell'elemento soggettivo od oggettivo della fattispecie penale. A questo interrogativo ha risposto recentemente la III Sezione penale della Corte di Cassazione con la sentenza n. 19651/2022, nella quale gli Ermellini, pronunciandosi su uno dei temi più dibattuti e complessi che riguardano il reato di omesso versamento dell'Iva, si sono fatti promotori di una nuova tendenza interpretativa più sensibile alle diverse motivazioni che possono indurre l'imprenditore a tenere, suo malgrado, una condotta riconducibile a quella descritta dall'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000. La questione, da sempre al centro di una vivace querelle tra dottrina e giurisprudenza, sembrava aver avuto una battuta d'arresto con le numerose pronunce dei giudici di legittimità i quali avevano escluso ogni rilevanza delle condizioni economiche del contribuente che non adempia al versamento delle imposte, in considerazione del fatto che il reato di omesso versamento delle imposte è punibile a titolo di dolo generico ed è dunque sufficiente, per la configurazione del reato in oggetto, che il soggetto agisca con coscienza e volontà di non versare all'Erario le somme dovute, a nulla rilevando il fine specifico di evadere le imposte. L

Il caso

Con sentenza del 6 maggio 2021, la Corte d'Appello di Ancona ha parzialmente riformato la sentenza del Tribunale di Pesaro del 20 marzo 2019, con la quale l'imputato era stato condannato, per il reato di cui all'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, perché, in qualità di legale rappresentante di una società, non aveva versato l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale presentata per il periodo 2014 entro il termine del 29 dicembre 2015, per un ammontare complessivo di 944.137 euro. La Corte territoriale, in accoglimento dell'appello del Procuratore generale, aveva disposto la confisca delle somme di denaro appartenenti all'imputato, anche per equivalente, fino alla concorrenza di quanto evaso, detratto quanto già versato all'Erario anche successivamente alla commissione del reato. Contro la sentenza l'imputato ha proposto ricorso per cassazione, chiedendone l'annullamento. In particolare, si lamentava la mancata acquisizione di una prova decisiva nonché la mancanza di motivazione in riferimento alle richieste di acquisizione ex articoli 238 e 238-bis, c.p.p. e di rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale formulate con i motivi di appello. Si era chiesta, nello specifico, l'acquisizione della sentenza del Tribunale di Pesaro emessa nei confronti dello stesso imputato per il reato di cui all'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000, per omesso versamento delle ritenute fiscali per il medesimo anno di imposta 2014 oggetto del presente procedimento. La difesa ha affermato che in tale sentenza si era accertata la crisi finanziaria della società nel periodo in questione, crisi che non aveva consentito l'accantonamento delle somme necessarie, pur essendosi l'imputato attivato con richieste di prestiti bancari sostenuti da fidejussioni in proprio e da ingenti esborsi personali, nonché da richieste di rateazione al Fisco. Altresì il ricorrente ha eccepito che la Corte territoriale aveva confermato la decisione di primo grado negando ogni rilevanza alla crisi economico-finanziaria di cui sopra, sia dal punto di vista dell'oggettiva sussistenza del reato, sia dal punto di vista dell'elemento soggettivo dello stesso. Con un secondo motivo di censura, si sono prospettati vizi della motivazione in relazione alla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato o dell'esimente della forza maggiore. Si è sostenuto, infatti, che non vi è alcuna previsione

normativa che stabilisca l'obbligo per il contribuente di accantonare le somme riscosse a titolo di Iva. La difesa ha evidenziato, inoltre, le ragioni della crisi economica, legata a un contesto di generale crisi del settore produttivo, nonché le iniziative tenute dal legale rappresentante per far fronte a tali crisi facendo presente che le difficoltà economiche avevano colpito anche i clienti principali, i quali avevano lasciato insoluti numerosi debiti, per un importo complessivo di circa 2 milioni di euro.

Contrasto giurisprudenziali

La giurisprudenza, in tema di omesso versamento di ritenute certificate e di Iva, è sempre stata ferma nel negare rilevanza alla crisi di liquidità dell'impresa quale causa di non punibilità del reato. Tuttavia, recentemente a seguito dei tanti ricorsi presentati da contribuenti che invocavano l'assoluzione dai reati di omesso versamento alla luce della crisi economica, i giudici si sono mostrati più sensibili a questa problematica. In questi casi gli imputati hanno sempre evidenziato come il comportamento antigiusdico non fosse frutto di una libera scelta del soggetto agente ma, bensì, una diretta conseguenza di uno stato di illiquidità dell'impresa che non consente il regolare adempimento degli obblighi tributari. Tale giustificazione, tuttavia, è sempre stata rigettata dai giudici di Cassazione i quali, fedeli al dato letterale della norma, hanno negato che la crisi di liquidità possa operare quale scriminante del reato omissivo in questione sul presupposto che l'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, ritiene sufficiente ai fini della configurabilità del reato, il dolo generico e quindi la semplice coscienza e volontà di omettere il versamento. Siffatto orientamento è stato molto criticato soprattutto dalla dottrina, da sempre più incline a una interpretazione meno aderente alla norma e più vicina alle esigenze dei contribuenti. La giurisprudenza di legittimità è stata giudicata, infatti, troppo rigida ma soprattutto insensibile alle problematiche della vita quotidiana considerando che il numero delle aziende in crisi è in aumento e sempre più frequenti sono i casi di omesso versamento cosciente ma non volontario. Non vi è dubbio che il legale rappresentante di una società in crisi di liquidità che non versa l'Iva dovuta alla scadenza prevista *ex lege* sia consapevole della propria condotta omissiva, ma ciò non vuol dire che egli l'abbia voluta; il più delle volte, infatti, tale condotta è conseguenza di una effettiva mancanza di disponibilità economiche e questa circostanza talvolta prescinde dalla volontà del legale rappresentante. Eppure, a parere degli Ermellini, il legale rappresentante non è mai esente da responsabilità, in quanto l'andamento della società dipende comunque dalle scelte gestionali dello stesso. Il buon amministratore, per la Suprema Corte, deve accantonare fin da subito tali somme in modo da versarle all'Erario alla scadenza prevista *ex lege*. Così facendo, il legale rappresentante non incorrerà nel reato di cui all'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000. Tale ragionamento, però, se può essere condiviso in via teorica diventa sempre più di difficile applicazione. Non è raro, infatti, che una società non riceva i pagamenti relativi alle fatture emesse e, ciò nonostante, dovrà comunque indicare tali importi alla voce dei ricavi e pagare l'Iva all'Erario. Tuttavia, non sempre il contribuente riesce, in mancanza dei pagamenti da parte dei propri clienti, ad adempiere ai suoi obblighi fiscali; in questi casi ci si chiede se sia corretto parlare di mala gestio dell'imprenditore, in quanto lo stato di illiquidità è causato da terzi e non certo da chi fa impresa. Dinanzi a questa situazione sempre più ricorrente nel tempo la giurisprudenza di merito ha iniziato a mostrare un'apertura nei confronti dei contribuenti così da giungere a diverse pronunce che hanno escluso la punibilità del legale rappresentante imputato di omesso versamento Iva proprio sulla base della crisi di liquidità nella quale versava la società. Dalla lettura di tali sentenze emerge come esse in realtà non si siano basate su fondati ragionamenti giuridici ma sulla logica della vita pratica. Diverse sono state le argomentazioni utilizzate dai giudici di merito per giustificare l'operatività della crisi di impresa quale circostanza che esclude la punibilità del soggetto agente. In alcuni casi è stato sostenuto che la crisi di impresa che sfocia nell'omesso versamento rappresenta un evento del tutto imprevedibile per il soggetto, tanto da dover ritenere inesistente l'elemento soggettivo del dolo richiesto dalla norma. Secondo un altro indirizzo giurisprudenziale, la crisi di impresa non prevista e contrastata con ogni mezzo dal legale rappresentante potrebbe ritenersi rientrante nella dizione di "*stato di necessità*" ai sensi dell'articolo 54, c.p., in quanto causa di giustificazione che opera sul piano oggettivo e che, come tale, elimina l'antigiuridicità del fatto. Il predetto articolo, infatti, sancisce che "*non è punibile chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé od altri dal pericolo*

attuale di un danno grave alla persona, pericolo da lui non volontariamente causato, né altrimenti evitabile, sempre che il fatto sia proporzionato al pericolo". La tesi che ha avuto maggior seguito, invece, vede nella crisi di impresa il configurarsi di un'ipotesi di forza maggiore ex articolo 45, c.p.. Essa, operando sul piano soggettivo, escluderebbe il dolo per obiettiva inesigibilità di una condotta diversa; si tratta insomma di una forza esterna e irresistibile tale da interrompere il nesso psichico tra la condotta oggettivamente intesa e il soggetto agente. Sulla base di tali argomentazioni, i giudici di merito hanno attribuito rilevanza ai fini della esclusione della punibilità del reato a diverse circostanze ritenute giustificative della condotta omissiva, quali, ad esempio, i mancati pagamenti da parte dei clienti-debitori, una consistente revoca delle commesse, il pignoramento dei conti della società a ridosso della scadenza prevista per il versamento ovvero la prova di essersi effettivamente attivato per tentare di adempiere i propri obblighi tributari ricorrendo a finanziamenti, chiedendo rateizzazioni o addirittura versando nel patrimonio sociale risorse personali. Diversamente, laddove non siano emersi dati fattuali tali da ritenere non volontaria la crisi di impresa, il soggetto agente è stato dichiarato colpevole del reato di omesso versamento Iva. È bene sottolineare, però, che anche per la giurisprudenza di merito non qualsiasi difficoltà economica può giustificare il mancato versamento, ma solo quella determinata da fattori tutt'affatto estranei alla sfera di controllo dell'imprenditore, e in alcun modo riconducibile alla sua mala gestio: così da delineare una sorta di illiquidità non prevedibile né evitabile in grado di far venir meno l'elemento soggettivo del reato. In questa prospettiva i giudici di merito hanno prestato molta attenzione ai dati fattuali caratterizzanti le singole fattispecie, proprio al fine di valutare le cause della crisi e, quindi, la volontarietà dell'omesso versamento. Questa apertura della giurisprudenza di merito non ha però avuto seguito in sede di legittimità: la Suprema Corte di Cassazione, nel corso del 2013, è infatti intervenuta per ribadire che le difficoltà economiche della società non possono valere quale causa di forza maggiore che esclude il reato. Ciò sulla base dell'interpretazione letterale dell'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000, che richiede ai fini della configurabilità del reato il semplice dolo generico, a nulla rilevando la sussistenza di finalità evasive.

L'intervento delle Sezioni Unite

A dirimere il contrasto giurisprudenziale sono intervenute, a fine 2013, le Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n. 37424/2013 le quali, avallando l'orientamento già espresso in precedenza dalla giurisprudenza di legittimità, hanno ribadito, che l'elemento soggettivo del reato di omesso versamento Iva, a differenza di quanto previsto per gli altri reati tributari, è il dolo generico e non quello specifico. Per la configurabilità del reato è dunque sufficiente la coscienza e la volontà di omettere il versamento. È stato affermato dunque che la prova del dolo è insita nella presentazione della dichiarazione annuale riportante il quantum dell'imposta dovuta, senza che a questa consegua il versamento dell'Iva entro il termine previsto dalla legge e per un ammontare superiore a 50.000 euro. Secondo le Sezioni Unite ogni volta che il soggetto d'imposta effettua un'operazione imponibile Iva, riscuote dal soggetto acquirente l'Iva dovuta all'Erario; egli, pertanto, deve accantonarla ai fini del versamento allo Stato, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere l'obbligazione tributaria. Premesso ciò "non può, quindi essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta". La soluzione offerta dai Supremi giudici se da un lato appare molto rigida dall'altro, se letta con attenzione, evidenzia comunque uno spiraglio alla possibile rilevanza della crisi di impresa quale causa di non punibilità del reato di omesso versamento Iva laddove il soggetto agente riesca a dimostrare di aver fatto tutto il possibile per evitare la crisi e quindi l'omesso versamento. Diversamente qualora gli oneri di allegazione non siano adempiuti, la semplice opposizione dello stato di illiquidità dell'impresa non basterà a mandare immune da responsabilità il soggetto agente.

I giudici di legittimità verso interpretazioni meno rigide

Una volta delineata la soluzione interpretativa offerta dalla Suprema Corte a Sezioni Unite al termine di una lunga diatriba in seno alla stessa giurisprudenza, si comprende meglio la valenza della decisione in esame. La sentenza n. 19651/2022 rappresenta un significativo cambio di passo interpretativo rispetto alla granitica visione giurisprudenziale dei giudici di legittimità che, a parte qualche sparuta pronuncia

di senso contrario, hanno continuato a mostrare la loro inclinazione a confermare l'automatismo per cui la scelta di non pagare l'Iva di per sé forniva la prova del dolo se il contribuente non era in grado di dimostrare l'adozione di tutte le iniziative per la corresponsione del tributo (Corte di Cassazione, III Sezione penale, n. 25433/2020), anche attingendo al patrimonio personale, per far fronte a una crisi che deve essere grave, imprevedibile e inevitabile. Nel caso di specie, invece, hanno trovato applicazione i principi espressi dalla III Sezione penale della stessa Corte di Cassazione con la sentenza n. 31352/2021 che ha fatto da apripista a una nuova e più moderata interpretazione del reato di cui all'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000. In questa decisione la Corte ha ribadito di condividere i principi espressi dall'orientamento prevalente in tema di omesso versamento dell'Iva dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti ciononostante, i giudici hanno dichiarato di reputare che il normale rischio d'impresa in relazione agli insoluti possa affermarsi laddove gli stessi siano contenuti in una percentuale fisiologica che certamente non può ritenersi quando il mancato incasso riguardi oltre il 40% del fatturato. Tale principio, che rappresenta una palese apertura dei giudici di legittimità alla valutazione delle circostanze che di fatto possono escludere la colpevolezza dell'imputato, trovano finalmente applicazione nella sentenza in esame laddove gli Ermellini hanno affermato che la Corte d'Appello non aveva provveduto alla rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale, ritenendola immotivatamente superflua, né tantomeno i giudici di seconde cure hanno tenuto conto dei dati istruttori a disposizione incorrendo in vizi di mancanza e manifesta illogicità della motivazione sebbene l'appellante avesse fatto preciso riferimento ai documenti nonché ai verbali di altri procedimenti. Nell'atto di appello, infatti, l'imputato aveva allegato una serie di elementi di prova emersi dall'istruzione dibattimentale e aveva chiesto la rinnovazione della stessa per l'acquisizione di ulteriori elementi, ritenuti decisivi per la sua assoluzione. I medesimi elementi avrebbero altresì consentito l'accertamento dell'esistenza della crisi economica in cui versava la società nonché l'entità e la consistenza degli sforzi effettuati per fronteggiarla oltre che la presenza di insoluti per un importo particolarmente rilevante da parte dei principali clienti. Pertanto, alla luce di una nuova interpretazione normativa, la mancata valutazione del quadro istruttorio da cui si potevano evincere le motivazioni della crisi aziendale e la negata rinnovazione dell'istruttoria dibattimentale hanno indotto gli Ermellini ad annullare la sentenza impugnata rinviando alla Corte d'Appello di Perugia per procedere a un nuovo giudizio.

Conclusioni

La pronuncia in esame non può che essere condivisa per la presa d'atto, da parte della Suprema Corte, della complessità delle dinamiche aziendali e della necessità di approfondire l'elemento soggettivo del reato sconfessando le interpretazioni che semplicisticamente risolvono la questione attraverso il richiamo al "dolo generico". La decisione ha avuto certamente il merito di sollevare questioni da cui non si può più prescindere nel dibattito sui reati dichiarativi mostrando una apertura verso quelli che sono i motivi che hanno indotto il soggetto a delinquere e un contestuale abbandono delle posizioni più rigide ed acritiche che hanno caratterizzato le precedenti soluzioni giurisprudenziali. Auspicando che sentenze di tale tenore, che lasciano ancora sperare in una magistratura meno giustizialista e più attenta alle numerose circostanze che caratterizzano la singola fattispecie, non restino solo casi isolati ma siano l'inizio di una nuova tendenza interpretativa e in un consolidamento dell'orientamento della Corte di Cassazione, sul principio di inesigibilità della condotta collegato alla crisi di liquidità e alle scelte dell'imprenditore, si ritiene necessario un tempestivo intervento legislativo che introduca nella lettera della norma la finalità di evadere l'obbligazione tributaria quale presupposto per l'incriminazione. Nel frattempo, in considerazione dei recenti approdi interpretativi, sarà opportuno fare sempre attenzione a un corretto adempimento degli oneri di allegazione e di prova oltre alla valutazione di essi fatta dai giudici di merito. L'effettiva buona fede del legale rappresentante deve essere dimostrata con ogni mezzo in sede di merito, fase nella quale avviene la valutazione delle prove addotte dalla parte. Solo adempiendo in modo esaustivo a tali oneri, l'imprenditore potrà sperare in una sentenza di assoluzione.

Riferimenti normativi

articoli 10-bis e 10-ter, D.Lgs. 74/2000

L'esdebitazione e il concetto di irrisorietà delle percentuali di soddisfacimento

Con ordinanza n. 15246/2022, la Corte Suprema di Cassazione ha affermato il principio secondo cui, in tema di esdebitazione, la definizione di soddisfacimento irrisorio – idoneo a essere causa dell'esclusione dal beneficio dell'esdebitazione – è da riferirsi a percentuali tali da considerarsi irrilevanti.

Premessa

Con il D.Lgs. 5/2006 sono stati introdotti nella Legge Fallimentare gli articoli 142, 143 e 144 e, con essi, il nuovo istituto della esdebitazione; istituto che consente al fallito persona fisica, in presenza di alcuni requisiti soggettivi di meritevolezza e oggettivi, che devono essere oggetto di apposita valutazione da parte dell'Autorità giudiziaria (e, quindi, senza alcun automatismo), di ottenere la cancellazione della parte di debiti non integralmente soddisfatti nel corso della procedura concorsuale. Più in generale, l'istituto dell'esdebitazione è ispirato all'esigenza di configurare l'insolvenza come uno dei possibili risultati negativi derivanti dall'esercizio dell'attività d'impresa e non come motivo per eliminare un imprenditore dal mercato, così disperdendone il bagaglio di esperienze acquisite. Per tale ragione è stata prevista la possibilità per quest'ultimo – in presenza dei requisiti sopra menzionati – di ripartire da zero (*fresh start*) dopo aver cancellato le precedenti obbligazioni (*discharge*); possibilità che risponde alla finalità di facilitare il reinserimento nel mercato di un soggetto produttivo di reddito e di lavoro, con conseguenti benefici per il sistema economico.

Il caso

Il caso esaminato dalla Suprema Corte di Cassazione con ordinanza n. 15246/2022 trae origine dalla sentenza con la quale la Corte d'Appello di Brescia aveva respinto il reclamo già promosso avverso il diniego emesso dal Tribunale di Mantova alla richiesta di esdebitazione presentata dall'imprenditore fallito personalmente e si sviluppa intorno all'interpretazione del concetto di soddisfacimento almeno parziale dei creditori concorsuali, che costituisce il requisito oggettivo alla cui sussistenza è subordinata la concessione dell'esdebitazione.

La decisione della Corte d'Appello di Brescia era motivata, in via preliminare, in ragione del fatto che il debitore era stato dichiarato fallito personalmente con riguardo a 2 differenti società e che, per la società in relazione alla quale aveva richiesto l'esdebitazione, era già spirato il termine annuale per la richiesta del beneficio¹; in subordine la Corte d'Appello riteneva, altresì, non rispettato il requisito della parziale soddisfazione dei creditori concorsuali previsto dall'articolo 142, L.F. (che, nello specifico, dispone: "L'esdebitazione non può essere concessa qualora non siano stati soddisfatti, neppure in parte, i creditori concorsuali").

Al riguardo, dinnanzi alla Suprema Corte il ricorrente deduceva la violazione e falsa applicazione dell'articolo 142, L.F., in ordine alla condizione del soddisfacimento, almeno parziale, dei creditori concorsuali, che la Corte d'Appello aveva ritenuto non sussistente in ragione della irrisorietà della percentuale di soddisfazione dei crediti privilegiati (nel caso di specie pari al 13,89%); viceversa, il ricorrente riteneva che la percentuale di soddisfacimento nella fattispecie in esame fosse sufficiente a ritenere rispettato il menzionato requisito della parziale soddisfazione.

La riportata posizione della Corte d'Appello bresciana è però in contrasto con la giurisprudenza della Suprema Corte, che, infatti, per le motivazioni di cui appresso ha ritenuto sussistere nel caso di specie i presupposti dell'esdebitazione, come da ordinanza che segue "Tale generale principio

¹ In ordine a tale questione la Suprema Corte concludeva che "in tema di esdebitazione ex articolo 142, L.F., il termine di decadenza annuale dev'essere temporalmente parametrato alla sola circostanza dell'avvenuta chiusura dello specifico fallimento in relazione al quale è invocato il beneficio, dal momento che, valendo quest'ultimo a comportare la liberazione dai beni residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti in quello specifico fallimento, è escluso possa rilevare il parallelo coinvolgimento della persona fisica (quale socio illimitatamente responsabile di una società di persone) in altra procedura fallimentare".

va portato a compimento nel senso che la valutazione del presupposto ..., pur rimessa al prudente apprezzamento del giudice di merito, deve essere operata tuttavia secondo un'interpretazione coerente con il favor debitoris che ispira la norma: cosicché, ove ricorrano i presupposti di cui all'articolo 142, comma 1, il beneficio dell'esdebitazione deve essere concesso a meno che i creditori siano rimasti totalmente insoddisfatti o siano stati soddisfatti in percentuale "affatto irrisoria"... considerato che dalle stesse Sezioni Unite viene il principio (d'altronde condiviso dalla Corte d'Appello bresciana) che reputa irrilevante la circostanza che il soddisfacimento parziale attenga solo a una delle categorie di creditori (i privilegiati), non può affermarsi – così genericamente, come fatto dalla corte territoriale – che sia irrisoria, in rapporto al passivo nel suo complesso, la percentuale di soddisfacimento del 13,89% a essa categoria riferibile. A una simile percentuale non è difatti pertinente associare in sé e per sé il concetto di completa irrisorietà, neppure in base alla presa a parametro dell'intero passivo. Per contro va affermato il principio secondo cui, in tema di esdebitazione, la definizione di soddisfacimento irrisorio resta parametrata a percentuali minime e in effetti tali da considerarsi irrilevanti, per modo da poter esser ritenuta dal giudice del merito solo ove il concreto soddisfacimento, tenuto conto di tutte le risultanze della procedura, non sia tale da rappresentare il concetto neppure parzialmente".

La Corte, quindi, ha cassato il provvedimento impugnato, rinviando alla Corte d'Appello di Brescia per la rinnovazione dell'esame delle fattispecie uniformemente al principio sopra enunciato.

I precedenti della Suprema Corte

Il caso analizzato si inserisce in un filone giurisprudenziale che la Suprema Corte ha definito nel 2011, con la sentenza delle SS.UU. n. 24214/2011, poi ripresa nelle pronunce successive.

Infatti, in relazione all'interpretazione della locuzione "soddisfazione parziale", la Cassazione si è dettagliatamente pronunciata con la sentenza n. 7550/2018 (che a sua volta ha integralmente richiamato la pronuncia delle SS.UU.), affermando che in tali casi debba essere data un'interpretazione costituzionalmente orientata e coerente con il favor per l'istituto già formulato dalla legge delegante, anche quando taluni crediti non siano stati pagati affatto; essendo invero sufficiente che – con i riparti in sede fallimentare – "almeno per una parte dei debiti esistenti sia consentita al giudice del merito, secondo il suo prudente apprezzamento, una valutazione comparativa di tale consistenza rispetto a quanto complessivamente dovuto". Le SS.UU., in tale occasione, avevano inoltre precisato che "una diversa conclusione, volta ad assicurare il pagamento parziale ma verso tutti i creditori, introdurrebbe ... una distinzione effettuale irragionevole tra fallimenti con creditori privilegiati di modesta entità e altri e non terrebbe conto del fatto che il meccanismo esdebitatorio, pur derogando all'articolo 2740, cod. civ.², è già previsto nell'ordinamento concorsuale, all'esito del concordato preventivo ... e fallimentare ... e nel fallimento, opera verso le società con la cancellazione dal Registro Imprese chiesta dal curatore".

La pronuncia delle SS.UU. del 2011 – facendo ricorso a un criterio interpretativo logico-sistematico finalizzato all'individuazione della ratio della disposizione che ha introdotto nel nostro ordinamento, anche per la procedura fallimentare, l'istituto dell'esdebitazione già riconosciuto in altri Paesi – ha, quindi, privilegiato un'interpretazione estensiva dell'articolo 142, L.F. derivante dalla circostanza che il presupposto oggettivo per la concessione dell'esdebitazione appare ispirato a un indubbio favor debitoris, laddove l'insolvenza viene percepita non più come una grave e irredimibile capitis deminutio imprenditoriale, bensì – come già in precedenza anticipato – come uno dei possibili esiti dell'attività economica svolta, inidonea, di per sé sola, a determinare la definitiva scomparsa dell'imprenditore dal mercato. E, ciò, fermo restando che oltre al requisito oggettivo relativo al quantum del pagamento in favore dei creditori, vi sono requisiti soggettivi di meritevolezza che devono essere altrettanto verificati dal Tribunale a seguito del ricorso del debitore volto alla concessione del beneficio dell'esdebitazione.

In questo quadro complessivo, l'estinzione dei propri debiti assume per l'imprenditore una valen-

² A mente del quale "il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri".

za centrale, sia in termini di prospettiva, sia in relazione all'esito venutosi a determinare, avendo così una valenza decisiva sotto il profilo prospettico, in quanto la consapevolezza della possibile estinzione delle proprie esposizioni debitorie dovrebbe favorire la tempestiva apertura di procedure concorsuali, evitando inutili condotte dilatorie e ostruzionistiche.

Ha ulteriore valenza anche sotto il profilo dell'esito concretamente realizzatosi, poiché la cancellazione dei debiti pregressi costituisce la premessa di una possibile ripresa di attività senza pendenze di sorta.

Alla luce di quanto sopra, ogni interpretazione restrittiva dell'istituto in esame è da ritenersi dissonante rispetto alle opzioni del Legislatore delegante, che ha individuato nell'esdebitazione un istituto funzionale alla liberazione del debitore persona fisica dai debiti residui nei confronti dei creditori concorsuali non soddisfatti, nulla disponendo in ordine al pagamento integrale dei creditori privilegiati e quello parziale dei chirografari (L. delega 80/2005). Dato omissivo assolutamente rilevante, in considerazione del fatto che l'originaria proposta di legge ipotizzava di subordinare l'esdebitazione all'avvenuto pagamento dei chirografari in misura non inferiore al 25%, requisito che la definitiva stesura della norma non ha poi in alcun modo menzionato.

Ne deriva, evidentemente, che l'effetto ostativo alla concessione del beneficio dell'esdebitazione non può discendere dalla percentuale di pagamento dei creditori – purché, ovviamente, almeno parzialmente siano stati soddisfatti – bensì da vicende di tipo soggettivo, nel senso che il giudice potrà effettuare una più compiuta e penetrante indagine sui comportamenti tenuti dal debitore anche nel periodo antecedente rispetto alla dichiarazione di fallimento; in tale modo l'organo giudicante potrà determinare il punto di equilibrio tra le esigenze di libero rientro nel mercato da parte del debitore e il soddisfacimento delle ragioni di credito dei creditori della massa. Detta tutela, dunque, poggia sul soddisfacente sforzo di diligenza compiuto dal debitore ante e post fallimento³, sforzo che viene valutato da un punto di vista strettamente soggettivo dagli organi fallimentari, la cui facoltà valutativa è certamente ampia e discrezionale; cosicché il profilo oggettivo della vicenda appare avere un ruolo più attenuato.

A questo riguardo, è opportuno da ultimo evidenziare un duplice aspetto di positività, ove applicato nel fallimento l'istituto dell'esdebitazione secondo la sopra delineata interpretazione estensiva. E, infatti, da un lato, *"richiedere la soddisfazione in qualche misura di tutti i creditori concorsuali comporterebbe la necessità del pagamento integrale di quelli privilegiati ... con un'applicazione dell'istituto del tutto marginale"*, marginalità che vanificherebbe sostanzialmente la rilevanza dell'innovazione e i risultati che da essa il Legislatore si proponeva di poter conseguire con l'introduzione dell'istituto dell'esdebitazione. Il secondo aspetto di positività, mutuato dall'articolo 142, L.F., risiede nell'individuare tra le condizioni soggettive legittimanti il riconoscimento del beneficio, la cooperazione del fallito con gli organi della procedura, nonché una linea di condotta che "non abbia in alcun modo ritardato o contribuito a ritardare lo svolgimento della procedura", comportamenti questi che non possono che avere un risvolto positivo sulla gestione della procedura e sulla tutela dell'interesse dei creditori.

In definitiva, quindi, le SS.UU. della Suprema Corte hanno concluso per l'interpretazione dell'articolo 142, comma 2, L.F. *"nel senso che, ove ricorrano i presupposti di cui al comma 1 della medesima disposizione, il beneficio dell'esdebitazione deve essere concesso a meno che i creditori siano rimasti totalmente insoddisfatti o siano stati soddisfatti in percentuale affatto irrisoria"*.

Le modifiche introdotte con il Codice della crisi d'impresa

La disciplina dell'esdebitazione è stata oggetto di recente aggiornamento con l'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.L. 14/2019, come successivamente modificato,

³ Requisiti che vengono di volta in volta individuati nell'aver cooperato con gli organi della procedura, nell'essersi astenuto da atteggiamenti ostruzionistici o disinteressati che abbiano inciso negativamente sulla possibilità di realizzo dell'attivo, nel non aver violato l'obbligo di consegna al curatore della corrispondenza relativa ai rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, nel non aver beneficiato di altra esdebitazione nei 10 anni precedenti la domanda e nel non aver distratto l'attivo, simulato il passivo, aggravato l'insolvenza, fatto ricorso abusivo al credito. Al Tribunale è poi riservata, oltre a quanto sopra, una verifica finale di compatibilità di merito del beneficio, fondata sugli ulteriori comportamenti collaborativi del debitore, improntati al leale apporto, materiale e informativo, del proprio contributo al corretto e tempestivo svolgimento della procedura concorsuale in un quadro di tempestività, completezza e adeguatezza rispetto alle molteplici necessità del fallimento.

da ultimo con D.Lgs. 83/2022), che, nel capo relativo alla liquidazione giudiziale, all'articolo 280, Codice ribadisce il concetto tradizionale dell'effetto liberatorio dell'esdebitazione.

La norma de qua definisce nuovamente i caratteri generali dell'istituto, rilevando che:

1. riguarda i debiti rimasti insoddisfatti nell'ambito di una procedura concorsuale;
2. estende i propri effetti anche ai creditori anteriori che non abbiano partecipato al concorso e, in tale ipotesi, solo per la percentuale ivi rimasta insoddisfatta per i creditori aventi pari grado;
3. opera per ogni sorta di debitore insolvente;
4. può riguardare anche l'imprenditore collettivo e allora ha effetto anche nei confronti dei soci illimitatamente responsabili; e
5. non provoca l'estinzione delle obbligazioni assunte dai garanti.

I principi sopra menzionati risultano, quindi, particolarmente innovativi, ad esempio laddove dispongono l'esdebitazione anche a vantaggio dell'imprenditore collettivo – ipotesi nella quale è necessario che le condizioni di cui all'articolo 280, Codice sussistano con riguardo sia ai soci illimitatamente responsabili sia ai legali rappresentanti – laddove tradizionalmente l'esdebitazione, a parte che per l'ipotesi di compiuta esecuzione di procedure concordatarie, era riservata alle persone fisiche⁴.

Altro principio cardine è costituito, in via del tutto originale rispetto al pregresso panorama, dalla possibilità di ottenere l'esdebitazione anche senza alcun soddisfacimento dei creditori e, ciò non solo a mezzo della speciale procedura di cui all'articolo 283, Codice, ma anche in esito a una procedura di liquidazione.

Per l'esdebitazione di un assoggettato a liquidazione l'articolo 280, Codice – così come già previsto dall'articolo 142, L.F. – detta una serie di condizioni, tra le quali:

1. la meritevolezza processuale (cioè il mancato ostacolo alla procedura concorsuale);
2. l'assenza di condotte distrattive;
3. il non essere stato condannato per una serie di reati imprenditoriali;
4. il non aver beneficiato dell'esdebitazione negli ultimi 5 anni e, in ogni caso, per 2 volte in assoluto.

Dunque, nessun cenno viene effettuato all'interno della nuova normativa in relazione alla condizione del parziale soddisfacimento, che diviene, per l'effetto, irrilevante. Questa scelta costituisce la logica conseguenza dell'abbandono, da parte del Legislatore, del collegamento tra il consenso (della maggioranza) del ceto creditorio e la deroga al principio di cui all'articolo 2740, cod. civ., come si è visto in precedenza essere avvenuto nel caso dell'articolo 142, L.F.⁵ (lo sganciamento dell'esdebitazione anche dall'elemento oggettivo del pagamento parziale e dal relativo effetto novativo risulta, quindi, consequenziale). E, ciò, in sostanziale continuità anche con la norma che prevede la possibilità per il debitore di scongiurare l'apertura della liquidazione controllata facendo attestare dall'organismo di composizione della crisi l'assenza di attivo distribuibile.

Ulteriore disposizione di portata indubbiamente innovativa è contenuta agli articoli 279 e 282, Codice, laddove viene introdotta la possibilità di accedere al beneficio dell'esdebitazione in via anticipata, a seguito del semplice decorso di 3 anni dall'apertura della liquidazione (tanto giudiziale che controllata), senza dover attendere la chiusura della procedura stessa (come, invece, avviene nell'impianto della Legge Fallimentare).

Altra novità, di carattere procedurale, attiene al fatto che – sempre a differenza di quanto prevedono tuttora gli articoli 142 e 143, L.F. – l'esdebitazione in esito alle procedure liquidatorie non costituisce un procedimento a sé, ma è pronunciata con decreto (reclamabile a norma dell'articolo 124, Codice) da adottarsi contestualmente a quello di chiusura e d'ufficio, cioè senza necessità d'istanza, che, invece, occorre solo nell'ipotesi di esdebitazione anticipata (cioè dopo il triennio e anteriormente alla chiusura). L'esdebitazione in caso di liquidazione controllata è, infatti, definita come operante "di diritto", perciò evidentemente il decreto avrà natura meramente dichiarativa e

⁴ Al riguardo, peraltro, la giurisprudenza aveva effettuato un primo tentativo di apertura nei confronti del socio illimitatamente responsabile fallito in estensione (Cassazione, ordinanza n. 16263/2020).

⁵ E in parte con la disciplina del piano del consumatore, oltre che nell'ipotesi di liquidazione del patrimonio.

quindi l'effetto di inesigibilità dovrebbe essere automatico e solo rilevato col mero compiersi del triennio.

Da ultimo, sempre sotto il profilo processuale, tutte le procedure di esdebitazione disciplinate dal Codice della crisi, a differenza di quelle di cui alla Legge Fallimentare, coinvolgono i creditori solo in via eventuale, instaurando un semplice obbligo di informazione e prevedendo il loro contraddittorio solo a mezzo del reclamo, nella sede sempre eventuale dell'opposizione (e, ciò, nel caso dell'articolo 281, Codice).

Conclusione

In sintesi:

1. per costante interpretazione della Suprema Corte il concetto di soddisfacimento irrisorio ai fini dell'esclusione del beneficio dell'esdebitazione – posto che l'articolo 142, L.F. non fornisce un parametro numerico preciso – è da riferirsi a percentuali minime e in effetti tali da considerarsi irrilevanti, così che il giudice del merito, tenuto conto di tutte le risultanze della procedura, non possa ritenere la soddisfazione dei creditori tale da rappresentare il concetto del soddisfacimento neppure parzialmente; diversamente il requisito oggettivo di "*soddisfacimento parziale*" dovrà ritenersi integrato;
2. costituisce una novità del tutto rilevante, rispetto al principio sopra menzionato, la circostanza che il nuovo Codice non contenga nessun cenno in relazione alla condizione del parziale soddisfacimento, che diviene, dunque, irrilevante nella nuova normativa.

Riferimenti normativi

articoli 142, 143 e 144, D.Lgs. 5/2006

articolo 142, L.F

articolo 2740, cod. civ.

Cassazione, ordinanza n. 15246/2022

Cassazione, sentenza n. 7550/2018

A man with a beard and a watch is looking at a laptop screen. Another person's hand is pointing at the screen. The background is blurred, showing a window with greenery outside.

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

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

