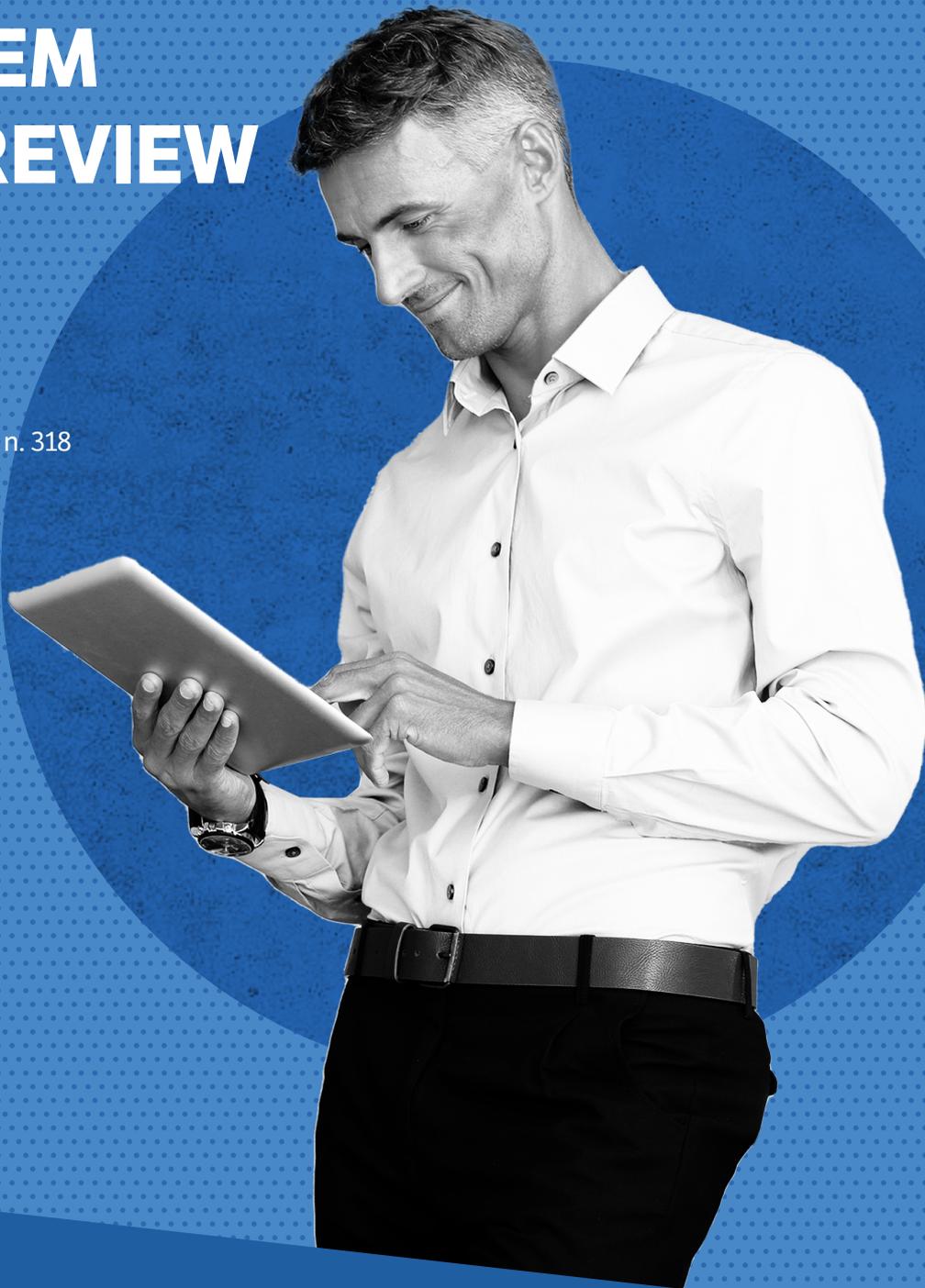


 TeamSystem

# TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 06/2023

Supplemento a TeamSystem Review n. 318



In collaborazione con

 Euroconference

Periodico di informazione alle imprese

## Semplifica l'incasso delle tue fatture grazie all'integrazione con TS Pay

TeamSystem Payments, istituto di pagamento autorizzato da Banca d'Italia, consente agli utenti dei gestionali TeamSystem che hanno attivato l'integrazione con i servizi TS Pay di facilitare e accelerare le operazioni di pagamento da parte dei propri clienti e di **automatizzare la registrazione contabile** a seguito dell'esito di incasso.

All'interno della fattura elettronica, sia nella versione HTML sia in quella PDF, il cliente troverà il pulsante "Paga ora" con il link diretto al pagamento. In questo modo si collega il momento della fatturazione con quello del pagamento e le operazioni di incasso sono immediatamente registrate nel gestionale.

Grazie a questa novità i vantaggi per le aziende clienti TeamSystem sono molteplici:

- gestione operativa degli incassi delegata a TS Pay;
- operatività quotidiana semplificata grazie al dialogo fra i servizi di incasso e il gestionale;
- transazioni gestite nel pieno rispetto delle normative antiriciclaggio.

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

Scopri di più su:

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

## Lavoro e previdenza

Le novità per il lavoro dal D.L. 48/2023	2
Indennità di congedo parentale all'80% per 1 mese	6
Accesso agli incentivi all'occupazione per le nuove assunzioni in presenza di un contratto di espansione	8
Esonero contributivo domestici post maternità	10
Tfr: coefficiente di aprile 2023	12

## Economia e finanza

Equo canone di aprile 2023	13
----------------------------	----

## Fisco e tributi

Guida pratica alla prescrizione dei reati tributari: dal processo penale al D.Lgs. 231/2001	14
Omessa tenuta delle scritture contabili e ipotesi di bancarotta: la rilevanza dell'elemento psicologico	22

## Le novità per il lavoro dal D.L. 48/2023

**È** stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 103 del 4 maggio 2023 il D.L. 48/2023, contenente "Misure urgenti per l'inclusione sociale e l'accesso al mondo del lavoro". Di seguito si riepilogano le principali disposizioni per il lavoro e l'amministrazione del personale.

### Le novità per il contratto a termine nel Decreto Lavoro

Con il recente D.L. 48/2023, il Governo è intervenuto modificando alcune disposizioni in relazione al contratto a tempo determinato. In specifico l'intervento si è concentrato sulle causali che necessitano per talune casistiche di stipula, proroga o rinnovo di tale tipo contrattuale.

A tal proposito, in sintesi, si ricorda che:

- il contratto a termine è attivabile per un massimo di 24 mesi, rilevando che, in linea generale, i primi 12 mesi di durata sono effettuabili in forma a causale, mentre per i successivi 12 mesi è necessaria la sussistenza di apposite causali normativamente determinate;
- per un contratto di durata iniziale superiore ai 12 mesi è quindi necessaria, fin dalla stipula, la presenza di una causale;
- per un contratto di durata pari o inferiore ai 12 mesi non è quindi necessaria alla stipula la presenza di alcuna causale, la quale tuttavia dovrà essere presente in caso di proroga del termine che imponga una durata contrattuale che superi i 12 mesi totali;
- in caso di rinnovo del contratto, dopo il periodo di stacco previsto *ex lege*, è sempre necessaria la presenza di una causale.

Tale disciplina di fondo non è stata variata dalla novella normativa, la quale è andata invece a sostituire in toto proprio le causali specificate nella norma. Il testo delle previgenti, infatti, le rendeva in pratica inapplicabili, date le richieste estremamente stringenti, relegando in via fattuale la durata del tipo contrattuale a un massimo di 12 mesi.

Con la novella normativa sono state quindi sostituite le vecchie con le seguenti nuove causali:

*"a) nei casi previsti dai contratti collettivi di cui all'articolo 51;*

*b) in assenza delle previsioni di cui alla lettera a), nei contratti collettivi applicati in azienda, e comunque entro il 30 aprile 2024, per esigenze di natura tecnica, organizzativa o produttiva individuate dalle parti;*

*b-bis) in sostituzione di altri lavoratori".*

La norma, a una prima analisi, ha proposto qualche diversa interpretazione, in relazione al disposto *ex lettera b)*. Si ritiene, tuttavia, di operare una valutazione del testo in senso sistemico ossia come inserito nel corpo del D.Lgs. 81/2015, normativa di riferimento nel diritto del lavoro per vari tipi contrattuali.

Alla lettera a), si dispone una sorta di delega alla contrattazione collettiva, di qualunque livello, al fine di determinare quelle cause che possano giustificare l'allungamento del termine. Ne deriverà, pertanto, un possibile frazionamento di regole a seconda del Ccnl applicato dal datore di lavoro.

Alla lettera b) viene, invece, prevista una sorta di possibilità temporanea, fino al 30 aprile 2024, per ovviare a una possibile carenza della contrattazione collettiva. Viene infatti concesso alle parti del contratto individuale di andare a definire una causale *ad hoc* purché derivante da "esigenze di natura tecnica, organizzativa o produttiva". Questa era sostanzialmente una dizione già utilizzata in passato dal Legislatore che, come si ricorderà, aveva prodotto, data l'eccessiva genericità definitoria, non poco contenzioso. Una strada quindi che sarà utilizzabile con molta cautela.

Alla lettera b-bis), infine, è stata inserita la classica ipotesi di assunzione sostitutiva di lavoratore assente.

Restiamo in attesa delle opportune indicazioni amministrative sul tema.

## **Novità per sanzioni a fronte di mancato versamento ritenute previdenziali**

Per il caso di omesso versamento di ritenute previdenziali, dopo la modifica introdotta nel 2016 dal D.Lgs. 8 in tema di depenalizzazioni, erano sostanzialmente previste 2 tipologie di sanzioni:

- quella che mantiene un rilievo di natura penale, riservato a omissioni di versamento di ritenute superiori a 10.000 euro annui punite con la reclusione fino a 3 anni e con la multa fino a 1.032 euro;
- quella che non rileva ai fini penali riguardante omissioni di versamento di ritenute non superiori a 10.000 euro annui punite con la sanzione amministrativa pecuniaria da 10.000 a 50.000 euro.

Nel tempo, si era potuto constatare come la sanzione amministrativa, prevista per la violazione depenalizzata, fosse oggettivamente troppo penalizzante, soprattutto poiché applicabile anche a situazioni di illecito di valori anche modesti.

Con il recente D.L. 48/2023, il governo ha provveduto a una sistemazione di tale sanzione, andandola a graduare in via proporzionale rispetto all'ammontare del versamento di ritenute omesso. Questo il testo emendato:

*"Se l'importo omesso non è superiore a euro 10.000 annui, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da una volta e mezza a quattro volte l'importo omesso".*

La sanzione amministrativa, quindi, risulta adesso graduata all'ammontare della violazione commessa, variando tra un minimo di 1 volta e 1/2 e un massimo di 4 volte dell'importo non versato.

Per concludere si ricorda che, in ogni caso, il datore di lavoro che provvede al versamento delle ritenute entro 3 mesi dalla contestazione della violazione, non è, *ex lege*, né punibile, né assoggettabile alla sanzione amministrativa.

## **Aumento esonero contributivo lavoratori secondo semestre 2023**

La Legge di Bilancio 2023 ha previsto, per i periodi da gennaio a dicembre 2023, il riconoscimento dell'esonero contributivo a favore dei lavoratori della Legge di Bilancio 2022 e pari a:

- 2 punti percentuali, se la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per 13 mensilità, non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima;
- 3 punti percentuali, se la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per 13 mensilità, non ecceda l'importo mensile di 1.923 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima.

Il c.d. Decreto Lavoro, D.L. 48/2023, ha poi stabilito, per i periodi da luglio a dicembre 2023, che tale esonero sia incrementato di 4 punti percentuali, senza ulteriori effetti sul rateo di tredicesima, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche e con i medesimi criteri e modalità previsti per l'esonero introdotto dalla Legge di Bilancio 2022. Restano esclusi dal beneficio i rapporti di lavoro domestico.

Le istruzioni dell'Inps sul tema sono contenute nella circolare n. 43 e nel messaggio n. 3499/2022, nonché nella circolare n. 7/2023 e ora, con il messaggio n. 1932/2023, sono state fornite le istruzioni per la gestione degli adempimenti previdenziali connessi all'esonero contributivo in oggetto, rinviando, per quanto non espressamente previsto, alle indicazioni già diffuse.

## **Determinazione della riduzione contributiva**

Per i periodi di paga da luglio a dicembre 2023 l'esonero contributivo è riconosciuto nella misura di:

- 6 punti percentuali, se la retribuzione imponibile non ecceda l'importo mensile di 2.692

euro;

- 7 punti percentuali, se la retribuzione imponibile non ecceda l'importo mensile di 1.923 euro.

Per la tredicesima mensilità l'esonero sarà pari a:

- 2 punti percentuali per importi non eccedenti 2.692 euro o 3 punti percentuali per importi non superiori a 1.923 euro, in caso di erogazione in unica mensilità;
- 2 punti percentuali su importi non superiori a 224 euro o 3 punti percentuali per importi non superiori a 160 euro, in caso di erogazione mensile e sul singolo rateo di tredicesima.

Dato che la verifica del rispetto delle soglie retributive deve essere effettuata in maniera distinta sulla retribuzione mensile e sui ratei di tredicesima e che l'innalzamento dell'esonero non produce effetti sui ratei di tredicesima, la riduzione per il periodo di paga da luglio a dicembre 2023 potrà operare, distintamente:

- sia sulla retribuzione corrisposta nel mese, se inferiore o uguale a 2.692 euro (riduzione del 6%) o a 1.923 euro (riduzione del 7%), sia sull'importo della tredicesima mensilità corrisposta a dicembre 2023, se inferiore o uguale a 2.692 euro (riduzione del 2%) o a 1.923 euro (riduzione del 3%);
- sia sulla retribuzione lorda (imponibile ai fini previdenziali, al netto dei ratei di mensilità aggiuntiva corrisposti nel mese), se inferiore o uguale a 2.692 euro (riduzione del 6%) o a 1.923 euro (riduzione del 7%), sia sui ratei di tredicesima, se l'importo di tali ratei non superi 224 euro (riduzione del 2%), o 160 euro (riduzione del 3%), in caso di erogazione mensile dei ratei di tredicesima.

Nelle ipotesi di cessazione/inizio/sospensione del rapporto di lavoro in corso d'anno, il massimale dei ratei di tredicesima deve essere riparametrato al numero di mensilità maturate, moltiplicando l'importo di 224 euro o di 160 euro per il numero di mensilità maturate.

## Istruzioni operative

Per l'esposizione dei dati nella sezione <PosContributiva> del flusso UniEmens, valgono le istruzioni del messaggio n. 3499/2022 e della circolare n. 7/2023. Per la valorizzazione dei codici di conguaglio, la procedura di calcolo sarà adeguata dalla mensilità di competenza di luglio fino a quella di dicembre 2023. Dato che le novità non incidono sul calcolo relativo alla tredicesima, la procedura non subirà modifiche e si applicano i codici di recupero già previsti. Pertanto, a partire dal mese di competenza di luglio 2023 dovranno essere valorizzati all'interno di <DenunciaIndividuale>, <DatiRetributivi>, <InfoAggcausaliContrib>, i seguenti elementi:

<b>esonero 6%</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- nell'elemento &lt;CodiceCausale&gt; il valore "L094";</li><li>- nell'elemento &lt;IdentMotivoUtilizzoCausale&gt; il valore "N";</li><li>- nell'elemento &lt;BaseRif&gt; l'importo della retribuzione imponibile corrisposta nel mese di riferimento, al netto del rateo di tredicesima (dato da validare a partire dalla mensilità luglio 2023 al fine di uniformare le modalità espositive);</li><li>- nell'elemento &lt;AnnoMeseRif&gt; l'anno/mese di riferimento dell'esonero;</li><li>- nell'elemento &lt;ImportoAnnoMeseRif&gt; l'importo dell'esonero pari al 6% dei contributi IVS a carico dei lavoratori.</li></ul>
<b>esonero 7%</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- nell'elemento &lt;CodiceCausale&gt; il valore "L098";</li><li>- nell'elemento &lt;IdentMotivoUtilizzoCausale&gt; il valore "N";</li><li>- nell'elemento &lt;BaseRif&gt; l'importo della retribuzione imponibile corrisposta nel mese di riferimento, al netto del rateo di tredicesima;</li><li>- nell'elemento &lt;AnnoMeseRif&gt; l'anno/mese di riferimento dell'esonero;</li><li>- nell'elemento &lt;ImportoAnnoMeseRif&gt; l'importo dell'esonero pari al 7% dei contributi IVS a carico dei lavoratori.</li></ul>

Specifiche istruzioni sono dettate anche per i datori di lavoro con dipendenti iscritti alla Gestione pubblica e per quelli agricoli.

## **Riferimenti normativi**

D.L. 48/2023

## Indennità di congedo parentale all'80% per 1 mese

**L**'Inps ha diffuso con la circolare n. 45/2023 le istruzioni in materia di indennità di congedo parentale a seguito delle novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2023 che ha disposto l'elevazione, dal 30 all'80% della retribuzione, dell'indennità spettante per 1 mensilità da fruire entro il 6° anno di vita del figlio

### Introduzione

Con la circolare n. 45/2023 l'Inps ha diffuso le istruzioni in materia di indennità di congedo parentale a seguito delle novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2023 che ha disposto l'elevazione, dal 30 all'80% della retribuzione, dell'indennità spettante per 1 mensilità da fruire entro il 6° anno di vita del figlio (o entro 6 anni dall'ingresso in famiglia del minore in caso di adozione o di affidamento e, comunque, non oltre il compimento della maggiore età). Ciò vale solo per i lavoratori dipendenti, restando escluse le altre categorie di lavoratori (lavoratori autonomi, iscritti alla gestione separata, etc.), con la conseguenza che, se un genitore è dipendente e l'altro no, il mese di congedo parentale indennizzato all'80% spetta solo al genitore lavoratore dipendente.

### Modalità operative

La domanda deve essere presentata esclusivamente in modalità telematica attraverso uno dei consueti canali (portale *web*, utilizzando gli appositi servizi raggiungibili dalla *home page* > "Lavoro" > "Congedi, permessi e certificati"; Contact center; Istituti di patronato).

Vale la pena evidenziare che la modifica normativa:

- non ha aggiunto 1 ulteriore mese di congedo parentale indennizzato all'80% della retribuzione, limitandosi a elevare l'indennità all'80% (invece del 30%) per 1 solo mese dei 3 spettanti a ciascun genitore, non trasferibili all'altro, purché fruito entro i 6 anni di vita (o entro 6 anni dall'ingresso in famiglia in caso di adozione o di affidamento) del minore;
- ha previsto che il mese indennizzato all'80% sia 1 solo per entrambi i genitori e possa essere fruito in modalità ripartita tra gli stessi o da uno soltanto di essi, con la possibilità di goderne nei medesimi giorni e per lo stesso figlio, come consentito per tutti i periodi di congedo parentale.

La maggiorazione dell'indennità si applica anche ai genitori adottivi o affidatari/collocatari e interessa tutte le modalità di fruizione del congedo (intero, frazionato a mesi, giorni o in modalità oraria).

Dato che il Legislatore ha previsto un termine entro cui fruire dell'indennità maggiorata più breve rispetto a quello previsto per fruire del congedo, l'Inps precisa che:

- i periodi di congedo fruiti dal 1° gennaio 2023 per figli di età inferiore a 6 anni o entro 6 anni dall'ingresso del minore in caso di affidamento/adozione – per i quali il periodo di congedo di maternità o, in alternativa, di paternità sia terminato successivamente al 31 dicembre 2022 – sono indennizzati all'80% della retribuzione, fino al raggiungimento del limite di 1 mese;
- i successivi periodi di congedo parentale, da fruire entro i 12 anni di età del figlio, sono indennizzati al 30% della retribuzione, fino al raggiungimento del limite di 9 mesi (comprensivo del 1° mese indennizzato all'80%);
- i restanti periodi di congedo parentale, fino al limite di 10 o di 11 mesi (qualora il padre lavoratore eserciti il diritto di astenersi dal lavoro per un periodo continuativo o frazionato non inferiore a 3 mesi), non sono indennizzati, salvo che il genitore interessato abbia un reddito individuale inferiore a 2,5 volte l'importo del trattamento minimo di pensione a carico dell'assicurazione generale obbligatoria (in tale caso sono indennizzabili al 30%).

## Decorrenza della nuova disposizione

La novità interessa solo i genitori che terminano (anche per 1 solo giorno) il congedo di maternità o, in alternativa, di paternità (obbligatorio o alternativo) dopo il 31 dicembre 2022, essendo escluso chi abbia concluso la fruizione del congedo di maternità o di paternità al 31 dicembre 2022.

In caso di padre lavoratore dipendente e madre iscritta alla gestione separata o a una delle gestioni speciali dei lavoratori autonomi, non rileva il termine finale del periodo indennizzabile di maternità della lavoratrice madre, ma solo il termine finale del congedo di paternità.

## Modalità di esposizione dei dati nel flusso UniEmens

Sono previsti i nuovi codici evento "PG0" (congedo parentale in modalità oraria) e "PG1" (congedo parentale in modalità giornaliera), dovendo essere valorizzata la causale dell'assenza nell'elemento <CodiceEvento> di <Settimana> procedendo alla valorizzazione del "tipo copertura" delle settimane in cui si collocano gli eventi con le consuete modalità, nonché la compilazione del calendario giornaliero (elemento giorno come da documento tecnico), dettagliando la durata in ore dell'evento per i congedi con fruizione in modalità oraria.

Con riferimento alle modalità di compilazione del flusso UniEmens, valgono le istruzioni fornite, da ultimo, con il messaggio n. 659/2023, precisando che il codice in uso per il conguaglio delle indennità relative agli eventi di cui al codice "MA2" è da individuarsi nel codice "L050" in luogo del codice "L053".

Per quanto attiene l'esposizione del conguaglio, a partire dalla mensilità di luglio 2023 dovrà essere valorizzato all'interno di <DenunciaIndividuale> <InfoAggcausaliContrib> il <CodiceCausale> "L328" di nuova istituzione, nonché:

- l'elemento <IdentMotivoUtilizzoCausale> con il codice fiscale del minore;
- l'elemento <AnnoMeseRif> con l'anno/mese di riferimento della prestazione anticipata al lavoratore e conguagliata (la competenza non può essere antecedente al mese di luglio 2023);
- l'elemento <ImportoAnnoMeseRif> con l'importo della prestazione conguagliata, relativo alla specifica competenza.

Per quanto riguarda gli eventi già denunciati con i codici evento e quelli a conguaglio già in uso e ricadenti nei periodi di competenza da gennaio 2023 a giugno 2023, con successiva comunicazione l'Inps definirà le modalità di trasmissione dei dati tra i datori di lavoro e l'Inps per la raccolta delle informazioni necessarie a consentirne il relativo monitoraggio.

Per l'invio di flussi regolarizzativi relativi a periodi da gennaio 2023 a giugno 2023 si devono utilizzare i codici evento/conguaglio in uso in tale periodo, mentre per le competenze decorrenti da luglio 2023 dovrà essere utilizzato il nuovo codice evento/conguaglio.

## Riferimenti normativi

circolare Inps n. 45/2023

## Accesso agli incentivi all'occupazione per le nuove assunzioni in presenza di un contratto di espansione

**L**'Inps, con il messaggio n. 1450, è intervenuto ricordando che la Legge di Bilancio 2022 ha stabilito che il regime sperimentale per il c.d. contratto di espansione trovi applicazione anche per gli anni 2022 e 2023 nelle aziende con organico non inferiore a 50 unità lavorative "anche calcolate complessivamente nelle ipotesi di aggregazione stabile di imprese con un'unica finalità produttiva o di servizi".

### Introduzione

Per effetto delle suddette modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2022 i datori di lavoro che abbiano un organico non inferiore a 50 unità possono, per gli anni 2022 e 2023, avviare una procedura di consultazione finalizzata alla stipula, in sede governativa, di un contratto di espansione con il Mlps e con le associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale (o con le loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero con la rappresentanza sindacale unitaria). Ai sensi dell'articolo 41, comma 1, D.Lgs. 148/2015 la suddetta procedura di consultazione viene avviata nell'ambito dei processi di reindustrializzazione e riorganizzazione delle imprese "che comportano, in tutto o in parte, una strutturale modifica dei processi aziendali finalizzati al progresso e allo sviluppo tecnologico dell'attività, nonché la conseguente esigenza di modificare le competenze professionali in organico mediante un loro più razionale impiego e, in ogni caso, prevedendo l'assunzione di nuove professionalità".

Tanto premesso, con il citato messaggio, i tecnici dell'istituto forniscono chiarimenti relativamente alla possibilità di accedere agli incentivi all'occupazione previsti dalla legislazione vigente in caso di nuove assunzioni effettuate in conformità alle previsioni del contratto di espansione.

Il riconoscimento delle agevolazioni per le assunzioni, infatti, è subordinato al rispetto dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione di cui all'articolo 31, D.Lgs. 150/2015, i quali individuano una serie di condizioni ostative all'applicabilità degli incentivi medesimi.

### I principi generali per la fruizione di agevolazioni

Al riguardo, si rileva che l'articolo 31, D.Lgs. 150/2015, nel dettare la disciplina dei principi generali in tema di incentivi all'occupazione, prevede espressamente, al comma 1, lettera a), che "gli incentivi non spettano se l'assunzione costituisce attuazione di un obbligo preesistente, stabilito da norme di legge o della contrattazione collettiva".

Relativamente alla suddetta questione viene sancito che quanto contenuto nel contratto di espansione e sottoscritto in sede ministeriale, ossia l'impegno del datore di lavoro ad assumere lavoratori con contratto a tempo indeterminato (o di apprendistato professionalizzante), non integra la fattispecie di "obbligo preesistente" regolata dal citato articolo 31, comma 1, lettera a), D.Lgs. 150/2015.

Infatti, sebbene la finalità perseguita dal contratto di espansione sia collegata alla volontà di realizzare un ricambio della forza lavoro aziendale, la previsione secondo la quale nel contratto di espansione deve essere espressamente preventivato il numero di assunzioni da effettuare, non può essere considerata al pari di un obbligo legale di assunzione.

Ciò perché, in forza dell'accordo sottoscritto, le parti si impegnano liberamente e genericamente ad assumere lavoratori con profili professionali compatibili con i piani di reindustrializzazione o riorganizzazione.

Pertanto, l'impegno alle nuove assunzioni, pur dovendosi considerare un elemento essenziale del contratto di espansione, non può essere assimilato a un obbligo di assunzione *ex lege*, come ad

esempio quello previsto per le assunzioni nel rispetto delle quote di riserva di soggetti disabili o, per quanto riguarda la contrattazione collettiva, per le ipotesi di passaggi di lavoratori da un'azienda a un'altra a seguito di cambio appalto (cfr., il Ccnl multiservizi, nel quale il subentrante nell'appalto ha l'obbligo di riassorbire tutti i lavoratori). L'obbligo di assunzione, infatti, è tale solo laddove il datore di lavoro interessato non abbia libertà di scegliere se assumere.

Diversamente, nelle ipotesi in cui venga stipulato un contratto di espansione, il datore di lavoro interessato decide liberamente di accedere alla misura, considerando che, ai fini dell'attuazione delle attività di reindustrializzazione e riorganizzazione, nonché al fine di procedere a un più razionale impiego delle competenze professionali in organico, è necessario procedere a un ricambio della forza lavoro.

L'obbligo di assumere costituisce, pertanto, una clausola del programma contrattuale al quale il datore di lavoro volontariamente si assoggetta. Di conseguenza, l'effettuazione delle assunzioni non costituisce l'attuazione di un obbligo di legge, ma il mero adempimento della previsione contrattuale.

## **La sospensione del lavoro connesse a crisi: si alle agevolazioni**

Sempre con riferimento all'eventuale applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione, l'articolo 31, comma 1, lettera c), D.Lgs. 150/2015, dispone che *"gli incentivi non spettano se il datore di lavoro o l'utilizzatore con contratto di somministrazione hanno in atto sospensioni dal lavoro connesse ad una crisi o riorganizzazione aziendale, salvi i casi in cui l'assunzione, la trasformazione o la somministrazione siano finalizzate all'assunzione di lavoratori inquadrati ad un livello diverso da quello posseduto dai lavoratori sospesi o da impiegare in diverse unità produttive"*.

Al riguardo, si rileva che la stipula del contratto di espansione presuppone che il datore di lavoro interessato ponga in essere un processo strutturale di reindustrializzazione e riorganizzazione. In particolare, le nuove assunzioni costituiscono un elemento essenziale del contratto di espansione, in relazione sia alla sostituzione dei c.d. lavoratori in esodo sia all'acquisizione di nuove figure professionali coerenti con il processo di riorganizzazione e reindustrializzazione dell'impresa. Da un punto di vista sistematico, infatti, il contratto di espansione mira al perseguimento del progresso e dello sviluppo tecnologico del datore di lavoro interessato, sia per il tramite del ricambio generazionale sia per effetto dell'aggiornamento delle professionalità del personale in organico.

Pertanto, tenuto conto del carattere di specialità che connota il contratto di espansione, per le nuove assunzioni previste nell'accordo è possibile accedere alle misure agevolative anche laddove siano in atto, presso il datore di lavoro, riduzioni dell'orario di lavoro ai sensi dell'articolo 41, comma 7, D.Lgs. 148/2015, non ravvisandosi, in relazione a tale profilo, un effettivo contrasto con la ratio sottesa alla previsione di cui all'articolo 31, comma 1, lettera c), D.Lgs. 150/2015.

## **Riferimenti normativi**

messaggio Inps n. 1450/2023

## Esonero contributivo domestici *post* maternità

**L**'Inps con il messaggio n. 1552/2023 fornisce le istruzioni operative per la gestione degli adempimenti previdenziali connesse con l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali, nella misura del 50%, a carico delle lavoratrici madri dipendenti del settore privato, a decorrere dalla data del rientro nel posto di lavoro dopo la fruizione del congedo obbligatorio di maternità e per un periodo massimo di 1 anno a decorrere dalla data del predetto rientro.

### Premesse

La legge di Bilancio 2022 ha previsto, in via sperimentale per il 2022, un esonero dal versamento dei contributi previdenziali, nella misura del 50%, a carico delle lavoratrici madri dipendenti del settore privato, a decorrere dalla data del rientro nel posto di lavoro dopo la fruizione del congedo obbligatorio di maternità e per un periodo massimo di 1 anno a decorrere dalla data del predetto rientro. La norma produce effetti per le lavoratrici rientrate nel posto di lavoro entro il 31 dicembre 2022. Come già precisato dall'Inps con il messaggio n. 4042/2022, l'agevolazione si applica dalla data del rientro effettivo al lavoro della lavoratrice, purché lo stesso sia avvenuto tra il 1° gennaio 2022 e il 31 dicembre 2022. Eventuali cause di posticipo del rientro effettivo al lavoro (ad esempio ferie, malattia e permessi retribuiti), purché collocate senza soluzione di continuità rispetto al congedo obbligatorio, determinano lo slittamento in avanti della decorrenza dell'esonero, sempre a condizione che il rientro a lavoro si sia verificato entro il 31 dicembre 2022.

L'Inps è intervenuto sul tema anche con la circolare n. 102/2022, il cui contenuto resta valido, e ora, con il messaggio n. 1552/2023, fornisce le relative istruzioni operative per la gestione degli adempimenti previdenziali.

### Istruzioni operative

I datori di lavoro domestico per richiedere, per conto della lavoratrice interessata, l'applicazione dell'esonero contributivo devono inoltrare apposita domanda all'Inps:

- dal sito *internet* seguendo il percorso: "Imprese e Liberi Professionisti" > "Esplora Imprese e liberi professionisti" > "Strumenti" > "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)" > "Utilizza lo strumento", autenticandosi con la propria identità digitale di tipo Spid almeno di Livello 2, Cns o Cie;
- dopo aver selezionato la voce "LD -Richiesta Esonero Contributivo per Madri Lavoratrici", è possibile inserire la domanda solo se il rientro al lavoro è avvenuto effettivamente entro il 31 dicembre 2022;
- per un riscontro immediato sull'accoglimento della domanda è possibile inserire il protocollo della domanda di maternità, altrimenti la richiesta sarà messa nello stato di verifica per la sua definizione;
- ultimata la procedura di presentazione della domanda è possibile scaricare la ricevuta in formato pdf e visualizzare tutte le informazioni in relazione anche allo stato di lavorazione.

In caso di accoglimento dell'istanza:

- sarà possibile generare dal portale dei pagamenti gli avvisi PagoPA ricalcolati;
- per i trimestri per i quali è già stata versata la contribuzione in misura piena, è prevista la restituzione al datore di lavoro del 50% della quota a carico della lavoratrice madre da rimborsare alla stessa;
- per il rimborso della contribuzione eventualmente versata in più il datore di lavoro dovrà presentare la domanda in via telematica (circolare n. 170/2011), attraverso le consuete modalità previste in caso di contribuzione eccedente.

## Importo dei contributi con esonero del 50%

Le tabelle con l'indicazione dell'importo con esonero del 50% del contributo a carico delle lavoratrici madri valevoli per l'anno 2023 sono già state pubblicate al § 4, circolare n. 13/2023. Nel messaggio n. 1552/2023 sono riportate le tabelle contributive con decorrenza dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022.

<b>Contributi 2022 con esonero del 50% senza contributo addizionale</b>			
<b>Retribuzione oraria</b>		<b>Importo contributo orario (tra parentesi la quota a carico lavoratore)</b>	
<b>Effettiva</b>	<b>Convenzionale</b>	<b>Con quota CUAFF</b>	<b>Senza quota CUAFF</b>
fino a 8,25 euro	7,31 euro	1,27 euro (0,18)	1,28 euro (0,18)
oltre 8,25 euro fino a 10,05 euro	8,25 euro	1,44 euro (0,20)	1,45 euro (0,20)
oltre 10,05 euro	10,05 euro	1,76 euro (0,25)	1,77 euro (0,25)
Orario di lavoro superiore a 24 ore settimanali	5,32 euro	0,92 euro (0,13)	0,93 euro (0,13)

<b>Contributi 2022 con esonero del 50% comprensivo del contributo addizionale per rapporti di lavoro a tempo determinato</b>			
<b>Retribuzione oraria</b>		<b>Importo contributo orario (tra parentesi la quota a carico lavoratore)</b>	
<b>Effettiva</b>	<b>Convenzionale</b>	<b>Con quota CUAFF</b>	<b>Senza quota CUAFF</b>
fino a 8,25 euro	7,31 euro	1,37 euro (0,18)	1,38 euro (0,18)
oltre 8,25 euro fino a 10,05 euro	8,25 euro	1,55 euro (0, 20)	1,56 euro (0,20)
oltre 10,05 euro	10,05 euro	1,90 euro (0,25)	1,91 euro (0,25)
Orario di lavoro superiore a 24 ore settimanali	5,32 euro	1,00 euro (0,13)	1,00 euro (0,13)

## Riferimenti normativi

messaggio Inps 1552/2023

## Tfr: coefficiente di aprile 2023

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a aprile 2023 è risultato pari a 118,4: ad aprile 2023 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2022 è risultata pari a 0,626904.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2022	Tasso mensile	75% Differenza 2022	Rivalutazione
<b>Gennaio 2023</b>	15 gennaio – 14 febbraio	118,3	0,084602	0,125	0,063452	1,188452
<b>Febbraio 2023</b>	15 febbraio – 14 marzo	118,5	0,253807	0,250	0,190335	0,4440335
<b>Febbraio 2023</b>	15 marzo – 14 aprile	118,0	- 0,169205	0,375	0,000000	0,375000
<b>Aprile 2023</b>	15 aprile – 14 maggio	118,4	0,169205	0,500	0,126904	0,626904

## Equo canone di aprile 2023

**L'** inflazione del mese di aprile 2023 è stata pari a 7,9%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 5,925% (cinquevirgolanovecentoventicinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di aprile 2023 rispetto a aprile 2022 è risultata pari a 7,9% (settevirgolanove). 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 5,925% (cinquevirgolanovecentoventicinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di aprile 2023 rispetto a marzo 2021 risulta pari a 14,2% (quattordicivirgoladue). Il 75% risulta pari a 10,65% (diecivirgolasessantacinque).

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

## Guida pratica alla prescrizione dei reati tributari: dal processo penale al D.Lgs. 231/2001

**L**a disciplina della prescrizione dei reati tributari trova la propria fonte nel combinato disposto delle norme del codice penale che regolano l'istituto della prescrizione ordinaria e delle norme speciali introdotte dal D.Lgs. 74/2000, dettate per i reati tributari disciplinati nel medesimo decreto.

Più facile a dirsi che a farsi, il calcolo della prescrizione all'atto pratico può risultare macchinoso, specie alla luce dei molteplici aspetti da considerare in occasione del conteggio aritmetico dei termini e, soprattutto, degli interventi normativi e giurisprudenziali che, introducendo nel corso del tempo modifiche e accorgimenti tra loro non sempre coerenti, non hanno certamente reso più agevole il compito del professionista che si accinge a svolgere tale operazione.

L'obiettivo del presente contributo è, pertanto, quello di fornire al lettore una sintetica illustrazione teorica dei principi della prescrizione – segnatamente dei reati tributari – e gli strumenti funzionali a una corretta applicazione pratica dell'istituto, con a corredo alcune considerazioni e osservazioni sui rapporti tra la disciplina della prescrizione penale dei reati tributari e di quella connessa alla relativa responsabilità amministrativa degli enti ai sensi del D.Lgs. 231/2001.

### La normativa di riferimento in materia di prescrizione dei reati tributari

Come noto, la prescrizione, che è una causa di estinzione del reato, nel nostro ordinamento è un istituto di diritto sostanziale, premessa indispensabile per le implicazioni che comporta: la prescrizione, infatti, proprio in virtù di tale sua peculiare natura, gode di particolari tutele riservate al diritto penale sostanziale, tra cui l'irretroattività della legge peggiorativa dei termini prescrizionali. Fatta questa necessaria premessa, indispensabile per la corretta comprensione dell'applicazione pratica della disciplina legislativa – specie in considerazione della pluralità delle fattispecie normative regolanti l'istituto applicabili *ratione temporis* in via concorrente - possiamo ora brevemente ripercorrere le norme dalla cui conoscenza non può prescindere chi si accinge al calcolo dei termini prescrizionali.

Il punto di partenza in tema di prescrizione si rinviene nell'articolo 157, comma 1, c.p., il quale dispone che "la prescrizione estingue il reato decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque un tempo non inferiore a sei anni se si tratta di delitto e a quattro anni se si tratta di contravvenzione, ancorché puniti con la sola pena pecuniaria."

Il dies a quo del termine prescrizionale è individuato, per il reato consumato, nel giorno della consumazione; per il reato tentato, nel giorno in cui è cessata l'attività del colpevole; per il reato permanente, nel giorno in cui è cessata la permanenza<sup>1</sup>.

L'articolo 157, c.p. deve essere letto unitamente agli articoli 159, 160 e 161, c.p., aventi a oggetto, rispettivamente, le cause di sospensione, gli atti interruttivi della prescrizione e gli effetti della sospensione e dell'interruzione.

Gli atti interruttivi della prescrizione<sup>2</sup> hanno come effetto l'interruzione del decorso della stessa, con la conseguenza che, al loro verificarsi, la prescrizione comincia a decorrere *ex novo*. Ciò, tuttavia, con un limite: il combinato disposto degli articoli 160, comma 2, e 161, c.p. chiarisce che "in nessun caso l'interruzione della prescrizione può comportare l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Articolo 158, c.p..

<sup>2</sup> *Inter alia* l'ordinanza di applicazione delle misure cautelari personali, l'interrogatorio, il decreto di fissazione dell'udienza preliminare, la richiesta di rinvio a giudizio.

<sup>3</sup> Salvo quanto previsto dall'articolo 161, comma 2, c.p. secondo cui l'interruzione non può comportare un aumento del tempo necessario a

Conseguentemente, il tempo necessario per il maturare della prescrizione (incluso l'aumento in conseguenza di atti interruttivi) per i delitti non può essere inferiore a 7 anni e 6 mesi, mentre per le contravvenzioni non può essere inferiore a 5 anni.

Al calcolo così effettuato, vanno tuttavia sommati i periodi di sospensione. A differenza dell'interruzione, la sospensione non fa decorrere ex novo i termini prescrizionali ma congela il decorso della prescrizione fino al momento in cui cessa la causa sospensiva<sup>4</sup>.

Con riferimento a tale ultimo aspetto, la disciplina ordinaria della prescrizione è stata integrata dapprima dalla L. 103/2017 (c.d. "Riforma Orlando"), e, successivamente, dalla L. 3/2019 (c.d. "Legge Anticorruzione" o "Spazzacorrotti"), le quali hanno introdotto nuove cause sospensive del termine prescrizionale<sup>5</sup>, rendendone di fatto meno agevole il decorso.

La Riforma ha previsto, inoltre, la sospensione della prescrizione dal termine previsto dalla legge<sup>6</sup> per il deposito della motivazione della sentenza di condanna (di I o di II grado) sino alla pronuncia del dispositivo della sentenza che definisce il grado di giudizio successivo, per un tempo massimo di un anno e 6 mesi.

Per quanto riguarda gli effetti di sospensione e interruzione, la riforma ha, poi, chiarito che, mentre l'interruzione della prescrizione ha effetto nei confronti di tutti gli autori del reato, la sospensione si applica solo nei confronti degli imputati per cui si sta procedendo.

Quanto alla c.d. "Legge Anticorruzione", essa ha previsto, per i reati commessi successivamente al 1° gennaio 2020<sup>7</sup>, la sospensione del corso della prescrizione dalla pronuncia della sentenza di I grado sino alla data di esecutività della sentenza che definisce il giudizio<sup>8</sup>.

Si tenga in considerazione che, per espressa previsione legislativa, i termini prescrizionali sopra descritti sono disciplinati, in via concorrente, dalla c.d. "Riforma Orlando" per quanto riguarda i reati commessi successivamente alla sua entrata in vigore, in data 3 agosto 2017, e dalla c.d. "Legge Anticorruzione" per i reati commessi a far data dal 1° gennaio 2020<sup>9</sup>.

Infine, la recente Riforma Cartabia ha introdotto, all'articolo 161-bis, c.p., l'istituto della cessazione della prescrizione, anch'esso applicabile ai reati commessi a far data dal 1° gennaio 2020, in base al quale la pronuncia della sentenza di I grado determina la cessazione definitiva del corso della prescrizione del reato.

A contemperamento delle considerevoli conseguenze di tale nuovo istituto che – comportando, di fatto, una sostanziale imprescrittibilità del reato successivamente alla sentenza di I grado – consentirebbe la perseguibilità del fatto anche in spregio alla ragionevole durata del processo, la Riforma ha introdotto, con l'articolo 344-bis, c.p.p., l'istituto dell'improcedibilità dell'azione penale in caso di mancata definizione del giudizio di appello entro 2 anni o del giudizio di cassazione entro un anno dal termine eventualmente stabilito dal giudice per il deposito della sentenza<sup>10</sup>.

Su questa articolata base codicistica si innesta la disciplina speciale prevista dalla legge applicabile ai reati tributari, che risiede nell'articolo 17, D.Lgs. 74/2000, il quale, da un lato, introduce quali atti interruttivi della prescrizione – ulteriori rispetto a quelli già previsti dall'articolo 160, c.p. – il verbale di constatazione o l'atto di accertamento delle relative violazioni<sup>11</sup>; dall'altro, prescrive che il tempo necessario al maturare della prescrizione per i reati tributari previsti dagli articoli da 2

prescrivere superiore alla metà nei casi di recidiva aggravata, ai 2/3 nei casi di recidiva reiterata e al doppio nei casi di delinquenza abituale o professionale.

<sup>4</sup> Tra le cause di sospensione, previste dalla legge, si annoverano, *inter alia*, il legittimo impedimento del difensore dell'imputato, che può causare la sospensione della prescrizione per un periodo di massimo 60 giorni.

<sup>5</sup> In particolare, a partire dalla data di entrata in vigore della c.d. "Riforma Orlando" (3 agosto 2017) il decorso della prescrizione rimane sospeso anche nei seguenti casi: 1. autorizzazione a procedere, dalla data in cui il PM presenta la richiesta sino al suo accoglimento da parte dell'Autorità competente; 2. deferimento della questione ad altro giudizio, sino al giorno in cui viene decisa la questione; 3. rogatoria all'estero, dal provvedimento che la dispone sino al ricevimento della documentazione o, comunque, decorsi 6 mesi dal provvedimento medesimo.

<sup>6</sup> Articolo 544, c.p.p..

<sup>7</sup> Articolo 1, comma 2, L. 3/2019.

<sup>8</sup> O dall'emissione del decreto di condanna sino all'irrevocabilità dello stesso.

<sup>9</sup> Articolo 1, comma 2, L. 3/2019.

<sup>10</sup> La riforma ha altresì previsto un regime transitorio per i procedimenti relativi a reati commessi a far data dal 1° gennaio 2020 nei quali l'impugnazione sia proposta entro il 31 dicembre 2024 e nei giudizi conseguenti ad annullamento con rinvio intervenuto prima del 31 dicembre 2024, per i quali i termini per l'improcedibilità sono fissati in 3 anni per il giudizio di appello e 1 anno e 6 mesi per il giudizio di cassazione.

<sup>11</sup> Articolo 17, D.Lgs. 74/2000 – "1. Il corso della prescrizione per i delitti previsti dal presente decreto è interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'articolo 160 del codice penale, dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni. 1-bis. I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo".

a 10, D.Lgs. 74/2000<sup>12</sup> è aumentato di 1/3 rispetto ai corrispondenti termini ordinari previsti dal codice penale<sup>13</sup>.

Ne deriva che, dal momento dell'introduzione dell'articolo 17, comma 1-bis, D.Lgs. 74/2000 e ferma restando l'incidenza delle cause sospensive, il tempo necessario per il maturare della prescrizione dei reati tributari di cui agli articoli da 2 a 10, D.Lgs. 74/2000 dovrà essere aumentato di 1/3 ai sensi del citato articolo 17 e di 1/4 ai sensi dell'articolo 161, comma 2, c.p..

## La Corte Costituzionale sulla regola Taricco

In tema di prescrizione dei reati tributari, inoltre, non si può non citare la nota e discussa "vicenda Taricco", che ha animato il dibattito su limiti e controlimiti<sup>14</sup> all'applicazione del diritto europeo e sull'istituto della prescrizione dei reati tributari dal 2015 al 2018, con un susseguirsi di pronunce della giurisprudenza nazionale ed europea in merito alla valenza nonché ai limiti di applicabilità della regola, di creazione giurisprudenziale, nota come "Regola Taricco".

La vicenda prende avvio quando il GIP presso il Tribunale di Cuneo, trovandosi a dover decidere sulla richiesta di rinvio a giudizio di un gruppo di imputati, accusati dalla pubblica accusa di associazione per delinquere finalizzata alla perpetrazione di frodi fiscali in materia di Iva<sup>15</sup>, rendendosi conto che i reati contestati agli imputati si sarebbero prescritti prima della conclusione del procedimento penale, disponeva la sospensione del processo, rinviando pregiudizialmente alla Corte di Giustizia UE, per ottenere una pronuncia della stessa circa la possibilità di disapplicazione della disciplina nazionale della prescrizione per contrasto<sup>16</sup> con il diritto dell'Unione Europea<sup>17</sup>.

La Corte di Giustizia UE, investita della questione pregiudiziale, con la sentenza C-105/14 del 8 settembre 2015, nota come sentenza "Taricco", riconosceva la possibilità per il giudice nazionale di disapplicare la normativa interna in tema di prescrizione, tutte le volte in cui l'applicazione della disciplina nazionale "impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea"<sup>18</sup> o nel caso in cui "preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea" (c.d. Regola Taricco), ravvisando un contrasto della normativa italiana in tema di prescrizione con l'articolo 325, Tfeue<sup>19</sup>, che impone agli Stati di combattere le attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea mediante misure dissuasive e tali da permetterne una protezione efficace.

La ratio sottesa alla pronuncia, in definitiva, era quella di incoraggiare l'effettività dello strumento penale quale presidio degli interessi finanziari dell'Unione Europea, in conformità a quanto pre-

<sup>12</sup> "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", "Dichiarazione infedele", "Omessa dichiarazione", "Emissione di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti", "Occultamento o distruzione di scritture contabili".

<sup>13</sup> Articolo 17, comma 1-bis, D.Lgs. 74/2000, introdotto a opera del D.L. 138/2011, convertito in L. 148/2011.

<sup>14</sup> Per un interessante disamina sul tema dei controlimiti, cfr. M. Donini, "Lettura critica di Corte Costituzionale n. 115/2018. La determinatezza ante applicationem e il vincolo costituzionale alla prescrizione sostanziale come controlimiti alla regola Taricco", in Diritto penale contemporaneo.

<sup>15</sup> Nel caso in esame, veniva contestato agli imputati di aver costituito e organizzato un'associazione per delinquere che dal 2005 al 2009 avrebbe realizzato "frodi carosello" volte ad acquistare bottiglie di champagne in esenzione da Iva, permettendo alla società Planet Srl di falsare la concorrenza, disponendo di prodotti a un prezzo inferiore rispetto a quello di mercato. In pratica, il sodalizio criminale tra gli imputati consisteva nel creare società interposte, le quali emettevano fatture per operazioni inesistenti nei confronti della società Planet Srl, la quale annotava le fatturazioni false nella propria contabilità, utilizzandole nella dichiarazione per esporre fittizie passività. Le società interposte, di contro, omettevano di presentare la dichiarazione annuale Iva o, pur presentandola, non provvedevano al pagamento dell'imposta. In questo modo simulavano importazioni di champagne ed eludevano il pagamento dell'Iva, così abbattendo i costi del prodotto finale, falsando la concorrenza.

<sup>16</sup> Cfr. Tribunale di Cuneo, ordinanza del 17 gennaio 2014. Il GUP rimettente, infatti, riteneva la disciplina italiana in tema di prescrizione, allora vigente in contrasto con gli articoli 101,107 e 119, Tfeue, nonché con l'articolo 158, Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in materia di concorrenza sleale, aiuti di Stato alle imprese, finanze sane ed esenzioni Iva. La normativa italiana causerebbe infatti una sicura impunità nei casi di frodi gravi in materia di imposta sul valore aggiunto che per natura implicano indagini lunghe e difficoltose.

<sup>17</sup> Cfr. AA. VV., "Gravi frodi Iva e termini prescrizionali: la Corte Costituzionale chiude la saga Taricco, Approfondimenti - Questioni risolte - Tributario" in Top24Diritto, il Sole 24 ore, aprile 2023.

<sup>18</sup> In merito alla fattispecie esaminata, in particolare, la Corte sottolineava come la mancata riscossione dell'Iva da parte dello Stato membro riverberasse i suoi effetti sulla messa a disposizione del bilancio dell'Unione Europea delle corrispondenti risorse Iva.

<sup>19</sup> Articolo 325, Tfeue - "1. L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure ... che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. 2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari".

visto dall'articolo 325, Tdue e dalla Convenzione sugli interessi finanziari delle Comunità Europee (Convenzione PIF)<sup>20</sup>. In definitiva, secondo la Corte di Giustizia UE, se la normativa nazionale sulla prescrizione dovesse garantire l'impunità penale a fronte di fatti costitutivi di frode grave in un numero considerevole di casi, si dovrebbe ritenere che le misure adottate dal diritto nazionale per proteggere gli interessi finanziari dell'Unione Europea non siano efficaci e dissuasive. Dunque, il giudice potrebbe disapplicare la normativa interna sulla prescrizione generatrice del contrasto, salvo assicurarsi che i diritti fondamentali degli interessati siano rispettati.

La "Regola Taricco", così formulata, a ogni modo, destò immediatamente presso i giuristi non poche perplessità, risultando, oltre che in contrasto con alcuni dei principi fondamentali del nostro ordinamento, quale quello di legalità di cui all'articolo 25, Costituzione, anche fortemente carente di determinatezza<sup>21</sup>. Non vi era infatti nessuna normativa interna che chiarisse al giudice nazionale né cosa dovesse intendersi per frode grave, né tantomeno la portata dell'espressione "in un numero considerevole di casi".

Dunque, mentre la dottrina versava fiumi di inchiostro sull'illegittimità della regola dettata dalla Corte di Giustizia UE e sulla tendenza della Corte ad arrogarsi prerogative unicamente del Legislatore, plurime sentenze della Corte di Cassazione italiana si avvicendavano nel cercare di fornire un'interpretazione per l'applicazione pratica della regola<sup>22</sup>, fino a quando la Corte d'Appello di Milano<sup>23</sup> e la III sezione penale della Corte di Cassazione<sup>24</sup>, trovatesi a dover decidere relativamente a un procedimento suscettibile di applicazione della "Regola Taricco", sollevavano avanti alla Corte Costituzionale questione di legittimità della legge di ratifica ed esecuzione del trattato di Lisbona (Tdue), nella parte in cui impone al giudice nazionale di applicare l'articolo 325, Tdue come interpretato dalla Corte di Giustizia con la sentenza Taricco.

La Corte Costituzionale, con ordinanza n. 24/2017, facendosi portavoce dei dubbi a più riprese esposti da dottrina e giurisprudenza, sottoponeva dunque la questione alla Corte di Giustizia UE, domandando se il giudice nazionale fosse tenuto ad applicare la "Regola Taricco" anche qualora la stessa risultasse in contrasto con principi supremi del nostro ordinamento, con il principio di legalità di cui all'articolo 25, Costituzione e con il suo corollario di determinatezza, considerata anche la prescrizione quale istituto di diritto sostanziale<sup>25</sup>.

La Corte di Giustizia UE, riunita nella Grande Sezione, rispondeva con la sentenza C-42/17 del 5 dicembre 2017, c.d. "Taricco-bis".

Dopo aver riaffermato l'importanza del principio di legalità anche per il diritto dell'Unione Europea, sia come principio appartenente alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, sia come principio sancito dall'articolo 49 della Carta e dall'articolo 7, § 1 della Cedu, i giudici del Lussemburgo concludevano che il giudice nazionale è chiamato a disapplicare la normativa interna contrastante con il diritto comunitario, a condizione che ciò non conduca:

- a una violazione del principio di legalità per mancanza di determinatezza della legge applicabile; o
- all'applicazione retroattiva di una norma che impone un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato<sup>26</sup>.

<sup>20</sup> Convenzione elaborata in base all'articolo K.3 del trattato sull'Unione Europea relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee, C 316 del 27 novembre 1995, ratificata con la L. 300/2000, la quale sancisce che la tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea debba essere presidiata da parte degli Stati membri con lo strumento penale, mediante la previsione di "sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive".

<sup>21</sup> Articolo 25, comma 2, Costituzione "nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso".

<sup>22</sup> Ex multis, Cassazione n. 45751/2017 e n. 9494/2018.

<sup>23</sup> Corte d'Appello di Milano, ordinanze del 18 settembre 2015.

<sup>24</sup> Cassazione n. 28346/2016.

<sup>25</sup> La Suprema Corte sottoponeva alla Corte di Giustizia UE i seguenti quesiti: se, sulla base della "Regola Taricco", il combinato disposto dagli articoli 160, ultimo comma e 161, c.p., dovesse essere disapplicato anche quando la mancata applicazione sia priva di una base legale sufficientemente determinata; anche quando nell'ordinamento dello Stato membro la prescrizione è parte del diritto penale sostanziale ed è soggetta al principio di legalità; anche quando la mancata applicazione è in contrasto con i principi supremi dell'ordine costituzionale dello Stato membro e con i diritti inalienabili della persona riconosciuti dalla Costituzione italiana.

<sup>26</sup> Cfr. Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, C-42/17 del 5 dicembre 2017 (c.d. sentenza "Taricco-bis"): "Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara: l'articolo 325, paragrafi 1 e 2, Tdue dev'essere interpretato nel senso che esso impone al giudice nazionale di disapplicare, nell'ambito di un procedimento penale riguardante reati in materia di imposta sul valore aggiunto, disposizioni interne sulla prescrizione, rientranti nel diritto sostanziale nazionale, che ostino all'inflizione di sanzioni penali effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea o che prevedano, per i casi di frode grave che ledono tali interessi, termini di prescrizione più brevi di quelli previsti per i casi che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, a meno che una

In altri termini, da un lato il giudice nazionale non è tenuto a disapplicare le disposizioni interne sulla prescrizione quando ciò causi una situazione di incertezza normativa; dall'altro, è esclusa l'applicabilità della "Regola Taricco" a fatti di reato in materia di Iva commessi anteriormente all'8 settembre 2015, data di pubblicazione della prima sentenza Taricco<sup>27</sup>.

A conclusione dell'intera vicenda, pertanto, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 115/2018, alla luce dell'interpretazione correttiva fornita dalla Grande Sezione della Corte di Giustizia UE, nel rigettare la questione di legittimità costituzionale, stabiliva definitivamente che la violazione del principio di determinatezza da parte della "Regola Taricco" osta, senza alcuna eccezione, all'applicazione della regola stessa nell'ordinamento italiano<sup>28</sup>. Così, di fatto, veniva bandita ogni possibile futura applicazione della regola nel nostro ordinamento.

## Armonizzazione del regime di prescrizione applicabile ai reati in materia di Iva

Con la Direttiva UE 2017/1371 "sulla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante diritto penale" il Legislatore europeo ha infine imposto l'armonizzazione del regime di prescrizione applicabile ai reati in materia di Iva che ledono gli interessi finanziari dell'Unione Europea. L'articolo 12, Direttiva UE 2017/1371<sup>29</sup> ritiene congruo un termine prescrizionale di 5 anni dal momento di commissione del reato per i delitti punibili con pena massima di almeno 4 anni<sup>30</sup>, diversamente è considerato idoneo anche un termine prescrizionale più breve, comunque non inferiore a 3 anni, purché siano previste cause di sospensione e interruzione dello stesso.

La Direttiva è stata recepita nell'ordinamento italiano con il D.Lgs. 75/2020 (e con D.Lgs. 156/2025), il quale ha introdotto nuovi reati tributari nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità dell'ente, al dichiarato scopo di garantire una miglior difesa degli interessi finanziari dell'Unione Europea, senza, tuttavia, intervenire in tema di prescrizione, risultando la normativa italiana già conforme a quanto previsto nella direttiva stessa.

## Il calcolo della prescrizione dei reati tributari

Esaminata la teoria generale della prescrizione, si propone di seguito un prontuario per l'applicazione delle norme codicistiche e speciali ai fini del calcolo dei termini prescrizionali con specifico riferimento ai reati tributari. Calcolo che si atteggia diversamente a seconda del momento consumativo del reato.

A oggi, infatti, si configurano 3 regimi astrattamente applicabili ai reati tributari.

Ai fatti commessi dal 2005, anno di introduzione della c.d. Legge Cirielli, al 17 settembre 2011, data di introduzione dell'articolo 17, comma 1-bis, D.Lgs. 74/2000<sup>31</sup>, si applica l'ordinaria disciplina sulla prescrizione prevista dal codice penale. Pertanto, il termine prescrizionale dei fatti di reato commessi nel periodo indicato è pari a 7 anni e 6 mesi, calcolato sulla base del massimo edittale della pena, non inferiore a 6 anni, aumentato di 1/4 per il verificarsi di atti interruttivi.

A decorrere dal 17 settembre 2011, ai reati tributari di cui agli articoli da 2 a 10, D.Lgs. 74/2000, si applica la disciplina speciale di cui all'articolo 17, D.Lgs. 74/2000, la quale ha introdotto l'estensione del termine prescrizionale nella misura della pena massima prevista dalla cornice edittale,

---

*disapplicazione siffatta comporti una violazione del principio di legalità dei reati e delle pene a causa dell'insufficiente determinatezza della legge applicabile, o dell'applicazione retroattiva di una normativa che impone un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato".*

<sup>27</sup> Sul tema, A. Massaro "Taricco 2 – Il ritorno (sui propri passi?). I controllimiti come questione che "spetta ai giudici nazionali": cambiano i protagonisti, ma la saga continua", in *Giurisprudenza penale*, n. 12/2017.

<sup>28</sup> Corte Costituzionale, sentenza n. 115/2018.

<sup>29</sup> Nota articolo 12 "1. Gli Stati membri adottano le misure necessarie a prevedere un termine di prescrizione che consenta di condurre le indagini, esercitare l'azione penale, svolgere il processo e prendere la decisione giudiziaria in merito ai reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 entro un congruo lasso di tempo successivamente alla commissione di tali reati, al fine di contrastare tali reati efficacemente".

<sup>30</sup> Così la Direttiva: articolo 3 "c) in materia di entrate diverse dalle entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'Iva di cui alla lettera d), l'azione od omissione relativa: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti, cui consegue la diminuzione illegittima delle risorse del bilancio dell'Unione o dei bilanci gestiti da quest'ultima o per suo conto; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, cui consegue lo stesso effetto; ovvero iii) alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegue lo stesso effetto; d) in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'Iva, l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri in relazione: i) all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all'Iva, cui consegue la diminuzione di risorse del bilancio dell'Unione; ii) alla mancata comunicazione di un'informazione relativa all'Iva in violazione di un obbligo specifico, cui consegue lo stesso effetto; ovvero iii) alla presentazione di dichiarazioni esatte relative all'Iva per dissimulare in maniera fraudolenta il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell'Iva".

<sup>31</sup> Introdotto a opera del D.L. 138/2011, convertito con modificazioni dalla L. 148/2011.

aumentata di 1/3. Ai sensi del combinato degli articoli 160, comma 2 e 161, c.p., tale termine può, poi, a sua volta, essere soggetto all'aumento di non più di 1/4 per il verificarsi di atti interruttivi della prescrizione. Invece, ai reati di cui agli articoli da 10-bis a 11, D.Lgs. 74/2000 continua ad applicarsi l'ordinaria disciplina del codice penale.

Infine, il D.L. 124/2019, sulla scorta di una politica di inasprimento delle pene per gli illeciti tributari, ha ritoccato al rialzo la cornice edittale dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, con conseguente aumento dei termini prescrizionali a far data dall'entrata in vigore della legge. Dunque, per i fatti di reato commessi dopo il 27 ottobre 2019, i termini prescrizionali risultano più lunghi, benché il metodo per il calcolo della prescrizione rimanga il medesimo sopra rappresentato.

Ai fini di una più semplice e immediata fruizione, si riporta qui di seguito un prospetto riepilogativo dei regimi di calcolo dei termini prescrizionali applicabili ai reati tributari commessi dal 2005 a oggi. I reati di cui agli articoli 2 ("Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), 3 ("Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici") e 8 ("Emissione di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti"), D.Lgs. 74/2000 si prescrivono:

- per fatti commessi dal 2005 al 2011, in anni 7 e mesi 6 (comprensivi dell'aumento di 1/4, in forza dell'articolo 161, c.p., per il verificarsi di atti interruttivi);
- per fatti commessi dal 2011 al 2019, in anni 10 (comprensivi degli aumenti di 1/3 in applicazione dell'articolo 17, D.Lgs. 74/2000 e di 1/4, in forza dell'articolo 161, c.p. per il verificarsi di atti interruttivi);
- per fatti commessi dal 2019 a oggi, in anni 13 e mesi 4 (comprensivi degli aumenti di 1/3 in applicazione dell'articolo 17, D.Lgs. 74/2000 e di 1/4, in forza dell'articolo 161, c.p. per il verificarsi di atti interruttivi).

I reati di cui agli articoli 4 ("Dichiarazione infedele"), 5 ("Omessa dichiarazione"), D.Lgs. 74/2000 si prescrivono:

- per fatti commessi dal 2005 al 2011, in anni 7 e mesi 6 (comprensivi dell'aumento di 1/4, in forza dell'articolo 161, c.p., per il verificarsi di atti interruttivi);
- per fatti commessi dal 2011 a oggi, in anni 10 (comprensivi degli aumenti di 1/3 in applicazione dell'articolo 17, D.Lgs. 74/2000 e di 1/4, in forza dell'articolo 161, c.p. per il verificarsi di atti interruttivi);
- Il reato di cui all'articolo 10 ("Occultamento o distruzione di scritture contabili"), D.Lgs. 74/2000 si prescrive:
  - per fatti commessi dal 2005 al 2011, in anni 7 e mesi 6 (comprensivi dell'aumento di 1/4, in forza dell'articolo 161, c.p., per il verificarsi di atti interruttivi);
  - per fatti commessi dal 2011 al 2019, in anni 10 (comprensivi degli aumenti di 1/3 in applicazione dell'articolo 17, D.Lgs. 74/2000 e di 1/4, in forza dell'articolo 161, c.p. per il verificarsi di atti interruttivi);
  - per fatti commessi dal 2019 a oggi, in anni 11 e mesi 8 (comprensivi degli aumenti di 1/3 in applicazione dell'articolo 17, D.Lgs. 74/2000 e di 1/4, in forza dell'articolo 161, c.p. per il verificarsi di atti interruttivi).

I reati di cui agli articoli 10-bis ("Omesso versamento di ritenute dovute o certificate"); 10-ter ("Omesso versamento di Iva"), 10-quater ("Indebita compensazione"), 11 ("Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte") si prescrivono, per fatti commessi dal 2005 a oggi, in anni 7 e mesi 6 (comprensivi dell'aumento di 1/4, in forza dell'articolo 161, c.p., per il verificarsi di atti interruttivi).

Ai termini prescrizionali, come sopra individuati, andranno, da ultimo, aggiunti anche i termini di sospensione, come rimodulati rispettivamente dalla c.d. "Riforma Orlando", dalla c.d. "Legge Anticorruzione" e dalla Riforma Cartabia mediante l'applicazione della disciplina più favorevole all'imputato secondo il principio del favor rei e secondo la disciplina intertemporale espressamente dettata dalle singole riforme.

## La prescrizione dei reati tributari nel D.Lgs. 231/2001

Con il D.L. 124/2019<sup>32</sup>, il Legislatore, con l'introduzione dell'articolo 25-*quinquiesdecies* all'interno del D.Lgs. 231/2001 sulla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche<sup>33</sup>, ha esteso la responsabilità per i reati tributari, commessi all'interno delle organizzazioni complesse, anche alla persona giuridica che, a causa della propria carenza organizzativa, ha creato terreno fertile per la commissione dei reati in questione.

Sono stati dunque inclusi, nel catalogo dei reati che possono dar luogo alla responsabilità dell'ente, anche i delitti in materia tributaria di cui al D.Lgs. 74/2000: dapprima i reati previsti dagli articoli 2, 3, 8, 10, 11<sup>34</sup> e, da ultimo, con il D.Lgs. 75/2020, anche i delitti di cui agli articoli 4, 5, 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000<sup>35</sup> al dichiarato fine di rafforzare la tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

Prima di illustrare brevemente come la disciplina sulla prescrizione si atteggia nel D.Lgs. 231/2001, giova ricordare che la responsabilità delle persone giuridiche costituisce nel nostro ordinamento una responsabilità autonoma dell'ente, distinta e ulteriore rispetto a quella dell'autore materiale del reato<sup>36</sup>, con la conseguenza che, per espressa previsione legislativa, la responsabilità della persona giuridica sussiste anche quando il reato commesso dalla persona fisica si sia estinto per prescrizione.

Sulla presente premessa si innesta la peculiare disciplina della prescrizione contenuta nell'articolo 22, D.Lgs. 231/2001<sup>37 38</sup>, la quale prevede, da un lato, un termine di prescrizione per le sanzioni amministrative da reato dell'ente di 5 anni decorrenti dalla data di consumazione del reato; dall'altro, precisa che la richiesta di applicazione di misure cautelari interdittive nei confronti dell'ente e la contestazione dell'illecito amministrativo da parte della pubblica accusa<sup>39</sup>, quali atti interruttivi della prescrizione, abbiano come effetto che la prescrizione non decorre sino al momento del passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio.

La predetta disciplina, posta, secondo la giurisprudenza maggioritaria<sup>40</sup>, a presidio della pretesa punitiva dello Stato contro condotte di reato che ledono l'interesse collettivo ed economico, presenta dunque una struttura ibrida tra la prescrizione civile e quella penale, laddove mutua dal diritto civile gli effetti interruttivi della prescrizione.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 60, D.Lgs. 231/2001, il PM non può procedere alla contestazione dell'illecito quando il reato da cui dipende l'illecito amministrativo dell'ente si sia estinto per prescrizione. In altri termini, secondo l'interpretazione giurisprudenziale delle norme anzidette, all'estinzione del reato c.d. presupposto per decorso del termine prescrizionale non consegue l'estinzione del processo già intrapreso a carico dell'ente - che prosegue, invece, il suo naturale corso - bensì - ma solo qualora non sia ancora stata esercitata l'azione penale - l'impossibilità, per la pubblica accusa, di procedere nei confronti dell'ente.

In tal modo, in definitiva, il Decreto introduce 2 distinte discipline per la prescrizione dell'azione penale e per la prescrizione dell'illecito amministrativo. Ne consegue che, una volta contestato all'ente il reato, il processo a carico della persona giuridica continuerà il suo corso, a prescindere dalle vicende estintive del reato presupposto, secondo il regime prescrizionale, di natura civilistica, introdotto dall'articolo 22, D.Lgs. 231/2001<sup>41</sup>.

<sup>32</sup> Convertito in L. 157/2019 (in Gazzetta Ufficiale n. 301 del 24 dicembre 2019).

<sup>33</sup> D.Lgs. 231/2001 - Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica.

<sup>34</sup> Rispettivamente, "Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", "Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici", "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", "Occultamento o distruzione di documenti contabili" e "Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte".

<sup>35</sup> Rispettivamente, "Dichiarazione infedele", "Omessa dichiarazione" e "Indebita compensazione".

<sup>36</sup> Articolo 8, D.Lgs. 231/2001.

<sup>37</sup> Articolo 22 "Sanzioni: 1. Le sanzioni amministrative si prescrivono nel termine di cinque anni dalla data di consumazione del reato. 2. Interrompono la prescrizione la richiesta di applicazione di misure cautelari interdittive e la contestazione dell'illecito amministrativo a norma dell'articolo 59. 3. Per effetto della interruzione inizia un nuovo periodo di prescrizione. 4. Se l'interruzione è avvenuta mediante la contestazione dell'illecito amministrativo dipendente da reato, la prescrizione non corre fino al momento in cui passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio".

<sup>38</sup> Introdotta in ottemperanza alla L. 300/2000.

<sup>39</sup> Articolo 59, D.Lgs. 231/2001.

<sup>40</sup> Ex multis, Cassazione n. 30634/2019.

<sup>41</sup> Cfr. F. Silla, "Doppio regime per le prescrizioni previste dalle norme", in Guida al Diritto, n. 2/2018, pag. 62-63.

Una simile previsione, invero, desta alcune perplessità, tanto più se consideriamo la tendenza del Legislatore a inasprire sempre più la risposta punitiva con riferimento ai reati tributari. La conseguenza è che, mentre si assiste dal 2000 a oggi a una dilatazione dei termini prescrizionali per il reato presupposto commesso dalla persona fisica, l'illecito amministrativo tempestivamente contestato dalla pubblica accusa, sottostando alla disciplina dell'interruzione di natura civilistica di cui all'articolo 22, D.Lgs. 231/2001 potrebbe astrattamente non prescriversi mai, con buona pace dell'articolo 35, D.Lgs. 231/2001, secondo cui *"all'ente di applicano le disposizioni processuali relative all'imputato in quanto compatibili"*<sup>42</sup>.

## **Riferimenti normativi**

articolo 157, comma 1, c.p.

articoli 159, 160 e 161, c.p.

articolo 344-bis, c.p.p.

articolo 17, D.Lgs. 74/2000

articoli da 2 a 10, D.Lgs. 74/2000

articolo 325, Tfu

---

<sup>42</sup> C. Ficedolo, *"La prescrizione nel sistema 231: le sentenze della Cassazione, 25 ottobre 2019"*, in Risk & Compliance Platform Europe.

## Omessa tenuta delle scritture contabili e ipotesi di bancarotta: la rilevanza dell'elemento psicologico

**S**e è vero che la bancarotta semplice e quella fraudolenta documentale si distinguono in relazione al diverso atteggiarsi dell'elemento soggettivo, che, ai fini dell'integrazione della bancarotta semplice ex articolo 217, comma 2, L.F., può essere indifferentemente costituito dal dolo o dalla colpa, ravvisabili quando l'agente ometta, con coscienza e volontà o per semplice negligenza, di tenere le scritture contabili, nondimeno l'elemento psicologico della bancarotta fraudolenta documentale, ex articolo 216, comma 1, n. 2), L.F., deve essere individuato nel dolo generico, costituito dalla coscienza e volontà dell'irregolare tenuta delle scritture, con la consapevolezza che ciò renda impossibile la ricostruzione delle vicende del patrimonio dell'imprenditore (Cassazione, sentenza n. 39808/2022).

### Premessa

Nel tempo si è ampiamente dibattuto se la mera mancanza dei libri e delle scritture contabili integri necessariamente il delitto di bancarotta fraudolenta documentale o se, invece, laddove sia assente o insufficiente l'accertamento in ordine allo scopo eventualmente propostosi dall'agente e in ordine all'oggettiva finalizzazione di tale carenza, sia configurabile la fattispecie "minore" della bancarotta semplice.

Analogamente a quanto previsto con riferimento all'ipotesi di bancarotta patrimoniale – in cui accanto a fattispecie riferite a condotte assai gravi, caratterizzate da una volontà predatoria del patrimonio sociale sono presenti figure criminose connotate da una sorta di "disattenzione" e "negligenza" dell'imprenditore in ordine a un'adeguata gestione e conservazione del patrimonio dell'impresa – anche per la bancarotta documentale il Legislatore differenzia il trattamento sanzionatorio da riservare a variegate forme di inidonea tenuta delle scritture contabili da parte dell'imprenditore. L'articolo 216, comma 1, n. 2, L.F., infatti, punisce con la reclusione da 3 a 10 anni chi sottrae, distrugge o falsifica, in tutto o in parte - con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori - i libri o le altre scritture contabili o li tiene in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari; il successivo articolo 217, L.F. al comma 2, punisce in maniera decisamente meno severa – con la reclusione da 6 mesi a 2 anni – chi, durante i 3 anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento, ovvero, dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata, non ha tenuto i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta.

La contestuale presenza, nel diritto penale fallimentare, di 2 ipotesi sanzionatorie di condotte di "censurabile" tenuta, da parte dell'imprenditore fallito, delle scritture contabili della sua impresa rende indispensabile rinvenire una distinzione fra tali fattispecie.

Infatti, è già dalla fase delle indagini che è decisivo comprendere se ci si trova davanti a una ipotesi di bancarotta documentale semplice o fraudolenta, atteso che, ad esempio, solo nel secondo caso è possibile l'utilizzo di determinati strumenti istruttori (come le intercettazioni) o l'adozione di provvedimenti cautelari personali. Inoltre, una simile valutazione incide sulla procedura da seguire in caso di esercizio dell'azione penale, considerato che solo in caso di bancarotta fraudolenta documentale dovrà tenersi l'udienza preliminare e, in caso di dibattimento, sarà competente il Tribunale in composizione collegiale.

La difficoltà di distinguere tra le 2 ipotesi si riscontra soprattutto nelle circostanze in cui, dopo la dichiarazione di fallimento, si rinvenga nella disponibilità dell'impresa una contabilità tenuta in maniera non conforme alle prescrizioni di legge (nel qual caso è la gravità delle irregolarità riscon-

trate a indurre a qualificare i fatti in termini di bancarotta documentale fraudolenta o semplice), e il curatore non trovi alcuna traccia della documentazione contabile (dovendosi in tal caso definire se tale contabilità non è stata mai tenuta o è stata occultata alla curatela fallimentare).

## **Bancarotta documentale fraudolenta e semplice: somiglianze e differenze**

Nell'ipotesi più grave di cattiva gestione della contabilità, la Legge Fallimentare ricomprende 2 ipotesi:

1. da un lato le condotte di sottrazione, distruzione e falsificazione dei libri o delle altre scritture contabili;

2. dall'altro l'ipotesi, c.d. di carattere generale, di pessima tenuta di tale documentazione.

In ogni caso, trattandosi, al pari degli altri reati di bancarotta, di un reato di pericolo, non occorre che tali modalità di conduzione della contabilità abbiano cagionato un danno per l'impresa.

Se è vero che le condotte di mancata consegna, ovvero, di sottrazione o distruzione, sono tra loro equivalenti – con la conseguenza che non è necessario accertare quale di queste ipotesi si sia in concreto verificata se è comunque certa la sussistenza di una di esse (Cassazione, sentenza n. 39681/2016) – nondimeno, stante la diversità dell'elemento soggettivo richiesto per la sussistenza dell'una o dell'altra ipotesi, in caso di contestazione di una fattispecie di bancarotta fraudolenta documentale, occorre specificare se si intende procedere per l'ipotesi di sottrazione o distruzione della contabilità o di intenzionale irregolare tenuta della stessa (Cassazione, sentenza n. 46692/2016).

In relazione alle condotte descritte dall'articolo 216, comma 2, L.F., può affermarsi che:

a) per sottrazione si intende il comportamento diretto a impedire che le scritture contabili cadano nella disponibilità degli organi della procedura;

b) la distruzione è l'annientamento fisico (totale o parziale) del documento (ad esempio, incendio) ovvero del suo contenuto (mediante cancellature, abrasioni, etc.), tale da impedire la sua finalità probatoria;

c) la falsificazione consiste nell'alterazione materiale o ideologica della scrittura o nella consegna alla curatela di documentazione non genuina;

d) quanto alla tenuta delle scritture in modo da non consentire la ricostruzione del movimento degli affari, il Legislatore con tale formula ha inteso fare riferimento alla redazione delle scritture incompleta, disorganica e frammentaria, tale da non consentire una ricostruzione del patrimonio e dei fatti di gestione di impresa.

Tutte le condotte descritte dall'articolo 216, comma 1, n. 2, L.F., devono avere a oggetto essenzialmente i documenti di cui all'articolo 2214, cod. civ., nonché le scritture primarie come lettere, telegrammi, fatture, ricevute e copia della corrispondenza spedita e pervenuta (per cui, ad esempio, i fissati bollati rappresentativi di contratti mai stipulati, in quanto inidonei a costituire ostacolo alla ricostruzione del movimento degli affari della società non costituiscono oggetto materiale del delitto di bancarotta fraudolenta documentale, cfr. Cassazione, n. 36595/2009; parimenti irrilevante è l'invio da parte dell'amministratore di una società finanziaria ai clienti di rendiconti trimestrali contraffatti al fine di non evidenziare le perdite dagli stessi subite, non utilizzati per la contabilità ufficiale e non inviati successivamente al curatore fallimentare, cfr. Cassazione, n. 36595/2009).

Sono, quindi, esclusi dal novero dei documenti rilevanti per la sussistenza del reato in parola i libri sociali poiché l'oggetto della protezione è la portata "contabile" della documentazione (in senso contrario, con riferimento al libro soci per le Srl, relativamente al periodo antecedente la riforma introdotta con il D.L. 185/2008 che ha escluso l'obbligo di tenuta di tale documentazione, Cassazione, sentenza n. 26458/2015).

Infatti, i libri contabili, essendo destinati a rappresentare i fatti relativi all'organizzazione interna dell'impresa, non incidono sulla ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari della società, non rappresentando contabilmente fatti gestionali.

Così come non si può ricomprendere nella nozione di libri o di altre scritture contabili, richiamate dall'articolo 216, comma 1, n. 2, L.F., la falsificazione o l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, trattandosi di documenti destinati a tutelare esclusivamente gli interessi fiscali dello

Stato (cfr. Cassazione n. 11279/2010).

Nella nozione di "libri" e "scritture contabili" prevista dall'articolo 216, comma 1, n. 2, L.F. non rientra nemmeno il bilancio, il quale non può costituire l'oggetto materiale della condotta che integra il reato di bancarotta fraudolenta documentale (cfr. Cassazione n. 42568/2018, n. 49141/2019 e n. 109/2021).

Infatti, l'articolo 2214, cod. civ. fa esclusivo riferimento, al comma 1, ai libri obbligatori come il libro giornale e quello degli inventari, mentre al comma 3 alle altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa. La norma non menziona il bilancio che, ponendosi a chiusura dell'inventario attraverso il conto dei profitti e delle perdite, serve a rappresentare la situazione finanziaria, economica e patrimoniale della società e pertanto non può rientrare nel novero delle scritture rilevanti ai fini della bancarotta fraudolenta documentale (cfr. Cassazione n. 13072/2017 e n. 109/2021).

Per quanto riguarda l'elemento soggettivo, quest'ultimo si atteggia diversamente a seconda dell'ipotesi comportamentale presa in considerazione. Nel caso di sottrazione, distruzione e falsificazione della contabilità è necessario un dolo specifico, individuato, in via alternativa, nello scopo di recare a sé o ad altri ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori; di contro, per il comportamento proteso a rendere impossibile la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari è sufficiente la consapevolezza dell'agente che la confusa tenuta della contabilità può concretare l'evento del reato (cfr. Cassazione, n. 18143/2015 e n. 34423/2016).

Meno complessa è la condotta di bancarotta semplice documentale di cui all'articolo 217, comma 2, L.F., in cui viene punita l'omessa o irregolare o incompleta tenuta della contabilità, senza che ne derivi un pregiudizio effettivo in capo alla procedura fallimentare o ai creditori (cfr. Cassazione n. 20965/2016, secondo cui il reato di bancarotta semplice documentale è reato di pericolo presunto e mira a evitare che vi siano ostacoli all'attività di ricostruzione del patrimonio e dei movimenti di affari della società da parte degli organi fallimentari, con possibile pregiudizio degli interessi dei creditori: la finalità ultima della norma è, quindi, quella di consentire ai creditori l'esatta conoscenza della consistenza del patrimonio del fallito sul quale potersi soddisfare).

La condotta deve collocarsi entro il triennio antecedente al fallimento, con la precisazione che la mancata o irregolare tenuta delle scritture contabili non deve protrarsi per l'intero triennio precedente alla dichiarazione di fallimento, sussistendo il reato anche se tale condotta venga tenuta, durante il periodo di tempo indicato, per un arco temporale inferiore ai 3 anni. Inoltre, la cessazione dell'attività non esclude l'obbligo della tenuta della regolare contabilità, anche se manchino passività insolute, se non formalizzata con la cancellazione dal Registro Imprese (cfr. Cassazione n. 20911/2011).

La condotta descritta dall'articolo 217, L.F. può essere sorretta tanto da dolo che colpa – nonostante tale atteggiamento soggettivo non sia espressamente richiamato dalla disposizione (cfr. Cassazione n. 20695/2016) – salvo che sia provata una specifica intenzionalità a impedire la ricostruzione del movimento degli affari, caso in cui ricorre la fattispecie dell'articolo 216, n. 2, L.F.

L'evidente sovrapposizione tra le figure della bancarotta fraudolenta e della bancarotta semplice rende difficoltoso sussumere una determinata vicenda nell'una o nell'altra fattispecie criminosa. Soltanto in un'unica ipotesi è agevole rinvenire una chiara distinzione tra i 2 reati, ovvero quando la condotta delittuosa abbia a oggetto scritture contabili e documenti la cui conservazione e tenuta non sia obbligatoria per l'imprenditore. Infatti, la fattispecie di cui all'articolo 217, comma 2, L.F. rileva solo se il comportamento ivi descritto ricade su scritture prescritte dalla legge, con la conseguenza che quando la sottrazione, la distruzione, o la cattiva tenuta riguardi le scritture contabili facoltative si è necessariamente in presenza di una fattispecie di bancarotta documentale fraudolenta, sempre che ne ricorrano le altre condizioni e, in particolare, l'atteggiamento psicologico rappresentato dal dolo di profitto o di danno per i creditori e che si sia determinata l'impossibilità di ricostruire il patrimonio o il movimento degli affari della società.

Indici significativi ed efficaci di differenziazione mancano, invece, quando, nel caso di una tenuta della contabilità non conforme alle prescrizioni di legge, si discuta se si sia in presenza di una ipo-

tesi di irregolare o incompleta compilazione di tale documentazione di cui al comma 2, articolo 217, L.F. o se, invece, le criticità ivi riscontrate impediscano di ricostruire il patrimonio o il movimento degli affari della società fallita, con conseguente sussistenza del ben più grave reato di bancarotta fraudolenta documentale.

Ad aiutare in questa opera di differenziazione interviene il richiamo al diverso atteggiarsi dell'elemento soggettivo, che, ai fini dell'integrazione della bancarotta semplice ex articolo 217, comma 2, L.F., può essere indifferentemente costituito dal dolo o dalla colpa, ravvisabili quando l'agente ometta, con coscienza e volontà o per semplice negligenza, di tenere le scritture contabili; invece, l'elemento psicologico della bancarotta fraudolenta documentale, ex articolo 216, comma 1, n. 2), L.F., deve essere individuato nel dolo generico, costituito dalla coscienza e volontà dell'irregolare tenuta delle scritture, con la consapevolezza che ciò renda impossibile la ricostruzione delle vicende del patrimonio dell'imprenditore (cfr. Cassazione n. 2900/2018).

In tal senso, l'imprenditore che adduca l'onerosità della tenuta della contabilità nella fase critica dell'impresa introduce un elemento cognitivo e una deliberazione volitiva che senz'altro attrae nel fuoco del dolo la consapevolezza che siffatta omissione potrebbe finire per rendere difficoltosa la ricostruzione delle vicende del proprio patrimonio. E tanto vale a integrare il dolo – generico – della bancarotta contestata, non essendo, per contro, necessaria la specifica volontà di impedire quella ricostruzione (cfr. Cassazione, n. 5264/2013 e n. 39808/2022).

Tale impostazione, tuttavia, presenta l'evidente limite rappresentato dal fatto che la sussistenza dell'uno o dell'altro atteggiamento psicologico può cogliersi solo in considerazione della gravità degli errori e delle incongruenze presenti nella contabilità della società, sicché, in sede di ricostruzione giudiziaria dell'accaduto, non sarà la definizione dell'elemento psicologico a consentire di individuare il reato commesso quanto, all'inverso, sarà la rilevanza delle carenze presenti nella contabilità societaria a far concludere nel senso della sussistenza di un atteggiamento doloso o colposo in capo al fallito.

Infatti, per l'integrazione della più grave fattispecie di bancarotta fraudolenta documentale è necessario sussista una seria difficoltà nella ricostruzione della gestione imprenditoriale, con la conseguenza che anche la parziale omissione del dovere annotativo può integrare la fattispecie di cui all'articolo 216, comma 1, n. 2, L.F., in quanto rientra nell'ambito della norma incriminatrice anche la condotta di falsificazione dei dati realizzata attraverso la rappresentazione dell'evento economico in modo incompleto e distorto in ordine alla gestione di impresa e agli esiti della stessa (cfr. Cassazione n. 3114/2010); ciò in quanto nel delitto di bancarotta fraudolenta documentale l'interesse tutelato non è circoscritto a una mera informazione sulle vicende patrimoniali e contabili della impresa, ma concerne la loro conoscenza documentata e giuridicamente utile, sicché il delitto sussiste non solo quando la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari del fallito si renda impossibile per il modo in cui le scritture contabili sono state tenute, ma anche quando gli accertamenti, da parte degli organi fallimentari, siano stati ostacolati da difficoltà superabili solo con particolare diligenza, come accade quando la ricostruzione delle vicende patrimoniali dell'impresa renda necessario fare capo a fonti di documentazione esterne (cfr. Cassazione n. 1925/2018), e sempre che sussistano indici di fraudolenza tali da fondare, in concreto, la pericolosità della condotta (cfr. Cassazione n. 38396/2017).

In siffatto contesto, il requisito dell'impedimento della ricostruzione del volume d'affari o del patrimonio del fallito viene a qualificare l'ipotesi di bancarotta fraudolenta per irregolare tenuta delle scritture contabili di cui all'articolo 216, comma 1, n. 2, L.F., costituendo la linea di discriminazione con la diversa fattispecie di bancarotta semplice documentale (cfr. Cassazione n. 11390/2020), che non postula analoga attitudine modale. Trattandosi di reato di pericolo concreto, il dolo generico deve essere desunto, con metodo logico-inferenziale, dalle modalità della condotta contestata, e non dal solo fatto che lo stato delle scritture sia tale da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari, fatto che costituisce l'elemento materiale del reato ed è comune alla diversa e meno grave fattispecie di bancarotta semplice, incriminata dall'articolo 217, comma 2, L.F.; né può essere dedotto da circostanze successive rispetto al fatto-reato, postulan-

dosi la necessità di una motivazione particolarmente rigorosa sull'elemento soggettivo dell'addebito quando la prova dell'elemento soggettivo non possa, in assenza di una parallela fattispecie patrimoniale, giovare della presunzione per la quale l'irregolare tenuta delle scritture contabili è, di regola, funzionale all'occultamento o alla dissimulazione di atti depauperativi del patrimonio sociale (cfr. Cassazione n. 26613/2019).

Di contro, il delitto di bancarotta documentale semplice – non essendo richiesto che le irregolarità determinino un'impossibilità di ricostruzione della contabilità societaria – è ravvisabile anche allorquando si possa ovviare alle lacune annotative mediante altre tracce contabili tenute dall'imprenditore.

In particolare, si è in presenza di tale delitto quando da un lato la contabilità presenta i contenuti minimi richiesti dalla legge (ad esempio, nel caso in cui, in base all'articolo 2216, cod. civ., il libro giornale indichi giorno per giorno le operazioni relative all'esercizio dell'impresa; o l'inventario, da redigere, in base all'articolo 2217, cod. civ., all'inizio dell'impresa e annualmente, contenga l'indicazione delle attività e delle passività relative all'impresa nonché delle attività e passività dell'imprenditore estranee alla medesima e si chiuda con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite che dimostrino gli utili o le perdite) e dall'altro sia comunque tenuta in maniera difforme rispetto alle previsioni normative (a titolo esemplificativo, quando i libri non presentano numerazione, vidimatura, bollatura, etc.).

## **La sciatteria contabile non integra il delitto di bancarotta fraudolenta documentale, semmai quello di bancarotta semplice**

Come si è detto, il delitto di bancarotta semplice documentale è reato di pericolo presunto e mira a evitare che vi siano ostacoli all'attività di ricostruzione del patrimonio e del movimento di affari della società da parte degli organi fallimentari, con possibile pregiudizio degli interessi dei creditori: il reato consiste nel mero inadempimento al precetto formale dell'articolo 2214, cod. civ., ed è quindi un reato di pura condotta, che si realizza anche quando non vi sia un danno per i creditori (cfr. Cassazione, sentenza n. 20695/2016) ed è integrato in presenza di una mera omessa o irregolare o incompleta tenuta delle scritture contabili obbligatorie per legge.

Pertanto, la mancanza dei libri e delle scritture contabili deve essere ricondotta all'ipotesi criminosa della bancarotta semplice (e, quindi, non fraudolenta) laddove sia assente o insufficiente l'accertamento in ordine allo scopo che si è proposto l'agente (cfr. Cassazione, n. 38396/2017, n. 33114/2020 e n. 13059/2021).

Laddove sia contestata la fisica sottrazione delle scritture contabili, non può essere addebitata anche la fraudolenta tenuta delle medesime, ipotesi che presuppone un accertamento condotto su libri contabili effettivamente rinvenuti ed esaminati dagli organi fallimentari (cfr. Cassazione n. 9389/2019).

L'elemento soggettivo che deve sorreggere tale condotta è il dolo specifico, consistente nello "scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori", ossia la c.d. specifica intenzionalità per i comportamenti di sottrazione, distruzione, falsificazione (cfr. Cassazione, n. 46958/2016 e n. 32001/2019).

A titolo esemplificativo, l'elemento psicologico del dolo specifico non può essere desunto dal solo fatto che lo stato delle scritture contabili sia tale da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio e del movimento degli affari (cfr. Cassazione, n. 26613/2019).

Nella seconda parte dell'articolo 216, L.F. – che sanziona la tenuta delle scritture contabili "in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari" – il Legislatore pone l'accento non tanto sulle modalità della condotta, quanto sul risultato del comportamento illecito.

Si tratta di un'ipotesi generale che allude alla redazione delle scritture così incompleta, disorganica e frammentaria da giungere al risultato di non consentire una ricostruzione del patrimonio e dei fatti di gestione dell'impresa.

Al fine di integrare la fattispecie in parola è sufficiente la mera messa in pericolo dell'interesse tu-

telato, essendo del tutto irrilevante che la ricostruzione sia stata effettuata dagli organi fallimentari bastando una seria difficoltà al compimento della stessa; al contrario, non assurge a elemento oggettivo del delitto di bancarotta fraudolenta documentale l'integrale omissione della contabilità, vertendosi in tal caso nella minore ipotesi di cui all'articolo 217, comma 2, L.F., purché, ovviamente, non sia provata la condotta di occultamento o sottrazione della stessa al fine di recare pregiudizio ai creditori.

Infatti, il comma 2, articolo 217, L.F. disciplina la fattispecie della bancarotta semplice documentale, il quale, si ripete, è un reato di pericolo astratto avente a oggetto soltanto le scritture obbligatorie ex articolo 2214, cod. civ. e che può realizzarsi tramite una pluralità di condotte consistenti:

1. nell'omessa tenuta dei libri e delle scritture contabili prescritti dalla legge;
2. nell'irregolarità della tenuta di tali documenti, inteso come mancato rispetto dei requisiti formali e sostanziali richiesti dalla legge o dalla prassi commerciale;
3. nella loro incompletezza, nel caso in cui, stante la regolarità formale, si riscontrino intermissioni o lacune.

Con riferimento all'elemento soggettivo della bancarotta semplice, è richiesto il dolo specifico di recare pregiudizio ai creditori, che consiste nella fisica sottrazione delle scritture contabili alla disponibilità degli organi fallimentari, anche sotto forma della loro omessa tenuta. Essa costituisce una fattispecie autonoma e alternativa rispetto alla fraudolenta tenuta di tali scritture, in quanto quest'ultima integra un'ipotesi di reato a dolo generico che presuppone un accertamento condotto su libri contabili effettivamente rinvenuti ed esaminati dai predetti organi (cfr. Cassazione n. 33114/2020).

Per affermare che la mera mancanza della documentazione integra il più grave reato di bancarotta fraudolenta, il giudice di merito è dunque chiamato ad accertare puntualmente, nelle proprie motivazioni, il presupposto soggettivo del dolo specifico: mentre l'occultamento delle scritture contabili può configurare bancarotta fraudolenta documentale se sussiste il dolo specifico di recare pregiudizio ai creditori (cfr. Cassazione n. 13059/2021), la fraudolenta tenuta delle scritture contabili integra un'ipotesi di reato a dolo generico, che presuppone un accertamento condotto sui libri effettivamente rinvenuti (cfr. Cassazione n. 50098/2015).

Laddove in tema di bancarotta documentale, sia assente o insufficiente l'accertamento in ordine allo scopo eventualmente propostosi dall'agente e in ordine alla oggettiva finalizzazione di tale carenza, la mera mancanza dei libri e delle scritture contabili deve essere ricondotta all'ipotesi criminosa della bancarotta semplice ex articolo 217, L.F. e non alla più grave fattispecie della bancarotta fraudolenta documentale.

## Conclusioni

La scelta dell'imprenditore di non provvedere a istituire la contabilità societaria non può in alcun modo rappresentare un'ipotesi di bancarotta fraudolenta documentale.

Infatti, pur essendo possibile che la procedura fallimentare non rinvenga la dovuta documentazione contabile sia in caso di bancarotta fraudolenta documentale sia di bancarotta semplice, tale circostanza sarà sanzionata ai sensi dell'articolo 216, L.F. solo se l'imprenditore l'ha sottratta o distrutta; se, invece, si è in presenza di una mancata istituzione della contabilità si dovrà procedere per il reato meno grave della bancarotta semplice (peraltro secondo una modalità di regolamentazione sanzionatoria che si rinviene anche in altri ambiti, come ad esempio nel diritto penale tributario, posto che la mancata presentazione della dichiarazione fiscale è fattispecie punita meno severamente della presentazione di una dichiarazione infedele).

Tuttavia, pur essendo chiara la differenza tra le ipotesi di bancarotta documentale fraudolenta e di bancarotta semplice sotto il profilo concettuale, resta problematica la diversificazione delle 2 ipotesi sotto il profilo probatorio, poiché occorre comprendere se il mancato rinvenimento dei libri sociali dipenda da una intenzionale sottrazione degli stessi o da una loro mancata istituzione.

A tal fine sarà possibile rifarsi a indici presuntivi (ad esempio, in presenza di una società di rilevanti dimensioni, sarà ragionevole ipotizzare che l'impresa non può aver operato in mancanza di una

contabilità e che, quindi, il mancato rinvenimento della stessa deriva da una sua sottrazione o distruzione), ma certamente non potrà disinvoltamente superarsi la circostanza che il dato letterale degli articoli 216 e 217, L.F. riconduce l'omessa istituzione della contabilità all'ipotesi più lieve di bancarotta semplice.

## **Riferimenti normativi**

articolo 216, comma 1, n. 2, L.F.

articolo 217, comma 2, L.F.

articolo 2214, cod. civ.

articolo 2217, cod. civ.

Cassazione, sentenza n. 39681/2016

Cassazione, sentenza n. 46692/2016

Cassazione n. 33114/2020

Cassazione n. 13059/2021



# TeamSystem Enterprise

## Esperienza digitale per le Aziende

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

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

## TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata