periodico
omologato
DCOER0975
Posteitaliane

B review

TeamSystem Business review

Periodico di informazione alle imprese

n. 9/2015

Supplemento a TeamSystem Review n. 225

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

In collaborazione con

Euroconference

TeamSystem®

ALYANTE Enterprise

Il sistema ERP più flessibile, nella sua versione più evoluta

ALYANTE Enterprise è la **soluzione integrata che supporta tutti i processi aziendali,** sempre aggiornata con le normative del mercato italiano.

Flessibile e modulare, con una **completezza funzionale** che non ha eguali, una **user experience** innovativa, strumenti per ottimizzare la gestione dei processi e sfruttare tutti i vantaggi del web, del lavoro in mobilità e della collaboration, **ALYANTE Enterprise è dedicata alle grandi imprese che hanno soprattutto bisogno di solidità, affidabilità, completezza, facilità di configurazione e d'uso.**

Una soluzione:

1. modulare e flessibile, che evolve insieme al business;
2. funzionalmente completa, anzi la più completa;
3. capace di supportare in modo integrato tutti i processi aziendali;
4. sempre adeguata alle normative;
5. pensata per la collaboration e il lavoro in mobilità;
6. facile da usare per la sua user experience innovativa.

www.teamsystem.com

TeamSystem®

TeamSystem Business review
Periodico di informazione alle imprese
Editrice TeamSystem
Sede: Via Yuri Gagarin, 205 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Redazione: Euroconference Editoria
S.E. o O.
Riproduzione vietata
Stampa: Bieffe - Recanati (MC)

Sommario

Lavoro e previdenza

Le regole per l'apposizione del patto di prova **2**

Contribuzione Inps su redditi di partecipazione in società di capitali **5**

La nuova disciplina del *part-time* **8**

Le istruzioni Inps sul nuovo lavoro accessorio **11**

Prime istruzioni Inps per il congedo parentale ad ore **13**

TFR: coefficiente di luglio 2015 **16**

Economia e finanza

Equo canone di giugno 2015 **17**

Fisco e tributi

Il nuovo reato di falso in bilancio **18**

Falso in bilancio: un raffronto tra la versione previgente e le novità introdotte dalla L. n.69/15 **23**

I minimi "entrano" nel MOSS **28**

Le regole per l'apposizione del patto di prova

Nel corso dell'estate la Corte di Cassazione si è espressa più volte sul recesso durante, o al termine, del periodo di prova, ribadendo importanti principi da tenere in debita considerazione sia al momento dell'instaurazione del rapporto di lavoro, nella sottoscrizione del patto, sia nella gestione dell'eventuale licenziamento del lavoratore.

La sottoscrizione del patto di prova in un rapporto di lavoro

Nella fase genetica del rapporto di lavoro, le parti che intendono sottoscrivere un contratto di lavoro possono essere interessate all'apposizione a tale accordo di una clausola di prova, disciplinata dall'art.2096 cod.civ., dove l'interesse prevalente è la sperimentazione e la valutazione, da parte del datore di lavoro, delle caratteristiche e delle qualità del lavoratore, nonché del proficuo inserimento di quest'ultimo nella struttura aziendale. In caso di licenziamento al termine del periodo di prova, il datore di lavoro non è tenuto né a motivare il licenziamento né a riconoscere il preavviso. Ovviamente, anche il lavoratore può beneficiare della non perfetta stabilità del rapporto di lavoro conseguente alla prova, potendo presentare le proprie dimissioni senza rispetto del preavviso: tale situazione, oltre a essere molto più remota nella prassi, è anche soggetta a un contenzioso praticamente nullo, tenuto conto che in linea generale l'atto di recesso del lavoratore non abbisogna di motivazioni, se non nel caso in cui si voglia far valere la c.d. giusta causa e le relative conseguenze risarcitorie. Si può quindi evidenziare che la sostanziale parità nelle posizioni giuridiche sia esclusivamente formale, in quanto il patto di prova è, nella realtà, uno strumento di verifica datoriale.

Proprio per tale ragione, le interpretazioni giurisprudenziali sulla materia seguono un solco di tutela del lavoratore, richiedendo obbligatoriamente la forma scritta ad *substantiam* e la sottoscrizione anticipata, o al massimo contestuale, all'inizio del rapporto di lavoro.

Riguardo alla durata massima, essa viene definita dalla contrattazione collettiva, generalmente nazionale, in riferimento ai livelli di inquadramento: da un punto di vista legale, un importante limite massimo è fissato dall'art.10 del D.Lgs. n.604/66, pari a 6 mesi dall'inizio del rapporto.

Come anticipato, il recesso durante il periodo di prova non richiede alcuna motivazione da formalizzare. Ciò non significa che il licenziamento sia a totale discrezione del datore di lavoro: i giudici infatti, tenuto conto di quanto espresso dalla Corte Costituzionale con la sentenza n.189/1980, possono sindacare il licenziamento sia in riferimento all'obbligo dell'effettività della prova, sia in presenza di motivi illeciti o discriminatori.

Riguardo all'effettività della prova, è strettamente connessa la questione legata alla legittimità del patto di prova nel caso in cui le mansioni del lavoratore siano indicate in via eccessivamente generica. Il motivo della correlazione è percepibile immediatamente: se la prova è funzionale alla verifica delle caratteristiche della prestazione svolta dal lavoratore, e se è vero che la prestazione di lavoro è definita, a livello contrattuale, dalle mansioni indicate, allora l'eccessiva genericità di queste ultime non consentirebbero al lavoratore di essere valutato su parametri giuridicamente vincolanti.

È opportuno ricordare che per mansioni si intendono i compiti che in concreto devono essere eseguiti dal lavoratore, integrando così l'oggetto dell'obbligazione della prestazione di lavoro. La qualifica, viceversa, costituisce la sintesi teorica di un insieme complesso di mansioni, come, ad esempio, il "commerciale", il falegname, l'elettricista etc..

La recente revisione della disciplina dell'art.2103 cod.civ., in materia di mansioni, impone qualche riflessione nella definizione del patto di prova e della lettera di assunzione.

La maggior flessibilità nella variazione delle mansioni, ancorata esclusivamente al livello di inquadramento della contrattazione collettiva e alla categoria legale, non esclude la necessità di speci-

ficazione delle mansioni, in quanto la specificazione del contenuto della prestazione ha un valore essenziale per il possibile esperimento delle capacità del lavoratore.
Negli esiti recenti della giurisprudenza, si è più volte affermato che il rinvio al sistema classificatorio della contrattazione collettiva è sufficiente ad integrare il requisito della specificità dell'indicazione delle mansioni del lavoratore in prova solo se è in grado di configurare la prestazione da valutare.
La Corte di Cassazione, con la sentenza n.17591 del 4 agosto 2014, è intervenuta sulla problematica sopra indicata. Il caso riguarda la contestazione di un recesso durante il periodo di prova, in quanto nella lettera di assunzione le mansioni erano state definite con un semplice rinvio alla declaratoria della contrattazione collettiva, in concreto, con il riferimento alla qualifica di Responsabile Ufficio Tecnico, categoria quadro livello 7Q del Ccnl applicato in azienda.
Secondo la Suprema Corte, la descrizione sintetica accompagnata dal rinvio alla contrattazione collettiva è risultata sufficientemente determinata e idonea a consentire al lavoratore di conoscere "il proprio campo di azione e, quindi, l'oggetto della prova". Richiamando precedenti giurisprudenziali, la sentenza condivide espressamente *"quanto rilevato dal giudice del gravame in ordine al diverso grado di specificazione delle mansioni in relazione alla maggiore discrezionalità della mansioni affidate, il cui ambito risulta meno suscettibile di descrizione analitica quanto più è elevata la competenza richiesta per l'assolvimento delle mansioni di un ufficio articolato quale quello del Responsabile dell'Ufficio tecnico"*.

Svolgimento di mansioni diverse rispetto a quelle indicate nel contratto: la Cass. n.10618/2015

Entrando nel merito delle recenti sentenze sul periodo di prova, la prima che si analizza è la pronuncia della Corte di Cassazione del 22 maggio 2015, n.10618. Il caso riguarda il licenziamento al termine del patto di prova di una lavoratrice, adibita solo per la metà, circa, del periodo complessivo alle mansioni previste nella lettera di assunzione: nell'ultima parte, infatti, pur essendo stata assunta come "responsabile dell'ufficio amministrativo", veniva adibita a mansioni marginali e comunque diverse.
Il licenziamento è stato considerato illegittimo, in quanto la mancata adibizione alle mansioni contrattualmente previste, con un impiego in attività prevalentemente esecutive e non direttive, rende non dimostrato il mancato superamento del periodo di prova.
Nella sentenza si cita anche la recente sentenza, sempre della Cassazione, n.665/2015, riguardante l'adibizione a mansioni superiori rispetto a quelle dedotte nel patto di prova: il patto di prova è stato considerato valido, *"perché è a sufficienza specifico, grazie al semplice riferimento alla categoria prevista nel contratto collettivo, che permette al datore di lavoro di assegnare il lavoratore ad uno degli, eventualmente plurimi, profili rientranti in essa. La possibilità di assegnazione a profili diversi tutela meglio il lavoratore, che trova maggiori opportunità di utilizzazione in azienda, specie se affetto da una minorazione di salute"*.
Dal contenuto delle sentenze richiamate emerge chiaramente l'importanza della definizione delle specifiche mansioni che saranno oggetto della prova, in quanto qualsiasi scollamento tra il dato contrattuale e l'esperienza effettiva saranno valutati nell'ottica della tutela della professionalità del lavoratore: se non venisse ravvisata, l'illegittimità del recesso in prova determinerebbe l'applicazione dell'art.18 dello Statuto dei Lavoratori e le relative tutele reintegratorie.
Come anticipato in premessa, la nuova flessibilità della variazione delle mansioni in corso del rapporto di lavoro non deve oscurare il fatto che l'apposizione di un patto di prova, che consente di recedere dal rapporto senza preavviso e senza motivazione, richiede che l'oggetto dello stesso, le effettive mansioni del lavoratore, sia sufficientemente specificato ai fini della validità del recesso.

Reiterazione di patti di prova con assunzioni a termine

Il secondo tema affrontato dalla recente giurisprudenza riguarda la possibilità di apporre un patto di prova a un contratto a tempo indeterminato successivo a precedenti rapporti a termine tra le stesse parti. Ipotesi che, nella realtà, si verifica con una certa frequenza.

Nella sentenza Cass. 17 luglio 2015, n.15059, il patto di prova, da cui era scaturito il recesso per il suo mancato superamento, era stato apposto a un contratto a tempo indeterminato successivo a 4 precedenti contratti a termine.
La Suprema Corte sottolinea che la causa del patto di prova consiste nell'interesse alla reciproca sperimentazione e, pertanto, se la verifica è già intervenuta, con esito positivo, per specifiche mansioni e per un congruo lasso di tempo, il patto di prova diviene invalido. La ripetizione del patto di prova può diventare legittima solo se la verifica della sperimentazione riguardi anche il comportamento e la personalità del lavoratore in relazione all'adempimento della prestazione, elementi suscettibili di modificarsi nel tempo per l'intervento di molteplici fattori.
Nel caso oggetto della decisione, un dipendente di Poste Italiane, dopo 4 contratti a termine in un periodo complessivo di 5 anni circa, veniva assunto quasi in continuità con contratto a tempo indeterminato con patto di prova e successivamente licenziato per il suo mancato superamento. In tale contesto, stante anche le mansioni di recapito della corrispondenza, non poteva essere fatta la rilevanza degli aspetti legati alla soggettività del lavoratore. Inoltre, non sono state prese in considerazione le argomentazioni presentate dal datore di lavoro legate alla variazione del luogo di lavoro e al fatto che l'assunzione a tempo indeterminato sia cosa diversa rispetto all'assunzione a termine.
La Cassazione infatti risponde che *"espletare nell'ambito di un rapporto di lavoro a termine mansioni analoghe a quelle svolte nel corso di un rapporto a tempo indeterminato non rileva se non per il differente tasso di tutela di cui gode il lavoratore, circostanza estranea alla causa del patto di prova"*. Stesso ragionamento anche in riferimento alla variazione dell'area di lavoro, che, di per sé, non costituisce un elemento che modifica il contenuto professionale della prestazione.
Come conseguenza, la nullità del patto illegittimamente riproposto determina l'applicazione dell'art.18 Statuto dei Lavoratori al licenziamento ad esso riferito, in quanto privo di giusta causa o di giustificato motivo.

Riferimenti normativi
Art.2096 cod.civ.

Contribuzione Inps su redditi di partecipazione in società di capitali

La norma di base

L'articolo 3-*bis*, co.1, D.L. n.384/92, prevede che *"A decorrere dall'anno 1993, l'ammontare del contributo annuo dovuto per i soggetti di cui all'art.1 L. n.233/90, è rapportato alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini Irpef per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono"*.
I soggetti interessati dalla predetta disciplina sono, in sostanza, gli iscritti alle gestioni obbligatorie Inps dei lavoratori autonomi, artigiani o commercianti. La L. n.233/90[1], infatti, altro non è che la "Riforma dei trattamenti pensionistici dei lavoratori autonomi".
Come vedremo la variegata realtà imprenditoriale propone però, inevitabilmente, molte casistiche. Quella che maggiormente ha fatto discutere tra queste, riguarda il caso in cui il nostro commerciante possieda una partecipazione in una Srl commerciale, nella quale non svolgeva alcuna attività. L'Inps, come vedremo, ha sempre inteso inglobare anche il reddito prodotto dalle società di capitali, pur se non distribuito, all'interno dell'imponibile contributivo, senza valutare se il soggetto operasse o meno all'interno dell'ente partecipato.

Gli interventi Inps

L'Istituto previdenziale si espresse, dapprima, a mezzo della Circolare n.140/01[2] a margine della novità riguardante le Srl artigiane. La prima affermazione riguarda il fatto che l'imponibile contributivo, del socio di Srl artigiana, sia costituito dalla quota di reddito prodotto dalla società e riferito al socio in funzione della sua quota di partecipazione; ciò anche, si specifica, prescindendo da eventuali accantonamenti degli utili, a riserva, e quindi della distribuzione o meno degli stessi.
Il riferimento all'assoggettamento contributivo in tale situazione, stante la qualifica artigiana del tipo societario e la conseguente molto probabile partecipazione al lavoro del socio, appare corretto. Ma è quello che segue nel testo dell'intervento amministrativo, poche righe più sotto, che lascia qualche perplessità; nel caso specifico rimarcato per le Srl di tipo artigiano, l'assunto è stato poi esteso, come vedremo, alle Srl in genere. L'Inps infatti specifica che "non appare superfluo evidenziare che anche per i soci delle Srl trova applicazione l'art.3-*bis* del D.L.n.384/92, convertito con modificazioni nella L. n.438/92 e che, pertanto, l'ammontare del contributo dovuto è rapportato alla totalità dei redditi d'impresa e non soltanto al reddito che dà titolo all'iscrizione". Ecco dunque, parzialmente esplicitata, la tesi Inps.
Fatto è che nel prendere tale posizione l'Istituto stesso, che non poteva certo fare diversamente stante il disposto normativo, parla di "totalità dei redditi d'impresa". Ed è su questo, come vedremo, che si gioca buona parte della partita.
È lo stesso Istituto, richiamato da richieste di chiarimento pervenutegli, a dover intervenire nuovamente, a due anni di distanza dal precedente atto amministrativo, con Circolare n.102/03[3]. Ribadendo l'imponibilità dei redditi provenienti da partecipazione in Srl non industriali, l'Inps afferma, infine: *"A tal proposito preme sottolineare che, in presenza della predetta quota del reddito d'impresa della Srl, la stessa costituisce base imponibile ai fini che qui interessano sia allorché il socio sia tenuto all'iscrizione alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti per l'attività svolta nella società a responsabilità limitata, sia allorché il titolo all'iscrizione derivi dall'attività esercitata in qualità di imprenditore individuale o di socio di una società di persone, e ciò per effetto di quanto disposto dall'art.3-bis della L. n.438/92 citata"*.
Questa affermazione, deve far riflettere specie nella sua seconda parte. L'Istituto, infatti, specifica che anche ove l'iscrizione derivi dal propria attività individuale, la ulteriore partecipazione in una Srl – artigiana o commerciale – farà cumulare nell'imponibile contributivo anche il reddito pro quo-

[1] L. n.233 del 2 agosto 1990, pubb. in G.U. n.188 del 13 agosto 1990.
[2] Inps, Circolare del 16 luglio 2001.
[3] Inps, Circolare n.102 del 12 giugno 2003.

ta attribuibile al socio.
A questo punto sono due le questioni principali da affrontare: quando espresso dall'Inps tiene conto della natura tributaria del reddito di società di capitali? Ed inoltre: il concetto sopra esposto non fa alcuna distinzione al caso in cui il soggetto, già iscritto per propria attività individuale, presti o meno la propria opera, quale socio, anche nella Srl? Sono questi i punti cardine della vicenda; ciò che, come vedremo, ha offerto spunto ai giudici di merito.

I requisiti di base

Giova anche ricordare, molto rapidamente, la norma previdenziale su cui ruota l'iscrizione obbligatoria alla gestione Inps commercianti, ossia l'art.1, co.203, L. n.662/96[4], con rimando alla L. n.613/66. Nel testo sono previsti i requisiti necessari ai soggetti ai fini dell'iscrizione:

- siano titolari o gestori di imprese organizzate e/o dirette prevalentemente con il lavoro proprio;
- abbiano la piena responsabilità dell'impresa ed assumano tutti gli oneri ed i rischi relativi alla sua gestione;
- partecipino personalmente al lavoro aziendale con carattere di abitualità e prevalenza;
- siano in possesso, ove previsto da leggi o regolamenti, di licenze o autorizzazioni e/o siano iscritti in albi, registri o ruoli.

Come si nota da essi emerge la chiara intenzione del legislatore, supportato in ciò dal principio Costituzionale *ex* art.38, di assoggettare a contribuzione coloro che operativamente svolgano un'opera e siano coinvolti nella effettiva gestione dell'impresa. Ciò tanto più considerando che per il solo requisito legato alla responsabilità d'impresa, ed ai relativi oneri, il testo normativo ne dispone la non applicabilità ai soci di Srl. Anche scartando quindi tale aspetto, resta in ogni caso la più qualificante richiesta normativa basata sul lavoro personale con caratteristiche di abitualità e prevalenza[5]; come può sposarsi tutto questo con il caso di un socio di Srl che non partecipa assolutamente al lavoro?

La recente giurisprudenza

Veniamo dunque al cuore dell'attuale vicenda. Il tutto prende le mosse da due recenti e speculari pronunciamenti della Corte d'Appello de l'Aquila: sentenza n.752 e n.774 del 25 giugno 2015, con collegio giudicante solo parzialmente distinto.
Tali pronunce stroncano la tesi finora sostenuta dall'Inps, seguendo tra l'altro il giudizio di primo grado emanato dal Tribunale di Pescara[6]. Il caso, è bene chiarirlo, è quello di un imprenditore commerciale - che per la propria attività era iscritto Inps gestione commercianti - il quale vantava anche delle partecipazioni in società a responsabilità limitata, dove – cosa questa come vedremo rilevante – non svolgeva alcuna attività. Era dunque quello che si definisce un socio di capitale.
Muovendoci per sommi capi, vediamo dunque su quali basi il collegio giudicante de L'Aquila offre la propria lettura. Oltreché andare a rilevare l'erronea valutazione Inps circa la natura reddituale della partecipazione in società di capitale, come visto reddito di capitale, il ragionamento si rivolge all'aspetto forse più pregnante della vicenda: la mancata partecipazione al lavoro nella società partecipata. Si noti subito, per inciso, che l'eventuale prova di una partecipazione al lavoro dovrebbe essere offerta dall'Istituto richiedente la contribuzione.
Il riferimento passa da una pronuncia della Corte Costituzionale, sentenza n.354/2001, riguardante la non rilevanza della presunta disparità di trattamento tra soci di società di persone o di capitale. Il tutto basato sulla diversa intrinseca natura dei due tipi societari, permeato del cd. intuitu personae il primo (con immedesimazione tra socio e società), esente da questo concetto il secondo, fondato invece su una ben distinta ed autonoma personalità giuridica dell'ente partecipato. Questo per andare poi a precisare come l'onere contributivo sia strettamente connesso con un'effettiva

[4] L. n.662 del 23 dicembre 1996, pubb. G.U. n.303 del del 28 dicembre 1996, Collegato alla Legge finanziaria 1997.
[5] Su tale requisito, peraltro, l'Inps sembra aver più volte sorvolato anche in altre situazioni. Si pensi alla cd. operazione Poseidone, là dove talora le richieste di contribuzione sono state effettuate verso soci di società inattive. Su tale tema sta infatti valorizzandosi una giurisprudenza di merito che tiene conto, essenzialmente, dell'aspetto lavorativo.
[6] Trib. Pescara, sentenza n.639 del 17 giugno 2014.

attività svolta del soggetto inciso, non potendosi, in mancanza di detta attività, pensare ad un assoggettamento contributivo.
In funzione di tutto ciò i giudici di appello affermano come *"il rapporto previdenziale non può prescindere, per definizione, dalla sussistenza di un'attività, di lavoro dipendente o autonomo, che giustifichi la tutela (previdenziale ndr) corrispondente, atteso che, diversamente ragionando, ogni conferimento di capitali in società esercente attività d'impresa dovrebbe comportare l'inserimento del reddito corrispondente nell'imponibile contributivo"*. Tutto questo in ossequio al dettato *ex* art.38, co.2, della Costituzione, il quale dispone anche circa la tutela previdenziale pubblica dei "lavoratori".
Concludono dunque i giudici come *"non possa condividersi la pretesa dell'Inps di assoggettare a contribuzione anche i redditi derivanti dalla mera partecipazione …. a società di capitali (come le Srl), senza che a tale partecipazione (come è pacifico nella fattispecie) corrispondesse la prestazione di attività lavorativa all'interno di dette società"*.
Ed in effetti, estremizzando, si potrebbe pensare a questo esempio. Un soggetto, di professione commerciante, ha un capitale e ritiene di investirlo in un fondo d'investimento od in un'attività finanziaria qualunque, traendone l'interesse. Un altro fa un'altra scelta e lo investe in una società, acquisendone una quota ma senza parteciparvi al lavoro, al fine di percepire il futuro utile. Il primo non avrebbe alcun problema con la contribuzione relativamente agli interessi; l'altro, secondo la tesi Inps, dovrebbe versare su detti utili il contributo commercianti. Per quale motivo questa disparità su proventi entrambi di capitale?

Riferimenti normativi
Art.3-*bis*, co.1 D.L. n.384/92

La nuova disciplina del *part-time*

Il D.Lgs. n.81/15, relativo al riordino dei contratti di lavoro, in vigore dal 25 giugno 2015, ha apportato significative modifiche alla disciplina del contratto a tempo parziale, di seguito riepilogate.

Le regole per l'assunzione

L'articolo 4, D.Lgs. n.81/15, introduce una nuova definizione di lavoro a tempo parziale, molto più semplice e generica rispetto al passato.

Ora non vi è più distinzione legale tra tipo orizzontale, verticale o misto: ciò non toglie che le possibili riduzioni rimangano, nella prassi, legate alla riduzione giornaliera o alla concentrazione in periodi predeterminati, anche in assenza di espresse qualificazioni normative.

A livello contrattuale, l'art.5, D.Lgs. n.81/15, conferma sostanzialmente quanto in precedenza previsto dall'art.2, D.Lgs. n.61/00, con la previsione della forma scritta esclusivamente "ai fini della prova". In assenza della forma scritta, l'esistenza della riduzione oraria potrà essere fatta valere per testimoni ai sensi dell'art.2725 cod.civ.: in base a tale articolo, che rinvia al n.3, art.2724 cod. civ., la prova per testimoni è ammessa solo quando il contraente abbia perduto, senza sua colpa, il documento che gli forniva la prova.

L'articolo 5, co.2, prevede inoltre che, a differenza dei contratti di lavoro a tempo pieno, debba essere indicato puntualmente, oltre alla durata ridotta della prestazione lavorativa, la collocazione temporale dell'orario con riferimento al giorno, alla settimana, al mese e all'anno. Il co.3, art.5, D.Lgs. n.81/15, introduce un'importante novità, che va a normare un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato: quando l'organizzazione del lavoro è articolata in turni, l'indicazione della collocazione *"può avvenire anche mediante rinvio a turni programmati di lavoro articolati su fasce orarie prestabilite"*.

Il lavoro supplementare

Importanti novità sono state introdotte anche per gli istituti che consentono una variazione dell'orario di lavoro, e cioè il lavoro supplementare e le clausole elastiche.

Riguardo al lavoro supplementare, l'art.6, dopo aver richiamato, al co.1, la possibilità di intervento della contrattazione collettiva, che regolamenti la facoltà per il datore di lavoro di richiedere prestazioni supplementari, intendendosi quelle oltre l'orario concordato tra le parti, al co.2 prevede, in assenza, la possibilità di richiedere al lavoratore lo svolgimento di prestazioni di lavoro supplementare in misura non superiore al 25% delle ore di lavoro settimanali concordate. In tale ipotesi, il lavoratore può rifiutare lo svolgimento del lavoro supplementare ove giustificato da comprovate esigenze lavorative, di salute, familiari o di formazione professionale. Un piccolo inciso sulla nozione: ora l'art.6, co.1, D.Lgs. n.81/15, prevede espressamente che le prestazioni supplementari possano conformarsi anche in riferimento alle giornate, alle settimane o ai mesi. La disciplina previgente, ancorando il supplementare al *part-time* orizzontale, prevedeva esclusivamente l'aumento delle ore giornaliere.

Il limite del 25% non deve essere inteso come un divieto assoluto, in quanto il datore di lavoro può chiedere prestazioni in eccedenza: il lavoratore in questo caso avrà pieno diritto di rifiutare la richiesta.

Inoltre, sempre in assenza di disciplina contrattuale, il lavoro supplementare è retribuito con una maggiorazione del 15% della retribuzione oraria globale di fatto, comprensiva dell'incidenza della retribuzione delle ore supplementari sugli istituti retributivi indiretti e differiti.

Sono disciplinate anche le circostanze che legittimano il rifiuto al lavoro supplementare, riferite esclusivamente al supplementare legale: comprovate ragioni lavorative, di salute, familiari o di formazione professionale.

Il comma 4, art.6, D.Lgs. n.81/15, disciplina le c.d. clausole elastiche: non viene più riproposta la spaccatura tra clausole elastiche, volte all'ampliamento dell'orario di lavoro, e clausole flessibili, funzionali alla variabilità della collocazione, ma sotto l'ombrello delle clausole elastiche trovano dimora entrambe le situazioni. Si ritorna, dunque, almeno a livello definitorio, alla situazione antecedente alla riforma Biagi del D.Lgs. n.61/00.
La legge conferma il preavviso minimo per l'attivazione delle clausole elastiche, due giorni (art.6, co.5, D.Lgs. n.81/15), fatte salve diverse intese delle parti, sia nel senso di prevedere un preavviso più consistente, nella regolamentazione concreta della clausola, sia nel senso di consentire, con l'accordo del lavoratore, un'attivazione rapida, con un preavviso inferiore a 2 giorni.
Nell'intento di rendere più flessibile il lavoro a tempo parziale, il co.6, art.6, D.Lgs. n.81/15, prevede espressamente la possibilità di utilizzare le clausole flessibili in assenza di contrattazione collettiva, vincolandone la pattuizione alle procedure di certificazione presso le apposite commissioni. In esse, ovviamente in forma scritta, dovranno essere definite a pena di nullità le condizioni e le modalità con le quali il datore di lavoro può modificarne la collocazione temporale o variarne in aumento la durata: quest'ultima variazione non può eccedere il 25% della normale prestazione annua a tempo parziale. Il limite massimo complessivo consente che vi siano per brevi periodi forti aumento della prestazione lavorativa.
Le modifiche dell'orario, sia in estensione che come variabilità, determinano in favore del lavoratore una maggiorazione retributiva onnicomprensiva, pari al 15% della retribuzione oraria globale di fatto.
Nel comma 7, art.6 D.Lgs. n.81/15, si prevedono una serie di ipotesi in cui il lavoratore ha facoltà di revocare il consenso prestato alla clausola elastica: lavoratori affetti da patologie oncologiche o gravi patologie cronico-degenerative ingravescenti, ovvero che riguardino il coniuge, i figli o il genitore del lavoratore, lavoratore con figlio di età non superiore a 13 anni e con figlio convivente portatore di *handicap*, ovvero lavoratori studenti.
Al comma 8 si specifica che il rifiuto del lavoratore di concordare variazioni dell'orario di lavoro non costituisce giustificato motivo di licenziamento.

Trasformazione del rapporto

La disciplina in ordine alle trasformazioni di orario, da tempo pieno a tempo parziale o viceversa, è contenuta nell'art.8, D.Lgs. n.81/15, norma che si apre con la previsione che *"il rifiuto a trasformare il proprio rapporto di lavoro a tempo parziale, o viceversa, non costituisce giustificato motivo di licenziamento"*.
Con il consenso del lavoratore, e con atto scritto, il rapporto può essere liberamente trasformato a tempo parziale, o viceversa, a tempo pieno.
La norma poi estende le situazioni in cui i lavoratori, trovandosi in situazioni familiari o di salute particolarmente delicate, hanno diritto alla trasformazione, ovvero diritti di priorità.
I lavoratori affetti da patologie oncologiche, nonché da gravi patologie cronico-degenerative ingravescenti, per i quali residui una ridotta capacità lavorativa, eventualmente anche a causa degli effetti invalidanti di terapie salvavita, accertata da una commissione medica istituita presso l'azienda unità sanitaria locale territorialmente competente, hanno diritto alla trasformazione del rapporto di lavoro a tempo pieno in lavoro a tempo parziale. A richiesta del lavoratore il rapporto di lavoro a tempo parziale è trasformato nuovamente in rapporto di lavoro a tempo pieno.
In caso di patologie oncologiche o gravi patologie cronico-degenerative ingravescenti riguardanti il coniuge, i figli o i genitori del lavoratore o della lavoratrice, nonché nel caso in cui il lavoratore o la lavoratrice assista una persona convivente con totale e permanente inabilità lavorativa con connotazione di gravità (art.3, co.3, L. n.104/92), che abbia necessità di assistenza continua, in quanto non in grado di compiere gli atti quotidiani della vita, è riconosciuta la priorità nella trasformazione del contratto di lavoro da tempo pieno a tempo parziale.
In caso di richiesta del lavoratore o della lavoratrice, con figlio convivente di età non superiore a tredici anni o con figlio convivente portatore di *handicap* ai sensi dell'art.3, L. n.104/92, è ricono-

sciuta la priorità nella trasformazione del contratto di lavoro da tempo pieno a tempo parziale.
Il comma 7, art.8, prevede la possibilità di chiedere, per una sola volta, in luogo del congedo parentale o entro i limiti del congedo ancora spettante ai sensi del Capo V, D.Lgs. n.151/01, la trasformazione del rapporto di lavoro a tempo pieno in rapporto a tempo parziale, purché con una riduzione d'orario non superiore al 50%. Il datore di lavoro è tenuto a dar corso alla trasformazione entro quindici giorni dalla richiesta.

Riferimenti normativi
D.Lgs. n.81/15

Le istruzioni Inps sul nuovo lavoro accessorio

Con Circolare n.149 del 12 agosto 2015, l'Inps fornisce i primi chiarimenti dopo le novità introdotte dal D.Lgs. n.81/15 in materia di lavoro accessorio.

Il D.Lgs. n.81/15 ha sostituito la disciplina del lavoro accessorio per consentirne il ricorso in tutti i settori produttivi, garantendo, nel contempo, la piena tracciabilità dei buoni lavoro acquistati e l'Inps, con la Circolare n.149/15, ha fornito le prime indicazioni.
Le principali novità riguardano il limite massimo del compenso che il prestatore può percepire, la possibilità di remunerazione con i *voucher* dei soggetti percettori di prestazioni integrative del salario e/o di prestazioni a sostegno del reddito, l'obbligo di comunicazione preventiva in capo al committente, la possibilità di acquisto esclusivamente telematica dei *voucher* da parte di committenti imprenditori o professionisti.

Fino al 31 dicembre 2015 varrà la previgente disciplina per l'utilizzo dei buoni già richiesti al 25 giugno 2015. Sono, inoltre, fatte salve le eventuali operazioni di acquisto, attivazione e relativo accredito di buoni cartacei effettuati da committenti imprenditori o professionisti fino al 12 agosto 2015.

Limiti alle prestazioni

Il limite massimo del compenso che il prestatore può percepire è stato innalzato da € 5.000,00 a € 7.000,00 (lordo € 9.333,00 rivalutabili annualmente) con riferimento alla totalità dei committenti nel corso di un anno civile (dal 1° gennaio al 31 dicembre). Resta invariato il limite di € 2.000,00 per le prestazioni rese nei confronti del singolo committente imprenditore o professionista che, per il meccanismo di rivalutazione, per il 2015 è pari a 2.020,00 euro (lordo € 2.693,00).
Le disposizioni si applicano anche in agricoltura:

- alle attività lavorative di natura occasionale rese nell'ambito delle attività agricole di carattere stagionale effettuate da pensionati e da giovani con meno di 25 anni di età se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado, compatibilmente con gli impegni scolastici, o in qualunque periodo dell'anno se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso l'università;
- alle attività agricole svolte a favore di soggetti di cui all'art.34, co.6, d.P.R. n.633/72, ma tali attività non possono essere svolte da soggetti iscritti l'anno precedente negli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli.

È inoltre stata resa strutturale la possibilità, per i percettori di prestazioni integrative del salario o di sostegno al reddito, di effettuare prestazioni di lavoro accessorio, in tutti i settori produttivi, compresi gli enti locali, nel limite complessivo di € 3.000,00 (lordo € 4.000,00) di compenso per anno civile, da rivalutarsi annualmente. Per l'anno in corso tale valore comprende anche le prestazioni di lavoro accessorio già rese dal 1° gennaio al 24 giugno 2015.

Modalità di acquisto

I committenti imprenditori o liberi professionisti hanno ora l'obbligo di acquistare esclusivamente con modalità telematiche uno o più carnet di buoni orari, numerati progressivamente e datati, solo attraverso:

- la procedura telematica Inps (c.d. *voucher* telematico) le cui modalità sono descritte nell'allegato 1 alla circolare;

- tabaccai che aderiscono alla convenzione Inps-Fit e tramite servizio *internet banking* Intesa Sanpaolo;
- Banche Popolari abilitate.

I committenti non imprenditori o professionisti, possono invece continuare ad acquistare i buoni, oltre che attraverso i canali sopra descritti, anche presso gli uffici postali di tutto il territorio nazionale.

Non possono essere, dunque, acquistati buoni lavoro cartacei presso l'Inps, ad eccezione, fino al 31 dicembre 2015, di quelli riferiti alla corresponsione di voucher per l'acquisto di servizi di *baby-sitting*.

Misura del voucher

In attesa dell'emanazione del decreto ministeriale che ne fisserà il valore e fatte salve le prestazioni rese nel settore agricolo, il valore nominale del buono orario è fissato in € 10,00 e nel settore agricolo è pari all'importo della retribuzione oraria delle prestazioni di natura subordinata individuata dal contratto collettivo stipulato dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale.

Comunicazione telematica della prestazione

È previsto l'obbligo di comunicare alla DTL competente, prima dell'inizio della prestazione, attraverso modalità telematiche, ivi compresi sms o posta elettronica, i dati anagrafici e il codice fiscale del lavoratore nonché il luogo della prestazione lavorativa, con riferimento a un arco temporale non superiore ai 30 giorni successivi, ma il Ministero del Lavoro, con nota n.3337/15, ha già chiarito che, nelle more dell'attivazione delle procedure telematiche, la comunicazione è da effettuarsi secondo le procedure già in uso.

Ruolo del concessionario

Il concessionario del servizio deve:

- erogare al lavoratore il compenso esente da qualsiasi imposizione fiscale;
- effettuare il versamento dei contributi previdenziali all'Inps (13% del valore nominale del buono, salva diversa determinazione in relazione all'aumento delle aliquote contributive della gestione separata) e all'Inail (7% del valore nominale del buono);
- trattenere l'importo autorizzato a titolo di rimborso spese.

Con decreto ministeriale sarà individuato il concessionario del servizio e saranno regolamentate le modalità per il versamento dei contributi e delle relative coperture assicurative e previdenziali. Nelle more dell'emanazione del Decreto, i concessionari sono individuati nell'Inps e nelle agenzie per il lavoro *ex* artt.4, co.1, lett. a) e c) e 6, co.1, 2 e 3, D.Lgs. n.276/03.

Riferimenti normativi

Inps, Circolare n.149/15

Prime istruzioni Inps per il congedo parentale ad ore

In attesa di ulteriori approfondimenti, l'Inps ha reso disponibile l'applicazione per presentare la domanda e ha fornito le prime indicazioni sui conguagli della prestazione con la Circolare n.152/15.

La Legge di Stabilità per il 2013 ha modificato l'art.32 T.U. maternità/paternità, introducendo la possibilità per i genitori lavoratori dipendenti di fruire del congedo in modalità orari, previa definizione, ad opera della contrattazione collettiva, delle modalità, dei criteri di calcolo e dell'equiparazione di un determinato monte ore alla singola giornata lavorativa. La contrattazione collettiva è stata pigra, così con il D.Lgs. n.80/15 è stato introdotto un criterio generale di fruizione del congedo in modalità oraria, che si applica in assenza di contrattazione collettiva, anche di livello aziendale, per i periodi fruiti dal 25 giugno al 31 dicembre 2015, salva l'adozione di ulteriori decreti legislativi (già promessi) che stabilizzino la misura.
Il congedo non è cumulabile con altri permessi o riposi disciplinati dal T.U.: non può essere perciò fruito nei giorni in cui il genitore fruisca di riposi per allattamento o per assistenza ai figli disabili, ma è compatibile con permessi o riposi disciplinati da norme diverse (ad esempio i permessi *ex* art.33, co.2 e 3, L. n.104/92). La contrattazione collettiva, anche aziendale, può prevedere diversi criteri di compatibilità.

Criteri di fruizione
Restano invariati la durata del congedo e i limiti complessivi e individuali entro i quali i genitori possono assentarsi dal lavoro, secondo l'ampliamento operato dal D.Lgs. n.80/15 del periodo entro il quale è possibile fruirne (da 8 a 12 anni del bambino) e del periodo entro il quale il congedo è indennizzabile, a prescindere dalle condizioni di reddito (da 3 a 6 anni del bambino).
Le diverse modalità di fruizione del congedo possono alternarsi fra loro. Se la fruizione di un periodo di congedo avviene su base oraria (nella stessa giornata, cioè, vi sono ore lavorate e ore di congedo), le domeniche (e i sabati, in caso di settimana corta), non sono considerate né ai fini del computo né ai fini dell'indennizzo. Il congedo è fruibile in costanza di rapporto di lavoro con diritto alla retribuzione: pertanto non è fruibile e indennizzabile dopo la cessazione del rapporto di lavoro e nelle giornate in cui non sussista l'obbligo di prestare attività lavorativa.

Esempio 1

Genitore dipendente che prende congedo parentale ad ore in ogni giornata lavorativa compresa tra il 1° luglio e il 22 luglio 2015: le domeniche e i sabati, in caso di settimana corta, ricadenti nell'arco temporale indicato non si computano né si indennizzano a titolo di congedo parentale.

Esempio 2

Lavoratrice che prende congedo parentale dal 3 luglio al 13 luglio 2015 ad ore nella giornata di venerdì 3 luglio, a giornata per la settimana successiva (da lunedì 6 a venerdì 10), ad ore il venerdì 13 luglio: le domeniche e i sabati compresi nel periodo considerato (4, 5, 11 e 12 luglio 2015) non si computano né si indennizzano a titolo di congedo parentale.

Criteri di computo e indennizzo
Nella fase iniziale il computo e l'indennizzo del congedo avvengono su base giornaliera, anche se la fruizione è oraria. In assenza di contrattazione collettiva la giornata si determina con riferimento all'orario medio giornaliero del periodo di paga quadrisettimanale o mensile immediatamente precedente a quello nel corso del quale ha inizio il congedo. In assenza di ulteriori specificazioni di

legge, per orario medio giornaliero si intende l'orario medio giornaliero contrattualmente previsto. In tal caso il congedo orario è fruibile in misura pari alla metà di tale orario medio giornaliero.
Il congedo è indennizzato su base giornaliera anche nel caso in cui la fruizione avvenga in modalità oraria, con riferimento alla retribuzione media giornaliera del periodo di paga quadrisettimanale o mensile scaduto e immediatamente precedente a quello nel corso del quale ha avuto inizio il congedo, esclusi il rateo giornaliero di gratifica natalizia o di tredicesima mensilità e agli altri premi o mensilità o trattamenti accessori eventualmente erogati al genitore richiedente.

Contribuzione figurativa
Le ore di congedo parentale, con o senza indennità, sono coperte da contribuzione figurativa fino al dodicesimo anno di vita del bambino o fino al dodicesimo anno di ingresso del minore in caso di adozione o affidamento.

Presentazione della domanda
Il dipendente avente diritto al congedo richiede il congedo al datore di lavoro e all'Inps. Nella fase transitoria, la richiesta all'Inps è presentata con apposita domanda on line, diversa da quella per il congedo giornaliero o mensile, indicando:
- se il congedo sia richiesto in base alla contrattazione di riferimento oppure in base al criterio generale;
- il numero di giornate di congedo da fruire in modalità oraria;
- il periodo all'interno del quale queste giornate intere saranno fruite.

Nella prima fase di attuazione la domanda è presentata per ogni singolo mese e può riguardare anche giornate di congedo fruite in modalità oraria prima della presentazione della domanda stessa. A regime, la domanda dovrà essere presentata prima dell'inizio del congedo, anche lo stesso giorno di inizio. L'applicazione è inserita nel gruppo di servizi denominati "Domande di maternità on line". L'acquisizione delle domande è possibile tramite i seguenti tre canali:
- *web* (servizi OnLine dedicati al Cittadino con accesso tramite PIN, selezionando le voci "Invio Domande di prestazioni a Sostegno del reddito", "Maternità", "Acquisizione domanda");
- *Contact center* integrato, contattando il numero verde 803164, gratuito da rete fissa, o il numero 06164164 da telefono cellulare, a pagamento;
- patronati, attraverso i servizi telematici offerti dagli stessi.

Salvi i casi di oggettiva impossibilità, il genitore è tenuto a preavvisare il datore di lavoro secondo le modalità e criteri definiti dai contratti collettivi e, comunque, con un termine di preavviso non inferiore a 5 giorni in caso di richiesta di congedo parentale mensile o giornaliero, e non inferiore a 2 giorni in caso di congedo orario.

Esempio 1

In base al Ccl, una giornata di congedo parentale equivale a 6 ore e il genitore che intenda fruire di congedo per 12 ore dal 14 settembre al 22 settembre 2015 deve indicare 2 giornate nel predetto arco temporale.

Esempio 2

In assenza di Ccl la giornata media lavorativa è pari a 8 ore e il genitore che intenda fruire di 5 giorni di congedo parentale in modalità oraria, 2 a gennaio e 3 a febbraio, presenta la domanda per il mese di gennaio specificando 2 giornate e il periodo all'interno del mese in cui intende fruire del congedo a ore, mentre per il mese di febbraio attiva la funzione "Nuovo periodo", indicando 3 giornate e il periodo in cui intende fruire del congedo a ore.

Uniemens e conguagli
Per la prima fase di applicazione è stato istituito il nuovo <CodiceEvento> "MA0" (MA zero). A regime, qualora confermata come definitiva la misura sperimentale, e comunque non oltre il primo

semestre del 2016, il sistema Uniemens consentirà una completa gestione del flusso informativo con il dettaglio di numero di ore di congedo fruite nel giorno.
Per il conguaglio della indennità anticipate al lavoratore deve essere valorizzato nell'elemento <MatACredAltre>, <CausaleRecMat>, il nuovo codice causale "L062"; nell'elemento <Importo-RecMat> il relativo importo. Il flusso Uniemens sarà integrato con ulteriori elementi informativi e, in particolare, saranno esposte nell'elemento <NumOreEvento> le ore di congedo fruite nel giorno espresso in centesimi.

Riferimenti normativi
Inps, Circolare n.152/15

TFR: coefficiente di luglio 2015

Secondo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a luglio 2015 è risultato pari a 107,2: a luglio 2015 la percentuale utile per la rivalutazione del Tfr maturato al 31 dicembre 2014 è risultata pari a 1,015187.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2014	Tasso mensile	75% Differenza 2014	Rivalutazione
Gennaio 2015	15 gennaio – 14 febbraio	106,5	0	0,125	0	0,125000
Febbraio 2015	15 febbraio – 14 marzo	106,8	0	0,250	0	0,250000
Marzo 2015	15 marzo – 14 aprile	107,0	0	0,375	0	0,375000
Aprile 2015	15 aprile -14 maggio	107,1	0,093458	0,500	0,070093	0,570093
Maggio 2015	15 maggio -14 giugno	107,2	0,186916	0,625	0,140187	0,765187
Giugno 2015	15 giugno - 14 luglio	107,3	0,280374	0,750	0,210280	0,960280
Luglio 2015	15 luglio – 14 agosto	107,2	0,186916	0,875	0,140187	1,015187

Equo canone di giugno 2015

L'inflazione del mese di giugno 2015 è stata pari a - 0,1%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione è pari a - 0,075% (menozerovirgolazerosettantacinque).

Sul sito internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di giugno 2015 rispetto a giugno 2014 è risultata pari a - 0,1% (menozerovirgolauno). 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 - 0,075% (menozerovirgolazerosettantacinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di giugno 2015 rispetto a giugno 2013 risulta pari a + 0,2% (piùzerovirgoladue). Il 75% risulta pari a + 0,15 (piùzerovirgolaquindici). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

Il nuovo reato di falso in bilancio

La Legge n.69/15 (entrata in vigore lo scorso 15 giugno) ha apportato significative modifiche in ambito penalistico (si pensi agli interventi che hanno interessato i reati contro la PA) novellando, per ciò che interessa in questa sede, i reati di falso in bilancio di cui agli artt.2621 e 2622 cod.civ., fattispecie poste a presidio della veridicità, trasparenza e compiutezza dell'informazione societaria. Le modifiche introdotte con il citato intervento normativo hanno inciso in maniera significativa sulle previgenti fattispecie incriminatrici rimodellandole pesantemente.

Le modifiche introdotte con la L. n.69/15

Il reato di false comunicazioni sociali - art.2621 cod.civ.

Il citato intervento normativo ha riformulato il reato di "false comunicazioni sociali", previsto dall'art.2621 cod.civ., caratterizzandolo alla stregua di un delitto (in luogo della previgente ipotesi contravvenzionale) conseguendo un significativo innalzamento delle relative sanzioni penali (dalla pena dell'arresto fino a 2 anni prevista dalla previgente ipotesi contravvenzionale alla pena della reclusione da 1 a 5 anni all'esito della novella in esame).

La fattispecie incriminatrice novellata prevede (così come accadeva in precedenza) una clausola di riserva in virtù della quale la sua applicabilità è resa possibile nei soli casi in cui non ricorra il più grave reato di cui al successivo art.2622 cod.civ..

Analogamente a quanto accadeva in precedenza, poi, anche all'esito dell'intervento della L. n.69/15, la fattispecie in esame continua a contemplare un reato "proprio" ovvero un reato che può essere commesso esclusivamente dai soggetti tassativamente indicati dal disposto normativo (ora come allora dagli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari[1], i sindaci e i liquidatori).

Fatta eccezione per tali elementi di continuità, la nuova fattispecie contemplata dall'art.2621 cod. civ. si presenta del tutto innovata rispetto alla precedente avendo le modifiche apportate dalla citata legge profondamente inciso sugli elementi costitutivi del reato.

Per ciò che concerne l'elemento oggettivo del reato, sebbene l'oggetto del mendacio continui a rimanere identico, dovendo esso afferire alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartenga, ben diversa è la condotta incriminata.

La fattispecie in esame non prevede più, infatti, la possibilità che il mendacio attenga a fatti materiali oggetto di valutazioni[2], avendo espressamente abrogato tale previsione, di contro contenuta nella precedente formulazione della fattispecie in esame.

Tale significativa modifica dell'elemento oggettivo del reato comporta, all'evidenza, un significativo restringimento del perimetro di applicazione della fattispecie con conseguente depenalizzazione di quei casi (statisticamente i più frequenti nella prassi) in cui il mendacio non atteneva grossolanamente ad una falsa rappresentazione di dati oggettivamente mendaci o di circostanze palesemente fittizie, bensì riguardava stime o valutazioni artatamente piegate al fine di rappresentare una si-

[1] Figura questa introdotta nel novero dei soggetti attivi del reato di cui all'art.2621 cod.civ. a seguito delle modifiche operate dalla L. n.262/05.

[2] Il testo dell'art.2621 cod.civ., sostituito dalla L. n.69/15, recitava: *"I. Salvo quanto previsto dall'art.2622, gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori, i quali, con l'intenzione di ingannare i soci o il pubblico e al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali previste dalla legge, dirette ai soci o al pubblico, espongono fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni ovvero omettono informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari sulla predetta situazione, sono puniti con l'arresto fino a 2 anni. II. La punibilità è estesa anche al caso in cui le informazioni riguardino beni posseduti o amministrati dalla società per conto di terzi. III. La punibilità è esclusa se le falsità o le omissioni non alterano in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene. La punibilità è comunque esclusa se le falsità o le omissioni determinano una variazione del risultato economico di esercizio, al lordo delle imposte, non superiore al 5% o una variazione del patrimonio netto non superiore all'1%. IV. In ogni caso il fatto non è punibile se conseguenza di valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differiscono in misura non superiore al 10% da quella corretta. V. Nei casi previsti dai commi terzo e quarto, ai soggetti di cui al primo comma sono irrogate la sanzione amministrativa da 10 a 100 quote e l'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese da 6 mesi a 3 anni, dall'esercizio dell'ufficio di amministratore, sindaco, liquidatore, direttore generale e dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, nonché da ogni altro ufficio con potere di rappresentanza della persona giuridica o dell'impresa"*.

tuazione economica, patrimoniale o finanziaria di comodo.
Di talché laddove il falso materiale attenga, ad esempio, a una sopravvalutazione o sottovalutazione del magazzino, dell'ammortamento di crediti, di stime immobiliari, etc., esso, stando a un'interpretazione letterale della nuova fattispecie di reato (l'unica possibile in ambito penale vigendo il generale principio di tassatività del precetto penale, che non consente interpretazioni analogiche o estensive), non sarà perseguibile penalmente.
A riprova di ciò, si consideri come la Corte di Cassazione chiamata a pronunciarsi, il giorno dopo l'entrata in vigore della L. n.69/15, in merito alla bancarotta del gruppo HDC (bancarotta Crespi) abbia con sentenza del 16 giugno 2015 cassato senza rinvio la condanna emessa in grado d'appello con riferimento ai segmenti di bancarotta riconducibili a falsi in bilancio aventi per oggetto valutazioni.
Abrogato dunque il falso in bilancio commesso a mezzo di valutazioni, la nuova fattispecie sanziona, di contro, la condotta che si concretizzi nell'esporre: *"… nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali dirette ai soci o al pubblico, previste dalla legge, consapevolmente fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero" ovvero nell'omettere l'indicazione di "fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene, in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore …"*.
Se, dunque, la condotta materiale di reato, salvi i rilievi di cui dianzi, appare essere in buona sostanza la medesima, significative, tuttavia, sono alcune modifiche introdotte dal Legislatore che ha inserito la precisazione che tali condotte (la fattispecie in esame prevede la possibilità di integrare il reato con condotta attiva ovvero omissiva) debbano attenere a fatti materiali non rispondenti al vero "rilevanti".
La legge non fornisce alcuna espressa indicazione relativa ai criteri che debbano ricorrere affinché possa ritenersi integrato tale nuovo requisito di legge (non presente nella previgente formulazione della fattispecie) dal quale consegue un ulteriore riduzione dell'ambito di applicazione della fattispecie in esame.
A ciò si aggiunga che un ulteriore elemento specializzante è contenuto nell'inciso inserito dalla L. n.69/15 relativo alla circostanza che le condotte di falso debbano essere poste in essere *"in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore"*.
Tale inciso parrebbe caratterizzare la fattispecie de quo alla stregua di un reato di pericolo concreto (la previgente fattispecie prevedeva un reato di pericolo astratto), imponendo all'interprete una valutazione della concreta idoneità delle condotte poste in essere a porre in pericolo il bene giuridico tutelato (veridicità, trasparenza e compiutezza dell'informazione societaria) prima non richiesta.
Sempre con riguardo all'elemento oggettivo del reato, poi, deve sottolinearsi come la novella legislativa abbia abrogato le cause di esclusione della punibilità di cui ai commi 3 e 4 del previgente art.2621 cod.civ. e le relative soglie quantitative in esse previste (introdotte con la riforma del 2002).
La previgente fattispecie, infatti, prevedeva l'esclusione della punibilità allorché i fatti materiali non veritieri esposti o le omissioni di informazioni la cui comunicazione fosse imposta dalla legge non alterassero in maniera sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società escludendo comunque la punibilità qualora esse determinassero una variazione del risultato economico di esercizio, al lordo delle imposte, non superiore al 5% o una variazione del patrimonio netto non superiore all'1% (art.2621, co.3 cod.civ. nella formulazione previgente).
Del pari, il successivo co.4 escludeva la punibilità nei casi in cui il fatto fosse conseguenza di valutazioni estimative che, singolarmente considerate, differissero in misura non superiore al 10% da quella corretta.
L'abrogazione di tale comma appare logica conseguenza dell'abrogazione del falso in bilancio scaturente da valutazioni.
Per ciò che concerne l'elemento soggettivo del reato - ovvero l'atteggiamento psicologico che deve

sorreggere la condotta dell'agente - le modifiche operate dalla L. n.69/15 appaiono meno invasive nella misura in cui, ora come allora, il reato in esame è punito a titolo di dolo specifico.
Sotto tale profilo, differenza degna di nota è costituita dalla circostanza che nella nuova formulazione non si faccia più riferimento alla finalità (precedentemente menzionata dalla norma) di ingannare i soci o il pubblico, prevedendo l'illecito penale in esame esclusivamente la sussistenza, in capo all'agente, della finalità "conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto".
Invero, la nuova fattispecie di cui all'art.2621 cod.civ. di reato recupera tale elemento sotto il profilo dell'elemento materiale del reato espressamente richiedendo, ai fini dell'affermazione della rilevanza penale della condotta, che essa sia stata posta in essere "in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore".
Si aggiunga che un ulteriore elemento di novità, sotto tale profilo, introdotto dalla legge in esame è costituito dalla precisazione che l'esposizione di fatti materiali non rispondenti al vero o l'omissione di fatti previsti dalla legge debba essere posta in essere "consapevolmente" (non contenuta nella precedente formulazione della fattispecie in esame). Si tratta, tuttavia, di precisazione superflua in considerazione del fatto che non fa che specificare un elemento - quello della consapevolezza - già insito nel dolo richiesto per l'integrazione della fattispecie sotto il profilo psicologico che presuppone la volontà e rappresentazione, dunque la consapevolezza, della condotta di reato.
Ulteriore novità introdotta dalla L. n.69/15 attiene all'introduzione dell'art.2621-bis cod.civ. che prevede una circostanza attenuante a effetto speciale che opera con riferimento ai fatti di falso in bilancio considerati di lieve entità.
La norma chiarisce come per l'individuazione dei casi concreti in cui tale circostanza attenuante possa operare debba tenersi conto *"… della natura e delle dimensioni della società e delle modalità o degli effetti della condotta" inserendo al successivo co.2 una presunzione di legge in base alla quale devono ritenersi di lieve entità i fatti di reato che riguardino "società che non superano i limiti indicati dal secondo comma dell'art.1 R.D. n.267/42"*.
Si tratta, in altri termini, di quelle società che, come chiarito dalla norma richiamata, abbiano il possesso congiunto dei seguenti requisiti:

a) aver avuto, nei 3 esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, un attivo patrimoniale di ammontare complessivo annuo non superiore a 300.000 euro;
b) aver realizzato, in qualunque modo risulti, nei 3 esercizi antecedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento o dall'inizio dell'attività se di durata inferiore, ricavi lordi per un ammontare complessivo annuo non superiore a 200.000 euro;
c) avere un ammontare di debiti anche non scaduti non superiore a 500.000 euro.

Nei casi di lieve entità è prevista la procedibilità "a querela della società, dei soci, dei creditori o degli altri destinatari della comunicazione sociale", a differenza di quanto accade nelle altre ipotesi, procedibili d'ufficio.

Il reato di false comunicazioni sociali delle società quotate - art.2622 cod.civ.

Parimenti radicali sono state le modifiche che hanno interessato la fattispecie di cui all'art.2622 cod.civ. che prevedeva nella formulazione precedente il reato di "False comunicazioni sociali in danno della società, dei soci o dei creditori" e che, all'esito dell'intervento normativo in esame, contempla il differente reato di "False comunicazioni sociali delle società quotate".
Si tratta di una fattispecie di reato interamente riscritta dalla L. n.69/15.
Se, infatti, il previgente art.2622 cod.civ. contemplava un reato di danno richiedendo per la sua operatività che dalla condotta dell'agente (la medesima contemplata dall'art.2621 cod.civ.) fosse scaturito un danno patrimoniale in capo alla società (elemento questo non richiesto dall'art.2621 cod.civ. che sanzionava la mera condotta di falso nei casi in cui ad esso non fosse seguito un danno) ben differente è la attuale formulazione della fattispecie di cui all'art.2622 cod.civ. e, conseguentemente, il rapporto tra le due fattispecie incriminatrici in esame.
Da un lato, infatti, la condotta penalizzata è unica e non richiede in nessun caso che dal falso sia

scaturito un danno per la società, dall'altro, il criterio di differenziazione tra le fattispecie di cui agli artt.2621 e 2622 cod.civ. risiede ora nella natura del contesto societario nel quale si verificano i fatti di reato, prevedendo l'ultima di esse una pena più grave laddove questi vengano commessi nell'ambito di società quotate.
All'esito della novella legislativa, la suddetta fattispecie incriminatrice sanziona la medesima condotta prevista dall'art.2621 cod.civ. con l'unico elemento specializzante caratterizzato dalla circostanza che essa venga posta in essere da *"Gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci e i liquidatori di società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentare italiano o di altro Paese dell'Unione Europea …"*, circostanza questa che determina un sensibile inasprimento della sanzione penale irrogata (da 3 a 8 anni di reclusione).
In virtù di ciò si richiamano le considerazioni dianzi esposte relative agli elementi strutturali della nuova fattispecie di reato di cui all'art.2621 cod.civ., valevoli anche con riferimento alla fattispecie in esame.
L'articolo 2622 cod.civ. novellato chiarisce ulteriormente il proprio ambito di applicazione specificando come alle società indicate nel comma 1 debbano equipararsi (con l'effetto che il relativo disposto normativo debba a queste intendersi ex lege applicabile):

a) le società emittenti strumenti finanziari per i quali è stata presentata una richiesta di ammissione alla negoziazione in un mercato regolamentato italiano o di altro Paese dell'Unione Europea;
b) le società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in un sistema multilaterale di negoziazione italiano;
c) le società che controllano società emittenti strumenti finanziari ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato italiano o di altro Paese dell'Unione Europea;
d) le società che fanno appello al pubblico risparmio o che comunque lo gestiscono.

Da ultimo, non si può non segnalare come la L. n.69/15 abbia ampliato il novero dei reati presupposto della responsabilità amministrativa da reato degli enti, inserendo tra questi anche i reati di falso in bilancio con la conseguenza che, qualora tali illeciti penali siano commessi a vantaggio di un ente saranno applicabili - ferme restanti le sanzioni penali previste in capo agli autori di essi - direttamente alla persona giuridica le sanzioni previste dal D.Lgs. n.231/01 (nella specie: sanzione pecuniaria da 200.000 a 400.000 euro con riferimento al reato di cui all'art.2621 cod.civ. e da 400 a 600 quote con riguardo all'art.2622 cod.civ.).

Problemi di diritto intertemporale

In conseguenza delle profonde modifiche apportate alle fattispecie in esame dalla L. n.69/15 si pone un problema di successione di leggi nel tempo.
Non contenendo sul punto la citata legge alcuna previsione espressa, dovrà giocoforza farsi riferimento ai principi generali in materia.
Se pacifica risulterà l'applicazione delle nuove fattispecie criminose previste dagli artt.2621 e 2622 cod.civ., con riferimento ai fatti di reato commessi in epoca successiva all'entrata in vigore della L. n.69/15, di più complessa risoluzione è, di contro, la problematica relativa a quale normativa applicare ai fatti commessi in epoca antecedente all'entrata in vigore del sopra citato testo normativo.
In ossequio alla regola sancita dall'art.2, co.2 c.p., non potrà farsi luogo a responsabilità penale per quei fatti, commessi antecedentemente alla novella legislativa, che sulla base della nuova formulazione delle fattispecie di reato in esame non costituirebbero oggi reato, cessandone, qualora vi sia stata condanna, l'esecuzione e i relativi effetti penali.
Tale sembra, peraltro, la strada seguita dalla Corte di Cassazione con la pronuncia emessa in relazione alla bancarotta HDC, cui dianzi si faceva riferimento (della quale, tuttavia, non sono ancora state depositate le motivazioni).
Nei casi, invece, penalizzati sia in base alla previgente che in base alla nuova formulazione dei reati in esame per i quali risulta, tuttavia, una diversità di formulazione del precetto penale dovrà operarsi una valutazione caso per caso applicandosi, in virtù dell'art.2, co.4 c.p., la fattispecie nor-

mativa le cui disposizioni, globalmente considerate, sono più favorevoli al reo. Ciò, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile.
A ciò si aggiunga che, diversamente da quanto sopra esposto, se si dovesse ritenere l'avvenuta totale abrogazione delle vecchie fattispecie di falso in bilancio a opera della L. n.69/15 dovrà farsi luogo all'applicazione del disposto di cui all'art.2, co.2 c.p., con la conseguenza che si dovrebbe affermare che tutte le violazioni commesse sino alla data di entrata in vigore della predetta legge anticorruzione non sarebbero più perseguibili, trattandosi di fatti non più previsti dalla legge come reato.
Nel silenzio della citata legge che non connota la modifica alle sopracitate fattispecie di reato in termini di abrogazione delle medesime limitandosi ad affermare che le vecchie fattispecie "sono sostituite" da quelle da essa introdotte dovrà ritenersi, più correttamente una continuità tra le suddette fattispecie incriminatrici.
Si tratta, peraltro, di una soluzione già adottata in passato proprio con riferimento a precedenti modifiche normative dei reati di falso in bilancio (segnatamente in occasione della novella delle suddette fattispecie del 2002). In tal caso la Corte di Cassazione a Sezioni Unite (sentenza n.25887/03) ritenne che si fosse verificata una successione nel tempo di leggi penali con effetto solo parzialmente abrogativo, concludendo che la perseguibilità penale dei fatti commessi prima delle modifiche fosse subordinata alla verifica che le violazioni passate fossero sanzionate penalmente anche dalle nuove norme (c.d. continuità normativa).
Peraltro, esaminando le nuove fattispecie di reato e ponendole a confronto con le precedenti è palese come esse individuino dei fatti già penalizzati anche in precedenza.
È il caso dell'esposizione nei bilanci, nelle relazioni o nelle altre comunicazioni sociali di fatti materiali non rispondenti al vero, ritenuti rilevanti, che abbiano cagionato un danno patrimoniale alla società, ai soci o ai creditori (condotta penalizzata dal previgente art.2622 cod.civ.).
Questa condotta, infatti, se commessa in passato, si pone con ogni probabilità in continuità normativa con le nuove disposizioni che fanno scattare la tutela penale addirittura a condizioni meno gravi, non essendoci più la necessità dell'evento dannoso verso la società, i soci e i creditori. Le pene applicabili, per le società sia quotate sia non quotate, sono quelle previste in passato, meno gravi rispetto alle future.
Parimenti è possibile individuare una serie di condotte, in precedenza penalmente sanzionate che, in base alle nuove previsioni introdotte con L. n.69/15 non costituiscono più reato.
Si tratta di quelle condotte, come già in precedenza chiarito, incentrate su valutazioni, nonché relative all'omissione di informazioni previste per legge sulla situazione della società che non si sostanzino nell'esposizione di fatti materiali non rispondenti al vero.
Per tali condotte che, in virtù della novella legislativa, non trovano più alcuna copertura penale deve ritenersi verificata un'*abrogatio criminis* e conseguentemente applicarsi la regola di cui sopra in base alla quale anche i fatti commessi prima dell'entrata in vigore della suddetta legge non saranno punibili.

Riferimenti normativi
L. n.69/15
D.Lgs. n.231/01
art.2621 cod.civ.
art.2622 cod.civ.

Falso in bilancio: un raffronto tra la versione previgente e le novità introdotte dalla L. n.69/15

La recente riforma del falso in bilancio ha interessato i reati di "false comunicazioni sociali" e di "false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci o dei creditori" la cui rubrica è stata oggi trasformata in "false comunicazioni sociali delle società quotate"; si tratta di reati che presentavano nella previgente versione alcune caratteristiche che sono state mantenute solo parzialmente nella nuova versione post riforma 2015. Il presente contributo fornisce un parallelismo fra la normativa previgente e quella di recente approvazione, evidenziando le comunanze e le principali differenze, anche alla luce degli spunti giurisprudenziali più interessanti.

La disciplina penale dei reati societari di cui agli artt.2621- 2622 cod.civ.

La prima disciplina dotata di una certa organicità in materia di reati societari era stata approntata dalla L. n.660/30.

Questa, coerentemente rispetto ai dettami della coeva ideologia fascista, aveva costruito un sistema sanzionatorio connotato nel senso di una rigida propensione repressiva.

Il diritto penale societario subì una decisa innovazione con l'avvento nel panorama giuridico nazionale del codice civile del 1942, che dedicò a tale materia un apposito titolo rubricato, per l'appunto, "*Disposizioni penali in materia di società e consorzi*".

Tale sistemazione al di fuori del codice penale, nel prosieguo mantenuta dal Legislatore e protratta sino ai giorni nostri, lasciava presagire come già all'epoca si ritenesse quale sedes materiae prediletta il codice d'importazione francese piuttosto che quello deputato a disciplinare la materia penale sostanziale.

Il trascorrere del tempo da un canto e l'evoluzione della disciplina societaria dall'altro avevano reso con gli anni impellente la necessità di operare un'effettiva riforma del settore, concretizzatasi alfine con la sopravvenienza del D.Lgs. n.61/02.

L'ampia portata di tale testo di legge, che emergeva sia dal numero di articoli interessati (dal n.2621 al n.2641 cod.civ.) che dalla tipologia di modifiche apportate, ossia l'inserimento di apposite soglie di rilevanza penale e l'esclusione della punibilità di una serie di condotte, non avrebbe tuttavia arrestato l'opera del Legislatore nostrano.

Di lì a poco, infatti, con la successiva emanazione della L. n.262/05 sarebbe stato allargato il novero dei soggetti attivi relativamente alla fattispecie di reato di false comunicazioni sociali, con contestuale introduzione di una serie di ipotesi di illecito amministrativo.

I reati interessanti ai fini del presente contributo, ovverosia il reato di "false comunicazioni sociali" e quello di "false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci o dei creditori" – la cui rubrica è stata oggi trasformata in "false comunicazioni sociali delle società quotate", presentavano nella previgente versione le seguenti caratteristiche, mantenute solo parzialmente nella nuova versione post-riforma 2015.

Il reato previsto dall'art.2621 cod.civ. era (ed è) qualificabile come proprio, in quanto solo *"gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci ed i liquidatori"* potevano (e possono) commetterlo, mentre il bene giuridico tutelato, ora come allora, è identificato tendenzialmente con la trasparenza dell'informazione societaria.

Specularmente, i soggetti passivi erano identificati, come lo sono tutt'ora, nei soci, nei creditori e in coloro che potevano dirsi interessati alla correttezza delle risultanze documentali-contabili.

La condotta tipica presentava sia un profilo commissivo, mantenuto nella versione vigente dal 15 giugno 2015 (*"espongono fatti materiali non rispondenti al vero ancorché oggetto di valutazioni",*

periodo trasformatosi in "consapevolmente espongono fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero"), sia uno omissivo ("ovvero omettono informazioni la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o del gruppo al quale essa appartiene (…)", oggi *"ovvero omettono fatti materiali rilevanti la cui comunicazione è imposta dalla legge sulla situazione economica, patrimoniale, o finanziaria della società o del gruppo al quale la stessa appartiene (…)"*.

Nella versione vigente sino allo scorso mese di giugno erano state inserite, con la precedente riforma datata 2002, 3 differenti soglie di rilevanza penale:

- il 5% del risultato di esercizio;
- l'1% del patrimonio netto;
- il 10% delle singole poste valutative.

Tale opzione non ha però trovato conferma – al pari dell'ipotesi che prevedeva l'applicazione di una sanzione amministrativa in caso di commissione di una condotta "sottosoglia" ma al contempo rispettosa degli elementi strutturali del reato - a seguito della sopravvenienza della L. n.69/15, che ha di fatto cancellato le previsioni espresse dai previgenti co.3, 4 e 5 art.2621 cod.civ..

La natura dolosa del reato, che richiedeva ai fini del riscontro della commissione del medesimo la sussistenza di un dolo specifico teso a *"ingannare i soci o il pubblico al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto", è stata confermata solo per la seconda parte del periodo, con l'omissione nel testo di legge attualmente vigente dell'"intenzione di ingannare"*.

Quello che prima risultava essere il reato di *"false comunicazioni sociali in danno della società, dei soci o dei creditori"* (art.2622 cod.civ.), che oggi riguarda esclusivamente le società quotate, presentava una struttura tendenzialmente analoga a quella osservata per la fattispecie criminosa regolata dal vecchio art.2621 cod.civ, con la differenza che era in quella sede richiesto che il comportamento oggetto di attenzione avesse cagionato un danno di natura patrimoniale alla società, ai soci o ai creditori.

L'attuale versione dell'art.2622 cod.civ., dal canto suo, è frutto dell'abrogazione dei co. da 2 a 9 precedentemente vigenti, i quali sono stati sostituiti da due nuovi commi.

Anche il primo comma dell'articolo in esame è stato incisivamente riformato.

A partire dall'individuazione delle società nelle quali devono operare i soggetti autori del reato proprio, sino a giungere all'eliminazione dell'"intenzione di ingannare i soci o il pubblico", passando per l'introduzione del requisito della consapevolezza dell'esposizione di dati non veritieri e per la sostituzione dell'omissione delle "informazioni" con quella di "fatti materiali rilevanti".

È oggi inoltre richiesta la concreta idoneità del comportamento a indurre "altri in errore", senza più la necessaria presenza del danno patrimoniale, con aumento della reclusione, rispetto alla precedente previsione (da 6 mesi a 3 anni), che ora va da 3 a 8 anni. La procedibilità è ora d'ufficio e non più a querela della persona offesa.

La giurisprudenza formatasi sotto la vigenza della precedente versione degli artt.2621 e 2622 cod.civ.

Prima di procedere ad affrontare alcuni tra i legittimi dubbi che la sopravvenienza dell'ultima riforma in tema di reati societari ha destato negli interpreti, è opportuno soffermarsi su alcune pronunce di legittimità che hanno concorso a delineare gli aspetti principali delle fattispecie di reato previste nelle precedenti versioni degli art.2621 e 2622 cod.civ..

Nella sentenza n.40137/11 la Cassazione ha ricordato come la stessa Corte avesse in precedenza *"rilevato, a partire dalla sentenza n.44007/05, la continuità normativa ed il portato della riforma di cui al D.Lgs. n.61/02 ma (avesse) al contempo accertato, nella nuova formulazione, l'esistenza di elementi specializzati e connotativi del nuovo disposto. Tra essi (…) la configurazione dell'elemento soggettivo – esplicitato ora quale dolo avente finalità specifica – e la più ridotta portata del momento oggettivo, delimitato dalle c.d. "soglie di rilevanza quantitativa"*. Di qui la conseguente affermazione di assenza degli elementi sufficienti ad integrare il precetto quando taluno di questi elementi non sia presente, in concreto, nella condotta inquisita (posto che) non è dato sapere se

l'alterazione del vero abbia superato i rapporti percentuali richiesti dalla legge o con lo stato patrimoniale o con le risultanze di conto economico, il che radicalmente esclude la possibilità di ritenere integrata l'ipotesi criminosa".

Nel prosieguo, la sentenza n.3229/12 della Corte Suprema di Cassazione aveva invece statuito che *"in tema di false comunicazioni sociali, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n.61/02, la punibilità è esclusa se la condotta incriminata non altera in modo sensibile la rappresentazione della situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ovvero, in via alternativa, non determina una variazione del risultato economico di esercizio, al lordo delle imposte, non superiore al 5% o una variazione del patrimonio netto non superiore all'1%, ferma restando ai fini della configurabilità del reato l'irrilevanza di valutazioni estimative che singolarmente considerate non differiscano in misura non superiore al 10% rispetto a quella corretta"*.

Sempre la stessa pronuncia affermava che:

"(…) le soglie di punibilità, rilevanti per la configurazione del reato societario, devono essere verificate singolarmente, perché sono requisiti di delimitazione dell'area di intervento della sanzione prevista dalla norma incriminatrice e non possono essere considerate o trattate come elementi che abbiano il solo scopo di sottrarre determinati fatti all'ambito di applicazione di altra norma più generale. Pertanto, il giudice ha il dovere di accertare in fatto il mancato superamento delle predette soglie secondo l'ordine ed il rapporto di alternatività previsto o, comunque, attestare l'assenza di dati utili o la non pertinenza di una o più soglie al caso di specie. In difetto di un siffatto accertamento, la sentenza risulta essere inficiata per carenza motivazionale".

La sentenza degli Ermellini n.7787/12 aveva dal canto suo chiarito come *"integra il delitto di false comunicazioni sociali in danno dei soci l'amministratore che apposta artificiosamente nel bilancio come anticipazioni in conto capitale somme versate dai soci medesimi a diverso titolo, determinandone successivamente l'indebito assorbimento una volta deliberato, peraltro con modalità illegittime, l'azzeramento del suddetto capitale"*.

La medesima aveva inoltre affermato come non fosse *"suscettibile di accoglimento la censura mossa alla motivazione resa dal giudice del merito allorquando risulti congrua nell'accertamento della strumentalità delle false comunicazioni sociali ad attività di depauperamento del capitale sociale e di successive attività in danno di taluno dei soci"*.

La sentenza del Giudice di Legittimità n.3397/13 si era invece espressa come segue: *"la fattispecie di false comunicazioni sociali di cui agli artt.2621 e 2622 cod.civ. individua le condotte penalmente rilevanti sia nell'esposizione dei fatti materiali che non rispondono ad una concreta o veritiera realtà, sia nell'omissione di dati o di informazioni la cui comunicazione è prevista da disposizioni normative e tende a tutelare la veridicità, la chiarezza e la completezza delle informazioni relative all'esercizio dell'attività, in linea con la funzione attribuita al bilancio dai principi ispiratori della sua disciplina. Nella specie, la Corte ha ritenuto configurabili i gravi indizi di reato in relazione all'annotazione in bilancio, sotto voci non corrispondenti alla reale natura delle operazioni, di flussi in entrata di ingenti somme di denaro riconducibili all'emissione di fatture per operazioni inesistenti e a comportamenti finalizzati all'evasione fiscale"*.

Secondo la pronuncia della Suprema Corte penale n.42116/13, *"la nuova formulazione delle norme che prevedono i delitti di false comunicazioni sociali e di bancarotta fraudolenta impropria, da reato societario, ad opera degli art.1 e 4 D.Lgs. n.61/02, non ha determinato una successione di leggi con effetto parzialmente abrogativo in relazione a quei fatti, commessi prima dell'entrata in vigore dell'anzidetta norma, che non siano riconducibili alle nuove fattispecie criminose. Ne consegue che il G.E. al quale sia chiesta, in seguito alle modificazioni legislative intervenute in tema di reati societari e fallimentari, la revoca della sentenza di condanna per false comunicazioni sociali e bancarotta fraudolenta impropria, deve accertare la sussistenza, con riferimento al tempus commissi delicti, degli elementi costitutivi della sopravvenuta tipologia di reato, a nulla rilevando la non intervenuta abolito criminis per effetto delle citate modificazioni"*.

Più di recente, con la sentenza n.32045/14 la Corte Suprema di Cassazione Penale ha statuito che *"la falsificazione del bilancio, condotta di per sé integrante il reato previsto dall'art.2621 cod.civ.*

o, qualora correlabile alla determinazione del dissesto o del suo aggravamento, quello di bancarotta da reato societario non consente, di per sé, di ritenere consumato anche il reato di bancarotta fraudolenta documentale, dovendosi provare che dalle scritture contabili nel loro complesso non sia stato possibile ricostruire altrimenti il volume e il patrimonio del fallito di cui il bilancio ha fornito una immagine non veritiera".

Alcune considerazioni sulla disciplina post-riforma

L'avvento della riforma dei reati societari ha suscitato diversi dubbi negli addetti ai lavori.
La nuova formulazione degli artt.2621 e 2622 cod.civ. ha introdotto una serie di novità, tra le quali la cancellazione delle soglie di punibilità e l'introduzione della procedibilità d'ufficio per la seconda delle fattispecie di reato considerate.
Viepiù, sempre con specifico riferimento all'art.2622 cod.civ., che integrava in precedenza una fattispecie di "reato di danno", è stata eliminata la necessità di dover riscontrare, ai fini dell'affermazione della penale rilevanza della condotta, la sussistenza del "danno patrimoniale" occorso "alla società ai soci o ai creditori", condizione che, al contrario, non era prevista, nemmeno nella versione precedente alla L. n.69/15, dall'articolo dedicato alle false comunicazioni sociali.
La sopravvenienza della riforma ha inoltre trasformato le fattispecie di reato de quibus in "reati di pericolo concreto" come attesta l'inciso "in modo concretamente idoneo ad indurre altri in errore" reperibile in ambedue le formulazioni.
Affinché rilevi penalmente il comportamento oggetto di attenzione, commissivo od omissivo, purché tradotto nell'esposizione di "fatti materiali rilevanti non rispondenti al vero" o nell'omissione degli stessi "la cui comunicazione è imposta dalla legge", occorre pertanto la concreta idoneità all'induzione in errore.
Appare evidente che la corretta individuazione del significato dei concetti di "rilevanza" (che, come visto, deve contraddistinguere i "fatti materiali" oggetto dei comportamenti omissivi e commissivi *ex* art.2621 cod.civ., nonché quelli esclusivamente omissivi *ex* art.2622 cod.civ.) e di "concreta idoneità" richiede all'interprete un certo sforzo ermeneutico.
Questi sarà tenuto a valutare se un comportamento potenzialmente rilevante a livello penale sia effettivamente sussumibile nell'alveo applicativo delle summenzionate disposizioni anche alla luce del soddisfacimento di tali requisiti, che non risultano esattamente cristallini nella loro formulazione.
Tutto sommato, la presenza delle "vecchie" soglie di non punibilità (fondandosi queste, in ultima analisi, su indicazioni numeriche) garantiva una certa oggettività: o si "stava sotto", o si "stava sopra", come si dice in gergo, cioè o si rispettava il limite o lo si superava, esponendosi in tal caso (e sempre che il comportamento integrasse tutti gli elementi costitutivi del reato) al rischio di rispondere penalmente della condotta assunta.
Il fatto di ancorare il riconoscimento della rilevanza penale di un dato comportamento ad una valutazione caratterizzata da un irriducibile margine di discrezionalità potrebbe ovviamente comportare dei problemi. è probabile che nei tempi a venire si sviluppi, a livello giurisprudenziale, un orientamento in grado di individuare parametri il più possibile dotati di oggettività, i quali risultino in grado di aiutare tutti gli operatori del diritto (in primis, gli stessi giudicanti) nel compiere una valutazione di certo non semplice.
Al contrario, il neo introdotto art.2621-*bis* cod.civ., che prevede una circostanza attenuante a effetto speciale relativamente ai fatti "di lieve entità", nell'operare un richiamo alle "società che non superano i limiti indicati dal co.2, art.1 del regio decreto n.267/42" rimanda a parametri oggettivamente determinati, a dimostrazione di come il Legislatore talvolta operi in modo non uniforme.
Non si può non cogliere che dietro le scelte operate dalla L. n.69/05, per quanto di interesse, vi fosse, al di là della volontà di procedere a un generale inasprimento del regime sanzionatorio, anche un intento di restringere il perimetro di applicazione della norma.
Per quanto di riguardo al primo dei due aspetti sopra rammentati, infatti, si sottolinea come la contravvenzione espressa dal vecchio art.2621 cod.civ., che prevedeva la pena dell'arresto sino a 2 anni, sia stata trasformata in una fattispecie delittuosa, sanzionata oggi con la reclusione da 1 a

5 anni; la pena prevista dal co.1, art.2622 cod.civ. - la reclusione da 3 a 8 anni – ha sostituito la precedente sanzione della reclusione da 6 mesi a 3 anni.
In riferimento al secondo aspetto, si ritiene invece che l'utilizzo della sola espressione "fatti materiali" escluda oggi dal novero di nostro interesse quelli oggetto di "valutazioni" (cui si faceva riferimento, invece, nella superata versione degli artt.2621 e 2622 cod.civ.).
Ciò restringe pertanto l'applicabilità della fattispecie di reato, che interesserà solamente coloro i quali avranno indicato fatti storici non corrispondenti al vero, nel rispetto, beninteso, di tutti gli altri requisiti richiesti dalle disposizioni in questione.
Non rileveranno più, dunque, tutte le poste valutative artatamente elaborate al fine di fornire una rappresentazione non veritiera dello stato economico-patrimoniale-finanziario della società, ciò a dispetto del fatto che queste ipotesi fossero nella pratica di frequente verificazione.
A ben vedere, inoltre, dietro la scelta del vocabolo "rilevanti" (aggettivo che, come già chiarito, riguarda le ipotesi commissive ed omissive *ex* art.2621 cod.civ. e solo quelle omissive *ex* art.2622 cod.civ.) sta probabilmente la volontà di ancorare il riconoscimento della rilevanza penale della condotta all'effettiva idoneità a ledere un bene giuridicamente protetto, in ossequio a quello che nella teoria generale del diritto penale è noto come principio di offensività.
Al di là dell'intento teorico, le concrete conseguenze non sono perfettamente allineate rispetto a quanto il principio di legalità declinato in ambito penale richiederebbe.
Come riconosciuto, tra gli altri, anche dal Giudice delle leggi, tra i principi costituzionali che dovrebbero informare il diritto penale sostanziale stanno per l'appunto (oltre alla riserva di legge ed all'irretroattività) anche la determinatezza e la tassatività.
Il primo, come noto, è deputato a evitare indebite assunzioni di ruoli creativi da parte dei giudicanti nell'esercizio della propria attività e, specularmente, di consentire al cittadino di comprendere in anticipo e con precisione - rispetto all'assunzione di un dato comportamento - quali conseguenze penalmente rilevanti potrebbero eventualmente scaturirne.
Il secondo, invece, è maggiormente legato al tema della chiarezza della formulazione delle disposizioni di legge.
Questa sarebbe infatti opportuna in vista del successivo esercizio, da parte dell'interprete, della relativa attività ermeneutica dalla quale trarre la norma generale ed astratta nella quale sussumere (o non sussumere) la fattispecie concretamente analizzata.
Appare evidente che l'uso di vocaboli ed espressioni vaghe (quali per l'appunto "rilevanti" o "concretamente idoneo") non rispetti esattamente questi due parametri dotati di spessore "costituzionale".
Si può concludere, dunque, osservando che il contrasto tra il principio di offensività e quelli di determinatezza e tassatività non sia esattamente uno spettacolo edificante.
Solamente il futuro, tuttavia, saprà indicarci quali sviluppi assumerà in concreto l'applicazione delle rinnovate disposizioni oggetto di attenzione.

Riferimenti normativi
L. n.69/15
L. n.262/05
D.Lgs. n.61/02
L. n.660/30
art.2621 cod.civ.
art.2622 cod.civ.

I minimi "entrano" nel MOSS

Il contribuente minimo che effettua una prestazione di **commercio elettronico diretto** (cd. "servizi di *e-commerce*) a un privato consumatore comunitario (cd. B2C) **deve assolvere l'Iva** relativa all'operazione identificandosi nello Stato membro in cui il cliente è stabilito oppure, in alternativa, avvalendosi del regime MOSS. Lo ha chiarito la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.75/E di ieri.
Si ricorda che a decorrere dal 1° gennaio 2015 le prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici rese nei confronti di privati consumatori sono soggette ad Iva nel paese ove il committente è stabilito ovvero ha il domicilio o la residenza, con conseguente rilievo dell'operazione nel paese di destinazione della stessa.
Pertanto, qualora un operatore nazionale presti un servizio di e-commerce diretto nei confronti di un committente non soggetto passivo d'imposta comunitario, egli tenuto ad assolvere l'Iva relativa all'operazione resa nello **Stato membro del cliente**. È possibile adempiere a tale onere:

- identificandosi nel Paese Ue oppure, in alternativa,
- avvalendosi del regime MOSS (Mini *One Stop Shop*), come previsto dall'art.74-*sexies* del d.P.R. n.633/72.

In particolare, il MOSS consente ai soggetti passivi stabiliti in Italia di adempiere i relativi obblighi Iva senza doversi identificare nei vari Paesi Ue ove i committenti privati hanno la propria residenza. L'operatore italiano aderisce a tale regime registrandosi in un apposito portale, con una specifica procedura on line, attraverso il quale trasmette telematicamente le dichiarazioni Iva trimestrali e provvede al versamento dell'imposta dovuta. Spetta poi allo Stato di identificazione – l'Italia – il compito di ripartire l'Iva tra i singoli Paesi membri di consumo, proprio sulla base dei dati indicati nelle dichiarazioni trasmesse.
La risoluzione in commento ha ad oggetto il caso in cui il prestatore nazionale esercita l'attività di commercio elettronico diretto nei confronti di clienti privati Ue - inglesi - applicando il regime fiscale di vantaggio di cui all'art.27, co.1 e 2, del D.L. n.98/11, nell'ambito del quale le operazioni interne rimangono fuori dal campo di applicazione dell'Iva. Preso atto delle modifiche normative intervenute, l'istante chiede se per tali prestazioni si debba *"applicare l'Iva con aliquota vigente in Inghilterra oppure sono operazioni non soggette ad Iva"*.
A parere dell'Agenzia, in assenza di un'espressa disciplina nel regime di vantaggio, trova applicazione quanto stabilito sul punto con riferimento al **nuovo regime forfetario** introdotto dall'art.1, comma 56 e seguenti, della L. n.190/14 (legge di stabilità 2015), essendo i due regimi in questione analoghi sotto diversi aspetti.
In particolare, l'art.1, co.58, lett. d) della citata legge prevede che *"Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i contribuenti di cui al comma 54 … applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli articoli 7-ter e seguenti del d.P.R. n.633, e successive modificazioni"*.
Da ciò deriva l'interpretazione secondo cui le prestazioni di **servizi di e-commerce diretto rese ad un soggetto comunitario da un contribuente minimo (come anche da un soggetto aderente al regime forfetario) rimangono soggette alle ordinarie regole di territorialità** di cui alle disposizioni recate dagli artt.7-*ter* e seguenti del decreto Iva e la relativa imposta è assolta:

- nei rapporti B2B, dal committente nel proprio Paese, essendo l'operazione fuori campo Iva in Italia;
- nei rapporti B2C, come quelli oggetto della risoluzione, dal prestatore attraverso l'identificazione nel Paese Ue in cui si considerano effettuati tali servizi (Inghilterra) oppure, alternativamente, **avvalendosi del regime MOSS** che permette di mantenere un'unica posizione Iva.

Devono, pertanto, ritenersi superate le indicazioni fornite in via interpretativa con la Circolare n.36/E/10.

POLYEDRO®

La migliore tecnologia, da qualunque lato la guardi

Dall'esperienza e dalla ricerca TeamSystem nasce **POLYEDRO**, **la tecnologia esclusiva che d'ora in poi troverai in ogni singolo modulo del sistema di gestione**, dalla contabilità all'archiviazione digitale, dalla gestione del personale a quella del magazzino.

La nuova piattaforma web nativa ha dato vita ad un'offerta innovativa per Professionisti e Aziende.
LYNFA e ALYANTE, due prodotti di ultima generazione: un'evoluzione naturale che migliora la flessibilità e semplicità di utilizzo di ogni applicazione, consentendo di lavorare in mobilità su smartphone, tablet e notebook: così puoi fare tutto in meno tempo e ovunque vuoi.
Un nuovo ambiente, nuovi strumenti, un nuovo modo di lavorare. Con l'affidabilità e la solidità di sempre.

Grazie alla tecnologia innovativa di POLYEDRO, TeamSystem si conferma leader in Italia e punto di riferimento nel settore dei software gestionali.

Sei caratteristiche fanno di POLYEDRO una tecnologia solida, ma molto flessibile:
1. USER EXPERIENCE: è così semplice che ti sembra di usarlo da sempre.
2. MOBILITÀ: usa le applicazioni via Web e mobile, dove e quando ne hai bisogno.
3. PRODUTTIVITÀ: strumenti per organizzare il lavoro, collaborare e risparmiare tempo.
4. MODULARITÀ: un set di applicazioni che crescono con te, affidabili e integrate.
5. WORKFLOW: lo strumento che ti guida e fa scorrere meglio il tuo lavoro.
6. CLOUD: riduce costi e rischi di gestione.

www.teamsystem.com

TeamSystem®

Fatturazione Elettronica Pubblica Amministrazione

La soluzione TeamSystem per la tua Azienda

Con **Service Web Fatturazione Elettronica** possiamo aiutarti a gestire l'intero processo di emissione delle fatture elettroniche verso la Pubblica Amministrazione.
Uno specifico modulo per la Fatturazione Elettronica studiato per il tuo gestionale Gamma ti permette inoltre di emettere in automatico il documento di vendita nel formato XML corretto.

1. HAI GIÀ IL FILE IN FORMATO XML E DEVI SOLO SPEDIRLO E ARCHIVIARLO?

Ti basta accedere al sito dedicato al servzio, autenticarti e fare l'upload del file XML dal tuo computer al server web.

2. HAI SOLO UNA FATTURA PRODOTTA IN MODO TRADIZIONALE?

Una volta che hai effettuato l'accesso al sito web dedicato e ti sei autenticato, devi solo selezionare l'utility di compilazione manuale e inserire "intestazione" e "corpo" del tuo documento.
La compilazione è guidata e semplificata e puoi anche effettuarla in tempi diversi.
Ora ti basta un click sul pulsante "Invia fattura" ed hai terminato.

3. COSA SUCCEDE ORA AL TUO DOCUMENTO?

Una volta che hai inviato il file o compilato il tuo documento noi provvediamo a:

- Apporre la firma digitale;
- Inviarlo all'SDI per l'inoltro all'ufficio della PA destinatario;
- Gestire tutte le notifiche con l'SDI;
- Riportare nella tua area riservata l'esito dell'invio;
- A conservare elettronicamente a termini di legge, se lo desideri, il documento inviato e le relative notifiche.