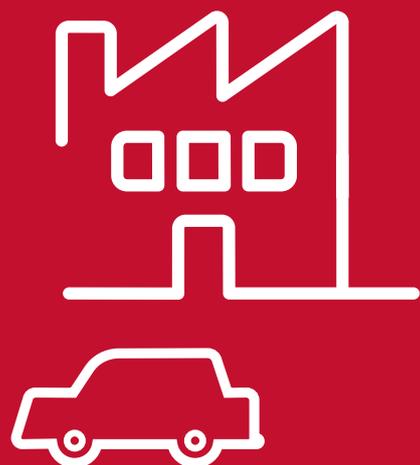


Breview



TeamSystem Business review

n. 02/2019

Supplemento a TeamSystem Review n. 266

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

LYNFA Azienda® e POLYEDRO Experience



LA NUOVA USER EXPERIENCE DI LYNFA AZIENDA

Un'esperienza d'uso più naturale, incentrata sul valore dei dati e sull'agilità dei processi.

POLYEDRO e LYNFA si evolvono grazie alla nuova experience, con cui lavorare in modo più veloce e dinamico, una modalità di lavoro progeata sulle esigenze dell'utente.

La nuova experience di POLYEDRO garantirà, a partire dal 2018:

- **Una nuova user experience** facile e naturale grazie ad un'interfaccia dinamica, che assicura accesso immediato alle procedure e alle funzionalità con percorsi di navigazione personalizzabili.
- **Dati e informazioni subito in primo piano** grazie a dashboard personalizzate e indicatori sintetici per monitorare l'avanzamento delle attività quotidiane, le news dall'assistenza

mysupport per rimanere sempre aggiornati, indicatori di performance, grafici e tabelle navigabili dinamicamente.

- **Strumenti di produttività e collaboration** per lavorare meglio e recuperare efficienza: dal nuovo sistema di gestione dei contenuti che semplifica la pubblicazione di notizie e post in bacheca, al workflow che permea la gestione guidata dei processi interni.
- Grazie ai **Live Update**, la gestione automatica degli aggiornamenti, è possibile scegliere il momento migliore della giornata in cui aggiornare le procedure, per risparmiare tempo ed evitare interruzioni all'operatività quotidiana.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Business review

Periodico
di informazione
alle imprese

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:
 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.
Riproduzione vietata

Lavoro e previdenza

Legge di Bilancio 2019: le novità per il lavoro	2
Frammentazione aziendale, gruppi di impresa e rapporti di lavoro	7
Credito d'imposta per la formazione 4.0	12
Tfr: coefficiente di dicembre 2018	14

Economia e finanza

Equo canone di dicembre 2018	15
------------------------------	-----------

Fisco e tributi

La deducibilità degli interessi passivi per le società immobiliari	16
Le quattro definizioni ancora in gioco	22

Legge di Bilancio 2019: le novità per il lavoro

D i seguito si analizzano le principali novità contenute nella Legge di Bilancio 2019 che riguardano il lavoro

Congedo del padre

La norma proroga al 2019 il congedo obbligatorio per il padre lavoratore dipendente, elevandone la durata da 4 a 5 giorni. Si ricorda che il congedo obbligatorio per il padre lavoratore dipendente deve essere goduto, anche in via non continuativa, entro i 5 mesi dalla nascita del figlio.

Anche per il 2019 il padre può astenersi dal lavoro per un ulteriore giorno, in accordo con la madre e in sua sostituzione in relazione al periodo di astensione obbligatoria spettante a quest'ultima.

Al lavoro fino alla data del parto

Alle lavoratrici può essere riconosciuta la facoltà di astenersi dal lavoro esclusivamente dopo il parto, entro i 5 mesi successivi allo stesso, a condizione che il medico specialista del Ssn o con esso convenzionato e il medico competente ai fini della prevenzione e tutela della salute nei luoghi di lavoro attestino che tale opzione non arrechi pregiudizio alla salute della gestante e del nascituro. Questa possibilità rimane comunque un'alternativa alla regola generale che vieta di adibire al lavoro le donne in gravidanza durante i 2 mesi precedenti la data presunta del parto e durante i 3 mesi dopo il parto oppure, a determinate condizioni, a partire dal mese precedente la data presunta del parto e nei 4 mesi successivi allo stesso. Così come resta vietato adibire al lavoro le donne in gravidanza durante i giorni non goduti prima del parto, qualora il parto avvenga in data anticipata rispetto a quella presunta.

Smart working post maternità

La norma pone a carico dei datori di lavoro, pubblici e privati, che stipulano accordi per lo svolgimento dell'attività lavorativa in modalità agile (c.d. *smart working*), l'obbligo di dare priorità alle richieste di esecuzione del lavoro secondo la suddetta modalità avanzate dalle lavoratrici nei 3 anni successivi alla conclusione del congedo di maternità, ovvero ai lavoratori con figli disabili che necessitano di un intervento assistenziale permanente, continuativo e globale.

Bonus asilo nido

Dalle ore 10 di lunedì 28 gennaio sarà attivo sul sito Inps il servizio *on line* per richiedere il *bonus* asilo nido per il 2019, fino a un importo massimo di 1.500 euro su base annua, che può essere corrisposto, previa presentazione della domanda da parte del genitore, a beneficio di bambini nati, adottati o affidati dal 1° gennaio 2016 per contribuire al pagamento delle rette degli asili nido pubblici e privati autorizzati (c.d. contributo asilo nido) e in favore dei bambini di età inferiore a 3 anni, impossibilitati a frequentare gli asili nido in quanto affetti da gravi patologie croniche, per i quali le famiglie si avvalgono di servizi assistenziali domiciliari.

Per la presentazione della domanda occorre allegare la documentazione comprovante il pagamento almeno della retta relativa al primo mese di frequenza oppure, nel caso di asili nido pubblici che prevedono il pagamento delle rette posticipato rispetto al periodo di frequenza, la documentazione da cui risulti l'iscrizione.

Per i bambini di età inferiore ai 3 anni impossibilitati a frequentare gli asili nido, per la presentazione della domanda, occorre allegare l'attestazione, rilasciata dal pediatra di libera scelta, che attesti l'impossibilità del bambino di frequentare l'asilo nido per l'intero anno solare di riferimento, a causa di una grave patologia cronica.

Bonus giovani eccellenze

La Legge di Bilancio per il 2019, L. 145/2018 (G.U. 302/2018, S.O. 62) ha introdotto un nuovo esonero contributivo per i datori di lavoro privati, che, a decorrere dal 1° gennaio 2019 e fino al 31 dicembre 2019, assumono con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato cittadini in possesso:

- della laurea magistrale, ottenuta nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2019 con la votazione di 110 e lode e con una media ponderata di almeno 108/110, entro la durata legale del corso di studi e prima del compimento del trentesimo anno di età, in università statali o non statali legalmente riconosciute;
- di un dottorato di ricerca, ottenuto nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2019 e prima del compimento del trentaquattresimo anno di età, in università statali o non statali legalmente riconosciute.

L'incentivo consiste nell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, per un periodo massimo di 12 mesi decorrenti dalla data di assunzione, nel limite massimo di 8.000 euro per ogni assunzione effettuata. Le modalità di fruizione dell'esonero saranno definite dall'Inps mediante circolare, per espressa previsione del comma 714.

L'esonero è riconosciuto anche per assunzioni a tempo parziale, purché con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato. In tal caso, il limite massimo dell'incentivo è proporzionalmente ridotto. L'esonero si applica anche nel caso di trasformazione, avvenuta nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 dicembre 2019, di un contratto di lavoro a tempo determinato in contratto di lavoro a tempo indeterminato, fermo restando il possesso dei requisiti previsti alla data della trasformazione.

Il comma 710 prevede che l'esonero non si applichi ai rapporti di lavoro domestico. Inoltre, non è riconosciuto ai datori di lavoro privati che, nei 12 mesi precedenti all'assunzione, abbiano proceduto a licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo ovvero a licenziamenti collettivi nell'unità produttiva per la quale intendono procedere all'assunzione di personale destinatario del *bonus*.

In caso di licenziamento individuale per giustificato motivo oggettivo del lavoratore assunto avvalendosi dell'esonero o di un lavoratore impiegato nella medesima unità produttiva e inquadrato con la medesima qualifica del lavoratore assunto avvalendosi dell'esonero, effettuato nei 24 mesi successivi alla predetta assunzione, comporta la revoca dell'esonero e il recupero delle somme corrispondenti al beneficio già fruito.

Nelle ipotesi in cui il lavoratore, per la cui assunzione a tempo indeterminato è stato parzialmente fruito l'esonero, sia nuovamente assunto a tempo indeterminato da altri datori di lavoro privati, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 31 dicembre 2019, l'esonero è riconosciuto agli stessi datori di lavoro per il periodo residuo utile alla sua piena fruizione.

L'esonero è cumulabile con altri incentivi all'assunzione, di natura economica o contributiva, definiti su base nazionale e regionale, ma deve essere fruito nel rispetto delle norme dell'Unione Europea in materia di aiuti *de minimis*.

Aumento delle sanzioni in materia di lavoro

La Legge di Bilancio 2019 ha disposto, tra l'altro, l'aumento degli importi relativi a sanzioni per taluni comportamenti elusivi particolarmente ricorrenti in ambito lavoristico che si riassumono nella seguente tabella. Altre sanzioni soggette ad aumento saranno identificate con apposito decreto ministeriale.

Lavoro e previdenza

Maggiorazioni e decorrenze	Violazioni
<p style="text-align: center;">Aumento del 20% dal 1° gennaio 2019</p>	<p>Lavoro nero:</p> <ul style="list-style-type: none"> • da 1.800 a 10.800 euro per ciascun lavoratore irregolare sino a 30 giorni di lavoro effettivo; • tra 3.600 euro e 21.600 euro da 31 e fino a 60 giorni di lavoro effettivo; • da 7.200 euro a 43.200 euro oltre tale ultima soglia. <p>In presenza di lavoratori stranieri irregolari o di minori le sanzioni subiscono un ulteriore aumento del 20%</p>
	<p>Esercizio non autorizzato dell'attività di somministrazione (non si tratta più di ammenda, dopo la depenalizzazione, a eccezione dell'utilizzazione dei minori in età non lavorativa ove è previsto anche l'arresto fino a 18 mesi) per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata lavorativa: 60 euro</p>
	<p>Esercizio non autorizzato dell'attività di intermediazione e selezione di personale, somma compresa tra 900 e 4.500 euro o, se senza lucro, tra 300 e 1.500 euro</p>
	<p>Distacco transnazionale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tra 1.200 e 12.000 per chi circola su strada senza la documentazione richiesta • da 600 a 3.600 euro per inadempienze relative alla conservazione della documentazione • da 2.400 a 7.200 euro per inadempienze relative alla nomina dei referenti
	<p>Orario di lavoro:</p> <ul style="list-style-type: none"> • durata massima dell'orario di lavoro settimanale (48 ore, intese come media, comprensive dello straordinario) e riposi settimanali (intesi come media in un periodo di 14 giorni): tra 120 e 900 euro, ma se la violazione si riferisce a più di 5 lavoratori o si è verificata in almeno 3 periodi di riferimento la sanzione sale a un importo compreso tra 480 e 1.800 euro o, se la violazione riguarda più di 10 lavoratori o si è verificata in almeno 5 periodi di riferimento gli importi, senza la possibilità del pagamento in misura ridotta, salgono, rispettivamente, a 1.200 e 6.000 euro • ferie annuali: tra 120 e 720 euro con maggiorazioni se la mancanza riguarda più di 5 lavoratori e si è verificata in 2 anni (da 480 a 1.800 euro) o a più di 10 dipendenti o si è verificata in almeno 4 anni (da 960 a 5.400 euro, senza la possibilità dal pagamento in misura ridotta) • mancato riposo giornaliero: da 60 a 180 euro, ma da 360 a 1.200 euro se ci si riferisce a più di 5 lavoratori o, il tutto, si è verificato almeno 3 volte, o da 1.080 a 1.800 euro, senza ammissione al pagamento in misura ridotta se ci si riferisce a più di 10 o sia avvenuto almeno 5 volte
<p style="text-align: center;">Aumento del 10% dal 1° gennaio 2019</p>	<p>Violazioni sanzionate in via amministrativa o penale dal D.Lgs. 81/2008 (testo unico in materia di sicurezza sul lavoro)</p>
<p style="text-align: center;">Aumento del 20% dalla data del decreto</p>	<p>Altre disposizioni in materia di lavoro e di legislazione sociale, che saranno individuate dal Ministro del lavoro, con proprio decreto</p>
<p style="text-align: center;">Le maggiorazioni sono raddoppiate se, nei 3 anni precedenti, il datore di lavoro sia stato destinatario di sanzioni amministrative o penali per i medesimi illeciti</p>	

L'INL, con la circolare n. 2/2019, ha ricordato che le maggiorazioni trovano applicazione in relazione a condotte che si realizzano a partire dal 2019, tenendo presente che la collocazione temporale di condotte a carattere permanente va individuata nel momento in cui cessa la condotta stessa (ad esempio il mantenimento di un lavoratore "in nero" a cavallo tra il 2018 e il 2019 sarà soggetto ai nuovi importi sanzionatori).

Le previgenti disposizioni dell'articolo 14, D.L. 145/2013, che già avevano previsto il raddoppio degli importi sanzionatori contenuti nell'articolo 18-bis, commi 3 e 4, D.Lgs. 66/2003, in materia di orario di lavoro, fatta eccezione "delle sanzioni previste per la violazione dell'articolo 10, comma 1, del medesimo decreto legislativo"; si pongono in sistema con quelle di nuova introduzione nel senso che gli importi sanzionatori indicati dalla Legge di Bilancio sono da intendersi sin da subito aumentati e applicabili in relazione a condotte temporalmente riferibili al 2019.

Con la risoluzione n. 7/E/2019 dell'Agenzia delle entrate è stato istituito il codice tributo "VAET" per il versamento, mediante modello F23, delle suddette maggiorazioni, denominato "Maggiorazione sanzioni in materia di lavoro e legislazione sociale disposta dall'articolo 1, comma 445, lettere d) ed e), L. 145/2018". In sede di compilazione del modello di versamento F23:

- nel campo 6 "codice ufficio o ente" è indicato il codice "VXX", dove XX è sostituito dalla sigla automobilistica della Provincia di appartenenza dell'ufficio territorialmente competente, come indicato nella "Tabella dei codici degli enti diversi dagli uffici finanziari", pubblicata sul sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it);
- nel campo 10 "estremi dell'atto o del documento" sono indicati gli estremi dell'atto con il quale si richiede il pagamento;
- nel campo 11 "codice tributo" è indicato il codice tributo "VAET".

Rinvio termini autoliquidazione

L'Inail, con propria circolare n. 1/2019, ha reso noto che è stato disposto il rinvio al 16 maggio 2019 del termine per il pagamento dei premi in autoliquidazione 2018-2019 per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, al fine di consentire l'applicazione delle nuove tariffe dei premi oggetto di revisione a seguito delle disposizioni contenute nella Legge di Bilancio 2019. In particolare le nuove scadenze sono le seguenti:

- il termine del 31 dicembre 2018 entro cui l'Inail rende disponibili al datore di lavoro gli elementi necessari per il calcolo del premio assicurativo è stato differito al 31 marzo 2019;
- il termine del 16 febbraio 2019 entro cui inviare la comunicazione motivata di riduzione delle retribuzioni presunte è stato differito al 16 maggio 2019;
- il termine del 16 febbraio 2019, previsto per il versamento tramite F24 e F24EP dei premi ordinari e dei premi speciali unitari artigiani, dei premi relativi al settore navigazione, per il pagamento in unica soluzione e per il pagamento della prima rata (che sarà pari al 50% del premio risultante dalle operazioni di autoliquidazione) in caso di rateazione è stato differito al 16 maggio 2019. Le altre 2 rate dovranno essere versate al 16 agosto 2019 e al 18 novembre 2019, entrambe nella misura del 25% del premio dovuto;
- il termine del 28 febbraio 2019 per la presentazione telematica delle dichiarazioni delle retribuzioni è stato differito al 16 maggio 2019.

Si fa presente che il differimento dei termini si applica esclusivamente ai premi di autoliquidazione, vale a dire ai premi delle polizze dipendenti, delle polizze artigiane e a quelle del settore marittimo. Restano confermati i termini di scadenza delle richieste di pagamento, elaborate dall'Istituto sulla base delle denunce obbligatorie inviate dai soggetti assicuranti, dei premi speciali anticipati per il 2019 relativi alle polizze scuole, apparecchi RX, sostanze radioattive, pescatori, frantoi, facchini nonché barrocciai/vetturini/ippotrasportatori. Detti premi, per il 2019, in attesa della loro revisione, continueranno a usufruire della riduzione prevista, che per l'anno in corso è pari al 15,24%.

Si segnala che, a seguito della modifica introdotta dalla Legge di Bilancio, dal 1° gennaio 2019 non è più applicabile la riduzione prevista per il settore edile. La riduzione si applica alla regolazione 2018 nella misura dell'11,50%.

La riduzione compete ai datori di lavoro che occupano operai con orario di lavoro di 40 ore settimanali e alle società cooperative di produzione e lavoro per i soci lavoratori, esercenti attività edili, a condizione che siano regolari nei confronti di Inail, Inps e Casse edili e che non sussistano cause ostative alla regolarità (*Durc on line*).

Riferimenti normativi

L. 145/2018

Frammentazione aziendale, gruppi di impresa e rapporti di lavoro

Il Legislatore del 1942 ha caratterizzato il contratto di lavoro subordinato definendo soltanto la figura del lavoratore, sulla base della c.d. eterodirezione, e non quella del datore di lavoro. A livello sistematico, tuttavia, la coincidenza tra titolarità del rapporto e dei poteri direttivi/organizzativi che qualificano lo stesso e la presenza di norme che prevedevano il divieto di interposizione (articolo 1, L. 1369/1960 ora abrogato) di fatto sigillavano l'univocità della figura del datore di lavoro.

La frammentazione del ciclo produttivo, la maggior diffusione di gruppi e di forme di collaborazione tra imprese, nuovi istituti (codatorialità, contratti di rete) e il proliferare di istituti già noti (distacco e appalto), pongono nuove questioni nella gestione dei rapporti di lavoro: nel momento che si fuoriesce da legittimi margini di gestione diffusa o condivisa del rapporto di lavoro, infatti, risultano applicabili le disposizioni in materia di somministrazione irregolare.

Introduzione

Il recente fenomeno della frammentazione del ciclo produttivo ha determinato nuovi schemi e nuove forme di iterazione tra imprese, che non potevano non riverberarsi sui rapporti di lavoro, sia come ricerca di nuove soluzioni per dissociare temporaneamente la titolarità dalla gestione del rapporto, sia per adattare in via interpretativa istituti già presenti nel nostro ordinamento.

Innanzitutto, è opportuno ricordare come il codice civile definisca (articolo 2094) il contratto di lavoro subordinato richiamando soltanto la figura del lavoratore e l'elemento tipizzante della c.d. eterodirezione, e non quella del datore di lavoro. A livello sistematico, tuttavia, la coincidenza tra titolarità del rapporto e dei poteri direttivi/organizzativi che qualificano lo stesso e la presenza di norme che prevedevano il divieto di interposizione (articolo 1, L. 1369/1960 ora abrogato) di fatto sigillavano l'univocità della figura del datore di lavoro.

La giurisprudenza, in riferimento alla L. 1369/1960, ha evidenziato come il vero datore di lavoro sia "quello che effettivamente utilizza le prestazioni lavorative anche se i lavoratori sono stati formalmente assunti da un altro (datore apparente) e prescindendosi da ogni indagine (che tra l'altro risulterebbe particolarmente difficoltosa) sull'esistenza di accordi fraudolenti (tra interponente e interposto). Il divieto della L. 1369/1960, ex articolo 1 - volto a evitare che la dissociazione fra l'autore dell'assunzione e l'effettivo beneficiario delle prestazioni lavorative si risolva in un ostacolo al diritto del lavoratore di pretendere il più vantaggioso trattamento che gli sarebbe spettato se assunto direttamente da tale beneficiario - opera oggettivamente prescindendo da un intento fraudolento o simulatorio delle parti e senza che l'incidenza del divieto stesso sia limitata al momento genetico del rapporto, ossia all'ipotesi in cui l'assunzione dei lavoratori da parte del datore di lavoro interposto coincida con l'inizio dell'esecuzione delle prestazioni lavorative a favore dell'effettivo beneficiario delle medesime..." (Cassazione, SS. UU, n. 22910/2006).

Il contratto di rete: nuove possibilità di dissociazione del titolare del rapporto dall'utilizzatore

A livello normativo, sicuramente la novità più recente è rappresentata dall'introduzione del contratto di rete tra imprese, istituto che consente quasi fisiologicamente l'utilizzo del distacco (senza obbligo di dimostrare la sussistenza dell'interesse del distaccante) e la codatorialità.

È bene ricordare che la norma istitutiva del contratto di rete, l'articolo 3, comma 4-ter, D.L. 5/2009, ne individua tre finalità:

a) la collaborazione in forme e in ambiti predeterminati e attinenti all'esercizio delle proprie imprese;

b) lo scambio di informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica;

c) l'esercizio in comune di una o di più attività rientranti negli oggetti sociali delle singole imprese. È quindi evidente che, se la finalità del contratto di rete è esclusivamente mettere in comune con le forme sopra citate determinati lavoratori, senza alcun obiettivo imprenditoriale ulteriore, già si evidenzia un primo forte indizio di illegittimità.

Analizzandone brevemente le caratteristiche, il contratto di rete può prevedere l'istituzione di un fondo patrimoniale comune e la nomina di un organo comune incaricato di gestire, in nome e per conto dei partecipanti, l'esecuzione del contratto o di singole parti o fasi dello stesso. In via generale con la rete sorgono solo vincoli contrattuali tra imprese (c.d. rete contratto); tuttavia le parti con la rete possono creare un autonomo soggetto giuridico, diverso rispetto alle imprese contraenti (c.d. rete soggetto).

Inoltre, è necessario che il contratto di rete contenga i seguenti elementi:

1. il nome, la ditta, la ragione o la denominazione sociale di ogni partecipante per originaria sottoscrizione del contratto;
2. la denominazione e la sede della rete, qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune;
3. l'indicazione degli obiettivi strategici di innovazione e di innalzamento della capacità competitiva dei partecipanti e le modalità concordate con gli stessi per misurare l'avanzamento verso tali obiettivi;
- 4) la definizione di un programma di rete, che contenga l'enunciazione dei diritti e degli obblighi assunti da ciascun partecipante;
- 5) le modalità di realizzazione dello scopo comune e, qualora sia prevista l'istituzione di un fondo patrimoniale comune, la misura e i criteri di valutazione dei conferimenti iniziali e degli eventuali contributi successivi che ciascun partecipante si obbliga a versare al fondo, nonché le regole di gestione del fondo medesimo;
- 6) la durata del contratto, le modalità di adesione di altri imprenditori, le modalità di assunzione delle decisioni e, se pattuite, le cause facoltative di recesso anticipato e le condizioni per l'esercizio del relativo diritto.

Sotto il profilo soggettivo, il contratto in esame può essere stipulato esclusivamente tra 2 o più imprese e di conseguenza non possono partecipare alla rete soggetti non qualificabili come imprenditori ai sensi dell'articolo 2082, cod. civ. (ad esempio professionisti e associazioni).

In riferimento alla possibilità di parcellizzare su più soggetti i poteri direttivi e organizzativi nei confronti di un unico lavoratore, il comma 4-ter, articolo 30, D.Lgs. 276/2003 prevede che all'interno delle reti di imprese non vi sia la necessità di specificare l'interesse del distaccante, condizione necessaria per la legittimità del distacco.

Al fine di evitare forme di intermediazione di manodopera illegittime, il comma 1, articolo 30, D.Lgs. 276/2003 richiede infatti, come regola generale, che il "prestito" del lavoratore soddisfi una necessità non di chi riceve la prestazione, ma del soggetto titolare del rapporto, il distaccante. Il distacco, quindi, si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

Nelle reti l'interesse è stato considerato immanente nel vincolo contrattuale creato tra le imprese e, pertanto, la sussistenza del contratto di rete è di per se condizione sufficiente alla legittimità del distacco, sempre che il prestito del dipendente sia funzionale alla realizzazione del programma e degli obiettivi di esso.

L'articolo 30 inoltre ammette *"la codatorialità dei dipendenti ingaggiati con regole stabilite attraverso il contratto stesso"*.

Anche in questo passaggio, forti sono le incertezze sulla connotazione da assegnare al dato letterale della norma: in che cosa consiste la codatorialità?

Personalmente ritengo che per codatorialità si debba intendere una forma particolare di distacco,

dove il lavoratore, pur rimanendo formalmente dipendente di un unico soggetto (che potrà essere o un'impresa parte della rete o la rete soggetto) svolgerà la prestazione in favore di una pluralità di soggetti, che potranno esercitare i poteri tipici della subordinazione in conformità delle regole definite nel contratto di rete.

L'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con la circolare n. 7/2018, richiede che tale circostanza risulti dallo stesso contratto, così come devono risultare dal contratto i lavoratori coinvolti messi "in comune" al fine di collaborare agli obiettivi contrattualizzati. Sulle caratteristiche della codatorialità, di fatto ammette la sua quasi perfetta sovrapposibilità con il distacco, estremizzando, tuttavia, le conseguenze di tale sostanziale identità: ritenendo la codatorialità un sottotipo del distacco, considera applicabili le medesime disposizioni, ivi comprese quelle concernenti le forme di tutela del lavoratore distaccato di cui ai commi 2 e 3 del citato articolo 30. Pertanto, nell'ambito del contratto di rete, sia in relazione alla codatorialità sia in relazione al distacco, il lavoratore ha diritto al trattamento economico e normativo previsto dal contratto collettivo applicato dal datore di lavoro che procede all'assunzione.

In caso di eventuali omissioni relative al trattamento retributivo o contributivo, secondo l'Ispettorato tutti i co-datori sono responsabili, ritenendo applicabile il principio generale della responsabilità solidale di cui all'articolo 29, comma 2, D.Lgs. 276/2003.

A dir il vero, il dato letterale sembrerebbe più indicare una natura speciale, tenuto conto che in materia di contitolarità (agricoltura) del rapporto è previsto, al comma 3-*quinquies*, articolo 31, D.Lgs. 276/2003, che i datori di lavoro "congiunti" rispondono in solido delle obbligazioni contrattuali, previdenziali e di legge che derivano dal rapporto di lavoro, mentre per la codatorialità non si dice nulla.

Nel caso delle assunzioni congiunte dell'agricoltura, il richiamo nell'art. 31 alla solidarietà, tenuto conto che il rapporto in tale forma crea vincoli e responsabilità dirette nei confronti di tutti i datori di lavoro, appare quasi scontato, se non nel rafforzare il divieto di accordi che possano concentrare responsabilità verso il lavoratore solo su un datore di lavoro.

Le valutazioni dell'Ispettorato trovano il loro retroterra nella recente sentenza della Corte Costituzionale, n. 254/2017, che ha esteso la solidarietà tipica dell'appalto anche a fattispecie diverse da quelle dell'appalto stesso, al fine dichiarato di "evitare il rischio che i meccanismi di decentramento - e di dissociazione fra titolarità del contratto di lavoro e utilizzazione della prestazione - vadano a danno dei lavoratori utilizzati nell'esecuzione del contratto commerciale".

L'estensione della solidarietà all'interno di un contratto di rete, per i profili retributivi e retributivi di distacco e codatorialità, frutto di un'interpretazione forzata plasmata ai principi della Corte Costituzionale, pur essendo sicuramente un ulteriore strumento di tutela per forme distorte e fraudolente, rischia di complicare, e non poco, la gestione dei rapporti di lavoro.

Nel chiudere la circolare, l'Ispettorato ricorda come le omissioni contributive, estese a tutti i datori di lavoro retisti con il meccanismo della solidarietà, possono derivare dall'applicazione di un contratto collettivo che non abbia i caratteri della maggiore rappresentatività comparativa di settore secondo quanto previsto dell'articolo 1, comma 1, D.L. 338/1989.

Frammentazione dell'impresa: i recenti orientamenti giurisprudenziali

I recenti orientamenti giurisprudenziale testimoniano una sempre maggior disponibilità nell'ammettere la legittimità di gestione condivise dei dipendenti all'interno dei gruppi di impresa, proprio in virtù dell'evoluzione normativa nei contratti di rete.

Particolarmente sintomatica è la pronuncia della Cassazione Sez. lavoro, n. 8068/2016: "è significativo che la disposizione in esame connetta il venire a esistenza dell'interesse al fatto di base dell'operare della rete e cioè a un fatto, che è a un tempo giuridico ed economico, della funzionalità del contratto di rete di impresa, con il quale più imprenditori, perseguendo scopi comuni in termini di innovazione e di competitività, stabiliscono rapporti di collaborazione nell'esercizio delle loro imprese. È tuttavia evidente che tale contratto presenta, per un verso, scopi economici unificanti che risultano certamente avvicinati a quelli che muovono la logica imprenditoriale di un gruppo di

imprese e, per altro verso, non istituisce legami più condizionanti di quelli che definiscono, ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ., il controllo o il collegamento di società.

Nella prospettiva così delineata, e che appare la sola conforma alle peculiarità di forme produttive articolate e complesse, risulta senza dubbio corretta la sentenza impugnata, la quale, muovendo dall'incontestato presupposto dell'inserimento tanto del soggetto distaccante come del soggetto distaccatario in un medesimo gruppo, ha posto in esatta evidenza il carattere sinergico dell'intervento organizzativo volto a costituire un unico polo per l'amministrazione del personale dipendente dalle società facenti capo ad esso e la corrispondenza del distacco dell'odierna ricorrente a una comune esigenza di razionalità ed economicità del servizio".

Frammentazione aziendale e negozio in frode alla legge

Il negozio in frode alla legge trova la sua disciplina nell'articolo 1344, cod. civ., dove si prevede l'illiceità della causa quando il contratto rappresenti il mezzo per eludere l'applicazione di una norma imperativa.

Appare a colpo d'occhio evidente che l'articolo 1344, cod. civ. è norma di carattere generale, che richiede che all'interprete il compito di definirne contenuto e limiti, operazione di certo non immediata anche perché, oltre alla verifica dell'elusione di norma imperativa, l'effetto tocca un'ulteriore nozione non immediatamente percepibile come la causa del contratto.

Gli stipulanti del negozio in frode alla legge raggiungono, attraverso gli accordi contrattuali, il medesimo risultato vietato dalla legge: con la conseguenza che, nonostante la liceità del mezzo impiegato, è illecito il risultato che attraverso l'abuso del mezzo e la distorsione della sua funzione ordinaria si vuole in concreto realizzare (Cassazione n. 1523/2010).

In un contesto come il diritto del lavoro, dove ciclicamente si assiste a una rimodulazione di materie fondamentali – basti pensare ai recenti interventi sui contratti a termine e di somministrazione operato del c.d. Decreto Dignità (D.L. 87/2018) – il confine tra un legittimo tentativo, in virtù del principio di autonomia contrattuale, di rispondere alle proprie necessità organizzative e di conformazione della forza lavoro e, appunto, negozi in frode alla legge, rischia di assottigliarsi.

Ogni fase della vita di un contratto di lavoro può essere oggetto della frode alla legge: ovviamente, la frequenza è maggiore ove la libertà contrattuale trova compressioni normative. Oltre a quanto accennato per i contratti individuali di lavoro, infatti, è sicuramente terreno fertile la materia del licenziamento e i suoi meccanismi procedurali.

È particolarmente esemplificativa su tale osservazione preliminare la recente Cassazione n. 20620/2018, relativa a una operazione societaria effettuata da una società, una scissione parziale mediante l'assegnazione di rami d'azienda a 2 società di nuova costruzione, con redistribuzione della complessiva forza lavoro fra i tre soggetti giuridici, a cui poi era seguita, nell'arco di successivi 120 giorni, licenziamenti individuali plurimi per gmo.

La Cassazione ha confermato la nullità dei licenziamenti, esito dei due gradi di merito, in quanto la scissione è stata considerata in frode alla legge, in quanto finalizzata a evitare le procedure sindacali di un licenziamento collettivo, stante il "*collegamento negoziale fra l'operazione societaria ed i plurimi e successivi licenziamenti*".

A ogni modo, nel definire le conseguenze della frode alla legge, l'articolo 1344, cod. civ. non prevede una sanzione diretta, ma per vie transitive: dalla frode alla legge discende l'illiceità della causa del contratto che, ai sensi dell'articolo 1418, comma 2, cod. civ., ne determina la nullità.

Sempre nell'ambito dell'illiceità della causa, non si ha invece contratto in frode alla legge (articolo 1344, cod. civ.), bensì in violazione di disposizioni imperative (articolo 1343, cod. civ.), qualora le parti perseguano il risultato vietato dall'ordinamento, non già attraverso la combinazione di atti di per sé leciti, ma mediante la stipulazione di un contratto la cui causa concreta si ponga direttamente in contrasto con disposizioni di tale natura (Cassazione n. 26724/2007; Cassazione n. 8462/2014). La violazione di una norma imperativa produce non necessariamente la nullità del contratto, ma soltanto qualora, a norma dell'articolo 1418, cod. civ., comma 1, "la legge" non "disponga diversamente": con onere per l'interprete di accertare se il legislatore, anche nel caso di

inosservanza del precetto, abbia consentito la validità del negozio predisponendo un meccanismo idoneo a realizzare gli effetti voluti della norma.

Il negozio in frode alla legge trova un riscontro giurisprudenziale, nel rapporto di lavoro, soprattutto in ordine a 2 prospettive principali: l'interposizione di manodopera e la simulazione.

In riferimento alla simulazione, la sopra richiamata sentenza Cassazione n. 20620/2018 giunge a considerare nullo il licenziamento – da cui discende la reintegra del lavoratore – in quanto la prodromica scissione parziale di fatto non aveva determinato alcun cambiamento nell'organizzazione del lavoro, in quanto è emerso che le prestazioni di lavoro successivamente a essa, nell'identità delle mansioni, venivano svolte nell'unico capannone e con le stesse attrezzature, a evasione della medesima commessa, gestita indistintamente tra i 3 diversi soggetti formalmente autonomi ma facenti capo agli stessi soci.

È evidente che interposizione e simulazione spesso hanno sovrapposizioni, in quanto mediante negozi simulati si pongono in essere forme di titolarità del rapporto non coincidenti con l'effettività.

Gruppi di impresa, distacco e rapporti di apprendistato

Oltre a prestare attenzione alle norme che precludono dissociazioni tra titolarità e gestione del rapporto, nell'apprendistato si pone poi il problema della componente formativa: da un lato la normativa vigente non vieta la possibilità di distaccare gli apprendisti, fatti salvi i requisiti previsti dalla normativa per la legittimità dei rispettivi istituti, dall'altro occorre considerare che l'apprendistato costituisce un rapporto di lavoro il cui sinallagma contempla, in maniera "fondativa", l'aspetto formativo che pertanto deve rimanere prevalente rispetto allo specifico interesse del distaccante allo svolgimento della prestazione lavorativa.

I dettagli concreti del distacco devono garantire all'apprendista il regolare adempimento dell'obbligo di formazione interna ed esterna, la cui responsabilità rimane in capo al datore di lavoro, nonché consentire la necessaria assistenza del *tutor*.

Secondo il Ministero del Lavoro, con la recente nota n. 1118/2019 anche nel contesto produttivo del distaccatario, dovrà essere prevista la presenza del *tutor*, verificando puntualmente l'effettivo esercizio dei compiti a lui attribuiti dalla contrattazione collettiva, per garantire che il periodo del distacco risulti utile e coerente al percorso formativo dell'apprendista definito all'atto dell'assunzione.

Tali aspetti, come già richiamato innanzi, devono risultare dal piano formativo e potrebbero essere anche ripresi nell'accordo di distacco prevedendo, ad esempio, il distacco anche del *tutor* o l'indicazione di un referente aziendale nella sede del distaccatario che si relazioni con il *tutor* per consentire la piena e regolare attuazione del Piano Formativo e lo sviluppo delle capacità professionali e personali dell'apprendista.

Al fine di prevenire possibili situazioni elusive, nonché per evitare che possano essere compromesse le finalità del rapporto di apprendistato, è necessario che il temporaneo inserimento dell'apprendista distaccato in un contesto produttivo e organizzativo diverso da quello per il quale è stato assunto, abbia durata limitata e contenuta rispetto al complessivo periodo dell'apprendistato. E ciò anche per non contraddire il principio della temporaneità del distacco".

Riferimenti normativi

Articoli 29–30, D.Lgs. 276/2003

Credito d'imposta per la formazione 4.0

Con notizia sul proprio sito del 6 dicembre 2018, il Ministero del lavoro ha fornito indicazioni per il deposito telematico dei contratti collettivi di secondo livello, aziendali o territoriali, al fine di accedere al credito d'imposta per la formazione 4.0. La misura, prorogata anche per il 2019, si inserisce nel più ampio "Piano Nazionale Impresa 4.0", supportando le aziende che investono nel proprio capitale umano. Le attività formative realizzate devono essere pattuite in contratti aziendali o territoriali. Il decreto attuativo (D.M. 4 maggio 2018) prevede che tali accordi vadano depositati secondo il disposto dell'articolo 14, D.Lgs. 151/2015. Con la circolare n. 412088/2018, il Ministero dello sviluppo economico ha fornito alcuni chiarimenti sulle principali questioni di diretta competenza.

La misura

Introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 (e prorogata anche per il 2019 dalla L. 145/2018), ne possono beneficiare imprese residenti in Italia o all'estero, ma con stabili organizzazioni sul territorio italiano, gli enti non commerciali residenti che svolgono attività commerciali rilevanti ai fini del reddito d'impresa. L'agevolazione può arrivare fino a 300.000 euro per ogni beneficiario ed è pari al 40% delle spese sostenute nel 2018 per il personale dipendente impegnato nelle attività di formazione relative alle "tecnologie abilitanti" - limitatamente al costo aziendale riferito alle ore o alle giornate di formazione - e pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali. Sono ammissibili anche le spese per il personale impegnato come *tutor* o docente, nel limite del 30% della retribuzione complessiva annua spettante al dipendente. Sono ammissibili sia le attività formative la cui organizzazione e realizzazione sia appaltata dall'impresa a soggetti (qualificati) esterni, sia le attività formative organizzate internamente all'impresa.

La fruizione è automatica e avviene tramite compensazione, presentando online il modello F24 all'Agenzia delle entrate.

L'agevolazione è stata introdotta per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e si configura come un regime di aiuti alla formazione, in esenzione da notifica, in quanto concesso nei limiti e alle condizioni previste per tale categoria di aiuti dal Regolamento (UE) 651/2014 e, in particolare, nel rispetto di quanto specificamente stabilito dall'articolo 31 dello stesso Regolamento.

Diversamente da analoghi incentivi in materia, l'agevolazione non presuppone che ci sia necessariamente un incremento da parte dell'impresa degli investimenti in attività di formazione in sé considerate, rispetto al volume di spese sostenute in precedenza, avendo come obiettivo specifico ed essenziale quello di accrescere le c.d. "competenze 4.0" delle persone (dipendenti) partecipanti al processo aziendale di creazione del valore, in tutte le sue fasi e in tutti i settori produttivi.

L'applicazione del credito d'imposta è stata sottoposta a 2 specifiche condizioni:

- da un lato, la disciplina richiede che l'impresa assuma espressamente l'impegno a investire nella "formazione 4.0" dei dipendenti esplicitandolo nel contratto collettivo aziendale o territoriale e depositando tale contratto, in via telematica, presso l'ITL competente, ai sensi dell'articolo 14, D.Lgs. 151/2015;
- dall'altro, viene richiesto all'impresa anche di autocertificare i risultati prodotti dall'investimento in attività formative ammissibili al credito d'imposta, attraverso il rilascio ai dipendenti di una dichiarazione sottoscritta dal legale rappresentante, che, oltre all'effettiva partecipazione degli stessi alle attività formative, dia evidenza dell'apprendimento o del consolidamento delle conoscenze e delle "competenze 4.0" e dei relativi ambiti aziendali di applicazione.

Questioni operative

Lo svolgimento delle attività formative deve essere previsto in contratti sottoscritti - o anche semplicemente integrati in relazione a tali attività - a partire dal 1° gennaio 2018.

Il deposito dei contratti può essere effettuato utilizzando la modalità telematica messa a disposizione nella sezione "Servizi" del sito internet istituzionale del Ministero del lavoro, anche successivamente allo svolgimento delle attività formative, ma comunque entro la data del 31 dicembre 2018. I contratti saranno resi disponibili alle sedi dell'INL territorialmente competenti.

È demandata ai contratti collettivi aziendali o territoriali l'espressa previsione dei contenuti delle attività formative, con particolare riferimento all'impegno a effettuare investimenti in tali attività. Tale previsione potrà essere successivamente integrata al fine di specificare le modalità di realizzazione delle attività formative. Le parti potranno individuare liberamente lo schema di accordo da utilizzare, a condizione che dallo stesso risulti in maniera espressa la comune volontà in merito alle attività concordate e alla loro programmazione.

Devono considerarsi in via di principio ammissibili anche le attività svolte attraverso corsi e lezioni *on line*. Tuttavia, tale modalità di svolgimento delle attività formative pone particolari problemi applicativi e conseguenti oneri da rispettare per l'impresa ai fini del soddisfacimento del requisito generale riguardante il controllo dell'effettiva partecipazione (presenza) del personale dipendente alle attività medesime.

Per quanto concerne le attività di formazione svolte a beneficio di dipendenti appartenenti a imprese diverse dello stesso gruppo, fermi restando gli altri obblighi e le altre condizioni necessarie per la fruizione del beneficio, sono consentite modalità semplificative per la redazione della documentazione richiesta. In particolare, è possibile che la relazione prevista dal decreto attuativo possa essere redatta con riferimento a un unico progetto formativo che indichi gli obiettivi comuni perseguiti nell'ambito del gruppo; inoltre, è possibile anche predisporre un unico registro didattico nel quale, accanto alle altre informazioni richieste per il monitoraggio della partecipazione alle attività formative, sia indicata per ciascun partecipante anche la società di appartenenza.

Il beneficio è cumulabile con altre misure di aiuto aventi a oggetto le stesse spese ammissibili, nel rispetto delle intensità massime di aiuto previste dal Regolamento (UE) 651/2014. A tal proposito, il Mise ha ricordato che gli aiuti di Stato con costi ammissibili identificabili (come nel caso del credito d'imposta in questione) possono essere cumulati senza limitazioni con altri aiuti di Stato che riguardino costi ammissibili diversi, a condizione che tale cumulo non determini il superamento dell'intensità di aiuto o dell'importo di aiuto più elevati applicabili in base al Regolamento 651/2014. Analoghe regole sono applicabili anche nel caso di concorso con incentivi disciplinati dal Regolamento (UE) 1407/2013 concernente il c.d. regime *de minimis*. In applicazione di tali regole generali, deve ritenersi, ad esempio, che il credito d'imposta in esame sia cumulabile senza limitazioni con i contributi ricevuti dall'impresa per i Piani formativi finanziati dai Fondi interprofessionali che escludono dai costi ammissibili i costi del personale discendente partecipante alle attività di formazione.

Tfr: coefficiente di dicembre 2018

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a dicembre 2018 è risultato pari a 102,1: a dicembre 2018 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2017 è risultata pari 2,241840.

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2017	Tasso mensile	75% Differenza 2017	Rivalutazione
Gennaio 2018	15 gennaio - 14 febbraio	101,5	0,395648	0,125	0,296736	0,421736
Febbraio 2018	15 febbraio - 14 marzo	101,5	0,395648	0,250	0,296736	0,546736
Marzo 2018	15 marzo - 14 aprile	101,7	0,593472	0,375	0,445104	0,820104
Aprile 2018	15 aprile - 14 maggio	101,7	0,593472	0,500	0,445104	0,945104
Maggio 2018	15 maggio - 14 giugno	102,0	0,890208	0,625	0,667656	1,292656
Giugno 2018	15 giugno - 14 luglio	102,2	1,088032	0,750	0,816024	1,566024
Luglio 2018	15 luglio - 14 agosto	102,5	1,384768	0,875	1,038576	1,913576
Agosto 2018	15 agosto - 14 settembre	102,9	1,780415	1,000	1,335312	2,335312
Settembre 2018	15 settembre - 14 agosto	102,4	1,285856	1,125	0,964392	2,089392
Ottobre 2018	15 ottobre - 14 novembre	102,4	1,285856	1,250	0,964392	2,214392
Novembre 2018	15 novembre - 14 dicembre	102,2	1,088032	1,375	0,816024	2,191024
Dicembre 2018	15 dicembre - 14 gennaio	102,1	0,989120	1,500	0,741840	2,241840

Equo canone di dicembre 2018

L'inflazione del mese di dicembre 2018 è stata pari a + 1,0%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, a variazione ridotta al 75% è pari a 0,75% (zerovirgolasettantacinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2018 rispetto a dicembre 2017 è risultata pari a + 1,0% (unovirgolazero). 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 0,75% (unovirgolazero);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di dicembre 2018 rispetto a dicembre 2016 risulta pari a più 1,8% (unovirgolaotto). Il 75% risulta pari a 1,35% (unovirgolatrentacinque).
- Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

La deducibilità degli interessi passivi per le società immobiliari

Nel comparto immobiliare si è soliti distinguere le imprese operanti in tale settore, a seconda che l'attività da queste esercitata si orienti perlopiù alla costruzione di fabbricati per la successiva vendita, alla compravendita, ovvero alla locazione a terzi. A tal fine, è possibile proporre la seguente suddivisione:

- società immobiliari di costruzione;
- società immobiliari di compravendita;
- società immobiliari di gestione o di mero godimento.

Definizioni	
Società immobiliare di costruzione	si definisce società immobiliare di costruzione, quella particolare impresa che, con organizzazione e mezzi propri, ovvero mediante appalto dei lavori a terzi, ha effettivamente edificato l'immobile ¹ . Si definisce, inoltre, società immobiliare di costruzione, anche la società che svolge, anche occasionalmente, attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita ² , ovvero ha fatto costruire l'immobile, ma normalmente svolge altra attività ³ . La definizione di società immobiliare di costruzione comprende, peraltro, anche le seguenti fattispecie: società cooperative edilizie (in tal caso, la costruzione avviene sia direttamente, sia tramite imprese terze, e gli alloggi sono successivamente assegnati ai soci); impresa che esegue interventi di recupero, ovvero l'impresa che, anche tramite appalto, esegue gli interventi di recupero, di cui alle lettere c), d) ed f), articolo 3, D.P.R. 380/2001
società immobiliari di compravendita	sono considerate società immobiliari di compravendita, le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale l'attività di rivendita di fabbricati ovvero quelle che, per espressa previsione dello statuto sociale, svolgono effettivamente la vendita di fabbricati in precedenza acquisiti ⁴ . Secondo la circolare n. 182/1996, è considerata una società immobiliare di compravendita esclusivamente l'impresa che, oltre che per espressa previsione contenuta negli atti societari, svolge effettivamente, in modo esclusivo o prevalente, operazioni di vendita di fabbricati precedentemente acquistati o costruiti
società immobiliari di gestione	nella definizione di società immobiliari di gestione rientrano, invece, le imprese che acquistano gli immobili e si limitano al mero godimento degli stessi, normalmente concedendoli in locazione a terzi ⁵

Nel prosieguo del presente intervento, verrà illustrato il trattamento fiscale degli interessi passivi dal reddito d'impresa per le società che operano nel comparto immobiliare (come sopra descritte), per le quali la disciplina di riferimento non è da individuarsi soltanto in quella generale contemplata dall'articolo 96, Tuir ("Interessi passivi"), essendo espressamente previste dal Legislatore talune eccezioni:

¹ Rientrano nella definizione di impresa costruttrice anche i soggetti ai quali è intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale avviene la costruzione dell'immobile di riferimento (circolare n. 22/E/2013).

² A questo proposito, risulta ininfluente la modalità di esecuzione dei lavori, nel senso che gli stessi possono essere affidati, in tutto o in parte, anche ad altre imprese (circolare n. 45/E/1973 e circolare n. 27/E/2006).

³ L'impresa di costruzione è tale anche qualora il soggetto svolga abitualmente un'altra attività, ma occasionalmente realizzi un edificio, direttamente o tramite appalto ad imprese terze (risoluzione n. 430065/E/1990 e risoluzione n. 93/E/2003).

⁴ L'Amministrazione finanziaria (circolare n. 25/E/1979) e la Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. 236/1999) hanno precisato che non è sufficiente la mera inclusione dell'attività di rivendita immobiliare nell'oggetto sociale contenuto nello statuto, ma è necessario verificare che l'attività effettivamente esercitata si diretta alla compravendita immobiliare.

⁵ Anche per tali imprese, così come per le società immobiliari di compravendita, non è rilevante l'oggetto che risulta dallo statuto, né il codice attività indicato e neppure la rilevazione contabile dell'immobile all'atto dell'acquisizione, bensì assume rilevanza esclusivamente l'effettività dell'attività esercitata.

- alcune di queste applicabili in base alla tipologia di immobile acquisito o costruito (immobile strumentale, immobile merce e immobile patrimonio);
- altre applicabili, invece, in base alle caratteristiche della società titolare del fabbricato⁶.

È bene precisare che le regole che si andranno a commentare interessano solamente i soggetti Ires, e non anche i soggetti Irpef (imprese individuali e società di persone), per i quali la deducibilità degli interessi passivi, regolamentata dall'articolo 61, Tuir, risulta essere molto più semplice e di immediata applicazione⁷.

Principi generali dettati dall'articolo 96, Tuir

Ai sensi dell'articolo 96, comma 1, Tuir, nella versione vigente fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 gli interessi passivi e gli oneri assimilati sostenuti da soggetti Ires sono deducibili dal reddito d'impresa nel limite degli interessi attivi e, per la parte che eccede detto limite, nel rispetto del 30% del risultato operativo lordo (ROL). Il successivo comma 2 del richiamato articolo 96, Tuir, definisce il ROL come *"la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'articolo 2425, cod. civ. ... così come risultanti dal conto economico dell'esercizio"* ed esclude dal calcolo del ROL *"gli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali, di cui alla lett. B) n. 10 voci a) e b) dello schema di Conto economico, nonché i canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, nonché dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda"*.

La disciplina contemplata dall'articolo 96, Tuir è stata recentemente riscritta dal D.Lgs. 142/2018, recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (c.d. ATAD 1), le cui disposizioni sono entrate in vigore dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, fatta salva l'applicazione delle regole transitorie espressamente previste.

Le novità introdotte dal D.Lgs. 142/2018

Per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. 142/2018, a decorrere dal 2019 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) opera una nuova modalità di calcolo del ROL, il quale deve ora essere determinato dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui all'articolo 2425, lettere a) e b), cod. civ. con esclusione delle voci di cui al n. 10), lettere a) e b), e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, assumendo le singole voci del Conto economico *"nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa"* (cosiddetto ROL fiscale). Tra le altre novità apportate al c.d. meccanismo del ROL, che decorrono sempre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, si segnalano le seguenti:

- per i componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti dai trasferimenti di azienda (o di rami di azienda) non è più prevista l'esclusione del ROL;
- viene limitato a 5 periodi di imposta il riporto dell'eccedenza del ROL (prima dell'intervento in commento il riporto poteva avvenire senza il rispetto di alcun limite temporale);
- non è più consentito riportare le eccedenze di ROL maturate sino al 31 dicembre 2018, fatta salva la parte riferita agli interessi su prestiti contratti sino al 17 giugno 2016;
- non è più consentito escludere, dall'ambito applicativo del ROL, gli interessi passivi compresi nel costo dei beni ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir (c.d. interessi passivi capitalizzati).

Regole particolari sono state introdotte, inoltre, per l'utilizzo delle eccedenze degli interessi passivi. È stato previsto, infatti, un criterio "Fifo" che presuppone la consumazione prioritaria dell'ec-

⁶ Si pensi, ad esempio, alla norma di favore prevista dall'articolo 1, comma 36, L. 244/2007, che consente alle sole società immobiliari di gestione di dedurre integralmente dal reddito di impresa gli interessi passivi sostenuti per il finanziamento ipotecario contratto per l'acquisto o la costruzione di immobili patrimonio destinati ad essere locati.

⁷ A norma dell'articolo 61, Tuir, gli interessi passivi sostenuti da soggetti Irpef (imprenditori individuali, Snc e Sas), se inerenti all'attività di impresa, sono sempre deducibili dal reddito imponibile, per la parte corrispondente al rapporto fra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa (o che non vi concorrono in quanto esclusi) e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

cedenza di ROL formatasi nel periodo d'imposta meno recente: sicché, in caso di eccedenza degli interessi passivi (rispetto agli interessi attivi dello stesso periodo e dei periodi precedenti) dovrà essere consumato prioritariamente il 30% del ROL prodotto nel corso dell'esercizio e poi il 30% di quello riportato dai periodi di imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo di imposta meno recente.

Anche a seguito delle modifiche del D.Lgs. 142/2018, nulla cambia con riferimento alle regole di indeducibilità prioritaria prescritte per talune tipologie di interessi passivi, a eccezione delle disposizioni previste per gli interessi passivi derivanti da finanziamenti erogati da imprese residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata, le quali sono venute meno per effetto dell'abrogazione della disciplina dei costi *black list* a decorrere dal 2016. Restano, quindi, oggettivamente indeducibili dal reddito di impresa, tra gli altri, gli interessi passivi relativi a immobili "patrimonio", con l'esclusione degli interessi da finanziamento (di cui si dirà in seguito).

Eccezioni alle regole generali dell'articolo 96, Tuir: immobili strumentali e gli immobili merce

Una prima deroga al meccanismo del ROL è quella prevista dall'articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir, applicabile alla generalità degli immobili strumentali per natura, per destinazione e *pro tempore*.

Definizioni	
Immobili strumentali per natura	sono considerati immobili strumentali per natura, gli immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se tenuti a disposizione ovvero dati in locazione o concessi in comodato a terzi. In particolare, sono considerati strumentali per natura (risoluzione n. 330/1989), le unità immobiliari che risultino classificate o classificabili in Catasto in una delle seguenti categorie: <ul style="list-style-type: none">• C (unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varia)• B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi)• D (immobili a destinazione speciale)• E (immobili a destinazione particolare)• A/10 (uffici e studi privati, se la destinazione a ufficio o studio privato risulta dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria)
Immobili strumentali per destinazione	sono strumentali per destinazione gli immobili "utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore" ⁸ . Nel contesto di alcuni documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato che: <ul style="list-style-type: none">• l'unità immobiliare adibita ad abitazione del custode, annessa a un opificio industriale, è un immobile strumentale e, per tale ragione, è soggetta ad ammortamento (risoluzione n. 885/1982)• anche i terreni possono risultare strumentali per destinazione, a condizione che partecipino a un processo produttivo; questo è il tipico caso, ad esempio, di un terreno permanentemente adibito dalle imprese edili a deposito di materiale (risoluzione n. 1579/1982)• è esclusa la strumentalità per destinazione degli immobili abitativi locati a terzi, ritenendoli oggetto dell'attività propria dell'impresa (risoluzione n. 885/1982 e circolare n. 112/1999)
Strumentali pro tempore	sono definiti immobili strumentali per destinazione <i>pro tempore</i> , ai sensi dell'articolo 43, comma 2, ultimo periodo, Tuir, i fabbricati concessi in uso dal datore di lavoro a propri dipendenti che, per esigenze di lavoro, abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano la loro attività, per il periodo d'imposta in cui si verifica il trasferimento e nei due periodi successivi

⁸ Conseguentemente, rientra nel novero degli immobili strumentali per destinazione l'unità immobiliare destinata a ufficio amministrativo e/o commerciale accatastata in una delle categorie che contraddistinguono le unità abitative (A/2) e non nella categoria A/10 (nel qual caso di configura la strumentalità per natura come sopra evidenziato).

L'articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir, prevede, infatti, che "per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge".

Al riguardo, l'articolo 2426, cod. civ. prescrive che "le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi".

Il Principio contabile Oic 16 ammette l'iscrizione in bilancio degli interessi passivi a incremento delle immobilizzazioni materiali, ma solo di quelli maturati nel periodo compreso tra l'esborso dei fondi ai fornitori e il momento in cui i beni sono pronti per l'uso⁹. Ai fini della capitalizzazione dell'onere finanziario in parola è necessario che:

- i capitali (cui gli interessi si riferiscono) siano stati erogati specificatamente per l'acquisizione delle relative immobilizzazioni e;
- il tasso di interesse utilizzato per la capitalizzazione sia quello realmente sostenuto per il finanziamento utilizzato per il pagamento delle immobilizzazioni materiali.

È ammessa, quindi, la possibilità di capitalizzare nel costo del bene (naturalmente fino a quando questo risulti ultimato e idoneo a essere utilizzato) anche gli oneri finanziari sostenuti per fare fronte ai prestiti contratti per finanziare la costruzione in proprio o tramite appalto conferito a terzi di:

- immobili direttamente strumentali delle società (ad esempio immobili direttamente utilizzati per esercitare l'attività della società – quali capannoni di produzione oppure uffici direzionali, etc.);
- immobili non residenziali (ad esempio uffici, negozi, capannoni, magazzini, etc.) destinati alla locazione a terzi.

In tali casi, la società non deduce gli oneri finanziari in base alle regole dettate dall'articolo 96, Tuir, ma li ingloba nel costo di fabbricazione e li ammortizza anno per anno, attraverso le quote di ammortamento annuali, che, per i fabbricati, sono pari al 3% annuo del costo del bene.

Una regola analoga a quella appena vista per gli immobili strumentali opera anche per gli immobili c.d. merce, ossia quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa¹⁰ per i quali, sempre ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir, è possibile comprendere, nel costo di fabbricazione degli stessi, gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione¹¹. Secondo il Principio contabile Oic 13, il costo di produzione degli immobili merce comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto, tra cui quelli relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento a partire dal quale il bene può essere utilizzato, compresi gli oneri relativi al finanziamento della costruzione o ristrutturazione dell'immobile che, pertanto, possono essere capitalizzati nel costo dei beni. In questo caso, trattandosi di immobili "merce", gli interessi non vengono dedotti attraverso il meccanismo degli ammortamenti annui (come invece previsto per gli immobili strumentali), ma attraverso la contrapposizione fra il ricavo derivante dalla vendita dell'immobile, nel periodo d'imposta in cui essa avviene, e il costo allo stesso attribuito, comprensivo degli oneri finanziari relativi a finanziamenti contratti per la sua produzione o ristrutturazione. Conseguentemente, non è possibile dedurre gli oneri finanziari nello stesso anno nel quale essi maturano (e sono dovuti alla banca o all'ente finanziatore), poiché la deduzione degli stessi avverrà soltanto nel momento in cui tali immobili verranno venduti.

Interessi passivi capitalizzati: novità direttiva ADAT1

Come soltanto accennato in precedenza, fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, ossia prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 142/2018, l'articolo 96, Tuir escludeva esplicitamente dall'am-

⁹ Dal punto di vista prettamente contabile, gli eventuali oneri finanziari capitalizzati devono essere compresi nell'importo della voce A.4 del conto economico (e non portati a rettifica della voce C.17).

¹⁰ A tal fine, rileva l'oggetto dell'attività dell'impresa che risulta dallo statuto sociale oppure, in subordine, l'oggetto dell'attività effettivamente svolta. In particolare, costituiscono "immobili merce" i fabbricati costruiti o ristrutturati per la vendita dalle società immobiliari di costruzione e ristrutturazione, nonché gli immobili (terreni e fabbricati) acquistati per la rivendita dalle società di compravendita immobiliare.

¹¹ Per quel che riguarda, invece, gli interessi passivi derivanti dai prestiti contratti per l'acquisto degli immobili merce, l'Amministrazione finanziaria (circolare n. 19/E/2009) ha chiarito che questi sono deducibili entro i limiti stabiliti dall'articolo 96, Tuir.

bito di applicazione del ROL gli interessi compresi nel costo dei beni ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir. Ora, invece, per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. 142/2018, occorrerà verificare la deducibilità di tali interessi nell'anno in cui sono rilevati contabilmente e capitalizzati, con conseguente eventuale loro indeducibilità totale o parziale, fermo restando il riconoscimento integrale, ai fini fiscali, del valore contabile del bene a incremento del quale è stata operata la capitalizzazione. Dal punto di vista operativo, occorrerà capire, però, come tale novità avrà effetto sugli ammortamenti e sulla valutazione delle rimanenze.

Eccezioni alle regole generali dell'articolo 96, Tuir: immobili patrimonio

Regole particolari sono applicabili con riferimento agli interessi passivi relativi alla costruzione o al finanziamento degli immobili che non sono strumentali per l'esercizio dell'impresa (per destinazione e/o per natura) e sono diversi da quelli c.d. merce, al cui scambio o produzione è diretta l'attività dell'impresa (c.d. immobili patrimonio)¹².

Ai fini reddituali, i proventi derivanti dal possesso di immobili patrimonio sono imponibili, a norma dell'articolo 90, comma 1, Tuir, per un importo pari al maggior valore tra la rendita catastale (rivalutata del 5%) e il canone di locazione, ridotto nel limite del 15% delle spese di manutenzione ordinaria sostenute e documentate. A fronte della determinazione agevolata del provento immobiliare in parola, resta ferma l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito (ivi incluse le quote di ammortamento) stabilita dall'articolo 90, comma 2, Tuir, per la generalità degli immobili patrimoniali¹³. La disciplina degli interessi passivi relativi agli immobili patrimonio risulta essere differente a seconda che si tratti di interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per la costruzione o per l'acquisto di immobili patrimonio tenuti a disposizione, oppure destinati alla locazione.

Immobili patrimonio tenuti a disposizione

L'articolo 1, comma 35, L. 244/2007, prevede che tra i componenti indeducibili di cui all'articolo 90, comma 2, Tuir, non debbano essere ricompresi gli interessi passivi relativi ai finanziamenti contratti per l'acquisizione degli immobili patrimonio, il che vuol dire che tali interessi risulteranno deducibili secondo le ordinarie disposizioni di cui all'articolo 96, Tuir (30% del ROL). Nell'ulteriore e diverso caso in cui gli oneri finanziari relativi ai predetti "immobili patrimonio" siano sostenuti per altre finalità diverse dalla loro acquisizione – ad esempio, se relativi a finanziamenti contratti per poter dare corso a interventi di manutenzione o di recupero – gli stessi risulteranno totalmente indeducibili.

Immobili patrimonio destinati alla locazione

Il trattamento fiscale applicabile agli interessi passivi degli immobili patrimonio destinati alla locazione è stato oggetto di intervento da parte della Legge di Bilancio 2019, la quale ha ristabilito le disposizioni contenute nell'articolo 1, comma 36, L. 244/2007, ai sensi delle quali non sono soggetti alle limitazioni alla deducibilità contenute nell'articolo 96, Tuir (legate all'ammontare degli interessi attivi e del ROL) "gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare". La norma in questione era stata soppressa in primo momento dal D.Lgs. 142/2018, di recepimento della Direttiva 2016/1164/UE (Direttiva ADAT1), con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018. Pertanto, a seguito dell'intervento della Legge di Bilancio 2019, la disposizione contemplata al comma 36, articolo 1, L. 244/2007 continua ad applicarsi senza soluzione di continuità con l'effetto che, anche per il 2019, è prevista la piena rilevanza fi-

¹² Con la definizione di "immobili patrimonio" si intendono le unità immobiliari a destinazione residenziale, possedute da imprese o società o enti (non da persone fisiche) che rappresentano per esse delle immobilizzazioni e che non sono destinate né alla cessione, né all'uso strumentale diretto da parte dell'impresa, società o ente.

¹³ Tra le spese e gli altri componenti negativi indeducibili dal reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 90, comma 2, Tuir, sono ricompresi anche gli interessi passivi di funzionamento (ad esempio interessi su finanziamenti per copertura costi di esercizio o manutenzione di immobili-patrimonio).

scale per gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, anche soltanto potenzialmente, come desumibile dalla documentazione societaria, quali delibere e contratti preparatori (circolare n. 19/E/2009)¹⁴. Riassumendo, quindi, se gli interessi passivi derivano da un finanziamento:

- non garantito da ipoteca su immobili destinati alla locazione, tali interessi permettono un abbattimento del reddito imponibile solo se superano il test del ROL, di cui all'articolo 96, Tuir;
- è garantito da ipoteca su immobili destinati alla locazione, gli interessi passivi concorrono all'abbattimento del reddito imponibile, senza bisogno del superamento del test del ROL, insieme alle spese di manutenzione ordinaria rientranti nel tetto del 15%.

Dal 2016, per effetto dell'entrata in vigore delle disposizioni prescritte dell'articolo 4, comma 4, D.Lgs. 147/2015, la possibilità di dedurre gli interessi passivi relativi a mutui ipotecari (o leasing) su immobili destinati alla locazione (senza sottostare alle regole di cui all'articolo 96, Tuir) è riservata esclusivamente alle società immobiliari in cui, sia a livello patrimoniale che economico, la parte prevalente è costituita proprio dalla locazione¹⁵. In altri termini, il suddetto intervento legislativo ha circoscritto l'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione in parola alle sole immobiliari di gestione "passiva", vale a dire quelle società:

- il cui attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno 2/3 da canoni di locazione;
- che effettuano affitti di rami d'azienda immobiliare, il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale dei fabbricati.

Tale formulazione letterale pone talune criticità, in considerazione del fatto che i ricavi di vendita degli immobili – in presenza di consistenti valori – potrebbero essere notevolmente superiori ai canoni di locazione, senza, tuttavia, pregiudicare la natura di "immobiliare di gestione" della società: sarebbe, quindi, stato più opportuno prevedere una condizione differente, oltretutto quella di stabilire un rapporto minimo tra ricavi da canoni di locazione e valore di mercato degli immobili.

Riferimenti normativi

articolo 3, D.P.R. 380/2001

articolo 96, Tuir

articolo 61, Tuir

articolo 43, Tuir

articolo 2425, cod. civ.

articolo 2426, cod. civ.

articolo 110, Tuir

comma 36, articolo 1, L. 244/2007

articolo 4, D.Lgs. 147/2015

risoluzione n. 885/1982

risoluzione n. 1579/1982

risoluzione n. 885/1982

circolare n. 112/1999

¹⁴ L'Agenzia delle entrate è dell'avviso che quest'ultima disposizione si applichi ai soli immobili patrimoniali e a quelli strumentali per natura, purché destinati all'attività locativa (circolare n. 37/E/2009): in senso contrario, si è, invece, espressa una parte della giurisprudenza di merito, secondo cui la deducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca interessa tutti i fabbricati, ivi compresi anche quelli "merce", ovvero quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (CTP Brescia n. 637/15/2014).

¹⁵ In passato, l'Amministrazione finanziaria aveva circoscritto, invece, l'applicazione dell'articolo 1, comma 36, L. 244/2007, alle sole società immobiliari di gestione, ovvero a quelle il cui valore del patrimonio, a costi correnti, era prevalentemente costituito da beni immobili diversi da quelli "merce" (alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) e da quelli utilizzati direttamente nello svolgimento dell'attività (risoluzione n. 323/E/2007): in senso contrario, si è, tuttavia, espressa una parte della giurisprudenza di merito, secondo tale limitazione non risultava compatibile con la ratio della norma (CTP Milano, n. 959/1/2015).

Le quattro definizioni ancora in gioco

Definito il D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018 e pubblicata la L. 145/2018 – c.d. Legge di Bilancio 2019 – il quadro fiscale – allo stato – si presenta completo. Vediamo, quindi, sinteticamente, le 4 definizioni fiscali ancora con forza in campo, rilevando le caratteristiche e i vantaggi previsti.

La definizione dei processi verbali di constatazione

Il D.L. 119/2018, all'articolo 1, prevede la possibilità per il contribuente di definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24, L. 4/1929, consegnati entro il 24 ottobre 2018, presentando la relativa dichiarazione per regolarizzare le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, Irap, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e Iva¹.

I pvc definibili		
i pvc indipendentemente dall'importo dei rilievi contestati	i pvc che presentano violazioni di carattere penale, ex D.Lgs. 74/2000	i pvc che contestano anche l'ommissione della dichiarazione

Le dichiarazioni di definizione devono essere presentate entro il 31 maggio 2019, con le modalità stabilite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli – n. 17776/2019 - e, per i periodi di imposta per i quali non sono scaduti i termini di decadenza (con riferimento ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei processi verbali di constatazione definibili, è stata disposta la proroga dei termini di decadenza di 2 anni).

È importante rilevare che il provvedimento ha chiarito tutta una serie di dubbi che erano stati sollevati:

- può essere definito, pur se integralmente, anche un solo periodo d'imposta;
- può avvalersi della definizione agevolata anche il contribuente nei confronti del quale siano state svolte successivamente al 24 ottobre 2018 attività di controllo aventi a oggetto le violazioni constatate nel pvc, quali, ad esempio, la notifica di un avviso di accertamento, anche se successivamente oggetto di istanza di accertamento con adesione o di impugnazione, o di un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 218/1997 o di un invito o un questionario di cui agli articoli 32, D.P.R. 600/1973 e 51, D.P.R. 633/1972, sempre che tali procedimenti non siano stati già conclusi con altre forme di definizione agevolata ovvero con sentenza passata in giudicato alla data di definizione agevolata del processo verbale;
- non costituisce causa di preclusione la presentazione di un'istanza del contribuente per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione di cui all'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 218/1997 o delle memorie difensive previste dall'articolo 12, comma 7, L. 212/2000, aventi a oggetto le violazioni constatate nel processo verbale oggetto della definizione agevolata;
- non costituisce causa di preclusione il ravvedimento parziale perfezionato di cui dall'articolo 13, comma I, lettera b-*quater*), D.Lgs. 472/1997, così che il contribuente può avvalersi della definizione agevolata in relazione alle restanti violazioni constatate nel processo verbale.

Resta fermo che non può avvalersi della definizione agevolata in esame il contribuente che ha ricevuto, in riferimento alle violazioni constatate col processo verbale, la notifica di un avviso di accertamento, di un atto di recupero o di un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 218/1997, entro il 24 ottobre 2018.

La definizione ha luogo attraverso la presentazione di una dichiarazione a rettifica e integrazione di quanto originariamente dichiarato, con l'indicazione esclusivamente dei maggiori imponibili, delle

¹ Per approfondimenti cfr. G. Antico, "La chiusura dei pvc in versione definitiva", in La Circolare Tributaria, n. 2/2019.

maggiori imposte e degli elementi derivanti dalle violazioni constatate nel processo verbale (nel frontespizio va barrata la casella "correttiva nei termini", anche nel caso in cui sia stata omessa la presentazione della dichiarazione originaria). Ai fini della definizione non è consentito l'utilizzo di eventuali perdite.

In caso di pvc consegnato a soggetti che producono reddito in forma associata ex articolo 5, Tuir, ovvero che hanno optato per il regime di trasparenza di cui agli articoli 115 e 116, Tuir, la dichiarazione può essere presentata anche dai soggetti partecipanti, per regolarizzare le imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione a essi imputabili (tali soggetti riceveranno un prospetto di riparto contenente la quota di reddito assegnata nonché gli altri dati da riportare).

Le imposte autoliquidate nelle dichiarazioni presentate, relative a tutte le violazioni constatate per ciascun periodo d'imposta, devono essere versate, senza applicazione delle sanzioni irrogabili ai sensi dell'articolo 17, comma 1, D.Lgs. 472/1997 e degli interessi (cioè di quelle irrogabili contestualmente all'avviso di accertamento), entro il 31 maggio 2019 (versamento in unica soluzione o della prima rata; e massimo 20 rate trimestrali di pari importo). È esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17, del D.Lgs. 241/1997 (la risoluzione n. 8/E/2019 ha istituito i relativi codici tributo).

Trova applicazione il c.d. lieve inadempimento, che ricorre ogni qualvolta ritardi di breve durata (7 giorni) ovvero errori di limitata entità nel versamento delle somme dovute (non superiore al 3% e comunque per un importo non superiore a 10.000 euro) non comportano per il contribuente la perdita dei benefici e, quindi, a seconda dei casi, non precludono il perfezionamento degli istituti definitori né determinano la decadenza dalla rateazione. La medesima disciplina si applica anche nell'ipotesi di versamento delle somme dovute in unica soluzione.

Si legge nel provvedimento appena emanato che gli effetti della definizione agevolata perfezionata prevalgono sulle eventuali attività di accertamento svolte successivamente al 24 ottobre 2018, aventi a oggetto le violazioni constatate nel processo verbale, anche in caso di mancata impugnazione e scadenza del relativo termine. Dette attività restano, invece, efficaci in caso di mancato perfezionamento della definizione agevolata.

Valutazione di convenienza			
Analisi del pvc		Definizione agevolata	Successiva definizione del pvc
<ul style="list-style-type: none"> • rilievi legittimi 	<ul style="list-style-type: none"> • rilievi contestabili 	<ul style="list-style-type: none"> • definizione singola annualità • esclusione compensazione • inutilizzabilità delle perdite 	<ul style="list-style-type: none"> • rilievi esaminati in contraddittorio • applicazione della compensazione • utilizzabilità delle perdite • ricorso davanti alla giustizia tributaria

La definizione delle liti pendenti

Il Legislatore ha disciplinato la definizione ordinaria delle liti pendenti attraverso l'articolo 6, D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018.

Ai fini della definizione occorre presentare apposita istanza da parte del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, e provvedere al pagamento di un importo variabile legato al valore della controversia, determinato a norma dell'articolo 12, comma 2, D.Lgs. 546/1992, e allo stato del contenzioso, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. In forza del comma 1-bis, introdotto in sede emendativa, in caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 % del valore della controversia.

La soccombenza dell'Agenda delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data del 24 ottobre 2018 porta a definire gli atti con il pagamento delle somme qui indicate:

Somme da versare	
40% del valore della controversia	in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado
15 % del valore della controversia	in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado
5 % del valore della controversia	per le controversie pendenti in Cassazione in caso di soccombenza in tutti precedenti gradi di giudizio

In caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenda delle entrate, l'importo del tributo è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta per la parte di atto annullata.

Modalità e termini di definizione	
24 ottobre 2018	possono essere definite le controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro detta data e per le quali il processo non si sia concluso con decisione definitiva alla data della presentazione della domanda di definizione
31 maggio 2019	è la data entro la quale occorre presentare l'istanza di definizione. In presenza di autonome controversie, occorrerà presentare distinte domande di definizione

Fermo restando che, nel caso in cui non vi siano importi da versare, la definizione si perfezionerà con la sola presentazione della domanda, nell'ipotesi in cui vi sia una somma da pagare, il contribuente è tenuto al pagamento dell'importo dovuto entro la data del 31 maggio 2019 (integralmente, se gli importi da pagare non superano i mille euro).

Invece, sopra tale soglia è riconosciuta la possibilità di procedere al pagamento rateale, secondo la disciplina della dilazione degli importi dovuti a seguito di accertamento con adesione, di cui all'articolo 8, D.Lgs. 218/1997, ma con un massimo di 20 rate trimestrali, ed esclusione della compensabilità.

Il termine di pagamento delle rate successive alla prima scade il 31 agosto, 30 novembre, 28 febbraio e 31 maggio di ciascun anno a partire dal 2019. Sulle rate successive alla prima, si applicano gli interessi legali calcolati dal 1° giugno 2019 alla data del versamento. Il richiamo integrale all'articolo 8, D.Lgs. 218/1997, norma che a sua volta – comma 4 - rinvia all'articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973, fa sì che anche per la chiusura delle liti pendenti trovano applicazione le norme che disciplinano il lieve inadempimento.

Il dettato normativo in esame ha previsto, inoltre, che dagli importi dovuti per la definizione delle controversie vanno scomputati quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio.

Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore del D.L. 119/2018 (24 ottobre 2018).

In ordine agli obblighi processuali, il contribuente deve presentare apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni dell'articolo 6, D.L. 119/2018. Infatti, ai sensi del comma 10 del predetto articolo, si prevede che **"le controversie definibili non sono sospese"**, salvo, appunto, la produzione di apposita istanza da parte del contribuente. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019. Con il deposito, entro tale data, presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia di copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, si determina l'ulteriore sospensione del processo fino al 31 dicembre 2020.

Per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore del decreto e il 31 luglio 2019.

Il mancato rispetto dell'iter sopra descritto per il perfezionamento della definizione agevolata impone all'Ufficio di notificare il diniego entro il 31 luglio 2020, impugnabile, entro 60 giorni, dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite.

Nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata dal contribuente unitamente al diniego della definizione entro 60 giorni dalla notifica di quest'ultimo ovvero dalla controparte nel medesimo termine.

Valutazione di convenienza			
Analisi dell'atto		Definizione agevolata	Valutazione di convenienza
<ul style="list-style-type: none"> rilievi legittimi 	<ul style="list-style-type: none"> rilievi contestabili rilievi illegittimi 	<ul style="list-style-type: none"> 90% pendente in primo grado 40 % se vincente in primo grado 15% se vincente in secondo grado 5% se vincente in primo e secondo grado 	<ul style="list-style-type: none"> forti riduzioni degli importi da versare in rapporto allo stato ed esito del contenzioso definizione della posizione

Il saldo e stralcio

Il comma 184, articolo 1, L. 145/2018, prevede una particolare forma di definizione dei debiti delle persone fisiche, diversi da quelli annullati automaticamente e inferiori a 1000 euro, risultanti dai singoli carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 alla data del 31 dicembre 2017, che investe gli omessi versamenti dovuti in autoliquidazione in base alle dichiarazioni annuali, ex articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972 e i contributi previdenziali dovuti dagli iscritti alle casse professionali o alle gestioni previdenziali dei lavoratori autonomi Inps².

Ai fini dell'accesso alla agevolazione in esame, sussiste una grave e comprovata situazione di difficoltà economica qualora l'indicatore della situazione economica equivalente (Isee) del nucleo familiare, stabilito ai sensi del regolamento di cui al D.P.C.M. 159/2013, non sia superiore a 20.000 euro.

Per tali soggetti, i debiti sopra indicati possono essere estinti, senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, D.P.R. 602/1973, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, D.Lgs. 46/1999, versando le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi, nel modo seguente:

Misura delle somme da versare	
16%	qualora l'Isee del nucleo familiare risulti non superiore a 8.500 euro
20%	qualora l'Isee del nucleo familiare risulti superiore a 8.500 euro e non superiore a 12.500 euro
35%	qualora l'Isee del nucleo familiare risulti superiore a 12.500 euro

A ciò vanno aggiunte le somme maturate a favore dell'agente della riscossione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 112/1999, a titolo di aggio e il rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento.

Indipendentemente da quanto stabilito per l'adesione al c.d. saldo e stralcio, versano comunque in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica i soggetti per cui è stata aperta, alla data di presentazione della dichiarazione con cui si richiede l'accesso alla definizione agevolata, la procedura di liquidazione dei beni per sovraindebitamento, ex articolo 14-*ter*, L. 3/2012. In questa ipotesi, tali soggetti estinguono i predetti debiti versando le somme affidate all'agente della riscossione in misura pari al 10 %, nonché le somme maturate a titolo di aggio e rimborso.

Il debitore manifesta all'agente della riscossione la sua volontà di procedere alla definizione in esa-

² Per approfondimenti cfr. G. Antico, "Il saldo e stralcio ai nastri di partenza", in La circolare Tributaria, n. 3/2019.

me, rendendo, entro il 30 aprile 2019, apposita dichiarazione, con le modalità e in conformità alla modulistica che lo stesso agente ha già pubblicato nel proprio sito internet.

Il versamento delle somme dovute può essere effettuato in unica soluzione entro il 30 novembre 2019. Ovvero a rate, come segue, nell'ipotesi di rateizzazione massima: 35% entro il 30 novembre 2019; 20% entro il 31 marzo 2019; 15% entro il 31 luglio 2019; 15% entro il 31 marzo 2021; 15% entro il 31 luglio 2021.

In caso di pagamento rateale, si applicano, a decorrere dal 1° dicembre 2019, gli interessi al tasso del 2% a decorrere dal 1° dicembre 2019 e non trovano applicazione le disposizioni dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973, relative alle dilazioni di pagamento.

Accoglimento o rigetto del saldo e stralcio	
entro il 31 ottobre 2019	comunicazione da parte dell'Agenzia delle entrate-Riscossione con l'indicazione del giorno e mese di scadenza delle rate e l'importo di ciascuna di esse, unitamente ai bollettini per il pagamento

Nei casi di difetto dei requisiti prescritti ovvero in presenza di debiti diversi da quelli definibili, l'agente della riscossione avverte il debitore che i debiti inseriti nella dichiarazione presentata, sono automaticamente inclusi nella definizione disciplinata dall'articolo 3, D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018.

Il dettato normativo consente di estinguere anche i debiti in esame anche se già oggetto delle precedenti rottamazioni 1 e bis, per le quali il debitore non ha perfezionato la relativa definizione con l'integrale e tempestivo pagamento delle somme dovute, entro il 7 dicembre 2018.

I versamenti eventualmente effettuati a seguito delle predette dichiarazioni restano definitivamente acquisiti e non ne è ammessa la restituzione; gli stessi versamenti sono comunque computati ai fini della definizione del c.d. saldo e stralcio.

I commi 195, 196 e 197, articolo 1, L. 145/2018 dettano le regole per i controlli sulla veridicità dei dati dichiarati.

Il comma 198, articolo 1, L. 145/2018 – con una norma sostanzialmente di chiusura – ritiene applicabile - per tutto quanto non previsto dalla normativa sul c.d. saldo e stralcio, in quanto compatibili, i commi 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 14-bis, 18, 19 e 20, articolo 3, D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018, norma che ha previsto la c.d. rottamazione *ter*.

Valutazione di convenienza			
Analisi della situazione		Definizione agevolata	Valutazione di convenienza
<ul style="list-style-type: none"> individuazione debiti definibili 	<ul style="list-style-type: none"> carichi affidati dal 1/1/2000 al 31/12/2017 	<ul style="list-style-type: none"> 16%, con Isee non superiore a 8.500 euro 20%, con Isee superiore a 8.500 euro e non superiore a 12.500 euro 35%, con Isee superiore a 12.500 euro 	<ul style="list-style-type: none"> elevato stralcio dei debiti, per i soggetti con Isee non superiore a 20.000 euro

La c.d. rottamazione *ter*

L'articolo 3, D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni in L. 136/2018, ha reintrodotta la possibilità per i contribuenti di definire i carichi iscritti a ruolo, affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, che possono essere estinti con il pagamento della sorte capitale e degli interessi iscritti a ruolo (nonché dell'aggio, dei diritti di notifica della cartella di pagamento e delle spese esecutive eventualmente maturate), con il beneficio dell'esclusione delle sanzioni incluse negli stessi carichi, degli interessi di mora ex articolo 30, comma 1, D.P.R. 602/1973 e delle c.d. "sanzioni civili", accessorie ai crediti di natura previdenziale ex articolo 27, comma 1, D.Lgs. 46/1999.

Possono essere definiti anche i debiti relativi ai carichi già oggetto di precedenti definizione (rottamazione 1 e rottamazione 2).

Il debitore - entro il 30 aprile 2019 - dovrà presentare formale dichiarazione all'agente della riscossione, utilizzando l'apposita modulistica resa disponibile su internet, indicando il numero di rate e l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi che si vogliono definire e dovrà assumere l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.

Per ottenere l'estinzione del giudizio, il contribuente - alla luce di quanto previsto dal comma 6 - dovrà dimostrare l'effettivo perfezionamento della definizione, producendo nello stesso giudizio la documentazione attestante i pagamenti effettuati.

Nel caso in cui - invece - la definizione non si dovesse perfezionare la sospensione del giudizio verrà revocata dal giudice su istanza di una delle parti.

Effetti

relativamente ai carichi definibili è prevista la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza, e la sospensione, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione (e quindi fino al 31 luglio 2019), degli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione. Inoltre, non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione; non possono essere avviate nuove procedure esecutive; non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo. Per effetto della produzione dell'istanza il debitore non è considerato inadempiente ai fini della procedura di erogazione dei rimborsi d'imposta e ai fini della verifica della morosità da ruolo. La richiesta di definizione agevolata permette, inoltre, di ottenere il DURC pulito

Ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare, si considerano unicamente gli importi già pagati allo stesso titolo. Le somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili. L'agente della riscossione - entro il 30 giugno 2019 - comunicherà ai debitori che hanno aderito alla definizione l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché, in caso di scelta del pagamento dilazionato, il giorno e il mese di scadenza di ciascuna rata.

Per quanto concerne il versamento delle somme dovute, è consentito il pagamento delle stesse in due possibilità: in unica soluzione entro il 31 luglio 2019; nel numero massimo di 18 rate consecutive, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10% delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, scadenti rispettivamente il 31 luglio e il 30 novembre 2019; le restanti, di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020 (per un totale di 18 rate nei 5 anni, e in 4 rate trimestrali invece di due trimestrali).

In caso di pagamento rateale, gli interessi da corrispondere sono dovuti a decorrere dall'agosto 2019 nella misura del 2% annuo. Inoltre, non è prevista l'applicazione della disciplina generale della rateazione dei debiti tributari, prevista dall'articolo 19, D.P.R. 602/1973.

Il contribuente potrà effettuare i versamenti mediante domiciliazione sul conto corrente ovvero mediante bollettini precompilati, ovvero presso gli sportelli dell'agente della riscossione.

Con riferimento alle conseguenze della domanda di definizione agevolata sulle dilazioni di pagamento già in atto, per i debiti definibili per i quali è stata presentata la dichiarazione di adesione alla definizione: alla data del 31 luglio 2019 le dilazioni sospese sono automaticamente revocate e non possono essere accordate nuove dilazioni ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973; il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme, la definizione non produrrà alcun effetto e riprenderanno a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione (il pagamento, tuttavia, non può essere più rateizzato).

Nei casi di tardivo versamento delle relative rate non superiore a cinque giorni, l'effetto di inefficacia della definizione non si produce e non sono dovuti interessi.

Ai debitori che hanno aderito alla definizione agevolata 2017 (di cui all'articolo 1, D.L. 148/2017) e che hanno effettuato entro il 7 dicembre 2018 il pagamento delle rate dovute ai fini di tale definizione è consentito di fruire del differimento automatico del versamento delle restanti somme dovute ai medesimi fini. Di conseguenza potranno effettuare il versamento in 10 rate consecutive di pari importo, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2019, sulle quali sono dovuti, dal 1° agosto 2019, gli interessi al tasso dello 0,3 per cento annuo.

A tal fine, entro il 30 giugno 2019, l'agente della riscossione invierà ai debitori interessati apposita comunicazione, unitamente ai bollettini precompilati per il pagamento delle somme dovute alle nuove scadenze. A seguito del pagamento della prima delle predette rate differite, è possibile beneficiare dell'estinzione delle procedure esecutive pregresse, salvo che non si sia già tenuto il primo incanto con esito positivo. Il debitore conserva in ogni caso la facoltà di effettuare entro il 31 luglio 2019, in unica soluzione, il pagamento delle rate differite.

Valutazione di convenienza			
Analisi della situazione		Definizione agevolata	Valutazione di convenienza
<ul style="list-style-type: none">definibilità ampia	<ul style="list-style-type: none">carichi affidati dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017	<ul style="list-style-type: none">pagamento imposta, senza sanzioni e interessi di mora	<ul style="list-style-type: none">stralcio sanzioni e interessirateizzazione lunga

Riferimenti normativi

articolo 24, L. 4/1929

articolo 12, L. 212/2000

articolo 5, D.Lgs. 218/1997

articolo 6, D.Lgs. 218/1997

articolo 32, D.P.R. 600/1973

articolo 51, D.P.R. 633/1972

articolo 13, D.Lgs. 472/1997

articolo 5, D.Lgs. 218/1997

articolo 5, Tuir

articoli 115 e 116, Tuir

risoluzione n. 8/E/2019



Privacy

AGYO PRIVACY

Agyo Privacy è la soluzione TeamSystem fruibile in cloud con cui gestire tutti gli adempimenti legati alla nuova normativa sulla Privacy.

La soluzione si rivolge a tutti i soggetti che trattano dati personali, quali Aziende (di ogni settore e dimensione), Professionisti (Commercialisti, Consulenti del Lavoro, Avvocati, Notai, ecc.), Associazioni ed Enti Pubblici.

Anche se la tua Impresa gestisce diverse società o il tuo Studio svolge attività di consulenza per più di un'azienda, Agyo Privacy è la soluzione giusta per la tua organizzazione.

Con Agyo Privacy si può:

- gestire l'organigramma dell'organizzazione identificando i titolari del trattamento, i responsabili, i soggetti autorizzati e tener traccia di tutte le attività relative ai dati trattati; un set di API consentirà di estendere il registro anche a software sviluppati da terze parti

- definire gli asset aziendali, identificare i rischi e applicare le misure di sicurezza necessarie
- compilare correttamente il Registro dei Trattamenti step by step

Agyo Privacy consente a tutti i membri del team che gestiscono la privacy di lavorare simultaneamente al processo di conformità.

Agyo Privacy si integra con le altre app presenti nella suite di Agyo, la piattaforma tecnologica di TeamSystem per l'erogazione di servizi e lo scambio di dati fra Imprese, Professionisti, Istituti Bancari e Pubblica Amministrazione. Per tutti i documenti generati è infatti possibile apporre una firma digitale e conservarli a norma.

Digitalizza la tua organizzazione con Agyo Privacy.

Mettiti a tuo agyo!