



# TeamSystem Business review

| n. 03/2019

Supplemento a TeamSystem Review n. 267

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](http://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

Decreto Semplificazioni convertito in legge	2
Istruzioni dell'INL sulla somministrazione fraudolenta	4
L'Inps fornisce le istruzioni per le variabili retributive in UniEmens	6
Maggiorazione sanzioni amministrative - nuovi chiarimenti dall'INL	8
Novità in tema di pensioni	9
Tfr: coefficiente di gennaio 2019	11

## Economia e finanza

Equo canone di gennaio 2019	12
-----------------------------	----

## Fisco e tributi

La responsabilità dei sindaci per gli atti illeciti compiuti dall'organo gestorio	13
La clausola generale dell'abuso del diritto o elusione fiscale.	
Le ultime indicazioni dell'Agenzia delle entrate	18
Le quattro definizioni ancora in gioco	22

## Decreto Semplificazioni convertito in legge

**È** stata pubblicata in G.U. la legge 12 dell'11 febbraio 2019, di conversione del D.L. 135/2018, contenente disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la P.A.. È confermata l'abrogazione della disposizione che prevedeva la tenuta del LUL in modalità telematica presso il Ministero del lavoro.

### Denuncia aziendale datori di lavoro agricoli

I dati della denuncia aziendale di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), c) e d), D.Lgs. 375/1993 (ubicazione, denominazione ed estensione dei terreni distintamente per titolo del possesso e per singole colture praticate; indicazione della ditta intestata in catasto e delle partite, fogli e particelle catastali dei terreni condotti; numero dei capi di bestiame allevati, distintamente per specie, e modalità di allevamento), possono essere acquisiti d'ufficio dall'Inps, dal fascicolo aziendale istituito nell'ambito dell'anagrafe delle aziende agricole, gestito dal Sistema informativo agricolo nazionale (SIAN). Le imprese agricole indicano nella denuncia aziendale i dati citati nel caso in cui non abbiano costituito o aggiornato il fascicolo aziendale.

### Settore spettacolo

Le imprese dell'esercizio teatrale, cinematografico e circense, i teatri tenda, gli enti, le associazioni, le imprese del pubblico esercizio, gli alberghi, le emittenti radiotelevisive e gli impianti sportivi non possono far agire nei locali di proprietà o di cui abbiano un diritto personale di godimento i lavoratori autonomi dello spettacolo, ivi compresi quelli con rapporti di collaborazione, appartenenti alle categorie indicate all'articolo 3, comma 1, numeri da 1) a 14), D.Lgs. 708/1947, che non siano in possesso del certificato di agibilità. Per le prestazioni svolte dai lavoratori di cui all'articolo 3, comma 1, n. 23-bis), D.Lgs. 708/1947 (lavoratori autonomi esercenti attività musicali), il certificato di agibilità è richiesto dai lavoratori medesimi, salvo l'obbligo di custodia dello stesso, che è posto a carico del committente. In caso di inosservanza delle disposizioni le imprese sono soggette alla sanzione amministrativa di 129 euro per ogni giornata di lavoro prestata da ciascun lavoratore autonomo.

È stata abrogata la disposizione che prevedeva, nel caso in cui all'atto della richiesta del certificato di agibilità l'impresa risultasse inadempiente agli obblighi e nel caso in cui l'impresa presentasse per la prima volta la denuncia, il rilascio del certificato di agibilità fosse subordinato alla presentazione di una garanzia.

### Definizione agevolata

È consentito l'accesso alla rottamazione-ter anche a coloro che, dopo aver aderito alla rottamazione-bis, non hanno versato entro il 7 dicembre 2018 le rate dovute in scadenza a luglio, settembre e ottobre 2018. In questo caso, chi non ha pagato può accedere ai benefici previsti dalla definizione agevolata 2018 (c.d. rottamazione-ter), presentando la dichiarazione di adesione entro il 30 aprile 2019. Il pagamento potrà essere effettuato in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2019 oppure in 10 rate consecutive di pari importo (3 anni):

- le prime 2 il 31 luglio e il 30 novembre 2019;
- le restanti 8 il 28 febbraio, il 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre degli anni 2020 e 2021.

In caso di mancato accoglimento della dichiarazione di adesione al "Saldo e stralcio", e conseguente inclusione automatica nella rottamazione-ter (limitatamente alle sole persone fisiche e ai debiti definibili ai sensi dell'articolo 3, D.L. 119/2018), è previsto che il pagamento delle somme dovute debba essere effettuato in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2019 oppure:

- in 17 rate, di cui la prima entro il 30 novembre 2019 (30%) e le restanti 16, ciascuna di pari importo, il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre per i 4 anni successivi;

- in 9 rate, nel caso in cui per gli stessi carichi sia stata già richiesta la rottamazione-bis, ma non risultino pagate, entro il 7 dicembre 2018, le rate di luglio, settembre e ottobre 2018.

Il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 novembre 2019 (30%) e le restanti 8, ciascuna di pari importo, il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre degli anni 2020 e 2021 (3 anni).

Previste anche nuove scadenze per il pagamento delle rate della definizione agevolata per le risorse proprie UE: il pagamento dell'unica o della prima rata delle somme dovute scade il 30 settembre 2019; la seconda rata scade il 30 novembre 2019 e le restanti rate il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre di ciascun anno successivo.

## **Regime forfetario (*flat tax*) per ex praticanti**

Non possono avvalersi del regime forfetario, tra gli altri, le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei 2 precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

La novità consiste nella possibilità, per i soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni, di potersene, invece, avvalere.

## **Riferimenti normativi**

L. 12/2019

D.L. 135/2018

## Istruzioni dell'INL sulla somministrazione fraudolenta

**L**a legge di conversione del Decreto Dignità, in vigore dal 12 agosto 2018, ha reintrodotto il reato di somministrazione fraudolenta (somministrazione di lavoro posta in essere con la specifica finalità di eludere norme inderogabili di legge o di contratto collettivo applicate al lavoratore), punito con la sanzione penale dell'ammenda di 20 euro per ciascun lavoratore coinvolto e per ciascun giorno di somministrazione (articolo 38-bis, D.Lgs. 81/2015), ferma l'applicazione della sanzione amministrativa per le ipotesi di somministrazione illecita (articolo 18, D.Lgs. 276/2003). Con la circolare n. 3/2019, l'INL ha fornito indicazioni operative al personale ispettivo sul tema.

### Somministrazione fraudolenta e appalto illecito

La somministrazione fraudolenta era già prevista dall'articolo 28, D.Lgs. 276/2003, poi abrogato dal D.Lgs. 81/2015, e il Ministero del lavoro aveva già fornito indicazioni con la circolare n. 5/2011, in particolare in riferimento alle ipotesi di appalto stipulato in assenza dei requisiti previsti, per eludere norme inderogabili di legge o contrattuali, autorizzando gli ispettori all'adozione:

- della prescrizione obbligatoria nei confronti dello pseudo-committente e dello pseudo-appaltatore (attraverso l'intimazione all'immediata cessazione dell'azione antidoverosa) e del committente fraudolento (per la regolarizzazione alle proprie dipendenze dei lavoratori impiegati);
- del provvedimento di diffida accertativa nei confronti del committente-utilizzatore fraudolento, per le somme maturate dai lavoratori impiegati nell'appalto a titolo di differenze retributive non corrisposte.

Secondo l'INL, il ricorso a un appalto illecito è già elemento sintomatico di una finalità fraudolenta (violazione delle norme in tema di determinazione degli imponibili contributivi, divieti alla somministrazione di lavoro, requisiti per la stipula del contratto, limiti alla somministrazione), ma è comunque opportuno che le circostanze siano suffragate anche dall'acquisizione di elementi istruttori ulteriori, quali, ad esempio, la situazione finanziaria non positiva dell'impresa committente, ma anche in assenza di una condizione di sofferenza dell'impresa, può assumere rilevanza la considerazione dell'impossibilità, a fronte del fatturato annuo, di sostenere i costi del personale necessario per far fronte alla propria attività.

### Somministrazione fraudolenta al di fuori dei casi di appalto illecito

Il reato può, però, realizzarsi anche al di fuori di un'ipotesi di pseudo-appalto, addirittura coinvolgendo agenzie di somministrazione autorizzate, oppure nell'ambito di distacchi di personale che comportino un'elusione della disciplina specifica, ovvero ipotesi di distacco transnazionale "non autentico" (ad esempio ipotesi in cui un datore di lavoro licenzi un proprio dipendente per riutilizzarlo tramite agenzia di somministrazione, violando norme di legge o di contratto collettivo).

Qualora la somministrazione fraudolenta si realizzi per il tramite di un'agenzia autorizzata, la prova dovrà essere più rigorosa.

### Sanzioni

Nelle ipotesi di appalto e distacco illecito fraudolento il personale ispettivo dovrà:

- contestare la violazione amministrativa;
- adottare la prescrizione obbligatoria volta a far cessare la condotta anti-giuridica attraverso l'assunzione dei lavoratori alle dirette dipendenze dell'utilizzatore per tutta la durata del contratto.

Per la sanzione amministrativa non è ammessa la procedura di diffida e il calcolo delle giornate avrà rilevanza anche ai fini della determinazione dell'importo dell'ammenda, purché le eventuali discordanze non siano legate ai tempi di entrata in vigore del reato. Sarà, infine, possibile adottare

il provvedimento di diffida accertativa nei confronti del committente/utilizzatore, sulla scorta del Ccnl da quest'ultimo applicato.

Sono, quindi, da ritenersi aggiornate le indicazioni fornite con circolare n. 10/2018, che risultano valide limitatamente ai casi in cui l'appalto non risulti genuino per mancanza dei requisiti ex articolo 1655 cod. civ..

Nel caso in cui l'intento fraudolento sia ravvisato in ipotesi di somministrazione conforme alle disposizioni normative, troverà applicazione esclusivamente la sanzione di cui all'articolo 38-bis, D.L. 81/2015, con conseguente adozione della prescrizione obbligatoria e del provvedimento di diffida accertativa nei confronti dell'utilizzatore.

È anche applicabile la disposizione che prevede la possibilità di imputare tutti gli atti compiuti dal somministratore/appaltatore per la costituzione o la gestione del rapporto all'utilizzatore/committente.

Anche nell'ipotesi di distacco transnazionale "non autentico" troverà applicazione la sanzione dell'articolo 38-bis citato, nella misura in cui il distacco sia funzionale all'elusione delle disposizioni dell'ordinamento interno e/o del Ccnl applicato dal committente italiano, ma occorre accertare anche la violazione degli obblighi delle condizioni di lavoro e occupazione. Va, inoltre, considerato che la natura non genuina del distacco transnazionale comporta l'imputazione del lavoratore in capo al soggetto che ne ha utilizzato la prestazione, fatti salvi gli effetti sotto il profilo contributivo connessi al disconoscimento dell'A1. Nonostante ciò, ai fini sanzionatori, il personale ispettivo impartirà la prescrizione che avrà ad oggetto la cessazione della condotta antiggiuridica.

## **Regime intertemporale**

La dottrina e la giurisprudenza ritengono la somministrazione fraudolenta un reato permanente, pertanto, per le condotte con inizio prima del 12 agosto 2018 e che si siano protratte successivamente a tale data, il reato si può configurare solo a decorrere dal 12 agosto 2018, con conseguente commisurazione della sanzione per le sole giornate successive a tale data. Per il periodo precedente al 12 agosto 2018, resta invece ferma l'applicazione delle sole sanzioni amministrative.

## **Riferimenti normativi**

INL, circolare n. 3/2019

## L'Inps fornisce le istruzioni per le variabili retributive in UniEmens

**L**'Inps, con il messaggio n. 456/2019, interviene per prorogare i termini di utilizzo delle variabili retributive legate a ferie e permessi riduzioni orario (Rol). Nello specifico viene previsto che le stesse saranno utilizzabili entro 18 mesi anziché 12, ma per il solo anno 2019. In particolare, in virtù delle nuove disposizioni introdotte, a partire dal periodo di paga gennaio 2019 le variabili DIMSTK, IMNEFI e IMPNEG sono eliminate.

### Introduzione

Le variabili AUMIMP e DIMIMP, AIMPFI e DIMPFI saranno utilizzabili solo nei mesi di gennaio e febbraio di ogni anno e limitatamente a eventi o elementi che si riferiscono al mese di dicembre dell'anno precedente.

Se riferite a lavoratori dello spettacolo e dello sport professionistico iscritti a forme pensionistiche obbligatorie al 31 dicembre 1995 (<TipoLavoratore>: "SY", "SX" e "SZ"), il limite di utilizzo è circoscritto, al massimo, con riferimento al secondo mese antecedente a quello di esposizione.

L'Istituto, come premesso, al fine di venire incontro alle esigenze rappresentate da alcune aziende, in considerazione del fatto che in taluni casi la fruizione delle ferie/festività è avvenuta oltre 12 mesi, ha stabilito che solo per il 2019 le variabili FERIE e ROL saranno utilizzabili entro 18 mesi rispetto alla denuncia originaria in cui erano state assoggettate a contribuzione.

A decorrere da gennaio 2020, il termine sarà automaticamente ricondotto a 12 mesi, oltre i quali l'azienda potrà recuperare gli importi versati mediante flussi di regolarizzazione.

Non sono consentite variazioni-regolarizzazioni, in aumento o diminuzione, degli elementi già trasmessi nelle denunce originarie a titolo di variabile. Eventuali variazioni su variabili con valenza contributiva (Ferie, Rol o Impneg, finché quest'ultima è stata utilizzabile e quindi sino al periodo di paga dicembre 2018) determineranno il rifiuto automatico del relativo flusso.

Qualora fosse necessario modificare gli imponibili della mensilità esposta in una variabile, a sua volta contenuta in una denuncia già trasmessa, sarà necessario procedere con flussi di regolarizzazione relativi alla mensilità interessata, che dovranno tenere conto anche degli importi esposti in variabile.

A titolo esemplificativo, si riportano i seguenti 2 casi di regolarizzazione dell'imponibile della denuncia in presenza di variabile.

### Esempio 1

Imponibile di gennaio 2016: 1.000 euro.

Nella denuncia di marzo 2017 è stata trasmessa una variabile con valenza contributiva relativa al mese di gennaio 2016 per un importo di 200 euro.

L'importo elaborato sul conto individuale, a valere per l'anno 2016, tiene in considerazione la variazione dell'imponibile determinato dalla variabile di 200 euro.

Qualora sia necessario aumentare l'importo esposto nella variabile, l'azienda dovrà trasmettere un flusso regolarizzativo, relativo a gennaio 2016, esponendo come imponibile un importo pari all'imponibile originario del mese più la differenza tra il valore della variabile esistente nella denuncia e quello che dovrebbe assumere, ossia:

Nuovo imponibile = imponibile gennaio 2016 + (variabile del mese - nuova variabile)

Supponendo, quindi, che il nuovo valore della variabile debba essere pari a 300 euro, l'azienda deve regolarizzare la denuncia di competenza gennaio 2016 e il nuovo imponibile dovrà essere:

1.000 + (200-300) dove:

- 1.000 = imponibile originario in denuncia;

- 200 = importo originario esposto in variabile;
- 300 = nuovo importo che in teoria dovrebbe assumere la variabile.

La trasmissione di un flusso regolarizzativo così descritto comporterà un imponibile pari a  $1.000 - 100 = 900$  euro, da cui il dato elaborato sul conto individuale diviene, per effetto della variabile di 200 euro, pari a:  $900 - 200 = 700$  euro.

## Esempio 2

Imponibile di gennaio 2016: 1.000 euro.

Nella denuncia di marzo 2017 è stata trasmessa una variabile con valenza contributiva relativa al mese di gennaio 2016 per un importo di 200 euro.

L'importo elaborato sul conto individuale, a valere per l'anno 2016, tiene in considerazione la variazione dell'imponibile determinato dalla variabile di 200 euro.

Qualora sia necessario diminuire l'importo esposto nella variabile, l'azienda dovrà trasmettere un flusso regolarizzativo, relativo a gennaio 2016, esponendo come imponibile un importo pari all'imponibile originario del mese più la differenza tra il valore della variabile esistente nella denuncia e quello che dovrebbe assumere, ossia:

Nuovo imponibile = imponibile gennaio 2016 + (Variabile del mese - nuova variabile)

Supponendo, quindi, che il nuovo valore della variabile debba essere pari a 100 euro, l'azienda deve regolarizzare la denuncia di competenza gennaio 2016 e il nuovo imponibile dovrà essere:

$1.000 + (200 - 100)$ , dove:

- 1.000 = imponibile originario in denuncia;
- 200 = importo originario esposto in variabile;
- 100 = nuovo importo che in teoria dovrebbe assumere la variabile.

La trasmissione di un flusso regolarizzativo così descritto comporterà un imponibile pari a  $1.000 + 100 = 1.100$  euro, da cui il dato elaborato sul conto individuale diviene, per effetto della variabile di 200 euro, pari a:  $1.100 - 200 = 900$  euro.

## Riferimenti normativi

Inps, messaggio n. 456/2019

## Maggiorazione sanzioni amministrative - nuovi chiarimenti dall'INL

**L**'INL, con nota n. 1148/2019, ha fornito ulteriori chiarimenti, a integrazione della circolare n. 2/2019, sempre dell'INL, in ordine alla maggiorazione delle sanzioni amministrative operata dall'articolo 1, comma 445, lettera e), L. 145/2018.

### Introduzione

In particolare, sono stati forniti alcuni chiarimenti circa la portata applicativa dell'articolo 1, comma 445, lettera e), L. 145/2018, che testualmente recita: "le maggiorazioni sono raddoppiate ove, nei tre anni precedenti, il datore di lavoro sia stato destinatario di sanzioni amministrative o penali per i medesimi illeciti", introducendo un'ipotesi di "recidiva" per i fenomeni del lavoro sommerso, dell'interposizione, del distacco transnazionale, nonché alle infrazioni in materia di orario di lavoro, riposo settimanale e/o giornaliero e di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro.

### La recidiva

La disposizione, quindi, sanziona la reiterazione dei "medesimi illeciti", cioè l'ulteriore violazione dello stesso precetto già trasgredito nel precedente triennio.

Con riferimento al soggetto destinatario delle maggiorazioni raddoppiate, il Legislatore ha utilizzato l'espressione "datore di lavoro ... destinatario di sanzioni amministrative o penali".

In tal caso, ai fini della verifica sulla sussistenza della "recidiva", il destinatario delle sanzioni va individuato nel soggetto che, nell'ambito della medesima impresa, ha rivestito la qualità di:

- "trasgressore" in caso di violazioni amministrative;
- "datore di lavoro" in caso di violazioni punite dal D.Lgs. 81/2008 (nel quale è infatti contenuta una nozione di "datore di lavoro").

Ai fini della recidiva occorrerà fare riferimento agli illeciti definitivamente accertati, nel triennio precedente alla commissione del nuovo illecito per il quale va effettuato il calcolo della sanzione, secondo quanto chiarito dalla giurisprudenza in riferimento all'articolo 8-bis, L. 689/1981, a seguito:

- dello spirare del termine per impugnare l'ordinanza-ingiunzione ex articolo 18, L. 689/1981;
- del pagamento della sanzione ingiunta;
- del passaggio in giudicato della sentenza emessa a seguito di impugnazione della medesima ordinanza.

### Ipotesi di non applicabilità della recidiva

L'INL sottolinea, poi, come siano da considerarsi ostative all'applicazione dell'aumento per la prevista recidiva, in ogni caso, le ipotesi di estinzione degli illeciti amministrativi contestati, qualora sia intervenuto il pagamento in misura ridotta ex articolo 16, L. 689/1981, ai sensi di quanto disposto espressamente dall'articolo 8-bis, comma 4, cui va equiparato il pagamento ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 124/2004. Allo stesso modo non può riconoscersi rilevanza agli illeciti per i quali il contravventore abbia adempiuto alla prescrizione effettuando i relativi pagamenti ai sensi degli articoli 20 e 21, D.Lgs. 758/1994 e dell'articolo 15, D.Lgs. 124/2004.

### Entrata in vigore

In ordine al passaggio alla nuova disciplina, l'INL ritiene che gli illeciti pregressi rilevanti ai fini dell'applicazione delle maggiorazioni di cui trattasi possono essere stati commessi anche prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione.

### Riferimenti normativi

INL, nota n. 1148/2019

## Novità in tema di pensioni

**A** decorrere da 2019 viene introdotta una misura sperimentale che consente ai lavoratori dipendenti di accedere al trattamento di quiescenza al raggiungimento della c.d. quota 100. Vediamo, brevemente, le varie possibilità previste dalla vigente normativa

### Quota 100 (D.L. 4/2019)

Misura sperimentale per il triennio 2019-2021: per accedere sono necessari, almeno, 38 anni di contribuzione e 62 anni di età.

Possono accedervi gli iscritti all'Ago e alle forme esclusive e sostitutive della medesima, gestite dall'Inps, nonché alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, L. 335/1995. Il diritto si può raggiungere, sommando i contributi versati in diverse gestioni previdenziali e non coincidenti. Viene prevista l'incumulabilità con i redditi da lavoro, sia dipendente che autonomo. È consentito, fino a un reddito lordo annuo di 5.000 euro, prestare attività di lavoro autonomo occasionale di cui all'articolo 2222 cod. civ..

### Pensione di vecchiaia (articolo 24, commi 6 e 7, L. 214/2011)

#### Requisito anagrafico

Requisiti di età per l'accesso alla pensione di vecchiaia in tutti i settori				
Anno	Lavoratori dipendenti, pubblici e privati, e autonomi	Lavoratrici dipendenti pubblico impiego	Lavoratrici dipendenti settore privato	Lavoratrici autonome
2019-2020	67 anni	67 anni	67 anni	67 anni

#### Requisito contributivo

Si ricorda che il requisito contributivo minimo richiesto per il diritto alla pensione di vecchiaia per coloro i cui diritti sono maturati dal 1° gennaio 2012 in poi, è pari a 20 anni di contribuzione.

### Pensione anticipata (articolo 24, commi 10 e 11, L. 214/2011): requisito contributivo

Anno	Uomini	Donne
2019	42 anni e 10 mesi	41 anni e 10 mesi

### Pensione anticipata per i lavoratori "precoci" di cui all'articolo 1, commi 199-205, L. 232/2016

Anno	Requisito contributivo uomini e donne
2019	41 anni

Possono accedere alla pensione in esame, i lavoratori dipendenti e autonomi iscritti all'Ago alle sue forme sostitutive ed esclusive, con almeno un anno di contribuzione, in riferimento alla Gestione di appartenenza, per periodi di lavoro effettivo svolti prima del compimento del 19° anno di età.

### Pensione in totalizzazione (D.Lgs. 42/2006)

La normativa in materia prevede l'accesso alla pensione di vecchiaia, per uomini e donne, con 65 anni di età e 20 anni di contributi, mentre per la pensione di anzianità sono previsti 40 anni di contributi indipendentemente dall'età; per effetto dell'ultimo adeguamento per l'incremento alle speranze di vita, saranno necessari i seguenti requisiti.

## Pensione di vecchiaia

Anno	Età pensionabile uomini e donne
2019 - 2020	66 anni

## Pensione di anzianità

Anno	Requisito contributivo uomini e donne
2019 - 2020	41 anni

Le pensioni in totalizzazione, sono soggette alla c.d. finestra mobile di cui all'articolo 12, comma 3, L. 122/2010, nonché, per la pensione di anzianità, alle disposizioni di cui all'articolo 18, comma 22-ter, D.L. 98/2011, convertito dalla L. 111/2011 (ulteriore posticipo di 3 mesi rispetto ai 18 mesi di finestra mobile a decorrere dal 2014).

## Opzione donna

Viene estesa dal 1° gennaio 2019 alle lavoratrici che, alla data del 31 dicembre 2018, abbiano compiuto 58 anni di età, se lavoratrici dipendenti, oppure 59 anni di età, se lavoratrici autonome, e siano in possesso di almeno 35 anni di contributi.

Le regole con il D.L. pensioni			
Soggetti interessati	Requisiti contributivi al 31 dicembre 2018	Età	Decorrenza pensione
Dipendenti nate entro il 1960	35 anni	58 anni	Dopo 12 mesi dal perfezionamento del diritto
Autonome nate entro il 1959	35 anni	59 anni	Dopo 18 mesi dal perfezionamento del diritto

## Norme di riferimento

D.L. 4/2019

## Tfr: coefficiente di gennaio 2019

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a gennaio 2019 è risultato pari a 102,2: a gennaio 2019 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2017 è risultata pari 0,198457.

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
Gennaio 2019	15 gennaio - 14 febbraio	102,2	0,097943	0,125	0,073457	0,198457

## Equo canone di gennaio 2019

**L'** inflazione del mese di gennaio 2019 è stata pari a 0,7%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, a variazione ridotta al 75% è pari a 0,525% (zerovirgolacinquecentoventicinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2019 rispetto a gennaio 2018 è risultata pari a 0,7% (zerovirgolasette). 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 0,525% (zerovirgolacinquecentoventicinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2019 rispetto a gennaio 2017 risulta pari a più 1,6% (unovirgolasei). Il 75% risulta pari a 1,2% (unovirgoladue).
- Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

## La responsabilità dei sindaci per gli atti illeciti compiuti dall'organo gestorio

**L**a sentenza n. 21662/2018 resa dalla Suprema Corte di Cassazione in data 5 settembre 2018 ha ribadito che la mancata rilevazione di macroscopiche violazioni degli amministratori e l'omessa reazione ad atti di dubbia regolarità degli stessi determina inevitabilmente, in capo ai sindaci, la responsabilità per aver agito in sprezzo ai principi di diligenza, correttezza e buona fede previsti dall'ordinamento. Di seguito si procederà con una disamina dei principi giurisprudenziali sanciti dalla recente giurisprudenza in merito ai doveri imposti in capo ai sindaci e ai presupposti per esperire la relativa azione di responsabilità.

### Premessa

Con la sentenza n. 21662/2018, la Corte di Cassazione si è pronunciata in tema di responsabilità dei sindaci inerti di fronte all'illecito gestorio compiuto dagli amministratori, statuendo come essi non possano esperire il proprio incarico limitandosi a compiere esclusivamente le attività di vigilanza previste dalla legge, ma debbano concretamente attivarsi per l'adozione di qualsiasi atto idoneo ad adempiere all'incarico.

Invero, nel caso in cui i sindaci non abbiano rilevato una rilevante violazione altrui o non abbiano adeguatamente reagito di fronte ad atti di dubbia legittimità e regolarità e sussista, inoltre, il nesso di causalità tra la condotta omissiva dei sindaci e il danno patito dalla società, i medesimi - afferma la Corte - risponderanno in solido con gli amministratori.

### La fattispecie in esame

Nel caso in esame, il curatore fallimentare di una società di capitali aveva esercitato, nell'interesse dei creditori sociali, l'azione di responsabilità contro gli ex amministratori e i sindaci della società ex articolo 146, L.F. in relazione a fatti di *mala gestio* compiuti dai primi e omesso controllo sulla loro condotta gestoria a opera dai secondi.

A seguito di 2 gradi di giudizio di merito, amministratori e sindaci erano stati condannati in solido al risarcimento nei confronti dei creditori sociali del danno nella misura di 1.448.719,77 euro, oltre interessi.

In particolare, gli amministratori erano stati ritenuti responsabili per l'errata valutazione di alcune poste di bilancio - segnatamente, erronea valutazione degli ammortamenti e delle immobilizzazioni in violazione dei Principi contabili - che aveva condotto all'appostazione di utili di esercizio soltanto apparenti, poi distribuiti, illegittimamente, dall'assemblea dei soci. Quanto ai sindaci, invece, gli stessi erano stati ritenuti responsabili per non aver provveduto a un adeguato controllo sull'operato degli amministratori e per non essersi attivati tempestivamente a impedire il depauperamento del patrimonio della società attraverso la distribuzione di utili fittizi.

Investita della questione, oltre a trattare il tema della responsabilità concorrente dei sindaci per omessa vigilanza sull'operato degli amministratori, la Suprema Corte si è, preliminarmente, pronunciata sul tema dell'individuazione del termine di decorrenza della prescrizione nelle azioni di responsabilità promosse dal curatore fallimentare contro gli amministratori e sindaci di una società di capitali.

### Sulla prescrizione del termine per esperire l'azione di responsabilità da parte del curatore nei confronti di amministratori e sindaci

Nel caso oggetto della disamina, il curatore della società fallita aveva esperito l'azione prevista dagli articoli 2394, cod. civ. e 146, L.F. nell'interesse dei creditori sociali, contro gli amministratori e i sindaci della stessa.

## **Articolo 2394, cod. civ.: responsabilità verso i creditori sociali**

Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale.

L'azione può essere proposta dai creditori quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti.

La rinuncia all'azione da parte della società non impedisce l'esercizio dell'azione da parte dei creditori sociali. La transazione può essere impugnata dai creditori sociali soltanto con l'azione revocatoria quando ne ricorrono gli estremi.

Analizzando le peculiarità dell'azione, si rileva previamente come la stessa abbia evidentemente natura extracontrattuale (Cassazione, sentenza n. 1641/2017) per cui l'onere di provare la colpa dell'organo gestorio grava sulla procedura.

## **Articolo 146, L.F.: amministratori, direttori generali, componenti degli organi di controllo, liquidatori e soci di Srl**

Gli amministratori e i liquidatori della società sono tenuti agli obblighi imposti al fallito dall'articolo 49. Essi devono essere sentiti in tutti i casi in cui la legge richiede che sia sentito il fallito.

Sono esercitate dal curatore previa autorizzazione del giudice delegato, sentito il comitato dei creditori:

- a) le azioni di responsabilità contro gli amministratori, i componenti degli organi di controllo, i direttori generali e i liquidatori;
- b) l'azione di responsabilità contro i soci della Srl, nei casi previsti dall'articolo 2476, comma settimo, cod. civ..

In forza del richiamo all'articolo 2394, comma 2, cod. civ., il curatore della società fallita può esercitare l'azione contro gli amministratori qualora il patrimonio sociale risulti insufficiente al soddisfacimento dei crediti, circostanza che deve considerarsi strettamente collegata alla garanzia patrimoniale generica dei creditori della società, rappresentata - ex articolo 2740, cod. civ. - dal patrimonio di quest'ultima. Sul punto, la giurisprudenza ha ammesso che l'insufficienza del patrimonio sociale è ravvisabile qualora si manifesti una *"eccedenza delle passività sulle attività ... situazione in cui l'attivo sociale, raffrontato ai debiti della società, è insufficiente al loro soddisfacimento"* (in tal senso, Cassazioni, sentenze n. 5287/1998; n. 9619/2009 e n. 31204/2017).

Atteso il generale disposto dell'articolo 2935, cod. civ., costituisce parimenti principio consolidato che la prescrizione dell'azione in parola, pur quando esercitata dalla procedura, decorra dal momento in cui l'attivo si sia palesato in modo oggettivamente percepibile da parte dei creditori come inidoneo a soddisfarli e, quindi, in caso di fallimento, dal momento della conoscibilità da parte dei creditori dell'insufficienza patrimoniale della società fallita.

Tale conoscibilità deve essere ricollegata a parametri chiaramente oggettivi - e non, di certo, soggettivi - contenuti nel bilancio d'esercizio, che rappresenta il documento informativo principale per soci, creditori e qualsiasi altro soggetto terzo rispetto alla società.

Con la sentenza in esame, la Cassazione ha precisato che la conoscibilità dell'insufficienza patrimoniale coincide, in via presuntiva, secondo *l'id quod plerumque accidit*, con la dichiarazione di fallimento, fatta salva la possibilità per gli amministratori e/o i sindaci (su cui incombe il relativo onere probatorio) di provare che tale momento si sia verificato in un momento anteriore alla dichiarazione di fallimento. Sulla scorta di quanto precede, nel caso di specie, il giudice del merito aveva correttamente valutato sussistente tale conoscibilità a far data dalla pubblicazione del bilancio d'esercizio della fallita in cui erano emerse ingenti perdite. A tal fine, non rilevava il fatto che, nelle relazioni ai precedenti bilanci, i sindaci avevano evidenziato lo squilibrio patrimoniale, la sottocapitalizzazione, l'indebitamento e l'erroneità di alcune poste, considerato che la presenza di utili (seppur fittizi) nei bilanci escludeva, già di per sé, la conoscibilità della presunta insufficienza patrimoniale della società e, anzi, faceva intendere che essa fosse ancora *in bonis*.

Anche le contestazioni avanzate nelle citate relazioni dai sindaci non potevano essere considerate la prova dell'insufficienza patrimoniale da cui far decorrere il termine prescrizione dell'azione, in

considerazione non solo del fatto che detti dati erano difficilmente comprensibili dal ceto creditore, ma anche della circostanza per cui, a seguito dell'avvenuta approvazione del bilancio da parte dell'assemblea (con relativa distribuzione di utili fittizi ai soci), l'organo di controllo non aveva mosso in tal senso alcun rilievo, pure omettendo di rimediare, successivamente, all'illegittimo depauperamento del patrimonio sociale. La Suprema Corte ha pertanto concluso come, ai fini del decorso della prescrizione quinquennale dell'azione proposta dal curatore, l'insufficienza del patrimonio al soddisfacimento dei crediti possa risultare dal bilancio sociale che costituisce, per la sua specifica funzione, il documento informativo principale sulla situazione della società non solo nei riguardi dei soci, ma anche dei creditori e dei terzi in genere. Per tale ragione, è il giudice di merito, con un apprezzamento in fatto insindacabile in Cassazione, che deve accertare se (eventualmente) la relazione dei sindaci al bilancio in cui si sia evidenziata l'inadeguatezza della valutazione di alcune voci - a fronte della quale l'assemblea abbia comunque deliberato la distribuzione di utili ai soci, senza rilievi da parte degli organi di controllo - sia idonea a integrare di per sé l'elemento dell'oggettiva percepibilità per i creditori circa la falsità dei risultati attestati dal bilancio sociale.

## **Sulla responsabilità di amministratori e sindaci**

La pronuncia della Corte di Cassazione offre lo spunto per esaminare i presupposti che permettono di ascrivere la responsabilità ai sindaci per gli illeciti compiuti dagli amministratori di società di capitali. Come noto, la riforma del diritto societario ha espressamente indicato, all'articolo 2403, cod. civ., l'esigenza del controllo, da parte dei sindaci: *"sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento"*.

## **Articolo 2403, cod. civ.: doveri del collegio sindacale**

Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

Esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409-bis, comma 3.

In realtà, già prima della riforma i doveri di controllo imposti ai sindaci dagli articoli 2403 e ss., cod. civ. erano configurati con ampiezza ed estesi a tutta l'attività sociale, con funzione di tutela non solo dell'interesse dei soci, ma anche di quello, concorrente, dei creditori sociali.

Ciò imponeva ai sindaci di operare non un mero e formale controllo sulla documentazione messa a disposizione dagli amministratori, ma poneva in capo agli stessi un potere-dovere di richiedere notizie sull'andamento generale e su specifiche operazioni, operando attivamente per mutare condotte ritenute non conformi a legge (cfr. Cassazione, sentenze n. 5287/1998 e n. 2772/1999, secondo cui il dovere di vigilanza e controllo imposto ai sindaci delle Spa ex articolo 2403, cod. civ. non è circoscritto all'operato degli amministratori, ma si estende a tutta l'attività sociale, con funzione di tutela non solo dell'interesse dei soci, ma anche di quello, concorrente, dei creditori sociali, *"e ricomprende, pertanto, anche l'obbligo di segnalare tutte le situazioni che esigano, in applicazione degli articoli 2446 e 2447, cod. civ., la riduzione del capitale sociale"*).

Con la pronuncia in esame, la Corte ha rammentato che tale obbligo di controllo, in realtà, accomuna una pluralità di soggetti, ciascuno avente proprie funzioni nell'organismo societario (amministratori non esecutivi, indipendenti, sindaci, revisori, comitato per il controllo interno, organismo di vigilanza di cui al D.Lgs. 231/2001, dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari nelle società quotate di cui al D.Lgs. 58/1998, articolo 154-bis, etc.) e svolgente il proprio compito con la finalità di garantire la massima osservanza delle regole di corretta amministrazione. In tali casi, si può configurare una duplice responsabilità dei sindaci, che rispondono per fatto proprio o per concorso omissivo al dovere di controllo sugli amministratori. La responsabilità omissiva del sindaco resta una responsabilità per fatto proprio colpevole ed è strettamente connessa con il danno causato dall'amministratore. Il comportamento dei sindaci deve essere orientato all'adempimento del dovere di diligenza posto alla base del rapporto tra mandante e mandatario ex articolo

2407, comma 1, cod. civ. (nella sentenza richiamato nel suo vecchio testo), ed essere improntato ai principi di correttezza e buona fede.

## **Articolo 2407, cod. civ.: responsabilità (vecchio testo, sostituito dall'articolo 1, D.Lgs. 6/2003)**

I sindaci devono adempiere i loro doveri con la diligenza del mandatario, sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica. L'azione di responsabilità contro i sindaci è regolata dalle disposizioni degli articoli 2393 e 2394. Per tale ragione, richiamandosi ai suoi precedenti, la Corte di Cassazione ha affermato come tale incarico non si esaurisca: *"nell'espletamento delle attività specificamente indicate dalla legge",* ma comporti *"l'obbligo di adottare ogni altro atto - pur non tipizzato - necessario al diligente assolvimento dell'incarico: quali .... la segnalazione all'assemblea delle irregolarità di gestione riscontrate e persino, ove ne ricorrano gli estremi, la segnalazione al P.M. per consentirgli di formulare la richiesta ai sensi dell'articolo 2409, cod. civ."* (in tal senso Cassazione sentenza n. 9252/1997 e n. 22911/2010). Appare, quindi, condivisibile il principio di matrice giurisprudenziale per cui l'inosservanza del dovere di vigilanza comporta inevitabilmente la responsabilità dei sindaci, laddove *"essi non abbiano rilevato una rilevante violazione altrui, o non abbiano adeguatamente reagito di fronte ad atti di dubbia legittimità e regolarità"* (si vedano, cit. Cassazioni, sentenza n. 31204/2017; sentenza n. 13517/2014 e sentenza n. 13518/2014) e che sussista il nesso di causalità tra la condotta omissiva dei sindaci e il danno: *"quando essi non abbiano formulato rilievi critici su poste di bilancio palesemente ingiustificate o non abbiano esercitato poteri sostitutivi che, secondo l'id quod plerumque accidit, avrebbero condotto ad una più sollecita dichiarazione di fallimento"* (Cassazione, sentenza n. 23233/2013).

A fronte di iniziative *contra legem* da parte dell'organo amministrativo di società per azioni, i sindaci hanno dunque l'obbligo di porre in essere, con tempestività, tutti gli atti necessari e di utilizzare ogni loro potere di sollecitazione e denuncia (interna ed esterna) alla società.

Ciò sino a pretendere dagli amministratori le azioni correttive necessarie, non essendo sufficiente che essi si limitino a una blanda e inefficace critica.

In mancanza di detti accorgimenti, essi concorrono nell'illecito civile commesso dagli amministratori della società per omesso esercizio dei poteri-doveri di controllo loro attribuiti dalla legge.

Sul punto, una pronuncia di poco precedente a quella in esame, aveva già avuto modo di affermare il principio in parola. Si tratta della sentenza n. 19743/2018, con cui la Suprema Corte, rigettando il ricorso proposto da uno dei sindaci, ha affermato la responsabilità solidale dei componenti dell'organo di controllo per aver omesso di valutare il contenuto economico di 3 contratti preliminari stipulati dalla società a un prezzo molto basso, su autorizzazione del CdA e in presenza di tutti i componenti del collegio sindacale, che non avevano all'uopo esternato il dissenso rispetto a tale operazione che avrebbe depauperato il patrimonio sociale.

La vicenda, in questo caso, trae origine dall'azione di responsabilità esercitata dalla società nei confronti dei componenti dell'organo amministrativo e dei sindaci, che avevano chiesto la condanna in solido dei medesimi al risarcimento dei danni cagionati, previo accertamento delle rispettive attribuzioni. Investiti della questione, nel rigettare il ricorso, i giudici di legittimità hanno parimenti statuito che l'inosservanza del dovere di vigilanza imposto dall'ordinamento ai sindaci non prevede l'individuazione di specifici comportamenti che si pongano espressamente in contrasto con tale dovere, essendo sufficiente che *"essi non abbiano rilevato una macroscopica violazione o comunque non abbiano in alcun modo reagito di fronte ad atti di dubbia legittimità e regolarità"*, violando così i principi di diligenza, correttezza e buona fede che avrebbero portato gli stessi a segnalare all'assemblea le irregolarità gestionali riscontrate o a denunciare i fatti al P.M. per consentirgli di provvedere ai sensi dell'articolo 2409, cod. civ. (si vedano, sul punto, anche Cassazione, ordinanza

n. 16314/2017 e sentenza n. 13517/2014). In tale contesto, appare oltremodo rilevante, ai fini della declaratoria della concorrente responsabilità dei sindaci, la partecipazione dei medesimi alla seduta del CdA in cui viene deliberato un impegno di spesa, atteso che è proprio in questa sede che l'organo di controllo dovrebbe controllare le attività gestorie, esternando il proprio dissenso, richiamando gli amministratori alla dovuta correttezza e influenzandone le decisioni se pregiudizievoli per la società. Ciò alla luce del già richiamato principio per cui i sindaci non devono effettuare un mero controllo formale della contabilità e del conto dei profitti e delle perdite risultanti dai libri e dalle scritture contabili (in tal senso, Cassazione n. 5263/1993, secondo cui: "... l'obbligo di vigilanza dei sindaci non è limitato allo svolgimento di compiti di mero controllo contabile e formale, ma si estende anche al contenuto della gestione, atteso che la previsione della prima parte del comma 1, articolo 2403, cod. civ. va combinata con quelle del comma 3 e 4 del medesimo articolo, che conferiscono al collegio sindacale il potere - che è anche un dovere, da esercitare in relazione alle specifiche situazioni - di chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati fatti"). Appare, quindi, necessario affermare che la condotta dei sindaci rispetto all'operato dei giudici deve essere ispirata, nella vigenza del nuovo articolo 2407, cod. civ., all'esigenza preliminare di assumere consapevolezza della situazione anche attraverso l'esame degli atti negoziali intervenuti, sicché soltanto l'esecuzione di questi compiti, attestata dai verbali delle riunioni dello stesso collegio sindacale e del consiglio di amministrazione può sottrarre i sindaci alla responsabilità solidale con gli amministratori in forza di quanto disposto dal secondo comma della succitata norma.

## **Articolo 2407, cod. civ.: responsabilità (nuovo testo)**

I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio. Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica. All'azione di responsabilità contro i sindaci si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395.

## **Conclusioni**

Ebbene, alla luce delle recenti statuizioni della Suprema Corte confermate dai precedenti sul punto, è possibile concludere che il termine prescrizione di 5 anni per la proposizione dell'azione da parte dei creditori sociali decorre dal momento in cui l'attivo si sia palesato in modo oggettivamente percepibile, da parte degli stessi come inadeguato a soddisfarli. Tale momento coincide normalmente, in base a una presunzione semplice, con la dichiarazione di fallimento, ma ciò non esclude che il deficit si sia manifestato in un momento anteriore (in tal caso, il relativo onere probatorio incombe su chi allega la circostanza che, nel caso oggetto della sentenza, è individuabile nei sindaci).

Ulteriormente, la Cassazione ha ribadito che la mancata rilevazione di macroscopiche violazioni degli amministratori e l'omessa reazione ad atti di dubbia regolarità non può che determinare in capo ai sindaci la loro responsabilità per aver agito in assenza di diligenza, correttezza e buona fede.

In buona sostanza, la condotta che la Corte ritiene rilevante ai fini della commina di responsabilità consiste nell'omessa tempestiva denuncia di condotte depauperative del patrimonio sociale poste in essere dagli amministratori, in presenza della quale il dissesto della società si sarebbe potuto prevenire o quantomeno contenere.

## **Riferimenti normativi**

Corte di Cassazione sentenza n. 21662/2018  
articolo 146, L.F.  
articoli 2394, cod. civ.

## La clausola generale dell'abuso del diritto o elusione fiscale. Le ultime indicazioni dell'Agenzia delle entrate

**I**l D.Lgs. 128/2015 ha previsto nuove disposizioni in relazione alla disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale. In particolare, l'articolo 1 del citato Decreto legislativo ha introdotto nell'ambito della L. 212/2000, l'articolo 10-bis1 – rubricato "Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale", unificando i concetti di "elusione" e "abuso del diritto", in modo da garantire un'applicazione uniforme della disciplina anti-abuso, evitando la complessità di molte norme diverse, contemperando le esigenze di certezza e stabilità degli operatori con quelle dell'Amministrazione finanziaria, e ha abrogato l'articolo 37-bis, D.P.R. 600/1973, contestualmente prevedendo che le disposizioni che richiamano tale articolo si intendono ora riferite all'articolo 10-bis della citata L. 212/2000.

L'abuso del diritto o elusione fiscale segna l'area di confine fra la libertà di perseguire legittimamente le soluzioni più vantaggiose sul piano fiscale, come manifestazioni del principio costituzionale della libertà di iniziativa economica e la violazione espressa di disposizioni di legge.

In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici.

Le espressioni "abuso del diritto" o "elusione fiscale" sono concetti sostanzialmente simili, attraverso i quali si vogliono significare quei comportamenti del contribuente che, seppur formalmente rispondenti a una determinata disciplina, danno luogo a benefici fiscali non previsti e che, verosimilmente, non sarebbero stati riconosciuti qualora il Legislatore li avesse regolamentati in modo espresso, oppure a condotte tese a strumentalizzare le imperfezioni delle norme vigenti. La GdF nella circolare n. 1/2018<sup>2</sup> li definisce "asimmetrie" del sistema: conseguimento dei vantaggi fiscali di cui non si sarebbe potuto usufruire, qualora lo specifico regime impositivo fosse stato disciplinato in modo analitico.

Se il concetto di elusione fiscale è presente nel nostro ordinamento da diversi decenni, l'espressione "abuso del diritto" ha, invece, una matrice comunitaria e si è affermata, su impulso della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, fino ad assumere nel nostro ordinamento una valenza generale, solo in tempi relativamente recenti.

L'abuso del diritto non è configurabile in presenza di un risparmio d'imposta illecito, ossia derivante dalla violazione di una disposizione tributaria, giacché è proprio l'esistenza di una specifica disposizione violata a segnare il confine fra condotta abusiva e comportamento evasivo, e deve essere configurato in termini di residualità, limitatamente ai casi nei quali il vantaggio fiscale non può

<sup>1</sup> Ai sensi del comma 1, "Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni". A tali fini, si considerano: a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato; b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. Il comma 3 dispone che "Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extra fiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente". Con una forte affermazione di principio, il successivo comma 4 prevede che "Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale".

<sup>2</sup> Sul tema cfr. G. Antico, "Abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta. Le indicazioni della GdF", in Accertamento e contenzioso n. 38/2018.

essere disconosciuto contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie<sup>3</sup>.

Pertanto, il comma 12, del più volte richiamato articolo 10-*bis* assume un ruolo centrale, in quanto non si limita a ribadire la non sovrapposibilità dell'evasione fiscale all'abuso del diritto ma estende l'ambito di operatività della nuova disciplina anche a ciò che non costituisce violazione di legge.

Il discrimine tra condotta abusiva e lecito risparmio d'imposta va, dunque, rintracciato nell'indebito vantaggio conseguito, tenendo presente che il carattere "indebito" del risparmio d'imposta presuppone una "disapprovazione" del sistema, rispetto al risultato concretamente conseguito e comporta, quindi, che vi sia stata la violazione di un divieto latente nel sistema stesso.

Affinché possa concretizzarsi l'abuso del diritto è poi indispensabile che il beneficio fiscale sia essenziale rispetto alle altre eventuali finalità economiche perseguite dal contribuente.

Deve trattarsi di operazioni che, pur determinando, di fatto, un risparmio fiscale, sono caratterizzate dalla presenza prevalente di ragioni diverse da quelle tributarie.

## Le recenti risposte dell'Agenzia delle entrate

Diverse risposte a interpello rese dall'Amministrazione finanziaria in quest'ultimo periodo ci consentono di perimetrare nell'ambito della prassi i confini dell'abuso del diritto nell'ambito reddituale.

Caso	Soluzione dell'Agenzia
<b>Risposta n. 21/2018</b>	
Scissione parziale proporzionale della società Alfa Spa, in favore della società Beta Srl, entrambe partecipate dai medesimi 4 soci persone fisiche, appartenenti alla famiglia Xa, con l'assegnazione del patrimonio immobiliare della scindenda alla società beneficiaria, la quale riveste il ruolo di immobiliare di famiglia	La scissione parziale proporzionale prospettata appare operazione fisiologica nell'ambito della riorganizzazione prefigurata nell'istanza, volta a separare l'attività industriale e commerciale da quella immobiliare, al fine di sviluppare al meglio le due attività e diversificare i rischi
<b>Risposta n. 30/2018</b>	
L'operazione di riorganizzazione è articolata in 2 fasi: i) il conferimento da parte dei soci di Alfa, a favore di una società di nuova costituzione, delle rispettive partecipazioni nella predetta società (Alfa); ii) la successiva scissione parziale non proporzionale della società conferitaria di nuova costituzione a favore di 3 società beneficiarie di nuova costituzione, ognuna delle quali (società scissa e società beneficiarie) sarà riconducibile a uno dei 4 soci della stessa società conferita Trattasi di un'operazione di conferimento di partecipazioni di minoranza, seguita dalla scissione dell'unica società conferitaria	Costituisce un'operazione abusiva, in quanto il modello di riorganizzazione prescelto fa conseguire un indebito vantaggio fiscale in capo a ciascun socio di Alfa, "rinvenibile nel risparmio d'imposta derivante dalla fruizione della neutralità fiscale "indotta", che assisterebbe il preliminare conferimento di partecipazioni, e dalla fruizione della neutralità fiscale derivante dalla successiva scissione parziale della società conferitaria, in luogo dell'applicazione del principio generale che assiste i conferimenti in società, previsto dall'articolo 9, Tuir, per i soggetti non imprenditori titolari di partecipazioni minoritarie
<b>Risposta n. 36/2018</b>	
Assegnazione di quasi tutto il patrimonio immobiliare della società scissa, formato da un unico condominio, a favore di 4 società a responsabilità limitata unipersonale di nuova costituzione, ciascuna delle quali partecipata da ogni socio. In capo alla società scissa - che continuerà a mantenere la stessa compagine societaria nelle medesime percentuali antecedenti all'operazione de qua - resteranno i locali commerciali	L'operazione di scissione non proporzionale asimmetrica che si intende attuare per superare i conflitti fra i soci, non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, trattandosi di un'operazione fisiologica per consentire ai 4 soci di proseguire l'attività di gestione degli immobili secondo diverse prospettive imprenditoriali.

<sup>3</sup> Cfr. circolare n. 1/2018 della GdF. Sul tema cfr. G. Antico, "Il contratto di affidamento riqualificato come finanziamento a fondo perduto è evasione e non elusione", in *Il fisco*, n. 45/2018, pag. 4372, che ha commentato la sentenza della Corte di Cassazione n. 27550/2018, secondo cui il contribuente che non versa le imposte dovute a seguito della stipulazione di un negozio, correttamente qualificato sotto il profilo giuridico da parte dell'Amministrazione finanziaria, non pone in essere un comportamento elusivo, volto a conseguire un vantaggio fiscale in ragione di un uso distorto della normativa tributaria, ma un comportamento evasivo, che implica ordinariamente l'irrogazione delle sanzioni.

<b>Risposta n. 40/2018</b>	
Scissione totale non proporzionale, mediante la quale tutto il patrimonio sociale, fatto salvo un modesto conguaglio, sarà omogeneamente suddiviso fra 2 nuove società (esercenti attività di gestione di immobili) facenti capo alle due sorelle attuali socie della società istante	L'operazione di scissione parziale rappresentata non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito. La scissione in esame appare, infatti, operazione fisiologica per consentire la divisione delle attività di gestione immobiliare tra le 2 società
<b>Risposta n. 65/2018</b>	
Scissione parziale proporzionale della società istante, partecipata dal signor Beta per il 97% e dalla signora Gamma, per il 3%, in favore di 4 neo società beneficiarie	L'operazione di scissione parziale proporzionale in esame non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale "indebito", costituito da "benefici, anche non immediati, risultando esclusivamente preordinata alla divisione nell'esercizio dell'attività immobiliare ovvero alla distinta gestione dell'attività di costruzione, compravendita, gestione (anche turistica) di immobili e aree immobiliari appartenenti a diverse tipologie (per natura, ubicazione geografica, target di clientela)
<b>Risposta n. 68/2018</b>	
Operazione di scissione parziale non proporzionale asimmetrica, effettuata da parte di entrambe le società (sia Alfa che Beta) in modo che ai soci uscenti vengano assegnate le quote/azioni della società possedente gli immobili di pertinenza	L'operazione non è abusiva. La scissione in esame appare, infatti, operazione fisiologica nell'ambito della riorganizzazione delle 2 società, volta a consentire a ciascun gruppo familiare di continuare la gestione commerciale già di propria pertinenza e di godere del vantaggio patrimoniale e finanziario derivante dalla proprietà e gestione di immobili dati in locazione
<b>Risposta n. 70/2018</b>	
Scissione totale a favore di tante beneficiarie unipersonali appositamente costituite quanti sono i soci della Gamma (tra cui la Alfa NewCo) e la successiva incorporazione di queste da parte della società totalmente controllante (nel caso in esame, la fusione per incorporazione di Alfa NewCo da parte dell'Istante, suo unico socio)	La riorganizzazione sottoposta all'esame non integra un disegno abusivo. Pur se il medesimo assetto economico avrebbe potuto essere direttamente conseguito attraverso un'unica operazione, rappresentata dalla scissione di Gamma direttamente a favore dei propri soci in regime di neutralità fiscale e con conseguente trasferimento pro quota delle perdite fiscali ai rispettivi soci, tuttavia, a prescindere dalle ragioni economiche alla base della scelta operata, anche le operazioni effettuate (scissioni e fusioni) hanno usufruito del regime di neutralità fiscale e realizzato il trasferimento pro quota delle perdite fiscali conseguite da Gamma a favore dei rispettivi soci, anche se per il tramite delle beneficiarie all'uopo costituite. Pertanto, l'operazione non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale che possa essere qualificato come indebito, dal momento che nell'ipotesi alternativa sopra prospettata si sarebbero ugualmente verificati effetti fiscalmente neutrali, al pari di quelli difatti verificatisi
<b>Risposta n. 75/2018</b>	
Scissione parziale del ramo immobiliare a favore della società controllante con lo scopo di separare l'attività immobiliare da quella caratteristica dell'istante.	L'operazione di scissione parziale del ramo immobiliare in favore del socio unico, al pari dell'assegnazione degli immobili al socio che avrebbe potuto altrettanto in alternativa effettuarsi, appaiono entrambe

L'operazione di scissione avviene mediante lo scorporo, a valori contabili, di asset immobiliari della società scissa in favore del predetto socio unico	operazioni fisiologicamente idonee a consentire la separazione dell'attività industriale e commerciale da quella immobiliare <sup>4</sup>
<b>Risposta n. 91/2018</b>	
Assegnazione di una parte del patrimonio immobiliare della società semplice scissa a favore di una beneficiaria società semplice di nuova costituzione, partecipata da 2 soci costituenti un unico gruppo familiare. Alla società scissa, partecipata dagli altri tre soci costituenti un altro gruppo familiare, rimarrà il patrimonio immobiliare non assegnato alla beneficiaria	La scissione in esame appare un'operazione fisiologica per consentire ai 2 distinti gruppi familiari di proseguire l'attività di gestione degli immobili secondo i rispettivi punti di vista
<b>Risposta n. 101/2018</b>	
Scissione parziale non proporzionale (c.d. "asimmetrica") della società istante (Alfa) a favore di una società beneficiaria preesistente (Beta), avente forma giuridica diversa da quella della società scissa, alla quale verrà assegnato una parte del patrimonio della società scissa, composto da terreni e fabbricati, oltre che da altre attività di modesto importo e da debiti, principalmente, di finanziamento	L'operazione di scissione societaria prospettata non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la <i>ratio</i> di disposizioni fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario. La scissione "asimmetrica" in esame appare, infatti, un'operazione fisiologica finalizzata a consentire alla società istante (Alfa) di proseguire la propria attività di valorizzazione del patrimonio immobiliare di proprietà (seppur ridotto) e alla società beneficiaria (Beta) di proseguire la propria attività di coltivazione e vendita di piante, contando su un rafforzamento patrimoniale (per effetto dell'attribuzione dei beni immobili presso i quali viene attualmente svolta l'attività d'impresa)

## Brevi conclusioni finali

La nozione di abuso delineata dal nuovo articolo 10-*bis* dello Statuto del contribuente supera i particolarismi normativi precedentemente presenti, nella logica di una norma ad ampio respiro, con paletti precisi, che certamente aiuta la competitività internazionale dell'ordinamento medesimo<sup>5</sup>. Le precise prese di posizione dell'Agenzia delle entrate, che costituiscono sicuramente uno dei primi più significativi passaggi interpretativi pubblici, segnano, come rilevato in dottrina<sup>6</sup> *"una decisa svolta nella propria interpretazione, che sino a poco fa guardava con costante e immotivato sospetto all'operazione di scissione, specie se attinente a patrimoni immobiliari, in quanto vista come modalità elusiva attraverso cui frazionare il patrimonio della scissa per assegnarlo a singoli soci, evitando la liquidazione della società scissa o l'assegnazione diretta del bene, con tutte le conseguenze del caso in termini di imposte dirette e indirette"*.

Mutato approccio<sup>7</sup> che, a nostro avviso, dipende sostanzialmente dalla nuova formulazione normativa, che presenta, di fatto, una clausola di salvaguardia a carattere generale, che nega validità solo alle operazioni prive di sostanza economica che realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti, anche non immediati.

## Riferimenti normativi

circolare n. 1/2018

<sup>4</sup> La scelta operata dal contribuente a favore della scissione ricade, perciò, nell'ambito di applicazione del comma 4 dell'articolo 10-*bis*, ai sensi del quale resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, ma poste dall'ordinamento tributario su un piano di pari dignità.

<sup>5</sup> Cfr. sul tema, G. Zizzo, *"La nozione di abuso dell'articolo 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente"*, in Il Corriere Giuridico, volume 32, n. 11, novembre 2015, pag. 1337.

<sup>6</sup> Cfr. S. Furian, *"Non elusiva la scissione con trasferimento di immobili per risolvere i dissidi fra soci"*, in Il fisco, n. 46/2018, pag. 4407.

<sup>7</sup> Contra, A. Carinci, *"La difficile affermazione del legittimo risparmio d'imposta quale limite negativo all'abuso di diritto"*, in Il fisco, n. 43/2018, pag. 4107.

## Le quattro definizioni ancora in gioco

**D**efinito 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 Iva<sup>1</sup>.

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'omissione 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

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

quanto originariamente dichiarato, con l'indicazione esclusivamente dei maggiori imponibili, delle 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 definitivi 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
rilievi legittimi	rilievi contestabili	definizione singola annualità esclusione compensazione inutilizzabilità delle perdite	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'Agenzia 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'Agenzia 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
rilievi legittimi	rilievi contestabili rilievi illegittimi	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	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 Inps<sup>2</sup>.

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 esame, 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 2010; 15% entro il 31 marzo 2021; 15% entro il 31 luglio 2021.

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

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
individuazione debiti definibili	carichi affidati dal 1/1/2000 al 31/12/2017	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	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 reintrodotto 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
definibilità ampia	carichi affidati dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017	pagamento imposta, senza sanzioni e interessi di mora	stralcio sanzioni e interessi rateizzazione lunga

## Riferimenti normativi

D.L. 119/2018

L. 145/2018

articolo 30, comma 1, D.P.R. 602/1973

articolo 19, D.P.R. 602/1973

articolo 27, comma 1, D.Lgs. 46/1999

articolo 1, D.L. 148/2017



# 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!**