

TLS Newsletter

PwC Tax and Legal Services

Venerdì 12 febbraio 2016

Per maggiori informazioni: info.tls@it.pwc.com

Anno 10

www.pwc-tls.it



Il Tribunale di Roma fissa i limiti della business judgement rule nelle società a responsabilità limitata

The Tribunal of Rome sets the limits of the business judgment rule in the Italian limited liability companies



La nuova formulazione dell'articolo 26 del D.P.R. n.633/1972 a seguito della Legge di Stabilità 2016

Italian Stability Law 2016 - New provisions for recovering the VAT in case of bad debts



“La Circolare 38/e, 2015 dell'Agenzia delle Entrate a commento della riforma sul contenzioso tributario”

“The Circular Interpretation 38, 2015 of the Tax Authorities: new rules for Tax Litigations procedures”

L'utilizzo dell'account aziendale secondo l'interpretazione della Corte dei Diritti dell'Uomo ed il nuovo campo di applicazione dell'articolo 4 dello Statuto dei Lavoratori

The use of company mail according to the Court of Human Rights and the new application of Article 4 of the Statute of Workers

I super-ammortamenti, la nuova agevolazione temporanea prevista dalla Legge di Stabilità 2016

The super-depreciation, the new temporary facility provided by the Italian Stability Law 2016

Depenalizzati alcuni illeciti in materia di antiriciclaggio, ma raddoppiano le sanzioni pecuniarie

Decriminalization of violations of certain anti money laundering provisions

*Mensile di aggiornamento in materia legale e fiscale
Pubblicato e distribuito gratuitamente
Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 760 in data 11 dicembre 2006*

*Legal and Tax monthly newsletter
Published and distributed free of charge
Registration before the Court of Milan n. 760 dated December 11, 2006*

*© Copyright 2016 - TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti
La presente newsletter non costituisce parere professionale ed il relativo contenuto ha esclusivamente carattere informativo.
Gli articoli contenuti nella presente newsletter non possono essere riprodotti senza la preventiva espressa autorizzazione di TLS. La citazione o l'extrapolazione di parti del testo degli articoli è consentita a condizione che siano indicati gli autori e i riferimenti di pubblicazione sulla TLS Newsletter.*

*© Copyright 2016 - TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti
This newsletter is not intended as a professional advice and its content is for information purposes only.
The articles contained in this newsletter cannot be reproduced without prior written approval of TLS. Mentions or quotations on parts of the text of are allowed, provided that authors and publication references on TLS Newsletter are indicated.*



Il Tribunale di Roma fissa i limiti della business judgement rule nelle società a responsabilità limitata

(Rosario Pace - Carlo Nicoli Aldini)

The Tribunal of Rome sets the limits of the business judgment rule in the Italian limited liability companies

With the recent sentence n. 20844, adopted on October 19th, 2015, the Tribunal of Rome has held that the directors of an s.r.l., the Italian limited liability company, cannot be considered liable for the unsuccessful outcome of their managing choices falling within the normal business risk, provided that they have adopted all those set of precautionary rules required by the common business practice for the performance of a specific activity.

La *business judgment rule* propaga nuova eco nelle nostre aule giudiziarie. L'istituto di derivazione anglosassone, che protegge gli amministratori da censure aventi ad oggetto le loro scelte squisitamente imprenditoriali, viene questa volta affermato dal Tribunale di Roma che, con la sentenza n. 20844 del 19 ottobre 2015, si pone come ultimo anello di una catena di pronunce che già in passato avevano dato dignità giurisprudenziale al principio.

Il contenzioso che ha dato origine al provvedimento nasceva in una società a responsabilità limitata composta da due soci, rispettivamente titolari del 65% e del 35% del capitale sociale. Il socio di minoranza veniva nominato, al momento della costituzione della società, quale amministratore unico; quest'ultimo, a seguito del logoramento dei rapporti tra i due soci, rassegnava le proprie dimissioni dal ruolo di amministratore e cedeva la propria quota all'altro, che rimaneva così socio unico della società. Prese le redini della società, questi rilevava numerose anomalie nella gestione condotta sino a quel momento, che lo spingevano pertanto ad agire in giudizio ex art. 2436, comma 3, c.c., per il risarcimento del danno arrecato al patrimonio dalla società.

Senza entrare nelle valutazioni di merito effettuate nella sentenza *de qua*, è opportuno invece soffermarsi sugli interessanti ragionamenti condotti dall'organo giudicante a supporto della propria decisione riguardo al tema di quali siano i limiti della responsabilità degli amministratori e fino a che punto può spingersi la censura di una condotta amministrativa che, in concreto, abbia portato ad un depauperamento aziendale. Il dato normativo di partenza, al riguardo, è piuttosto generico posto che ai sensi dell'art. 2476 c.c.: *“Gli amministratori sono solidalmente responsabili verso la società dei danni derivanti dall'inosservanza dei doveri ad essi imposti dalla legge e dall'atto costitutivo”*. E' compito dell'operatore del diritto, pertanto, riempire di contenuto tali principi generali.

Al questo proposito, il Tribunale di Roma cristallizza il principio che l'inadempimento di cui all'art. 2476 c.c. sopra menzionato, *“non può essere desunto da una scelta di gestione”* poiché tali scelte *“non sono sindacabili in termini di fonte di responsabilità contrattuale, in quanto conseguenti a scelte di natura imprenditoriale, ontologicamente connotate da rischio”*.

L'esito negativo di una scelta di gestione della società, pertanto, non è di per sé indice di *mala gestio* da parte degli amministratori: il criterio per valutare il loro operato non sta a valle, e quindi nel risultato cui è giunta la società, ma a monte, ovverosia nel comportamento che gli amministratori hanno tenuto nella fase valutativa che ha portato ad effettuare tali scelte. Oggetto di giudizio, pertanto, può essere solo *“l'omissione, da parte dell'amministratore, di quelle cautele, di quelle verifiche ovvero dell'assunzione delle necessarie informazioni preliminari al compimento dell'atto gestorio, normalmente richieste per una scelta del tipo di quella adottata, che può configurare violazione dell'obbligazione di fonte legale in discorso”*. Gli amministratori, quali gestori dell'impresa organizzata in forma societaria e, quindi, esposti al rischio d'impresa, non possono essere considerati tout court responsabili dell'esito negativo di scelte di carattere imprenditoriale, *“ontologicamente connotate da rischio”*, considerato che molteplici possono essere i fattori incidenti sul risultato finale. L'analisi, pertanto, andrà spostata sui criteri di scelta adottati dagli amministratori, al fine di verificare se essi abbiano o meno esposto la società ad un rischio d'impresa ragionevole ed accettabile.

Tale chiave di lettura presenta il pregio di porsi in un rapporto di coerenza con quello che, alla luce della riforma del diritto societario del 2004, si ritiene in dottrina e giurisprudenza essere il nuovo contenuto della diligenza richiesta agli amministratori. Mentre, infatti, prima della riforma, l'amministratore della s.r.l. era tenuto alla generica diligenza del mandatario (art. 1710 c.c.), oggi deve avere la ben più pregnante diligenza desumibile dalla natura dell'incarico e dalle specifiche competenze (ossia quella richiesta per il professionista dall'art. 1176, comma 2, c.c.). Da ciò se ne desume la necessaria valutazione della responsabilità degli amministratori alla luce della natura imprenditoriale del loro incarico.

D'altra parte, risulta ovviamente diverso il caso in cui la scelta gestionale operata dagli amministratori abbia comportato *“la colpevole mancata adozione di quei provvedimenti, che per legge o statuto avrebbero dovuto essere prontamente assunti a tutela della società”*. In tali circostanze, infatti, questo giudizio di ragionevolezza ed accettabilità è già stato compiuto a monte dal legislatore (nella disposizione di legge) o dai soci (nella disposizione statutaria): pertanto, risulterà più agevole per il giudice rilevare l'illegittimità nella condotta degli amministratori e sancirne, pertanto, la relativa responsabilità.

Evidenti le conseguenze in tema di onere della prova, tutte rilevate dal Tribunale capitolino: il socio attore dovrà provare (i) l'inadempimento dell'amministratore agli obblighi posti in capo a questi dalla legge e dallo statuto; (ii) l'esistenza di un danno concreto, ossia il depauperamento del patrimonio sociale; (iii) la riconducibilità di tale evento al comportamento dell'amministratore. Quest'ultimo, per contro, sarà chiamato a dimostrare l'inesistenza del danno ovvero la non imputabilità del fatto dannoso, fornendo la prova positiva, con riferimento agli addebiti mossi, circa l'osservanza dei doveri o l'adempimento degli obblighi sullo stesso gravanti.

La pronuncia rileva anche per l'ulteriore precisazione riguardante la legittimazione attiva dell'azione di responsabilità degli amministratori. Ai sensi dell'art. 2476, comma 3, c.c., infatti, essa spetta a ciascun socio che, tuttavia, agisce quale sostituto processuale della società, che rimane quindi la titolare esclusiva dell'azione sociale di responsabilità e del relativo diritto al risarcimento del danno causato al patrimonio sociale dalla *mala gestio* degli amministratori. D'altra parte, ai sensi del comma 6 della medesima norma, il singolo socio potrà sempre agire per l'ottenimento del risarcimento del danno che egli proverà di avere subito sul proprio patrimonio a seguito sempre della condotta illegittima degli amministratori.

Concludendo, la pronuncia ad oggetto ricalca una oramai uniforme interpretazione delle norme sulla responsabilità degli amministratori di società a responsabilità limitata, definendo un giusto *limen* alle possibili censure da parte del giudice sulle scelte gestionali degli amministratori stessi e, contestualmente, individuando un'area di insindacabilità della scelta gestionale ove connotata dai crismi della ragionevole scelta imprenditoriale.



La nuova formulazione dell'articolo 26 del D.P.R. n.633/1972 a seguito della Legge di Stabilità 2016

(Luca Lavazza - Francesco Pizzo)

Italian Stability Law 2016 - New provisions for recovering the VAT in case of bad debts

According to the new article 26 of Italian Presidential Decree n. 633/1972, as introduced by Italian Stability Law 2016, it is possible to issue credit notes in order to recover VAT previously charged since the client is subject to bankruptcy procedures, without being necessary anymore to wait for closing of the procedures. Furthermore, the cases where VAT can be recovered through a credit note have been extended with reference to distraint procedures and recurring supplies.

Da gennaio 2016 è in vigore una nuova formulazione dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633/1972 che, senz'altro, è da accogliere con favore, in quanto, oltre a garantire benefici di natura finanziaria in capo agli operatori economici, contribuisce finalmente a fare chiarezza su alcune questioni interpretative che in passato hanno generato un notevole contenzioso con l'Amministrazione finanziaria. In particolare, le novità più significative introdotte dalla Legge di stabilità 2016 (Legge n. 208/2015) riguardano l'emissione di note di credito per il recupero dell'IVA a seguito di: 1) procedure esecutive, concorsuali o individuali, rimaste infruttuose; 2) risoluzione di contratti ad esecuzione continuata o periodica per inadempimento delle parti.

La ratio sottostante la modifica normativa è chiarita dalla relazione di accompagnamento al disegno di legge stabilità 2016, ove è affermato che si sostituisce il testo dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633/1972 per superare le attuali criticità della disciplina. Infatti – prosegue la relazione al disegno di legge – in caso di mancato pagamento dei crediti, le disposizioni vigenti rendono l'IVA addebitata, in molti casi, non recuperabile. Tale assetto, ad avviso del legislatore, non era idoneo, sotto un profilo sostanziale, a garantire il rispetto del principio di neutralità dell'IVA che, come noto, è principio essenziale per il corretto funzionamento dell'imposta.

Per ciò che concerne il recupero dell'IVA a seguito di procedure esecutive (collettive o individuali) infruttuose, il nuovo comma quarto dell'articolo 26 dispone che l'emissione della nota di credito (di cui al comma secondo del medesimo articolo, per la quale non opera il vincolo

temporale di un anno dall'effettuazione dell'operazione) trova applicazione in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, del cessionario/committente:

- a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;
- a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Ai fini di cui sopra, il legislatore chiarisce che il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Sul punto, la già menzionata relazione di accompagnamento chiarisce che la disposizione di cui alla lettera a) del nuovo quarto comma dell'articolo 26 mira a replicare l'impostazione adottata ai fini delle imposte sui redditi, evitando che il soggetto cedente/prestatore debba attendere la chiusura infruttuosa della procedura concorsuale per poter emettere la nota di credito. Sempre in tema di procedure esecutive, altra rilevante novità è data dal superamento, per espressa previsione normativa, dell'interpretazione in passato fornita dall'Amministrazione finanziaria in merito al requisito della infruttuosità della procedura esecutiva individuale.

Infatti, la Circolare n. 77/E del 2000 stabiliva che, nell'ipotesi di mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose, il presupposto legittimante l'emissione della nota di credito venisse ad esistenza solo quando il credito non avesse trovato soddisfacimento attraverso la distribuzione delle somme ricavate dalla vendita dei beni dell'esecutato, ovvero quando fosse stata accertata e documentata, dagli organi della procedura, l'insussistenza di beni da assoggettare all'esecuzione.

Con la Risoluzione n. 195/E del 2008, l'Amministrazione finanziaria confermava che la semplice notificazione del titolo esecutivo e del precetto con esito negativo non valesse ad integrare il presupposto dell'avvenuta – infruttuosa – espropriazione forzata, la quale aveva inizio solo con il pignoramento. Qualora, dunque, alla notifica del precetto non fosse seguita alcuna attività esecutiva, non poteva dirsi integrato il presupposto per l'emissione della nota di credito costituito dal mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa della procedura esecutiva rimasta infruttuosa.

Ebbene, il comma 12 del novellato articolo 26 sancisce, in modo inequivoco, che una procedura esecutiva individuale si considera, in ogni caso, infruttuosa:

- nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;

- nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

In tal modo, quindi, situazioni prima ritenute non idonee dall'Amministrazione a legittimare il recupero dell'IVA tramite l'emissione delle note di credito, quali, ad esempio, l'irreperibilità del debitore, adesso lo diventano per espressa previsione di legge.

A corollario della nuova impostazione normativa, è previsto che ove il soggetto che si è avvalso della procedura di variazione in diminuzione per mancato pagamento sia successivamente soddisfatto dal proprio debitore, questi dovrà procedere alla variazione in aumento per riversare l'imposta corrispondente all'importo ottenuto in pagamento.

La seconda novità introdotta dalla Legge di stabilità 2016 all'interno dell'articolo 26 concerne l'emissione di note di credito per il recupero dell'IVA in conseguenza della risoluzione di contratti ad esecuzione continuata o periodica per inadempimento.

Prima della modifica normativa, infatti, la posizione dell'Amministrazione finanziaria era nel senso di disconoscere la possibilità di recuperare l'imposta addebitata in relazione a prestazioni periodiche/continue erogate dal fornitore ma non pagate dal cliente, sebbene da questa situazione fosse scaturita la risoluzione del contratto per inadempimento.

Sul punto, si pensi, ad esempio, ai contratti di somministrazione per la fornitura di gas o energia, nei quali, sovente, è apposta una clausola risolutiva espressa che ne determina la cessazione degli effetti al verificarsi di una condizione quale il mancato pagamento, da parte del cliente, di uno o più canoni di fornitura.

Tale stato di cose aveva dato luogo negli anni ad un significativo contenzioso con l'Amministrazione finanziaria dagli esiti spesso incerti.

Il problema ha adesso trovato soluzione grazie ad una previsione normativa ad hoc. Infatti, il comma nove del nuovo articolo 26 dispone che nel caso di risoluzione contrattuale di contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 (i.e. recupero dell'IVA tramite nota di credito) non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

Da un'interpretazione *a contrariis* della norma, suffragata dalla relazione di accompagnamento citata, emerge, quindi, che in relazione a tali fattispecie contrattuali la facoltà di emissione della nota di credito trova applicazione per quelle prestazioni in relazione alle

quali l'inadempimento ha generato la risoluzione contrattuale, non potendosi, invece, estendere a quelle cessioni/prestazioni per cui il cliente abbia correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

Infine, merita di essere evidenziato come il legislatore abbia previsto diversi momenti di efficacia delle nuove

norme a commento. Infatti, mentre, in generale, le modifiche apportate all'articolo 26, in quanto di carattere interpretativo, si applicheranno anche alle operazioni effettuate in precedenza, le norme sulle procedure concorsuali, di cui alla lettera a) del quarto comma dell'articolo 26, si applicheranno nei casi in cui il cessionario/committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016.



“La Circolare 38/e, 2015 dell’Agenzia delle Entrate a commento della riforma sul contenzioso tributario”

(Mia Pasini - Giulia Caggese)

“The Circular Interpretation 38, 2015 of the Tax Authorities: new rules for Tax Litigations procedures”

On December 29th, 2015 the Tax Authorities published the Circular Interpretation no. 38/E, that explains the new regulations introduced by the Legislative Decree no. 156 of 2015. This Legislative Decree is aimed to introduce new rules for Tax Litigation procedures, in order to increase juridical protection for the taxpayer. Part of these new rules will be effective starting from January 1st, 2016.

Il 29 dicembre 2015 l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la Circolare n. 38/e (di seguito “Circolare”), di commento alle novità introdotte dal Decreto Legislativo 156/2015 (di seguito “Decreto”).

Il Decreto, pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 7 ottobre, rappresenta la risposta concreta del Governo alla delega contenuta nell' articolo 10, Legge n. 23 del 11 marzo 2014, finalizzata all'introduzione di “*norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante*”. L'intervento di tale riforma si sostanzia nella modifica di alcune disposizioni contenute nel Decreto Legislativo n. 546/92, riguardo la disciplina del contenzioso tributario.

L'Agenzia delle Entrate in primo luogo, conferma che tali novità decorrono a partire dal 1° gennaio 2016 ed operano in relazione a tutti i giudizi pendenti in tale data. Parte delle nuove disposizioni, contenute negli articoli 67-bis, 69 e 69-bis, concernenti rispettivamente l'esecuzione provvisoria delle sentenze delle CT, sentenze di condanna di pagamento favorevoli al contribuente e sentenze su atti relativi ad operazioni catastali, avranno invece piena efficacia a partire dal 1° giugno 2016.

Mediante tale Circolare, l'Agenzia delle Entrate opera un riesame delle più rilevanti novità introdotte dal Decreto. Di seguito si riassumono le principali.

1 - Viene innalzata ad € 3.000,00 la soglia delle controversie per le quali il contribuente non è obbligato a dotarsi di assistenza tecnica

2 - E' stato modificato il contenuto necessario del ricorso, che d'ora in avanti dovrà obbligatoriamente contenere anche la sottoscrizione del difensore, l'indicazione della categoria professionale di appartenenza, di cui all'articolo 12 del Decreto Legislativo n. 546/92 (salvo l'ipotesi in cui il ricorso sia stato sottoscritto personalmente dal contribuente) ed il suo indirizzo PEC.

3 - Viene sostituito integralmente l'articolo 17-bis del Decreto Legislativo n. 546/92 disciplinante l'istituto del reclamo/mediazione. Tra le modifiche più rilevanti si ha la rideterminazione, più favorevole per il contribuente, delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione nella misura del 35%, irrogabili sul minimo edittale, nonché l'estensione della possibilità di esperire la conciliazione giudiziale anche per le cause soggette a reclamo.

Quest' ultima modifica consente alle parti che non hanno trovato un accordo in sede di mediazione, di optare in via residuale per la conciliazione giudiziale. A tal proposito si noti che nella precedente versione dell'articolo 17-bis, le liti soggette a reclamo non potevano essere altresì oggetto di tale strumento.

4 - Con riferimento all'istituto della conciliazione giudiziale, si segnalano diverse ed importanti novità. Tale istituto è disciplinato negli articoli 48, 48-bis ("conciliazione fuori udienza") e 48-ter ("conciliazione in udienza") del Decreto Legislativo n. 546/92. In base alla nuova normativa, sarà possibile ricorrere alla conciliazione anche in secondo grado di giudizio; in tal caso, le sanzioni saranno ridotte al 50% del minimo edittale. Nel caso in cui si ricorra alla conciliazione in primo grado, le sanzioni sono invece pari al 40% del minimo edittale. Inoltre, rilevante modifica di tale disciplina è rappresentata dalla variazione del momento in cui tale istituto si perfeziona: nel caso di conciliazione "fuori udienza", questa si realizza – spiega la Circolare - mediante il deposito in giudizio di una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia preventivamente aderito; in tal caso il perfezionamento si avrà mediante la "sottoscrizione dell'accordo". Nel caso di conciliazione "in udienza" il perfezionamento si verifica con la redazione del processo verbale. Nella disciplina previgente, il perfezionamento si realizzava, invece, nel momento in cui si procedeva al pagamento della somma dovuta o della prima rata.

5 - Viene riformato l'articolo 15 del Decreto Legislativo n. 546/92 relativo alle spese del giudizio; si ribadisce il principio secondo il quale tali spese seguono il criterio generale della soccombenza, mentre l'ipotesi di compensazione delle spese è consentita solo "in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate".

Torna all'indice

Si chiarisce, inoltre, nell'ambito fiscale, l'applicazione della c.d. "responsabilità processuale aggravata". Il Legislatore infatti, al fine di scoraggiare le c.d. liti temerarie, inserisce nell' articolo 15 del Decreto Legislativo n. 546/92 un espresso rimando all' articolo 96 c.p.c., in forza del quale *"se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni [...]".*

6 - Importanti novità investono, poi, l'ipotesi di sospensione del processo, ora prevista anche in ogni altro caso in cui la commissione tributaria *"deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa"*, e di sospensione della sentenza, la cui esecutività può essere disposta *"se sussistono gravi e fondati motivi"*. Tale espressione fa riferimento, secondo l'orientamento prevalente in giurisprudenza – come chiarito dalla Circolare – ai consueti presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

7 - Si introduce il comma 2-bis nell'articolo 62 del Decreto Legislativo n. 546/92, mediante il quale si ammette nel contenzioso tributario il c.d. ricorso in Cassazione *per saltum*. Tale strumento, possibile solo con il consenso di tutte le parti coinvolte, consente di ottenere una pronuncia su questioni giuridiche da parte della Cassazione subito dopo l'esito del giudizio di primo grado, favorendo così una pronuncia della Corte su questioni di diritto ancora mai affrontate, o non ancora definitivamente risolte.

8 - Infine, la nuova normativa modifica l'articolo 69 del Decreto Legislativo n. 546/92, ora rubricato "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente", il quale prevede l'immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, che non dovrà più attendere il passaggio in giudicato della sentenza per ottenere il rimborso. Il pagamento delle somme dovute a seguito di sentenza di condanna avverrà, infatti:

- entro 90 giorni dalla notifica della sentenza;
- entro 90 giorni dalla prestazione della garanzia.

In caso di mancata esecuzione, rimane la possibilità per il contribuente di esperire il c.d. "giudizio di ottemperanza", previsto all' articolo 70 del Decreto Legislativo n. 546/92, oggetto a sua volta di modifiche. Il Legislatore, infatti, prevede l'estensione dell'ambito di applicazione di tale istituto, anche alle sentenze non definitive. Di converso, è stata prevista la soppressione della possibilità di procedere con l'esecuzione forzata secondo le norme del c.p.c. .

Alla luce delle novità sopra brevemente menzionate, si dovrebbe assistere nel lungo periodo al progressivo ridursi delle controversie con il fisco, dato che sono state introdotte norme che incentivano la definizione delle liti tributarie sia nella fase preventiva che in quella deflattiva.

L'utilizzo dell'account aziendale secondo l'interpretazione della Corte dei Diritti dell'Uomo ed il nuovo campo di applicazione dell'articolo 4 dello Statuto dei Lavoratori

(Gianluigi Baroni – Claudio Burello – Antonella Iacobellis)

The use of company mail according to the Court of Human Rights and the new application of Article 4 of the Statute of Workers

Pursuant to sentence published on January 12nd, 2016 (the "Sentence") the European Court of Human Rights (the "Court") stated the legitimacy of dismissal adopted by a company in respect of an employee, who had used his company email account for "private purposes".

Having said the above, the Sentence could have some possible impacts on the Italian Law System, who has recently been innovated by the Jobs Act, also with regard to the remote control on the employees, performed by the employer.

Con sentenza pubblicata in data 12 gennaio 2016, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (la "**Corte**") ha sancito la legittimità del licenziamento adottato da un'impresa nei confronti di un proprio dipendente, che aveva utilizzato il proprio account di posta aziendale anche per "fini privati".

Nello specifico, il caso sottoposto all'esame della Corte riguardava il ricorso presentato da un cittadino rumeno che, su direttiva del proprio datore di lavoro, aveva creato un account aziendale di messaggistica istantanea su un sito pubblico, al fine di rispondere ai quesiti posti dalla clientela dell'impresa.

Tuttavia, all'esito di un controllo sulla mail aziendale, finalizzato a valutare le risposte fornite ai clienti, il datore di lavoro aveva ritenuto opportuno avviare la procedura di licenziamento disciplinare nei confronti del dipendente in questione, poiché aveva rilevato che il suo account aziendale era stato utilizzato anche a fini personali. In particolare, sullo strumento di cui si tratta erano stati rinvenuti alcuni scambi di messaggi tra il dipendente ed i suoi familiari (n.d.r. il dipendente avrebbe utilizzato la mail per comunicare con il fratello e la fidanzata), che in alcune occasioni avevano compromesso la produttività in ufficio del dipendente stesso.

Sebbene il dipendente abbia voluto fondare l'impugnativa del licenziamento sulla violazione della propria privacy da parte del datore di lavoro, mediante l'accesso alla sua corrispondenza privata, i giudici rumeni hanno respinto il ricorso, sulla base del fatto che:

- il licenziamento doveva essere ritenuto "lecito", in considerazione della violazione dei doveri professionali da parte del dipendente;
- il controllo della posta elettronica aziendale, effettuato dal datore di lavoro doveva essere considerato "ragionevole", nell'ambito di una procedura disciplinare, ai sensi della Direttiva 95/46/CE, nonché quale "unica modalità" disponibile al datore di lavoro per dimostrare la suddetta violazione del dipendente, tenuto, peraltro, conto che, durante la procedura disciplinare, il dipendente aveva più volte negato che gran parte delle comunicazioni in discussione avessero carattere "personale".

La Corte, successivamente investita del caso in esame, ha rilevato che secondo la legislazione rumena è possibile adire la giurisdizione per la tutela dei propri diritti (come quello di tutela della privacy) nell'ambito di un procedimento disciplinare, nel rispetto di un equo bilanciamento tra i diritti personali e gli interessi del datore di lavoro.

A parere della Corte, pertanto, con riferimento al caso di specie:

- i messaggi posti in discussione dal datore di lavoro erano stati inviati attraverso strumenti aziendali destinati ad uso esclusivamente lavorativo, come previsto dalle disposizioni contrattuali;
- l'accesso all'account aziendale, effettuato da parte del datore di lavoro, non rilevava nei termini della violazione della corrispondenza "privata";
- l'intenzione del datore di *"verificare che i lavoratori attendano ai doveri professionali durante le ore di lavoro"* doveva ritenersi giustificata;
- l'ingerenza aziendale nella vita privata del dipendente doveva ritenersi proporzionale rispetto al risultato conseguito attraverso il controllo (ossia, valutare le risposte dei clienti dell'azienda), tenuto conto che il monitoraggio, nel complesso, era stato limitato all'account aziendale e non aveva coinvolto anche altri dati contenuti all'interno del computer del dipendente;
- i diritti e gli interessi in gioco erano stati bilanciati in modo adeguato da parte dello Stato rumeno.

In considerazione della sentenza della Corte, merita attenzione, con riferimento allo Stato italiano, la nuova formulazione dell'articolo 4, Legge n. 300/70, oggetto di recente modifica ad opera del Jobs Act, che ha ampliato la possibilità di controllo a distanza del lavoratore da parte del datore di lavoro.

In particolare, è stato disposto che gli strumenti aziendali dai quali derivi anche la "possibilità" di controllare a distanza l'attività dei lavoratori:

- possono essere impiegati esclusivamente per:
 - a) le esigenze organizzative e produttive,
 - b) la sicurezza del lavoro,
 - c) la tutela del patrimonio aziendale;
- possono essere installati previo accordo collettivo con le rappresentanze sindacali; in mancanza di accordo, invece, tali strumenti possono essere installati previa autorizzazione della Direzione Territoriale del Lavoro o, in alternativa, nel caso di imprese con unità produttive dislocate negli ambiti di competenza di più Direzioni Territoriali del Lavoro, del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

L'obbligo di accordo sindacale (o, in alternativa di autorizzazione amministrativa) non si applica agli strumenti utilizzati dal lavoratore per rendere la prestazione lavorativa e agli strumenti di registrazione degli accessi e delle presenze.

La norma in commento, infine, ribadisce espressamente che le informazioni raccolte possono essere utilizzate per tutti i fini connessi al rapporto di lavoro, purché al lavoratore venga data adeguata informazione circa le modalità d'uso degli strumenti e di effettuazione dei controlli nonché nel rispetto di quanto disposto dal Decreto Legislativo 30 giugno 2003, n. 196.

Ne deriva, quindi, che ove al dipendente sia stata consegnata adeguata informativa, il controllo aziendale non potrà comunque essere effettuato in modo illimitato e dovrà rispondere ai principi di pertinenza, necessità e correttezza, per finalità *"determinate, esplicite e legittime"*, come previsto dalle Linee Guida del Garante del 2007.

Pertanto, nell'ambito di un procedimento disciplinare, volto a valutare la presunta violazione delle regole aziendali da parte di un dipendente, occorre fare riferimento:

- al rispetto dei codici disciplinari e alla connessa tipizzazione e gradualità delle violazioni e delle sanzioni;
- al necessario rispetto del principio di proporzionalità per l'adozione della sanzione disciplinare.

In considerazione di tutto quanto sopra, è ragionevole ritenere che la sentenza della Corte avrà molti effetti anche nell'ordinamento italiano e tenderà a formare giurisprudenza nel tempo, salvo la suddetta pronuncia non venga preventivamente impugnata dinanzi alla Grande Camera.

I super-ammortamenti, la nuova agevolazione temporanea prevista dalla Legge di Stabilità 2016

(Simone Guidi – Valentina Biagini)

The super-depreciation, the new temporary facility provided by the Italian Stability Law 2016

For corporations and professionals carrying out investments in new tangible assets from October 15, 2015, to December 31, 2016, the purchase cost is notionally increased by 40% for the determination of tax depreciation and lease fee for corporate income tax purposes (IRES).

Premessa

La Legge di Stabilità 2016 (art. 1, commi 91 – 94 e 97, L. 208/2015) ha introdotto una nuova agevolazione per i soggetti che investono in beni strumentali nuovi.

Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che acquistano beni materiali strumentali nuovi, dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, il costo fiscale di acquisizione del bene è incrementato del 40% ai fini del calcolo delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria. Conseguentemente, ai fini fiscali, si vengono a calcolare quote di ammortamento fiscali superiori rispetto alle quote di ammortamento civilistico. Quest'ultime sono calcolate sul costo storico del bene, senza considerare la maggiorazione del 40%.

La differenza tra i due ammortamenti costituisce una variazione in diminuzione del reddito IRES, da riportare in sede di modello UNICO SC 2016, al rigo RF55, codice 50.

Sotto il profilo civilistico, invece, non si hanno ulteriori effetti, in quanto a conto economico deve essere iscritta solo la quota di ammortamento civilistico e non quella relativa all'ammortamento fiscale.

In altre parole, è possibile dedurre extracontabilmente, per espressa disposizione legislativa, i maggiori ammortamenti fiscali, cioè quelli non imputati a conto economico, in ossequio all'art. 109, comma 4, lettera b), TUIR.

Profili soggettivi

Dal punto di vista soggettivo, la norma prevede che possono beneficiare della disposizione sui "super-ammortamenti" i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni.

Conseguentemente, sono esclusi dall'agevolazione in commento, a titolo esemplificativo:

- gli imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa previsto dall'art. 5, comma 1, L. 413/1991;
- i soggetti esercenti attività agricola che determinano il reddito d'impresa ai sensi degli artt. 56, comma 5 e 56 bis, TUIR.

Dopo aver individuato le categorie di soggetti che possono beneficiare del “super ammortamento”, occorre precisare che l’agevolazione spetta a chi utilizza ed ammortizza i beni strumentali. In tal senso, è a tale onere che, tradizionalmente, viene collegata la titolarità della deducibilità degli ammortamenti ex art. 102, comma 8, TUIR.

Infatti, in caso di affitto o usufrutto d’azienda, occorrerà fare attenzione allo specifico accordo contrattuale. Come anticipato, l’agevolazione dovrebbe spettare all’affittuario/usufruttuario, soggetto sul quale generalmente incombe l’onere del mantenimento dell’efficienza e della sostituzione degli impianti e degli altri beni strumentali che fanno parte del complesso aziendale oggetto del contratto di affitto. Viceversa, quindi, nei casi di deroga allo schema contrattuale indicato all’art. 2561 Codice Civile, l’agevolazione spetta all’impresa che ammortizza i beni.

Analogamente, la Circolare n. 25/2015 di Assilea, ha escluso dall’ambito applicativo dell’agevolazione il soggetto che conduce il bene in noleggio o tramite locazione operativa senza opzione di riscatto. Infatti, secondo il ragionamento condotto precedentemente, l’agevolazione spetta alla società di locazione o di noleggio.

Profili oggettivi

Oggetto dell’agevolazione, come precisato nel dettato normativo, sono i beni materiali strumentali nuovi acquistati, anche mediante contratti di leasing. Al contrario, rimangono esclusi gli investimenti in immobili ed in beni usati.

Sul punto, occorre soffermarsi ad analizzare tutti i requisiti oggettivi, attinenti le qualità del bene, necessari affinché esso possa essere oggetto di agevolazione:

- deve essere un bene strumentale;
- deve essere un bene nuovo;
- deve essere acquistato.

In merito al requisito della strumentalità, occorre che i beni siano ad uso durevole ed idonei ad essere impiegati come strumenti di produzione all’interno del processo produttivo d’impresa.

Conseguentemente, non possono formare oggetto di agevolazione:

- i beni merce,
- i materiali di consumo.

In merito al secondo requisito, richiamando quanto espresso dall’Agenzia delle Entrate, al paragrafo 3 della Circolare n. 90/E/2001, il requisito della novità sussiste quando:

- il bene non è già utilizzato,
- il bene è stato acquistato dal produttore,
- il bene è stato acquistato da un soggetto diverso dal produttore e dal rivenditore ma non è già stato utilizzato né dal cedente né da altri soggetti.

Occorre inoltre precisare che possono essere acquistati anche beni complessi, cioè beni che incorporano un bene usato.

Secondo la Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 5/E/2015, paragrafo 2.2, a commento del credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, è possibile usufruire della nuova agevolazione sull’intero bene, purché l’entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto agli altri costi che formano il costo complessivo del bene.

In merito alle modalità di acquisizione dei beni, come menzionato dalla normativa stessa, occorre alternativemente:

- un acquisto a titolo di proprietà;
- un acquisto in leasing.

Inoltre, in assenza di un’espressa esclusione normativa, dovrebbero poter usufruire dell’incentivo anche i beni realizzati in economia e quelli realizzati tramite appalto.

Viceversa, per espressa previsione normativa, sono esclusi dall’agevolazione gli acquisti di:

- beni materiali strumentali per i quali il DM 31/12/1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;
- gli acquisti di fabbricati e costruzioni.

Particolare attenzione meritano le esclusioni allegate alla Legge di Stabilità 2016.

Infatti, l’allegato 3 alla Legge di Stabilità 2016, esclude particolari beni che, nonostante soddisfino tutti i requisiti precedentemente detti, non possono in ogni caso essere agevolati.

Sul punto, rientrano i seguenti investimenti, suddivisi per settore industriale:

- industrie manifatturiere alimentari (gruppo V), imbottigliamento di acque minerali naturali (specie 19): condutture, ammortizzabili all’8%;
- industrie dell’energia elettrica, del gas e dell’acqua (gruppo XVII), produzione e distribuzione di gas naturale (specie 2/b): condutture per usi civili (reti urbane), ammortizzabili all’8%; condutture dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione, ammortizzabili al 10%; condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso-acquiferi e condotte di derivazione e allacciamento; ammortizzabili al 12%;
- industrie dell’energia elettrica, del gas e dell’acqua (gruppo XVII), stabilimenti termali ed idrotermali Specie 4/b): condutture, ammortizzabili all’8%;
- industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni (gruppo XVIII), ferrovie, esercizio di binari, vagoni letto e ristorante, tramvie, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori (specie 4 e 5): materiale rotabile, ferroviario e tramviario, con esclusione delle motrici, ammortizzabili al 7,5%;
- industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni (gruppo XVIII), trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari (specie 1, 2 e 3): aerei completi di equipaggiamento, con motore a terra, ammortizzabili al 12%.

Profilo temporale

Gli investimenti che possono formare oggetto di agevolazione sono quelli effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

In tal senso, occorre soffermarsi ad individuare quale sia l'esatto momento in cui l'investimento si considera effettuato.

Sul punto, ricordiamo preliminarmente che, ai sensi dell'art. 109, comma 2, lettera a), TUIR, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute:

- alla data di consegna o di spedizione, oppure
- se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Se uno di questi due requisiti sussiste, occorre verificare che l'entrata in funzione del bene sia nel periodo agevolabile.

In tal senso, un cespite acquistato a dicembre 2015 ed entrato in funzione nel 2016, e quindi da tale data oggetto di ammortamento, beneficerà del "super ammortamento" solo dal 2016.

Determinazione del beneficio

Al fine di procedere alla determinazione del beneficio in parola, occorre ricordare che i titolari di reddito d'impresa, devono rispettare i criteri previsti dall'art. 102, comma 1 e 2, TUIR.

In particolare, le quote di ammortamento, calcolate prendendo a riferimento il costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio d'impresa, sono deducibili:

- a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene;
- in misura ridotta alla metà per il primo esercizio.

In assenza di specifiche limitazioni e come confermato dalle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate a Telefisco del 28 gennaio 2016, anche i beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro possono essere dedotti integralmente nell'esercizio di sostenimento del costo (art. 102, comma 5, TUIR) e per un importo fino a 723,04 euro ($516,46 \cdot 140\%$).

Come anticipato, l'agevolazione si sostanzia in una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni agevolabili al fine della determinazione dell'importo deducibile dell'ammortamento e dei canoni di leasing. Tale meccanismo consente al contribuente di calcolare e dedurre la quota di ammortamento fiscale che eccede la quota di ammortamento civilistico (cioè quella imputata a conto economico).

A titolo di esempio, se il costo d'acquisto di un bene strumentale nuovo è pari a 100, l'ammortamento deducibile fiscalmente è pari a 140. Quindi, ipotizzando un'aliquota di ammortamento del 20%, la deduzione sarà pari a 28 (costo storico "fiscale" $140 \cdot 20\%$), invece che a 20 (costo storico $100 \cdot 20\%$).

Conseguentemente, ipotizzando, per semplicità, di non dover ridurre a metà l'aliquota di ammortamento e di non cedere il bene nei 5 anni oggetto di ammortamento, il beneficio fiscale è pari a complessivi 9,88 ($2,2 + 1,92 \cdot 4$).

	2016	2017	2018	2019	2020
ammortamento fiscale	28	28	28	28	28
ammortamento civilistico	20	20	20	20	20
variazione in diminuzione del reddito imponibile IRES	8	8	8	8	8
aliquota IRES	27,5%	24%	24%	24%	24%
beneficio fiscale IRES	2,2	1,92	1,92	1,92	1,92

Tale agevolazione non ha effetto sull'eventuale calcolo della plusvalenza/minusvalenza da cessione del bene che, ai sensi dell'art. 86, comma 2, TUIR, è pari alla differenza tra il corrispettivo ed il costo non ammortizzato. Infatti, come precisato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, in risposta alle osservazioni effettuate dai tecnici del servizio bilancio del Senato, la maggiorazione del 40% è finalizzata esclusivamente alla determinazione delle maggiori quote di ammortamento ai fini IRES, e non influisce sul calcolo di eventuali plusvalenze/minusvalenze.

Inoltre, nel silenzio della norma, non è prevista la revoca dell'agevolazione in caso di cessione dei beni. In particolare occorre comunque sottolineare che, analogamente all'ammortamento civilistico, anche l'ammortamento fiscale deve essere ragguagliato ai giorni di possesso del bene. Ovviamente, l'acquirente non potrà più beneficiare dell'agevolazione per mancanza di uno dei requisiti oggettivi citati: la novità.

Con riferimento ai canoni di leasing occorre fare riferimento alla quota capitale dei canoni ed alla quota di riscatto. In altri termini, resta esclusa dal beneficio la quota interessi che non rappresenta il costo di acquisizione del bene, ma è espressione del costo del finanziamento del leasing.

Secondo la Circolare Assilea n. 25/2010, occorre considerare che:

- il maggior valore imputato ai canoni sarà deducibile lungo la durata fiscale del contratto di leasing;
- in caso di durata contrattuale maggiore della durata fiscale, il maggior valore imputabile ai canoni va ripartito lungo la durata contrattuale;
- il maggior valore imputato al prezzo di riscatto sarà recuperato attraverso la procedura di ammortamento, una volta esercitata l'opzione.

Analogamente a quanto esposto con riferimento all'acquisto di beni, nell'ipotesi di cessione del contratto di locazione finanziaria:

- non si avranno perdite del beneficio fiscale sulle maggiori quote già dedotte dal cedente;
- né il cedente, né il cessionario potranno continuare ad imputare le quote residue lungo la durata residua del contratto.

Un caso particolare: i veicoli

Con particolare riferimento ai veicoli, di cui all'art. 164, comma 1, lettera b), TUIR, esiste un doppio limite di deducibilità, che ricordiamo:

- limite percentuale di deducibilità, in generale del 20% e per gli agenti e rappresentanti del 80%;
- limite al valore fiscalmente riconosciuto.

In merito a quest'ultimo punto, il limite massimo del costo d'acquisto che il "Fisco" riconosce è stato, per effetto della norma in commento, alzato a:

- 25.306,39 euro, anziché 18.075,99 euro, per le autovetture e gli autocaravan;
- 36.151,13 euro, anziché 25.822,24 euro, per le autovetture utilizzate da agenti e rappresentanti;
- 5.784,32 euro, anziché 4.131,66 euro, per i motocicli;
- 2.892,16 euro, anziché 2.065,83, per i ciclomotori.

Questa particolarità consente il riconoscimento fiscale di maggiori quote di ammortamento: infatti, il costo riconosciuto fiscalmente è stato elevato. A chiarimento, riportiamo un esempio applicando la nuova norma, omettendo per semplicità di ridurre a metà l'aliquota di ammortamento nell'anno di entrata in funzione del bene. Considerando l'acquisto di un'auto aziendale il 1 gennaio 2016, ad un costo di 16.000 euro, il costo totale deducibile con la maggiorazione del 40% è pari a 22.400 euro ($16.000 * 140\%$), fiscalmente rilevante per intero dato che il limite di deducibilità viene innalzato a 25.306,39 euro (anziché 18.075,99 euro).

Sul costo così maggiorato, sarà applicato il coefficiente di ammortamento del 25%, insieme alla percentuale di deducibilità del 20% prevista per le auto aziendali. Conseguentemente, la quota di ammortamento annuale deducibile è pari a 1.120 euro ($22.400 * 25\% * 20\%$). In sede di modello UNICO SC 2016, occorrerà effettuare una variazione in diminuzione pari a 320 euro ($6.400 * 25\% * 20\%$).

Cumulabilità con altre agevolazioni

La norma non sembra precludere la possibilità di usufruire di altre agevolazioni, pur in presenza dei "super ammortamenti", salvo il caso in cui esse escludano espressamente che si possa applicare la nuova disposizione.

In particolare, come precisato da Assilea, con la Circolare n. 25/2015, l'agevolazione potrebbe essere cumulabile con la "Nuova Sabatini" di cui all'art. 2, DL 69/2013.

Acconti IRES

Per espressa disposizione, la norma sui "super ammortamenti" non produce effetti sulla determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015.

Inoltre, viene stabilito che la determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, deve essere effettuata considerando quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle nuove disposizioni.

Conclusioni

Sulla base di quanto indicato, la norma dei "super ammortamenti" appare un'agevolazione idonea ad alleggerire il carico fiscale delle società e, allo stesso tempo, favorire nuovi investimenti.

La norma in commento si pone indubbiamente nel quadro delle norme poste in essere per il rilancio dell'economia: infatti, il Legislatore sembra aver agito sulle variabili economiche, lavoro e capitale, che compongono la storica funzione di produzione presente sui libri di economia. In particolare, oltre a questa agevolazione che agisce sul fattore capitale, si è aggiunta, sotto il profilo "lavoro", la totale deducibilità del costo del personale assunto a tempo indeterminato ai fini IRAP.

Depenalizzati alcuni illeciti in materia di antiriciclaggio, ma raddoppiano le sanzioni pecuniarie

(Tiziana Ballarini - Giulio Zampini)

Decriminalization of violations of certain anti money laundering provisions

Legislative Decree January 15, 2016, n. 7 and more precisely Decree January 15, 2016 n.8 decriminalized a number of minor crimes including violations of anti money laundering provisions on customer due diligence and information recording within the s.c. Electronic Archive ("AUT"), mandatory in Italy. As a consequence, instead of criminal sanctions, future infringements will incur "only" in administrative - but faster-imposing and heavier - monetary penalties.

Sono finalmente legge le novità previste dal pacchetto depenalizzazioni predisposto dal Governo recentemente approvato con il D. Lgs. 15 gennaio 2016, n. 7 recante "Disposizioni in materia di abrogazione di reati e introduzione di illeciti con sanzioni pecuniarie civili" ed il D. Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8 recante "Disposizioni in materia di depenalizzazione", pubblicati nella Gazzetta Ufficiale del 22 gennaio 2016, in attuazione della Legge 28 aprile 2014, n. 67.

In particolare, il D. Lgs. 15 gennaio 2016, n. 8 (il "Decreto n. 8"), in vigore dal 6 febbraio 2016, depenalizza i reati puniti con la "sola" pena pecuniaria (multa o ammenda), con l'eccezione di quelli previsti dal codice penale e di quelli relativi alle materie elencate nell'allegato al decreto stesso. Tra le materie escluse non è stata inserita la normativa antiriciclaggio di cui al D. Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 (il "Decreto Antiriciclaggio"), che, parlando a questo punto al passato, contemplava, alcune fattispecie di reato punite con la multa (art. 55).

Pertanto, a decorrere dal 6 febbraio 2016 non integrano più reato, ma illecito amministrativo le seguenti violazioni:

- Art. 55, comma 1 del Decreto Antiriciclaggio: violazione delle disposizioni contenute nel Titolo II, Capo I, concernenti l'obbligo di identificazione. Per tale violazione sarà applicabile la sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra 5.000 e 30.000 Euro (in precedenza si trattava di delitto punito con la multa da 2.600 a 13.000 Euro).
- Art. 55, comma 4 del Decreto Antiriciclaggio: omessa, tardiva o incompleta registrazione di cui all'articolo 36. Per tale violazione sarà applicabile la sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra 5.000 e 30.000 Euro (in precedenza si trattava di delitto punito con la multa da 2.600 a 13.000 Euro).
- Art. 55, comma 6 del Decreto Antiriciclaggio: adempimento degli obblighi di identificazione e registrazione con mezzi fraudolenti, idonei ad ostacolare l'individuazione del soggetto che ha effettuato l'operazione. Per tale violazione sarà applicabile la sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra 10.000 e 50.000 Euro (in precedenza si trattava di delitto punito con la multa da 5.200 a 26.000 Euro).
- Art. 55, comma 7 del Decreto Antiriciclaggio: omessa, tardiva o incompleta comunicazione prevista dall'articolo 36, comma 4, da parte dei soggetti di

cui all'articolo 11, commi 1, lettera h), e 3, lettere c) e d). Trattasi degli agenti di cambio; dei mediatori creditizi iscritti nell'elenco previsto dall'articolo 128-sexies, comma 2, TUB; degli agenti in attività finanziaria iscritti nell'elenco previsto dall'articolo 128-quater, comma 2, TUB; degli agenti indicati nell'articolo 128-quater, commi 6 e 7, TUB. Per tale fattispecie sarà applicabile la sanzione amministrativa pecuniaria compresa tra 5.000 e 30.000 Euro (in precedenza si trattava di delitto punito con la multa da 2.600 a 13.000 Euro).

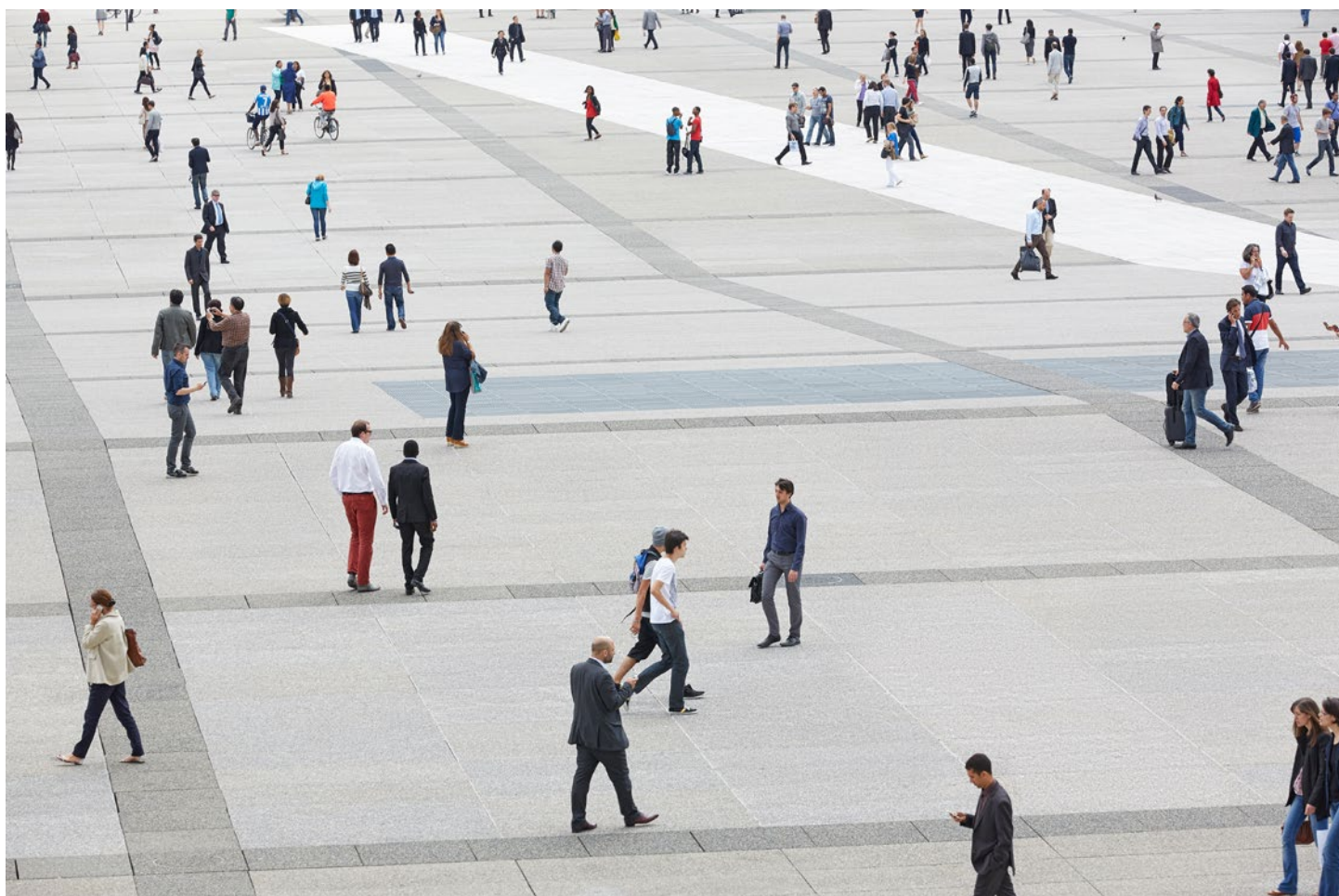
Tanto premesso, da un punto di vista strettamente economico, la modifica configura un vero e proprio *"boomerang"* per i destinatari della normativa antiriciclaggio: lo sgravio penale ha infatti avuto come contraltare un notevole aumento dei limiti edittali delle sanzioni che, da multe da 2.600,00 a 13.000,00 Euro, sono state trasformate in sanzioni amministrative pecuniarie sostanzialmente raddoppiate nell'importo fissato da 5.000,00 a 30.000,00 Euro.

Senza contare che all'intervento di depenalizzazione consegue l'accertamento degli inadempimenti non più in sede penale, bensì in sede amministrativa in cui, trattandosi di violazione di norme a tutela di interessi pubblici, l'amministrazione nella fase endoprocedimentale riveste il ruolo di parte lesa, accusatore e giudice allo stesso tempo.

L'iter procedimentale sarà, quindi, conforme ai criteri di cui alla L. 24 novembre 1981, n. 689 che attribuiscono, ad esempio, valenza immediata di titolo esecutivo all'ordinanza – ingiunzione che accerterà l'illecito (per il cui compimento è peraltro sufficiente agire con colpa) e alla quale, sempre che ne sussistano i presupposti, sarà poi possibile proporre opposizione in sede civile per ottenerne la sospensione.

La depenalizzazione in esame costituisce una novità normativa importante nel panorama nazionale del tutto in linea con i dettami del legislatore europeo ed, in particolare, con i principi generali ed i parametri quantitativi della Direttiva (UE) 2015/849 (la c.d. IV Direttiva Antiriciclaggio) di prossima attuazione nel nostro ordinamento.

Quest'ultima, al Considerando 59 non manca di ribadire che l'importanza alla lotta al riciclaggio e al finanziamento del terrorismo dovrebbe indurre gli Stati membri a prevedere, in caso di inosservanza delle disposizioni dettate per contrastare tali fenomeni delittuosi, sanzioni e misure amministrative *"effettive, proporzionate e dissuasive"*.



Editore - Publisher

TLS - Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti
Via Monte Rosa 91 - 20149 Milano

Direttore Responsabile - Editor

Gaetano Arnò

Le nostre sedi/ Our offices

Milano • Via Monte Rosa, 91 • 20149, Italia • Tel. +39 02 916051 • Fax. +39 02 91605000
Bari • Via Abate Gimma, 72 • 70122, Italia • Tel. +39 080 5640221 • Fax. +39 080 5640299
Bologna • Via Angelo Finelli, 8 • 40126, Italia • Tel. +39 051 6167711 • Fax. +39 051 6167799
Brescia • Via Borgo Pietro Wuhrer, 23 • 25123, Italia • Tel. +39 030 3697601 • Fax. +39 030 3697690
Firenze • Viale Antonio Gramsci, 15 • 50121, Italia • Tel. +39 055 2482911 • Fax. +39 055 2482999
Napoli • Via Dei Mille, 16 • 80121, Italia • Tel. +39 081 716141 • Fax. +39 081 7161450
Padova • Via Vicenza, 4 • 35138, Italia • Tel. +39 049 873421 • Fax. +39 049 723651
Palermo • Via Marchese Ugo, 60 • 90141, Italia • Tel. +39 091 6268669 • Fax. +39 091 301321
Parma • Viale Tanara, 20/A • 43100, Italia • Tel. +39 0521 242848 • Fax. +39 0521 781844
Roma • Largo Angelo Fochetti, 29 • 00154, Italia • Tel. +39 06 5717851 • Fax. +39 06 57178557
Torino • Corso Palestro, 10 • 10122, Italia • Tel. +39 011 592271 • Fax. +39 011 5922777
Treviso • Viale Gian Giacomo Felissent, 90 • 31100, Italia • Tel. +39 0422 425611 • Fax. +39 0422 425699
Varese • Via Orrigoni, 8 • 21100, Italia • Tel. +39 0332 285039 • Fax. +39 0332 284474
Verona • Via Francia, 21/C • 37135, Italia • Tel. +39 045 8051411 • Fax. +39 045 8051499

Comitato di Redazione - Editing Committee

Ugo Cannavale, Arturo Cassina, Alessandro Catona, Salvatore Cuzzocrea, Carmen Ettore,
Egidio Filetto, Maida Fiorese, Simone Guidi, Mario Zanin, Paolo Lucarini, Pietro Orzalesi, Pamela Terazzi,
Mia Pasini, Leonardo Penna, Fabio Pirolozzi, Marta Primavesi, Luca Saglione, Alessia Angela Zanatto,
Nancy Saturnino, Claudio Valz, Filippo Zucchinelli, Marco Sebastiano Accorrà, Giulio Zampini

Comitato Scientifico - Scientific Committee

Gaetano Arnò, Barbara Mirta Ferri, Valentino Guarini

Realizzazione grafica - Graphic design

Federica Colombo

Stampatore - Printed by

TLS - Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti,
Via Monte Rosa 91, 20149 Milano