



approfondimento  
in materia di  
fiscaltà e diritto tributario

# tributo

#66 7.2020

- › Perché un sindacato unitario delle partite iva
- › L'accertamento dei valori secondo la corte di cassazione
- › Riorganizzazione societaria e abuso di diritto
- › *Rider*, facciamo chiarezza
- › Giudici tributari: per gli emolumenti arretrati pagati entro 120 giorni si applica la tassazione ordinaria
- › Invito al contraddittorio per gli avvisi di accertamento emessi dal 1 luglio 2020
- › Corte UE: Rimborsi costo dipendenti in distacco
- › Cedolare secca e/o regime ordinario IRPEF: l'opzione *ex post* è consentita



#66.2020

## Approfondimento online - Anno 6



Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -  
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o contattateci al seguente indirizzo:  
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521  
E-mail: [redazione@iltributo.it](mailto:redazione@iltributo.it) - [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it)



**Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,**  
per leggere l'approfondimento e le *news*  
gratuitamente per sempre!

**Collegati su [www.iltributo.it](http://www.iltributo.it) o compila qui di seguito:**

Il sottoscritto .....  
professione ..... Via .....  
Città ..... C.A.P. ....  
Tel. .... E-Mail .....

### CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

### RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data ..... Firma .....

### Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

*I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.*

*Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.*

*Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.*

*In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.*

data ..... Firma .....

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: [info@iltributo.it](mailto:info@iltributo.it) o collegati al ns sito

## DIFESA LEGALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

### Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

- OGGETTO DELL'ASSICURAZIONE**
- ✓ Le spese per l'intervento di un legale liberamente scelto;
  - ✓ Le spese per l'intervento di un legale domiciliatario, fino ad un massimo di € 2.000,00;
  - ✓ Le spese relative al contributo unificato;
  - ✓ Le spese di giustizia in sede penale;
  - ✓ Le spese **investigative** per la ricerca e l'acquisizione di prove a difesa;
  - ✓ Le spese per l'intervento di un **perito** nominato dall'autorità giudiziaria, o dall'Assicurato previo accordo con la Società;
  - ✓ Le spese di **soccombenza**;
  - ✓ Gli oneri relativi alla **registrazione di atti giudiziari** entro il limite massimo di € 500,00;
  - ✓ Gli oneri relativi al **tentativo di conciliazione obbligatorio**.

### LE GARANZIE

- L'azione in sede Civile (o la costituzione di parte civile in sede penale) per ottenere il **risarcimento di danni a persone o a cose subiti per fatto illecito di terzi**;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati colposi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati dolosi, compresi quelli derivanti da violazioni in materia fiscale ed amministrativa nei casi di assoluzione o derubricazione del titolo del reato da doloso a colposo;
- La difesa dell'Assicurato in sede Civile da richieste di risarcimento avanzate da Terzi. La garanzia opera in II° rischio rispetto alla polizza RC Professionale dopo l'esaurimento di quanto dovuto per spese di resistenza ai sensi dell'art. 1917 del C.C., o in I° rischio nel caso in cui quest'ultima non sia operante;
- Chiamata in causa della Compagnia di Responsabilità Civile Professionale nel caso in cui questa non assista con proprio legale l'Assicurato nella costituzione in giudizio;
- Controversie relative alla Proprietà o derivanti dai contratti di locazione degli immobili nei quali il Professionista svolge l'attività;
- Vertenze individuali di lavoro con i propri dipendenti e con i lavoratori parasubordinati;
- Controversie contrattuali relative a forniture di beni o prestazioni di servizi commissionate e/o ricevute dal contraente con valore in lite superiore ad € 250,00;
- Controversie contrattuali con i Clienti escluso il recupero crediti con il limite di 2 denunce per anno assicurativo;
- Difesa in sede Penale e opposizione alle relative sanzioni amministrative riguardanti: D.Lgs. 81/2008 "Sicurezza sul luogo di lavoro", D.Lgs. 193/2007 "Sicurezza alimentare", D.Lgs. 152/2006 "Tutela dell'Ambiente", D.Lgs. 196/2003 "Privacy", D.Lgs. 231/2001 "Responsabilità Amministrative";
- Opposizione alle sanzioni amministrative derivanti dalla violazione di norme previste nel D.Lds 472;
- Estensione Territoriale: Europa.
- Tre diverse ipotesi di massimale per sinistro :  
€ 10.000,00 - € 25.000,00 - 50.000,00.

Fatturato		Attività base			Attività di sindaco, amministratore, revisore		
da euro	a euro	€ 10.000	€ 25.000	€ 50.000	€ 10.000	€ 25.000	€ 50.000
	50.000	€ 126	€ 190	€ 246	€ 164	€ 265	€ 344
50.001	100.000	€ 190	€ 283	€ 368	€ 246	€ 397	€ 516
100.001	150.000	€ 277	€ 383	€ 498	€ 331	€ 536	€ 696
150.001	200.000	€ 319	€ 479	€ 622	€ 414	€ 670	€ 871
200.001	250.000				€ 476	€ 770	€ 1.001

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

## Contattateci senza impegno



FILIPPI BROKER  
Ufficio RC Professionale  
Via Citella 65/A  
37012 BUSSOLENGO (VR)  
Tel.: +39 045 715 6678  
Fax: +39 045 675 7232  
email:rischispeciali@filippibroker.it



Perché un sindacato unitario delle partite iva . . . . 02

*di Luca Mariotti*

## Approfondimento

L'accertamento dei valori secondo la corte di cassazione . . . . 06

*di Maurizio Villani*

Riorganizzazione societaria e abuso di diritto . . . . 11

*di Luca Labano*

Rider, facciamo chiarezza . . . . 19

*di Paolo Soro*

Giudici tributari: per gli emolumenti arretrati pagati entro 120 giorni  
si applica la tassazione ordinaria . . . . 26

*di Lucia Morciano*

Invito al contraddittorio per gli avvisi di accertamento emessi dal 1 luglio 2020 . . . . 32

*di Maurizio Villani*

## Giurisprudenza – Commento

### Corte di Giustizia UE

*Corte UE: Rimborsi costo dipendenti in distacco* . . . . 34

(Corte di Giustizia UE - Causa C 94/19, Sentenza del 11 marzo 2020)

**commento di Paolo Soro**


## Giurisprudenza – Prassi


*Cedolare secca e/o regime ordinario IRPEF: l'opzione ex post è consentita* . . . . 40

(Agenzia delle entrate - Risposta ad interpello n. 198 del 1 luglio 2020)

**commento di Luca Mariotti**

## Giurisprudenza – Fonti

 Corte di Giustizia UE - Causa C 94/19, Sentenza del 11 marzo 2020 . . . . 44

 Agenzia delle entrate - Risposta ad interpello n. 198 del 1 luglio 2020 . . . . 48

## Il Punto

### Perché un sindacato unitario delle partite iva di Luca Mariotti



Qualche sera fa ho raccontato a degli amici della più bella lezione di economia a cui ho avuto la fortuna di assistere nel mio percorso universitario. Il docente di lì a poco sarebbe divenuto prima Presidente ABI poi Ministro del Tesoro. Il Professore fece leggere la teoria del valore di Marx in francese (Il Capitale era stato pubblicato a Parigi nel 1848). Poi tradusse il contenuto ed affermò convinto che avevamo appena assistito ad una delle massime espressioni dell'ingegno umano, come l'Infinito di Leopardi o la Pietà di Michelangelo. Ma che quella teoria economica era comunque sbagliata. Il profetizzato conflitto tra capitale e lavoro, infatti, che secondo l'economista tedesco avrebbe portato alla rivoluzione del proletariato, si era invece svolto e composto ormai da tempo (almeno a partire dal 1824, anno di fondazione delle Trade Unions) per altra via. Quella sindacale.

Col tempo, riflettendo su quella lettura, avevo per la verità aggiunto un altro elemento, molto più vicino a noi nel tempo, che rendeva ancora più distante dalla realtà il modello marxiano. Lo sviluppo delle piccole imprese e del comparto professionale aveva infatti dotato i lavoratori (perché piccoli imprenditori e professionisti sono fundamentalmente lavoratori) dei mezzi di produzione, sovvertendo l'idea materialistica della dicotomia capitale-lavoro. Il lavoratore in proprio aveva acquisito la disponibilità di quel capitale che serviva alla propria attività e a propria volta assumeva altre persone che lavoravano fianco a fianco a lui. Persone che in ogni momento avrebbero potuto, con talento e impegno, percorrere anche loro la strada dell'attività autonoma.

Cosa sia accaduto negli ultimi decenni lo abbiamo visto tutti. Tanti e tali sono stati i mutamenti normativi che, sicuramente non in linea con la nostra Costituzione e con le garanzie del lavoro in tutte le sue forme in essa contenute, hanno eliminato le tutele. Via le licenze di commercio, via le tariffe professionali, via le distanze tra esercizi, costo del lavoro quintuplicato in vent'anni (ma con stipendi da fame), negozi etnici oltre il limite della legalità, multinazionali che impongono "fees" di affiliazione tassandole al 2% in Irlanda, portali che vendono da paesi a fiscalità privilegiata consegnando a casa, portali cinesi che neppure

scontano di fatto Iva sulle vendite in Italia. E potremmo continuare. Sul versante della produzione, delocalizzazione, importazione di manodopera, lavori di piccolo artigianato ormai appannaggio di immigrati, concorrenza di Paesi dell'UE con moneta svalutata sia in Euro (Germania in testa) sia in valuta nazionale a deprezzamento continuo (vedi il caso Polonia).

I professionisti, i commercianti, gli artigiani, gli agenti di commercio, ecc. sono diventati per qualcuno (ricordo una frase dell'attuale ministro degli esteri che nelle sue precedenti attività forse non ha mai aperto una partita iva....) i "nuovi poveri".

Ed invece nel comparto delle "partite iva" ci tutt'ora l'eccellenza del Paese, la cultura professionale, il coraggio e la creatività dell'intraprendere.

Si riaffaccia dunque il conflitto lungamente sopito tra grande capitale internazionalmente organizzato e che influenza il potere politico e lavoro dei piccoli imprenditori e professionisti. E dei loro collaboratori, il cui posto è sempre più a rischio. La risposta, per chi non intenda rispolverare le concezioni rivoluzionarie ottocentesche, potrebbe ancora essere quella dell'aggregazione sindacale.

La conferma di questa perdita di posizioni sociali delle "partite iva" si è avuta nel periodo di emergenza sanitaria. Tanti lavoratori garantiti, tanti pensionati anche titolari di trattamenti economicamente rilevanti hanno continuato a percepire le loro entrate sicure, senza lavorare e senza uscire di casa. Moltissimi lavoratori in proprio, invece, non hanno avuto nulla o quasi nulla dallo Stato. Eppure non c'era bisogno di molto in quel periodo. Bloccati a casa, con i mutui sospesi, senza consumi che non fossero alimentari, si sarebbero certo potuto ridurre le entrate più cospicue svincolate dal lavoro, a beneficio di chi, per motivi di salute pubblica non poteva recarsi in ufficio, in negozio, nel proprio opificio e doveva in qualche modo non essere almeno indennizzato. E' così venuto meno, con brutale evidenza, il patto sociale che sta alla base di uno Stato e prima ancora di una Comunità che condivide dei valori.

Ma le partite Iva sono poche numericamente. E le regole democratiche, apprezzabili in genere, talvolta non funzionano. Alexis de Tocqueville ha parlato molto tempo fa di "dittatura della maggioranza". Molto prima, nell'antica Grecia, si era coniato il termine di "oclocrazia", come espressione degenerare della democrazia. Laddove la maggioranza è in qualche modo tutelata, insomma, le minoranze contano poco, soprattutto se dispongono di poco tempo da dedicare alle questioni sociali con la costante pressione del loro lavoro e delle crisi ricorrenti (ovvero dei cambiamenti di sistema economico che ne sono alla radice).

Ed in effetti quattro milioni e mezzo di partite iva circa, anche se dotate di intelletto e di capacità di iniziativa, contano poco nell'arena democratica rispetto a 16 milioni di pensionati, a quattro milioni di dipendenti pubblici, a un milione di percettori di reddito di cittadinanza e a molte centinaia di migliaia di dipendenti di settori protetti (banche, assicurazioni, poste, servizi pubblici, ecc.).

Riteniamo allora che l'aggregazione sindacale potrà portare a un miglioramento della condizione dei "senza diritti" produttivi rispetto ai molti "accentratori di diritti" che tuttavia, ricordiamolo, nella contabilità di stato delle Repubbliche Sovietiche figuravano nella voce "spese" e non in quella del "prodotto interno lordo".

Un'aggregazione che non sia organizzata per categorie singole. Si tratta di forme già sperimentate, che hanno generato micro-istanze, nessun risultato per gli iscritti, connivenze con

il potere e hanno prodotto solo poltrone. Va promossa una forza attrattiva che coinvolga almeno quei quattro milioni e mezzo di lavoratori che hanno molti più punti di collegamento che di diversificazione tra loro.

Gli strumenti dovranno essere quelli consentiti dalla Legge e prima ancora dalla Costituzione. Anche se vale la pena di ricordare che molte rivoluzioni , dal “Boston Tea Party” in avanti, partono dalla variabile fiscale. Il tema del “No Taxation without Rapresentation” insomma vale anche per categorie sociali. Non si può continuare a reggere economicamente la nazione e a non contare nulla, insomma.





*“Perché non scegliere dei gestionali per lo studio pensati da un collega con la mia stessa esperienza?”*

**PROGRAMMI CONTABILI E FISCALI**

**GBSOFTWARE**

**NATI DALL'IDEA DI UN COMMERCIALISTA  
E DA UNO STUDIO ATTIVO DAL 1977!**

**Abbatti subito TEMPI, DIFFICOLTÀ e SPESE.**

Puoi contare su soluzioni proprietarie e made in Italy:  
non facciamo parte di alcun gruppo o multinazionale.  
Software e assistenza sono curati da noi in via esclusiva.

**SCOPRI DI PIÙ**



## L'accertamento dei valori secondo la corte di cassazione

di Maurizio Villani

*Avvocato Tributarista*

---

Ai sensi del quarto e del quinto comma dell'art. 52 del T.U.I.R., a decorrere dal 1° luglio 1986, il potere di rettifica dei valori dichiarati negli atti era impedito qualora gli stessi fossero risultati pari o superiori a quel minimum determinato dalla capitalizzazione delle rendite catastali - che si otteneva moltiplicando per specifici coefficienti fissi di legge il valore catastale - con l'unico limite dato dall'eventuale individuazione, da parte dell'Ufficio, di corrispettivi non dichiarati.

Pur essendo inibito l'accertamento di valore, il criterio automatico di valutazione non implicava una diversa determinazione della base imponibile, che si identificava, ai sensi del combinato disposto degli artt. 43, comma 1, e 51 del T.U.I.R., con il «*valore del bene o del diritto alla data dell'atto*», assumendosi per tale «*quello dichiarato dalle parti nell'atto e, in mancanza o se superiore, il corrispettivo pattuito*».

Per le cessioni di immobili soggette ad I.

V.A., l'art. 15 del D. L. 23 febbraio 1995, n. 41 aveva esteso (per i fabbricati classificati o classificabili nei gruppi A, B e C) il principio della non rettificabilità del corrispettivo dichiarato, ove determinato in base ai parametri automatici previsti per l'imposta di registro, salvo che da atto o documento il corrispettivo risultasse di maggiore ammontare.

L'art. 35, comma 2, del decreto-legge n. 223 del 2006 (cd. decreto Visco-Bersani), convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 2006 (decreto in vigore dal 4 luglio 2006), ha inserito nell'art. 54, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 (ai fini dell'I.V.A.) una disposizione in base alla quale «per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova di cui al precedente periodo s'intende integrata anche se l'esistenza delle operazioni imponibili o l'inesattezza delle indicazioni di cui al secondo comma sono desunte sulla base del valore normale dei predetti beni, determinato ai sensi dell'articolo 14 del presente decreto».

Lo stesso art. 35, con il comma 3, del citato decreto legge n. 223 del 2006 ha inoltre inserito nell'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600 del 1973 (ai fini delle imposte sui redditi) una disposizione analoga alla precedente ed in base alla quale «per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, ovvero la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento sui medesimi beni, la prova [...] si intende integrata anche se l'infedeltà dei ricavi viene desunta sulla base del valore normale dei predetti beni determinato ai sensi dell'art. 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi».

Il comma 4 dello stesso art. 35 cit. ha, inoltre, espressamente abrogato l'art. 15 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41.

Il D.L. n. 223/2006 ha, quindi, introdotto presunzioni semplici legali relative che con-

sentivano all'ente impositore di rettificare la dichiarazione del contribuente sulla base del solo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per le cessioni di beni immobili ed il valore normale degli stessi, determinato (in forza dell'art. 1, comma 307, della legge n. 296 del 2006 - legge finanziaria 2007 - e del provvedimento direttoriale del 27 luglio 2007, emesso in attuazione di tale legge e con il quale erano indicati i criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati ai sensi dell'art. 14 del decreto nn. 633 del 1972 e dell'art. 9, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi) secondo i valori dell'Osservatorio del mercato immobiliare (O.M.I.) presso l'Agenzia del Territorio e i coefficienti di merito relativi alle caratteristiche dell'immobile, integrati da altre informazioni in possesso degli uffici tributari.

Anche se, inizialmente, tali nuove disposizioni sono state ritenute di natura «procedimentale» e, quindi, applicabili anche ad accertamenti relativi ad anni d'imposta precedenti al 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del decreto Visco-Bersani), l'art. 1, comma 265, della legge n. 244 del 2007, in vigore dal 1° gennaio 2008, ha stabilito che le presunzioni legali (basate sul valore normale) si applicano soltanto per gli atti formati a decorrere dal 4 luglio 2006, mentre per gli atti formati anteriormente, valgono «*agli effetti tributari, come presunzioni semplici*».

Successivamente, la Commissione europea, nell'ambito del procedimento di infrazione n. 2007/4575, ha rilevato l'incompatibilità - in relazione all'I.V.A., ma con valutazione ritenuta estensibile dal legislatore nazionale anche alle imposte dirette - delle disposizioni introdotte dall'art. 35 del decreto-legge n. 223 del 2006 con l'art. 73 della Direttiva comunitaria 2006/112/CE, secondo cui la base imponibile I.V.A. «comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali

operazioni da parte dell'acquirente destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

In considerazione di tale parere, la legge n. 88 del 2009 (legge comunitaria del 2008) con l'art. 24, commi 4, lettera f), e 5, è nuovamente intervenuta sull'art. 39 citato, stabilendo alla lettera d) del primo comma dell'art. 39:

*«Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:[...] d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32.*

*L'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti».*

Nonchè sul terzo comma dell'art. 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevedendo:

*«L'Ufficio può tuttavia procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali, questionari e fatture di cui ai numeri 2), 3) e 4) del secondo comma dell'art. 51, dagli elenchi allegati alle dichiarazioni nonché da altri atti e documenti in suo possesso».*

La Corte di Cassazione ha, quindi, ripetutamente affermato che, in tema di accertamento dei redditi d'impresa, in seguito alla sostituzione dell'art. 39 cit. ad opera dell'art. 24, comma 5, della L. n. 88 del 2009 che, con effetto retroattivo - stante la sua finalità di adeguamento al diritto dell'Unione europea - ha eliminato la presunzione relativa di corrispondenza del corrispettivo della cessione di beni immobili al valore normale degli stessi introdotta dall'art. 35 cit., così ripristinando il precedente quadro normativo in base al quale l'esistenza di attività non dichiarate può essere desunta «anche sulla base di presunzioni semplici, purchè queste siano gravi, precise e concordanti», l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla predetta cessione di beni immobili non può essere fondato soltanto sulla sussistenza di uno scostamento tra il corrispettivo dichiarato nell'atto di compravendita ed il valore normale del bene quale risulta dalle quotazioni O.M.I., ma richiede la sussistenza di ulteriori elementi indiziari gravi, precisi e concordanti (Cass. n. 9474 del 2017; Cass. n. 26487 del 2016; n. 24054 del 2014; Cass. n. 11439 del 2018; n. 2155 del 25/1/2019; Corte di Cassazione – Quinta Sezione Civile – ordinanza 23379 depositata il 19 settembre 2019).

Esclusa, pertanto, la retroattività delle nuove disposizioni del D. L. n. 223 del 2006 riguardanti l'accertamento della base imponibile (art. 35, comma 23-ter) e l'ampliamento dei poteri di controllo degli uffici finanziari (art. 35, comma 24) deve ritenersi, come evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007, che i limiti all'accertamento di valore previsti dal quarto e dal quinto comma dell'art. 52 del T.U.I.R. ed estesi dall'art. 15 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, agli accertamenti I.V.A., abbiano continuato a valere per gli atti pubblici formati, le scritture private autenticate

e le scritture private registrate in data antecedente a quella di entrata in vigore della legge di conversione del decreto Visco-Bersani.

Va, in proposito, rilevato che lo stesso tenore letterale della disposizione di legge lascia ritenere che con l'art. 15 del D.L. n. 41 del 1995 non si è inteso derogare al disposto dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale la base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali.

Ciò comporta che, con riferimento agli atti stipulati in data antecedente al 4 luglio 2006, relativamente all'accertamento ai fini I.V.A., è precluso il potere di rettifica del corrispettivo delle cessioni di fabbricati, qualora questo risulti di ammontare non inferiore al valore dichiarato e determinato con il criterio di cui all'art. 52, quarto comma, del D.P.R. n. 131/1986; tuttavia, come si evince dall'inciso contenuto nella stessa disposizione di legge - *«salvo che da un atto o un documento risultasse un corrispettivo di valore superiore a quello dichiarato dal contribuente»* - ciò non esclude che gli Uffici abbiano la possibilità di controllare la veridicità del corrispettivo dichiarato, avvalendosi dei mezzi istruttori previsti in materia di imposte sui redditi, ma, in tali casi, le prove richieste per effettuare la rettifica ai fini I.V.A. devono essere di natura documentale, e, quindi, non fondate su mere presunzioni estimative.

A tali conclusioni conduce anche la risoluzione del 29 aprile 1996, n. 62/E/III-7-1081, con la quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze, rispondendo ad un quesito posto dall'Istituto Autonomo delle case popolari, ha precisato che *«attraverso la disposizione recata dal citato art. 15 non viene prevista una deroga al criterio di determinazione della base imponibile rife-*

*rito ai trasferimenti di fabbricati che è, comunque, costituito, secondo i principi delle Direttive comunitarie recepiti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dall'ammontare complessivo del corrispettivo dovuto al cedente secondo le condizioni contrattuali, ma viene riconosciuta rilevanza, ai fini dell'esecuzione del controllo sulla corretta applicazione dell'I.V.A., al fatto che sia indicato nell'atto di vendita un prezzo inferiore al parametro determinato in base alla rendita catastale.*

*Pertanto, in tali ipotesi, non opera in via automatica la presunzione che sia stata ridotta la base imponibile, in quanto la norma contenuta nel richiamato art. 15 è volta ad individuare situazioni che suggeriscono l'opportunità di eseguire controlli da cui possano emergere elementi concreti che gli uffici I.V.A. possono utilizzare per l'esercizio dei poteri di accertamento».*

La previsione di cui all'art. 15 del D.L. n. 41/1995 deve, quindi, essere interpretata nel senso che se il corrispettivo indicato nell'atto di compravendita è superiore al valore catastale, seppure inferiore al valore di mercato, è consentita una rettifica ai fini I.V.A. solo sulla base di atti e documenti che comprovino l'omessa fatturazione di una parte del prezzo; qualora, invece, il corrispettivo pattuito tra le parti ed indicato nell'atto di compravendita è inferiore al valore catastale, può essere emesso avviso di rettifica ai fini I.V.A. sulla base di elementi di natura documentale oppure, in relazione all'art. 54, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, se lo scostamento tra corrispettivo dichiarato e valore di mercato configuri presunzione grave, precisa e concordante che consente di procedere ad accertamento.

La Corte di Cassazione, d'altro canto, è ferma nel ritenere che, ai fini dell'accertamento del maggior reddito d'impresa, lo scostamento tra l'importo dei mutui ed i

minori prezzi indicati dal venditore è sufficiente a fondare la rettifica dei corrispettivi dichiarati, non comportando ciò alcuna violazione delle norme in materia di onere probatorio (Cass. n. 26485 del 21/12/2016; Cass. n. 7857 del 20/4/2016; Cass. n. 14388 del 9/6/2017) e non potendosi escludere in materia di presunzioni semplici che l'accertamento trovi fondamento anche su un unico elemento presuntivo.

Infatti, ai fini degli accertamenti tributari, non è necessario che gli elementi assunti a fonte di presunzioni siano plurimi, ben-

chè gli artt. 2729, primo comma, cod. civ., 38, terzo comma, 39, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973 e 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 si esprimano al plurale, potendo il convincimento del giudice fondarsi anche su un unico elemento, preciso e grave, la valutazione della cui rilevanza, peraltro, nell'ambito del processo logico, non è sindacabile in sede di legittimità qualora sia sorretto da una adeguata motivazione che sia immune da contraddittorietà (Cass. n. 17574 del 29/7/2009; Cass. n. 656 del 15/1/2014; Cass. n. 2155 del 25/1/2019).



## Riorganizzazione societaria e abuso di diritto

di Luca Labano

*Dottore Commercialista*

---

La riorganizzazione societaria viene realizzata solitamente per conseguire i seguenti obiettivi:

- ✓ tutelare il patrimonio aziendale preservando il valore nel tempo;
- ✓ ripartizione equa tra i soci per favorire il passaggio generazionale
- ✓ migliorare l'affidabilità creditizia delle società operative;
- ✓ ottimizzare i flussi finanziari;
- ✓ ridurre o limitare i rischi operativi tipici di ciascun business;
- ✓ attuare una gestione condivisa del patrimonio tra i soci che non pregiudichi ciascuna società operativa.

Escludendo le ragioni di puro business, il precedente elenco rappresenta una chia-

ra sintesi di quanto si può ottenere procedendo ad una riorganizzazione societaria in holding.

Ogni operazione ha ovviamente la necessità di essere valutata in funzione dello stato finanziario ed economico della società e progettata con particolare attenzione per garantire il massimo vantaggio possibile.

Quindi, queste operazioni sono caratterizzate dai principi di neutralità e continuità.

La neutralità si riferisce alle operazioni dal punto di vista fiscale.

La continuità, invece, all'esercizio di impresa se nei confronti dei nuovi soggetti giuridici, restino costanti i valori fiscalmente riconosciuti ai beni, anteriormente alle operazioni medesime.

Se poi, questi valori dovessero essere modificati nel bilancio civile del nuovo soggetto,

bisognerà allegare alla prima dichiarazione dei redditi appositi “prospetti di riconciliazione”.

La riorganizzazione societaria rappresenta il corollario del modo di attuazione delle società.

Cioè, è lo strumento per mezzo del quale l'imprenditore promuove l'adeguamento del patrimonio sociale alla dinamica impressa dalle regole di mercato. E come tale, è una delle tante manifestazioni di un fenomeno economico complesso.

Gli ordinamenti giuridici nazionali tendono ad applicare un regime di neutralità fiscale alle operazioni di riorganizzazione societaria, benché non sempre il significato e la portata di questa formula (neutralità fiscale) vengono definiti in maniera coincidente.

Nel primo caso, il concetto di neutralità si ricollega all'irrilevanza fiscale attribuita dalla legge tributaria ad alcune fattispecie di riorganizzazione societari.

Il concetto di neutralità fiscale acquisisce una connotazione lato sensu poiché raggruppa sia le misure legislative di tipo agevolativo sia le norme che considerano i casi idonei a provocare il realizzo delle plusvalenze.

Nella seconda accezione elaborata dalla scelta normativa l'obiettivo è evitare che l'imposizione fiscale interferisca nella riorganizzazione societaria, evitando di influenzare l'incentivo o il disincentivo per la realizzazione delle operazioni.

L'aspetto fiscale dell'operazione deve essere neutro, lasciando la scelta imprenditoriale libera da qualsiasi condizionante di ordine fiscale. La neutralità fiscale in questo senso ha un aspetto funzionale, stabilito in ragione di esigenze metatributarie di rafforzamento dell'apparato produttivo piuttosto che dei componenti reddituali poiché il valore ad essere tutelato è la produttività

delle imprese e la loro competitività.

Le conseguenze fiscali basate sui componenti reddituali delle operazioni sono appiattite sotto una soluzione normativa unica di neutralità fiscale.

I beni immersi nel circuito produttivo sono destinati a creare componenti positive e negative di reddito

In breve sintesi, la normativa si basa su due principi cardini: Il valore fiscale dei beni e la continuità dei valori patrimoniali. Poiché le variazioni nel valore fiscalmente riconosciute dei beni sono costanti nell'esercizio ordinario dell'impresa essi soltanto acquisiscono rilevanza fiscale in momenti specifici del ciclo dell'impresa, in particolare, quando occorra una situazione che provoca distoglimento dei beni del complesso produttivo causando l'interruzione della continuità fiscale dei valori patrimoniali.

Le fattispecie di ristrutturazione aziendale integrano l'elenco delle situazioni straordinarie in cui il regime patrimoniale dei beni d'impresa possa subire soluzione di continuità facendo in modo che la differenza tra i valori correnti e i valori fiscali dei beni acquisisca rilevanza fiscale.

La neutralità fiscale si applica indistintamente alla categoria generale di riorganizzazione societaria, indipendentemente della natura giuridica o profili fiscali delle operazioni.

La neutralità fiscale si riferisce al regime fiscale comune e non alla natura delle operazioni poiché la direttiva assume che le fattispecie societarie ricoperte sono idonee a far emergere delle plusvalenze per determinare il differimento della rispettiva imposizione fino al momento della loro effettiva realizzazione.

La giurisprudenza costante della Corte di giustizia qualifica come abusive le operazioni in cui si applichi un diritto in modo mera-

mente formale e contrario all'obiettivo da esso perseguito.

L'obiettivo perseguito della norma deve essere desumibile tramite la sua interpretazione teleologica. Inoltre, la Corte considera necessario che si configuri che l'intenzione essenziale del soggetto era procurarsi un vantaggio fiscale.

L'intenzione, però, si analizza a partire da criteri obiettivi, come per esempio, la presenza preponderante di motivi fiscali oppure l'esistenza di motivi economici tratta dell'oggettivazione del concetto di abuso, sostanziale all'evoluzione della dottrina antiabuso della Corte di Giustizia.

L'assenza di sostanza economica dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

Ciò perché la Corte si interessa più dell'effetto delle operazioni che della motivazione soggettiva.

La riorganizzazione societaria e aziendale consente notevoli risparmi fiscali sia per la possibilità di affrancare i plusvalori emergenti degli asset aziendali sia per il minor carico fiscale a regime nella nuova situazione a venire.

L'ordinamento fiscale infatti non intende premiare scelte imprenditoriali che non siano determinate da valutazioni di economia sostanziale. Una operazione economica realizzata al solo fine di ottenere un risparmio fiscale è una operazione che contrasta con l'utilità sociale, sia perché lede il principio di solidarietà sia perché determina una indebita riduzione del gettito fiscale.

L'ottica dei rapporti elusione/norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme antielusive vengono invocate non più come eccezioni ad una regola, ma come mero sintomo dell'esistenza di una regola dovrebbe

essere temperata con una interpretazione costituzionalmente orientata e quindi rispettosa del principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

In tale prospettiva, laddove il legislatore abbia autonomamente configurato mediante norme antielusive specifiche la propria reazione ai comportamenti elusivi non dovrebbe essere consentito sovrapporre ad essi una censura basata sul principio dell'abuso di diritto, in assenza di una norma che traduca detto principio in espresse disposizioni di contrasto.

Ai fini della verifica dell'indebito risparmio d'imposta, occorre tener presente che il legislatore ha introdotto una specifica disposizione volta a salvaguardare *"la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale"* (articolo 10-bis, comma 4, della legge n. 212 del 2000).

Con tale previsione, la norma ha chiarito che laddove il legislatore consenta, per il raggiungimento dell'assetto degli interessi perseguito, la scelta tra diversi regimi fiscali opzionali ovvero tra diverse "strade", tutte poste sullo stesso piano, anche comportanti un diverso trattamento fiscale, il vantaggio fiscale così ottenuto non può qualificarsi di per sé come "indebito".

Il risultato di ogni riorganizzazione deve portare ad un assetto semplice e di facile gestione. Queste operazioni straordinarie di riorganizzazione sono procedure finalizzate a modificare le dimensioni, la struttura, gli assetti di governo, i profili organizzativi e patrimoniali dell'impresa.

Il fenomeno della "riorganizzazione" può essere essere proficuamente inquadrato nella "concezione normativa" della società di capitali, e in specie della società azionaria, intesa come disciplina dell'investimento nell'impresa e del finanziamento dell'im-

presa. Le operazioni sul capitale, le operazioni c.d. straordinarie e l'emissione di strumenti finanziari (soprattutto se "partecipativi" o "opzionali") possono riguardarsi, infatti, come decisioni di portata "strategica" ed implicanti la modificazione della struttura organizzativa, patrimoniale e/o finanziaria della società, assunte in funzione delle esigenze di adeguamento dello "strumento societario" che si palesano nel corso della vita dell'impresa, e soprattutto in occasione della sua crisi.

Con riguardo ai terzi imprenditori e/o finanziatori interessati a "continuare" la società e non soltanto a rilevarne le attività e ad appropriarsi del valore aziendale, la partecipazione al processo di ristrutturazione potrà esplicarsi mediante l'intervento nel capitale economico (sia di credito, sia di rischio), cioè con l'acquisto o la sottoscrizione riservata di azioni, obbligazioni, quote, titoli di debito e altri strumenti finanziari, ovvero mediante operazioni più complesse (di scorporo, scissione o fusione) miranti a una radicale riorganizzazione dell'impresa e della società. In ogni caso, le forme e le condizioni della partecipazione dei terzi al processo di ristrutturazione dovranno essere "negoziare" con i soci, prima che proposte all'esterno, onde pianificare e rendere conciliabili con gli interessi degli investitori e/o finanziatori dell'impresa in crisi le modifiche organizzative e/o patrimoniali derivanti dal tipo di operazione prescelta

In base alla prima opzione, che abbiamo definito di riorganizzazione conservativa, il "trasferimento di valore" deriva dal mutamento (anche soltanto potenziale) dell'assetto proprietario e di potere, che è conseguenza della cessione volontaria (anche subordinata alla ristrutturazione del passivo) di quote o pacchetti azionari o della esclusione o rinuncia del diritto di opzione in sede di aumento del capitale

all'uopo deliberato o ancora dell'emissione di titoli opzionali (obbligazioni convertibili, warrants) o di titoli ibridi o atipici (obbligazioni partecipanti, subordinate, strumenti finanziari partecipativi) a favore del terzo che interviene (insieme ai soci o in sostituzione di essi) nella sottoscrizione delle nuove azioni e/o dei titoli, grazie al cui collocamento si forma la provvista occorrente al pagamento dei creditori concordatari; ovvero della conversione immediata o differita, attuale o potenziale, diretta o indiretta, di una parte rilevante dei crediti concorsuali in "capitale di rischio" o in altri titoli rappresentativi del "capitale finanziario", per effetto della quale taluni creditori acquistano (o possono acquistare) lo status di soci e, se del caso, il "controllo" della società.

In ogni caso, tale "riallocazione" del valore avverrà in modo indiretto, cioè per effetto della redistribuzione interna delle aliquote di capitale sociale, e si accompagnerà alla "ristrutturazione del passivo" della società insolvente o in crisi, che è destinata a beneficiare dell'effetto esdebitativo del concordato. Non sembra invece necessario, e forse neanche legittimo ipotizzare, come effetto proprio del concordato, il trasferimento diretto delle partecipazioni dai "vecchi soci" ai creditori concorsuali e tanto meno ai terzi, giacché la predetta "riallocazione di valore" consegue piuttosto se non ad una cessione stipulata in collegamento con esso alla diluizione o all'azzeramento delle partecipazioni preesistenti che sono determinati dalle operazioni sul capitale e straordinarie "collegate" beninteso nel rispetto delle regole comuni di diritto societario.

In base alla seconda opzione, che abbiamo definito di riorganizzazione novativa, il "trasferimento di valore" deriva invece dal trasferimento-assegnazione (totale o parziale) del patrimonio sociale, compren-

sivo dei diritti “in contenzioso” e, in caso di fallimento, delle azioni di massa (art. 124, ult. co. l. fall.), che si coniuga generalmente al “passaggio” dei debiti concorsuali in capo ad un nuovo centro soggettivo d’imputazione. Esso può avvenire, come si è detto, oltre che in virtù di un concordato “con assunzione”, che lascia inalterata la struttura formale della società debitrice, sebbene generalmente svuotandola, anche a favore di un’altra società che concorre nella riorganizzazione, d’intesa con quella in crisi o insolvente (società terza conferitaria, beneficiaria, incorporante) o che deriva dal processo riorganizzativo (società nuova risultante dalla fusione o scissione). In questo caso, i trasferimenti patrimoniali, l’assegnazione dei debiti, la nuova regolazione dei rapporti con i creditori, l’eventuale attribuzione di azioni, quote e strumenti finanziari, deriveranno unitariamente dagli atti societari (di scorporo, conferimento, scissione totale o parziale, fusione propria o per incorporazione, trasformazione ecc.), e quindi dal compimento e dall’esecuzione della operazione straordinaria, nel contesto della procedura concorsuale.

In entrambe le ipotesi, il concordato (preventivo o fallimentare) si svolge attraverso un articolato procedimento decisionale, negoziale e di controllo, tendente alla riallocazione del “valore aziendale” e delle nuove risorse eventualmente destinate all’attuazione del “piano” fra i soci (e i finanziatori interni), i creditori e i terzi; procedimento che coinvolge tanto i soggetti “interessati”, quanto l’autorità giudiziaria e gli organi della procedura, nell’ambito delle rispettive competenze.

Così facendo, ogni categoria di soggetti “interessati” può concorrere al processo di riorganizzazione della società sotto il controllo di tutte le altre ed in base a regole coerenti con la propria posizione giuridica.

### **- Riorganizzazione societaria con abuso del diritto**

Con risposta n. 341 del 23 agosto 2019, le Entrate ravvisano nelle operazioni prospettate un abuso del diritto.

Viene ricordata la differenza tra recesso tipico ed atipico:

- ✓ in caso di recesso tipico, effettuato tramite l’annullamento e il rimborso della partecipazione detenuta, le somme ricevute dal socio recedente, per la parte eccedente il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione medesima, costituiscono utile, rientrando tra le fattispecie che danno luogo a redditi di capitale;
- ✓ in caso di recesso atipico, attuato mediante la cessione a titolo oneroso della partecipazione agli altri soci ovvero a soggetti terzi estranei alla compagine sociale, le somme ricevute dal socio rientrano tra i redditi diversi di natura finanziaria (capital gain).

Con riferimento al valore delle partecipazioni rideterminato, mentre risulta utilizzabile per il recesso atipico, non lo è in caso di recesso tipico: infatti, le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l’acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate.

In situazioni normali, il recesso tipico dei soci che non intendono proseguire l’attività non avrebbe potuto beneficiare della rideterminazione delle partecipazioni, ma a seguito del giro di operazioni messe in atto, i soci recedenti beneficiano di un recesso atipico che fa conseguire loro un vantaggio fiscale consistente nel risparmio d’imposta derivante dall’assolvimento di un’imposta sostitutiva sul valore di perizia delle partecipazioni in luogo della ritenuta a tito-

lo d'imposta del 26%, prevista sui redditi di capitale.

Inoltre, aggiunge l'Agenzia, la sequenza delle operazioni poste in atto risulta superflua essendo diretta solamente ad ottenere un vantaggio fiscale indebito ai soci che cedono le partecipazioni previamente rivalutate. In particolare, l'Ufficio aveva rilevato che il fine della riorganizzazione era stato perseguito attraverso una serie di operazioni societarie che erano sfociate in ultimo nella fusione per incorporazione della S. F. s.p.a. (società italiana il cui capitale era interamente detenuto dalla capogruppo s.p.a.) nella F. Italia s.r.l. (società italiana il cui capitale era interamente detenuto dalla società francese F. s.a., a sua volta partecipata per il 99,9% dalla stessa capogruppo S. s.p.a.). La società incorporante aveva quindi assunto il nome e la forma di S. F. s.p.a. (negli atti definita "nuova" S. F., per distinguerla dalla "vecchia" S. F., incorporata) e, successivamente, la partecipazione al suo capitale sociale veniva ceduta nuovamente alla capogruppo S. s.p.a., che veniva così ad assumere il ruolo di holding del Gruppo riorganizzato, che controllava attraverso la partecipata italiana "nuova" S. F. e quella francese F. s.a.

Poiché all'atto della fusione l'incorporante F. Italia s.r.l. possedeva (per averlo acquistata dalla capogruppo S. s.p.a., utilizzando un finanziamento concesso da quest'ultima, che ha successivamente rinunciato alla sua restituzione) l'intero capitale dell'incorporata "vecchia" S. F. s.p.a., l'operazione straordinaria produceva l'annullamento della partecipazione dell'incorporante nell'incorporata. La conseguente differenza tra il valore contabile della partecipazione nell'incorporata, iscritto nel bilancio dell'incorporante ed annullato con la fusione, e la quota corrispondente del patrimonio netto contabile della società incorporata, dava quindi luogo

ad un disavanzo da fusione.

L'Ufficio – pur riconoscendo sia la liceità dei singoli atti con i quali l'operazione complessiva era stata realizzata, sia la finalità di necessaria riorganizzazione globale del gruppo che in parte l'aveva giustificata – contestava tuttavia che il medesimo risultato avrebbe potuto essere raggiunto attraverso un diverso procedimento alternativo (acquisto, da parte della capogruppo S. s.p.a., del capitale sociale della F. Italia s.r.l., interamente detenuto dalla F. s.a.; fusione "orizzontale", per scambio, tra F. Italia s.r.l. e "vecchia" S. F. s.p.a., soggetti tra loro indipendenti e non legati da rapporti di partecipazione) che, tuttavia, non avrebbe generato, a titolo di differenza, analogo disavanzo gratuitamente affrancabile ai fini fiscali. Pertanto, l'Agenzia riteneva che la sola ragione della scelta delle concrete modalità di realizzazione dell'operazione complessiva in questione era il risparmio d'imposta che esse garantivano e ne assumeva quindi l'insonniponibilità all'amministrazione finanziaria, disconoscendo i vantaggi tributari che ne erano conseguiti, ai sensi dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973.

La motivazione adottata dalla CTP, nell'estratto riprodotto, si sostanzia invece nella censura, sul piano logico ed astratto, del sillogismo sul quale sarebbe fondato l'accertamento emesso dall'Ufficio, la cui «premessa maggiore (le fusioni per incorporazione possono legittimamente generare un disavanzo) non sarebbe coerente con quella «minore» (chi compie una fusione per incorporazione per ottenere un disavanzo riconosciuto gratuitamente ai fini fiscali integra un'elusione illegittima). Pertanto, la motivazione dell'atto impositivo, basata su tale fallace ragionamento, sarebbe viziata da «illogicità manifesta» ed insufficiente in ordine ad «un requisito fondamentale della fattispecie elusiva», poiché *«l'Ufficio non ha saputo motivare*

*quale fosse il carattere indebito dei risultati ottenuti dalla contribuente».*

L'annullamento dell'accertamento, da parte della CTP, non risulta quindi motivato e fondato «*sulle stesse ragioni inerenti alle questioni di fatto poste a fondamento della decisione impugnata*» in questa sede, come prevede dell'art. 348-ter, comma 5, cod. proc. civ., ma basato sulla ritenuta criticità logica del ragionamento posto a fondamento della pretesa erariale (e quindi della motivazione dell'accertamento), apprezzata in astratto ed a prescindere dagli elementi fattuali concreti che compongono la fattispecie controversa, valutati invece dalla CTR.

Invero, questa Corte (Cass., n. 5155/2016) ha già avuto modo di precisare che integra gli estremi del comportamento abusivo quell'operazione economica che – tenuto conto sia della volontà delle parti implicate, sia del contesto fattuale e giuridico – ponga quale elemento predominante e assorbente della transazione lo scopo di ottenere vantaggi fiscali, con la conseguenza che il divieto di comportamenti abusivi non vale se quelle operazioni possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta (Cass. n. 25972/2014).

Pertanto, «*il carattere abusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nel fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale (Cass., sez. un., 30055/08 e 30057/08; v. C. giust. UE nei casi 3M Italia, Halifax, Part Service), presuppone quanto meno l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dai contraenti, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito (Cass. 21390/12, p.3.2) e si deve indagare se vi sia reale fungibilità con le soluzioni eventualmente prospettate dal fisco (Cass. 4604/14).*» (Cass., n. 5155/2016).

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.

Nello stesso senso, si è altresì ritenuto (Cass., 14/01/2015, n. 405) che in materia tributaria, l'opzione del soggetto passivo per l'operazione negoziale fiscalmente meno gravosa non è sufficiente ad integrare una condotta elusiva, essendo necessario che il conseguimento di un "indebito" vantaggio fiscale, contrario allo scopo delle norme tributarie, costituisca la causa concreta della fattispecie negoziale.

Inoltre, recentemente, il quadro dell'abuso di diritto e dell'elusione fiscale è stato sinteticamente composto con l'affermazione che: «*In materia tributaria, il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, che preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente.*» (Cass. 23/11/2018, n. 30404; conforme Cass.n. 6836/2019).

Tanto premesso, incombeva quindi sull'amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perché il complesso delle forme giuridiche impiegate abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa, mentre era onere del contribuente provare la compresenza di un concomitante contenuto economico dell'operazione,

non marginale, diverso dal mero risparmio fiscale.

Sottolinea la ricorrente che tale segmento della più ampia operazione controversa, per come si è concretamente realizzato, non evidenzia una finalità coerente con una normale logica economica, in quanto la società capogruppo si è privata del controllo su di una partecipata a favore di altra partecipata, previamente finanziandola (ma senza effettivo spostamento di denaro) a tal fine, per poi rinunciare alla restituzione del finanziamento e tornare in breve tempo in possesso della partecipazione appena ceduta. Secondo la ricorrente, attese tali connotazioni dei fatti, non emergono, le ragioni, ulteriori rispetto alla finalità del risparmio fiscale derivante dall'esito finale della complessiva operazione, per le quali la controricorrente dovesse finanziare la propria controllata indiretta F. Italia s.r.l., rinunciando poi alla restituzione.

Al fine di assolvere all'onere di spiegare, anche nell'atto impositivo, perché il complesso dell'operazione economica intrapresa dalla ricorrente si manifesti – con particolare riguardo alla circostanza del finanziamento- anomalo o irragionevole in una normale logica economica e di mercato, l'Amministrazione (in coerenza con le già citate Cass. n. 21390/12; Cass. n. 4604/14; Cass., n.5155/2016) ha inoltre profilato l'esistenza di un adeguato strumento giuridico alternativo a quello scelto dai contraenti, ma comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito, che tuttavia non avrebbe assicurato il medesimo vantaggio fiscale.

Nella sostanza, quindi, nel caso di specie, il giudice di merito non era chiamato ad accertare se l'operazione controversa fosse elusiva perché realizzata in un modo piuttosto che in un altro; ma a valutare se l'operazione concretamente realizzata fosse elusiva, premesso che avrebbe potuto

conseguirsi il medesimo risultato in forme diverse.

La motivazione della sentenza impugnata ha premesso in diritto, in coerenza con la giurisprudenza citata, che, dopo che l'Ufficio ha fatto risaltare le singolarità e/o anomalie che fanno ritenere un'operazione priva di un reale contenuto economico diverso dall'ottenere un mero risparmio d'imposta, il contribuente ha l'onere di fornire la controprova dell'esistenza valide ragioni economiche, alternative o concorrenti, a connotato non marginale e non puramente teorico, che possano legittimare quella stessa operazione.

Tuttavia, nel contesto della motivazione esposta dalla CTR, è omesso uno specifico e concreto esame del "fatto" costituito dal finanziamento, nelle sue connotazioni oggettive allegare dall'Ufficio e non controverse, e comunque menzionato nella parte narrativa della stessa sentenza d'appello, ma non oggetto di valutazione apposita nella parte motiva vera e propria ed anzi neppure elencato nella sintetica riepilogazione degli elementi della fattispecie presi in considerazione in tale sede.

Il mancato apprezzamento di tale dato, motore finanziario dell'intera architettura dell'operazione di ristrutturazione, appare potenzialmente decisivo rispetto al giudizio, di fatto, relativo sia all'esistenza di ragioni economiche – alternative o concorrenti, ma non teoriche né marginali- della condotta della contribuente, ulteriori rispetto alla finalità di perseguire il beneficio fiscale in questione; sia alla verifica del bilanciamento tra tali scopi eterogenei, ove effettivamente compresenti.

La sentenza impugnata va quindi cassata e la causa va rimessa al giudice *a quo* perché proceda a nuovo giudizio sul punto, in coerenza con i principi esposti.



## Rider, facciamo chiarezza

di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

---

*Jobs Act*, giurisprudenza di merito, CCNL Logistica Trasporti e Spedizioni, procura di Milano, Legge 128/2019 e ora anche la Cassazione, ogni tassello che si aggiunge sembra smontare quanto costruito in precedenza, come se un ingegnere impazzito si divertisse a cambiare e ricambiare il progetto di un edificio che non riesce a essere ultimato. Con sapiente equilibrismo, la Magistratura, il Legislatore e i sindacati, si rincorrono l'un l'altro, creando solo confusione e lasciando lavoratori, datori di lavoro e professionisti nel caos più assoluto.

Come devono essere inquadrati i *rider*? Sono dipendenti? Sono autonomi? Sono qualcos'altro? L'unica cosa certa è che... non ci sono certezze.

Cerchiamo, allora, nei limiti del possibile, di

provare a fare un po' di chiarezza sull'argomento e iniziamo col riassumere quanto accaduto con la nota vertenza Foodora.

Cinque *rider* torinesi, che avevano un contratto di collaborazione in corso con Foodora al 1° gennaio 2016 (non più prorogato dopo la scadenza prefissata al 30/11/2016), hanno proposto ricorso al tribunale per fare accertare la natura subordinata del rapporto di lavoro intercorso, e ottenere:

- ✓ Condanna al pagamento delle differenze retributive maturate
- ✓ Tutela risarcitoria per licenziamento illegittimo

Il tribunale adito ha, però, rigettato il ricorso: per i giudici torinesi, i *rider* sono lavora-

tori autonomi.

Si va in appello e la corte ribalta il verdetto del tribunale, accogliendo parzialmente le richieste dei *rider*. Secondo il giudice di secondo grado, infatti, il lavoro dei *rider* è equiparabile alle c. d. “*collaborazioni organizzate dal committente*” previste dall’art. 2 del D.Lgs. 81/2015. Come noto, per quelle collaborazioni che si concretizzavano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali e continuative, la disposizione all’epoca in vigore prevedeva l’applicazione della disciplina del lavoro subordinato nei casi in cui dette prestazioni venivano organizzate dal datore di lavoro in riferimento ai tempi e ai luoghi di lavoro. Su tali fondamenti normativi, il giudice dell’appello ritiene che nella specifica circostanza venga a configurarsi una sorta di nuova categoria di lavoratori a metà tra il dipendente e l’autonomo: i *rider* resterebbero tecnicamente lavoratori autonomi, in quanto il suddetto art. 2 non comporterebbe la costituzione di un vero e proprio rapporto di lavoro subordinato tra quelle parti il cui contratto è già in essere, ma avrebbero comunque diritto ad alcune tutele tipiche del lavoro dipendente (esempio: retribuzione, ferie, previdenza).

In realtà, questa parrebbe una libera interpretazione della corte torinese, posto che la disposizione in questione stabilisce semplicemente che: “*Dal 1° gennaio 2016, si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro.*”

È vero che, nel Regno Unito, si sono presentate problematiche analoghe con alcuni autisti di Uber e con i *rider* della piattaforma Citysprint. In tali occasioni, è toccato ai giudici locali delineare di volta in volta nelle

loro decisioni i profili del “*worker*”, figura anglosassone simile ai nostri CO.CO.CO., a metà tra il lavoratore autonomo (self-employed) e quello dipendente (employee). Ma in Gran Bretagna vige il *Common Law*; da noi, in regime di *Civil Law*, stanti gli attuali principi costituzionali non parrebbe essere concesso tale potere alla Magistratura.

Giungiamo, così, all’epilogo della vertenza con il ricorso presentato da Foodora (Cassazione, Sezione Lavoro, 1663/2020 – 24/01/2020): “*Il ricorso è respinto; la sentenza dell’Appello è conforme al diritto, ma la sua motivazione va corretta in ossequio al principio di legittimità circa la natura dell’art. 2, D.LGS. 81/2015*”. La S.C. premette che non ha alcun senso porsi il problema di inquadrare i *rider* in una terza categoria “ibrida” (c.d. *tertium genus*) tra quella dei lavoratori dipendenti e quella dei lavoratori autonomi, perché ciò che conta è che per esse, “*in una terra di mezzo dai confini labili, l’ordinamento ha statuito espressamente l’applicazione delle regole sul lavoro subordinato, disegnando una norma di disciplina.*” Ciò premesso, nella concreta fattispecie: se è vero che il lavoratore ha un grado di autonomia nella fase genetica del rapporto, essendo libero se obbligarsi o meno alla prestazione, è però altrettanto vero che tale autonomia viene meno nella fase esecutiva e funzionale dello stesso rapporto, in cui vi è etero-organizzazione in merito alle modalità di prestazione, determinate da una piattaforma multimediale e da un applicativo per smartphone.

Orbene, tenuto conto della normativa vigente all’epoca (sulla quale i giudici di piazza Cavour fondano la loro decisione), il principio affermato appare quanto meno opinabile: nella sostanza dello svolgimento del rapporto di lavoro in argomento, infatti, non sembra affatto che si possa parlare di etero-organizzazione del committente con

riferimento ai tempi e al luogo di lavoro, laddove si operi tramite un'APP e si abbia la facoltà di scegliere se e quando eseguire le consegne. E, del resto, come aveva già avuto modo di affermare la stessa S.C. in passato (3594/2011): *“La sussistenza o meno della subordinazione deve essere verificata in relazione all'intensità dell'etero-organizzazione della prestazione, al fine di stabilire se l'organizzazione sia limitata al coordinamento dell'attività del soggetto con quella dell'azienda, oppure ecceda le esigenze di coordinamento per dipendere direttamente e continuativamente da quelle della stessa azienda”*.

In punto di diritto, poi, non possiamo fare a meno di evidenziare l'anomalia insita in un giudicato di legittimità che ritiene non corretta la motivazione dell'appello (elemento su cui si fondano i ricorsi per Cassazione), ma ne conferma ugualmente la decisione. Il gioco di prestigio utilizzato dalla S.C. nel dispositivo (motivazione che va corretta in ossequio al principio di legittimità), francamente, non appare convincente. E ciò ancora meno se si riporta quanto nello specifico affermato dal Supremo Collegio: *“La Corte territoriale ha individuato gli aspetti logistici e temporali dell'etero-organizzazione facendo leva sulla dimensione funzionale del rapporto e dandone conto con una motivazione coerente, esente dal ‘contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili’ denunciato dalla ricorrente. Non sussistono dunque, né il vizio di motivazione inferiore al ‘minimo costituzionale’ (Cassazione, Sezioni Unite 8053/2014), né quello di sussunzione risolvendosi in violazione di legge.”* Insomma, per la Cassazione la motivazione dell'appello non fa una piega... ma deve essere corretta (?).

Nel merito, condividiamo il fatto che la motivazione dell'appello torinese non regga: se ritengo che si applichi il citato art.

2 del D.Lgs. 81/2015, significa che devo accogliere le richieste dei lavoratori anche in merito al licenziamento (e non solo per le retribuzioni). In effetti, la S.C. ha modo di affermare che, se i *rider* avessero proposto ricorso incidentale, sarebbero stati accontentati anche con riguardo a detto ultimo aspetto (cosa non di poco conto). Resta il fatto che, almeno in teoria, la Cassazione non dovrebbe entrare nel merito, ma eventualmente cassare con rinvio, indicando il principio di legittimità a cui attenersi.

La S.C., inoltre, afferma che, seppure la legge 128/2019 non è retroattiva e non si può applicare, la sentenza trova adeguata conferma con la volontà dell'attuale Legislatore (la legge in questione è entrata in vigore il 04/11/2019, come conversione del DL 101/2019 del 03/09/2019; la sentenza è stata depositata il 24/01/2020, ma è stata decisa il 14/11/2019).

La norma su cui si basa la sentenza (art. 2, D.Lgs. 81/2015) prevede, peraltro, un'eccezione all'inquadramento dei soggetti in un rapporto di lavoro subordinato: *“La disposizione non trova applicazione con riferimento alle collaborazioni per le quali gli accordi collettivi nazionali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale prevedono discipline specifiche riguardanti il trattamento economico e normativo, in ragione delle particolari esigenze produttive e organizzative del relativo settore.”* Si ricorda, per esempio, che il tribunale di Roma (14/05/2019) ha affermato: *“È esclusa l'applicazione della disciplina del rapporto di lavoro subordinato (ex art. 2, primo comma), quando il trattamento economico e normativo dei rapporti, pur essendo caratterizzati da etero-organizzazione, è già disciplinato da specifici accordi collettivi”*.

Le parti hanno, quindi, l'opportunità di de-

rogare alla disciplina legislativa a seconda delle peculiarità della particolare attività lavorativa. Tali accordi potrebbero anche definire quali lavoratori debbano ritenersi collaboratori, quali autonomi e quali subordinati, anticipando eventuali contenziosi. Per esempio, così si è verificato nel settore cine-audiovisivo, nel quale è stato recentemente siglato un protocollo di accordo con cui le parti sociali hanno prefissato alcuni criteri utili per individuare quali lavoratori debbano essere considerati autonomi e quali subordinati, limitando le incertezze relative all'inquadramento e riducendo, di conseguenza, il numero dei contenziosi.

È, inoltre, doveroso rappresentare che, nel rinnovo datato 03/12/2017 del CCNL Logistica, Trasporti e Spedizioni (Filt-Cgil, Fit-Cisl e Ultrasporti), sono stati introdotti i *rider*, inquadrandoli con parametri retributivi ad hoc come personale viaggiante. In tale accordo, sono state previste tutele salariali, assicurative e previdenziali, tipiche del rapporto subordinato, nonché assistenza sanitaria integrativa e orario di lavoro flessibile con la possibilità di coniugare distribuzione urbana e lavoro in magazzino. La Cassazione sul punto si limita ad affermare che è irragionevole equiparare i *rider* agli altri fattorini ex CCNL. Possiamo anche essere d'accordo, ma se si tratta di una legge dello Stato, che potestà ha la Cassazione per corroborare le motivazioni del proprio giudicato con simili affermazioni?

In definitiva, le motivazioni nel complesso addotte risultano spesso poco condivisibili e non riescono a essere completamente convincenti. Molto semplicemente (e senza volere in questa sede dilungarsi in elucubrazioni sostanziali circa la presunta etero-organizzazione dei rapporti in argomento), è pacifico e incontestato che l'attuale legge 128/2019 non sia norma di

interpretazione autentica, ma mera novazione della precedente disposizione; come tale, irretroattiva. La Cassazione non può "presumere" la volontà del Legislatore del 2015, sulla base di quanto successivamente disciplinato nel 2019, e fondare su questo "ragionamento presuntivo" il proprio decum: non solo perché si tratta di legislatori diversi, ma soprattutto perché sono stati chiamati a regolamentare situazioni assai difformi. La vertenza avrebbe potuto essere più opportunamente valutata in punto di legittimità, verificando l'osservanza delle norme per l'epoca in vigore; senza entrare nel merito per poi affermare, da un lato, che la sentenza di secondo grado era ineccepibile, e dall'altro, che andava corretta (caso più unico che raro) per adattarla al principio di legittimità; così creando solo enorme confusione e incertezza in un settore lavorativo dai contorni già fin troppo nebulosi.

Esaurita la trattazione di carattere giuslavoristico, appare doveroso ricordare che i *rider* sono oggetto di interesse anche in sede penale. La Procura della Repubblica di Milano, infatti, ha aperto un'inchiesta contro le maggiori piattaforme di food delivery. L'indagine è iniziata nella scorsa estate, a seguito di alcuni controlli a campione condotti dalla Polizia Locale di Milano. Dei trenta lavoratori identificati, tre sono risultati irregolari. Le indagini della procura si svolgono, sostanzialmente, su quattro filoni:

### **1. Sicurezza**

L'ipotesi è di presunte violazioni del decreto legislativo in materia di sicurezza sul lavoro da parte delle società per le quali i *rider* lavorano (girando spesso per le strade senza caschi, con bici e freni non adatti, senza luci o catarifrangenti, e senza scarpe adeguate). Si ricorda che il decreto tutela qualsiasi lavoratore (anche non dipendente) purché inserito in organizzazioni con

datori di lavoro.

## 2. Caporalato

Un altro aspetto sul quale la procura sta indagando è l'esistenza di forme di sfruttamento o caporalato tra i *rider*. Un filone dell'inchiesta sta cercando di chiarire se alcuni ciclofattorini in regola possano aver ceduto a immigrati senza documenti gli strumenti per fare le consegne. In concreto, un *rider* regolarmente registrato dà il suo smartphone con l'applicazione per le consegne a una persona irregolare, in cambio di una percentuale dell'incasso sulle consegne fatte.

## 3. Clandestinità

La giustificazione che i caporali dei *rider* avrebbero dato agli inquirenti è che il loro compito sarebbe soltanto di semplici "mediatori" del lavoro tra i ristoranti e i ciclofattorini. Durante lo scorso mese di agosto, però, il problema si è particolarmente amplificato a Milano, portando a identificare dei lavoratori clandestini (come prima ricordato).

## 4. Norme igienico-sanitarie

Infine, l'inchiesta punta ad approfondire gli aspetti igienico-sanitari dei contenitori utilizzati per il trasporto del cibo, nei quali, per esempio, vengono portati senza distinzione e in successione cibi freddi e caldi. Non solo: lo stato di manutenzione del contenitore stesso, insieme alla pulizia dei luoghi in cui viene lasciato durante il suo non-utilizzo, accendono dei dubbi sulla pulizia e la cura con il quale il cibo viene consegnato.

Al momento, non si ha peraltro notizia di indagati o di ipotesi di reato. Resta il fatto che il fenomeno *rider* (come ogni altro segmento del mercato del lavoro legato alla nuova Gig-Economy), sta assumendo proporzioni sempre maggiori. Secondo i dati INPS riportati dalla UIL Emilia Romagna, i lavoratori che dipendono da una

piattaforma online sarebbero un milione, di cui il 10% sarebbero *rider*. Per una cena da 30 euro consegnata a casa: 21 finiscono al ristoratore e gli altri 9 alla piattaforma, di cui 3,6 al *rider* e i restanti per marketing, gestione e società di food delivery.

Il Legislatore – come già in precedenza anticipato – è intervenuto col DL 101/2019, recante "Disposizioni urgenti per la tutela del lavoro e per la risoluzione di crisi aziendali", convertito con modifiche nella Legge 128/2019 (in vigore dal 04/11/2019), norma che contiene al suo interno la regolamentazione dei *rider*. Detta legge, francamente, appare però solo l'ennesimo modo di raccogliere consenso elettorale, ma certo non risolve gli attuali problemi pratici: semmai, li aggrava, aggiungendo confusione. Inoltre, visto che – come appena rimarcato – i *rider* rappresentano solo il 10% dei lavoratori legati alle piattaforme digitali, tutti gli altri (che non concernono la consegna di beni per conto altrui) continuano a restare senza regole, ennesima prova di cecità data da un Legislatore perennemente sprovvisto e incapace di percepire la realtà del Paese che dovrebbe governare. E, comunque, a dispetto della necessità di una c.d. tutela sindacale rappresentativa a livello nazionale, anche per i diretti interessati l'intervento legislativo non pare affatto soddisfacente. Nelle more della conversione in legge, infatti, un gruppo di 800 *rider* si era opposto alla prima versione del decreto, sostenendo che la norma era insensata e pericolosa:

*"Siamo lavoratori autonomi e quello che proponiamo i sindacati è lontano anni luce da quello che interessa a noi. Non si capisce perché il governo dia potere di trattare con le piattaforme, a sindacati che non rappresentano nessuno, e non invece a noi stessi, che facciamo questo lavoro e sappiamo di cosa abbiamo davvero bisogno".*

Ma vediamo nel dettaglio cosa hanno par-

torito governo e Parlamento. In premessa, abbiamo la novella dell'art. 2, D.Lgs. 81/2015:

*“Si applica la disciplina del rapporto di lavoro subordinato anche ai rapporti di collaborazione che si concretano in prestazioni di lavoro prevalentemente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente. Le disposizioni si applicano anche qualora le modalità di esecuzione della prestazione siano organizzate mediante piattaforme anche digitali”.*

Si registra, dunque, la sostituzione dell'avverbio “esclusivamente” con l'avverbio “prevalentemente” (riferito alla natura personale delle prestazioni del collaboratore) e l'eliminazione del riferimento “ai tempi e al luogo di lavoro” in ordine all'organizzazione da parte del committente delle modalità di esecuzione della prestazione. La conseguenza è che per il collaboratore/*rider*, sarà ancora più facile fornire la prova in giudizio di essere etero-organizzato, al fine di ottenere l'applicazione della disciplina del rapporto di lavoro subordinato. A questo punto, l'unica via per sfuggire all'applicazione delle tutele del rapporto di lavoro subordinato potrebbe essere quella di ricorrere agli “accordi collettivi nazionali” (come previsto dall'art. 2, secondo comma, lett. a, D.Lgs. 81/2015).

Quanto alla regolamentazione dei rapporti di lavoro dei *rider*, in pratica vengono stabiliti livelli minimi di tutela per i lavoratori autonomi che svolgono attività di consegna di beni per conto altrui, in ambito urbano e con l'ausilio di velocipedi o veicoli a motore, attraverso piattaforme anche digitali. Si considerano piattaforme digitali le procedure informatiche e i programmi utilizzati dal committente che, indipendentemente dal luogo di stabilimento, sono strumentali alle attività di consegna di beni, fissandone il compenso e deter-

minando le modalità di esecuzione della prestazione.

I contratti dovranno essere provati per iscritto e i lavoratori dovranno ricevere ogni informazione utile per la tutela dei loro interessi, dei loro diritti e della loro sicurezza. In caso di violazione, i lavoratori avranno diritto a un'indennità risarcitoria di entità non superiore ai compensi percepiti nell'ultimo anno, determinata equitativamente con riguardo alla gravità e alla durata delle violazioni e al comportamento delle parti.

Visto quello che sta succedendo in materia di indennità risarcitoria nei licenziamenti a tutele crescenti dopo il noto intervento della Consulta, direi che quest'ultima disposizione che lascia la quantificazione delle indennità al libero giudizio dei vari tribunali, dimostra in capo al Legislatore un “tempismo” sconcertante; ma non è una novità.

Quanto alla retribuzione, i contratti collettivi stipulati dalle organizzazioni sindacali e datoriali comparativamente più rappresentative a livello nazionale possono definire criteri di determinazione del compenso complessivo che tengano conto delle modalità di svolgimento della prestazione e dell'organizzazione del committente. In difetto, i lavoratori non possono essere retribuiti in base alle consegne effettuate e ai medesimi lavoratori deve essere garantito un compenso minimo orario parametrato ai minimi tabellari stabiliti da contratti collettivi nazionali di settori affini o equivalenti, sempre purché siano sottoscritti dalle organizzazioni sindacali e datoriali comparativamente più rappresentative a livello nazionale (anche questa previsione appare contraria alle richieste dei *rider*, diretti interessati, i quali hanno sempre dichiarato di volere essere lasciati liberi di poter incrementare i loro guadagni secondo criteri meritocratici e produt-

tivi).

Inoltre, ai lavoratori deve essere garantita un'indennità integrativa, determinata dai contratti o con decreto ministeriale, non inferiore al 10% per il lavoro svolto di notte, durante le festività o in condizioni meteorologiche sfavorevoli. Non possiamo fare a meno di domandarci con viva preoccupazione in base a quali parametri – più o meno – simili fra loro, un giudice possa valutare se le condizioni meteorologiche, nel singolo caso, siano da considerarsi “sfavorevoli”. Come tutti sanno, quel che è definito “sfavorevole” al sud, potrebbe non essere considerato tale al nord; e viceversa. Anzi, per meglio dire, lo sanno tutti... tranne il Legislatore (sic!).

Tra le varie norme di tutela, troviamo poi: il divieto di discriminazione (l'esclusione dalla piattaforma e le riduzioni delle occasioni di lavoro ascrivibili alla mancata accettazione della prestazione sono vietate); la protezione dei dati personali (applicazione del Regolamento UE 2016/679); la copertura assicurativa obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali (iscrizione INAIL); l'istituzione di un osservatorio permanente al fine di monitorare gli effetti delle disposizioni introdotte.

Quanto infine all'entrata in vigore di determinate disposizioni: il compenso minimo si applica a decorrere dal 4 Novembre 2020; l'obbligo di assicurazione INAIL si applica decorsi 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (dunque, a partire dal 3 Febbraio 2020).

Tirando le somme, da un punto di vista operativo, la situazione attuale risulta essere la seguente:

- ✓ I *rider* che operano seguendo le classiche connotazioni, restano tecnicamente definiti “lavoratori autonomi”, ma hanno diritto a una serie di tutele (appositamente indicate dalla legge) di

regola previste per i lavoratori subordinati, che devono essere evidenziate in apposito contratto scritto; in caso contrario, è dovuta un'indennità risarcitoria parametrata sulla base delle retribuzioni indicate dai CCNL simili, comparativamente più rappresentativi sul piano nazionale.

- ✓ Non è affatto pacifico che siano totalmente escluse le tutele sui licenziamenti previste per i lavoratori subordinati: la legge, infatti, nel disciplinare nello specifico i rapporti dei *rider*, fa comunque salvo quanto disposto dall'art. 2 del Jobs Act (come novellato a decorrere dal 04/11/2019) e, l'unico arresto giurisprudenziale di legittimità, al momento, afferma che, in applicazione di tale disposizione – definita quale “norma di disciplina” – non esiste alcuna valida ragione giuridica per escludere queste particolari tutele.
- ✓ In ogni caso, le piattaforme interessate hanno la possibilità di sottoscrivere accordi collettivi nazionali con i sindacati maggiormente rappresentativi a livello nazionale e, in tale sede, derogare, sia alle norme relative ai compensi indicate nella legge 128/2019, sia in generale a quanto previsto nel Jobs Act con riferimento all'integrale applicazione del rapporto di lavoro subordinato.



## Giudici tributari: per gli emolumenti arretrati pagati entro 120 giorni si applica la tassazione ordinaria

di Lucia Morciano

Avvocato Tributarista

---

### 1 - CTR Puglia-Sezione staccata di Lecce, Sez.n.24, n.913/2020 del 22 gennaio 2020

L'oggetto del presente contributo attiene a un caso di un contribuente che, in qualità di giudice tributario, impugnava il silenzio rifiuto dell'Agenzia delle Entrate di Lecce in merito all'istanza di rimborso Irpef per gli anni dal 2011 al 2014, oltre accessori e interessi.

Nel ricorso *de quo* il contribuente lamentava di essere stato ingiustamente inficiato dal **regime ordinario di tassazione sugli emolumenti** da lui percepiti come giudice tributario per gli anni predetti, sulla base di una disposizione normativa (art. 39 c. 5 D.L. n.98/2011), dichiarata incostituzionale con

sentenza n.142/2014, per contrasto con gli artt.3 e 53 Cost.

La CTP di Lecce accoglieva parzialmente il ricorso, rideterminando il rimborso dovuto, individuando quali versamenti fossero soggetti a tassazione separata.

Avverso la succitata sentenza, l'Agenzia delle Entrate presentava appello, ribadendo la legittimità del suo operato e sottolineando che il ritardo fosse una conseguenza fisiologica insita nelle modalità di erogazione degli emolumenti stessi che necessitavano di precisi tempi tecnici per essere portati a termine, con il conseguente assoggettamento al regime ordinario.

Costituitosi in appello, il contribuente chiedeva la conferma della sentenza sottoline-

ando che l'Ufficio aveva riconosciuto il rimborso e, pertanto, non si comprendeva il motivo dell'appello.

La CTR Puglia, Sez.staccata di Lecce, in riforma parziale della sentenza accoglieva l'appello.

In via preliminare, la CTR ha effettuato un *excursus* giurisprudenziale sulla *quaestio iuris* in materia di regime di tassazione degli emolumenti dei giudici tributari, sottolineando che non vi era alcun dubbio interpretativo, in riferimento all'assimilazione dei compensi corrisposti ai giudici tributari con i redditi da lavoro dipendente, dovendosi applicare indistintamente a tutte le competenze arretrate, il **regime della tassazione separata**, senza poter incidere in alcun modo la causa del ritardo.

Difatti, già la Corte Costituzionale con sentenza **n.142/2014**, aveva statuito l'illegittimità dell'art. 39 comma 5 del D.L. n.98/2011, nella parte in cui la citata norma prevedeva, con imposizione della tassazione ordinaria, un trattamento sfavorevole dei giudici delle Commissioni tributarie rispetto a quello della tassazione separata.

Tuttavia, il giudice di seconde cure metteva in evidenza che, il legislatore, *"nel far ricadere tutti i compensi indicati dall'art. 17, comma 1 lett. b) del TUIR, nel regime di tassazione separata, non aveva identificato una causa del ritardo che potesse escludere da tale regime, ma aveva parlato, genericamente, di ritardo legato al superamento del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione..."*.

Tale addentellato normativo, nella sua formulazione generica, non attribuiva, pertanto, alcuna rilevanza al ritardo fisiologico che, come sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria, doveva essere ricompreso tra le cause non dipendenti dalla volontà delle parti.

Peraltro si osserva, che durante la controversia in commento, nel mentre la CTR si era riservata, (ossia nel lasso di tempo intercorso tra la data dell'udienza e la decisione) sono intervenute **tre sentenze gemelle della Suprema Corte** (Cass. n.3581/2020; Cass. n.3582/2020; Cass.n.3585/2020), che hanno chiarito i dubbi sulla fisiologicità o meno dei pagamenti degli emolumenti.

E invero, secondo il Supremo Consesso, non vi sono i presupposti per l'applicazione del regime a tassazione separata nel momento in cui il pagamento degli emolumenti, avviene nel quarto trimestre (ottobre-dicembre) e, pertanto, quest'ultimo può essere calcolato solo dopo la fine dell'anno; difatti, in tale situazione, si configura un ritardo fisiologico, a causa dei tempi tecnici per porre in essere le operazioni relative alla liquidazione degli emolumenti.

Alla luce di tanto, i giudici di legittimità hanno dedotto che è erroneo, dunque, considerare applicabile la tassazione separata, tutte le volte in cui vengono superati i limiti del 12 gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento, come previsto nell'art. 51 D.P.R. n.917/86.

A tal proposito, appare opportuno esaminare di seguito l'iter logico seguito dalla Corte di Cassazione per l'enunciazione del principio di diritto enucleato nelle pronunce *de quibus*.

## **2 - Emolumenti dei giudici tributari: arretrati con tassazione separata oltre i 120 giorni dal termine dell'anno di maturazione (Cass. n.3582/2020)**

### **2.1 Il principio di diritto**

La Corte di Cassazione, con la sentenza

**n.3582/2020** he enucleato in materia di compensi dei giudici tributari il principio di diritto secondo cui **gli emolumenti dei magistrati tributari, corrisposti oltre 120 giorni dal termine dell'anno di maturazione (senza che sussistano circostanze giustificative eccezionali) sono assoggettati a tassazione separata. Precisamente, oltre predetto termine, si tratta di arretrati che non possono essere tassati in via ordinaria.**

Peraltro, sul punto, i giudici di legittimità, con **tre sentenze analoghe (nn. 3581, 3584 e 3585 del 2020)**, hanno risolto il dibattito giurisprudenziale sulla tassazione dei compensi dei giudici tributari sistematicamente corrisposti con notevole ritardo.

## 2.2 La motivazione della sentenza

In via preliminare, la Suprema Corte nella sentenza in esame (**Cass.n.3582/2020**), elenca il novero di disposizioni normative che disciplina l'imposizione tributaria sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, categoria nella quale s'inscrivono, attraverso l'art.50 comma 1, lett. f) TUIR, i compensi dovuti ai giudici tributari.

A riguardo, secondo la ricostruzione offerta dalla sentenza n. 142/2014 della Corte costituzionale, vale a dire:

- ✓ il criterio generale dell'imposizione su detti redditi è il **principio di cassa**, ricavabile dall'**articolo 7, TUIR**, secondo cui ad ogni anno solare, di regola, corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma;
- ✓ la previsione è integrata dal principio della **"cassa allargata"**, che trova fondamento nell'**articolo 51, comma 1, TUIR**, che parifica, ai fini impositivi, i compensi di lavoro dipendente e assimilati, erogati **entro il 12 genna-**

**io dell'esercizio successivo**, a quelli erogati nel precedente;

- ✓ di converso, per i redditi percepiti in un determinato periodo d'imposta, ma maturati in tempi precedenti, vige il diverso regime della **tassazione separata** (articolo 17, comma 1, TUIR), che è una modalità particolare di determinazione dell'IRPEF, la cui *ratio* è individuata dalla circolare del Ministero delle Finanze **n. 23/E del 5 febbraio 1997** nella necessità di *"attenuare gli effetti negativi che deriverebbero dalla rigida applicazione del criterio di cassa"* in quei casi in cui la tassazione ordinaria di un reddito formatosi nel corso di più anni, ma corrisposto in unica soluzione, potrebbe risultare eccessivamente onerosa per il contribuente;
- ✓ più precisamente, la disciplina dei compensi erogati ai giudici tributari è contenuta nell'**art.13 del D.lgs n.545/1992**, il quale stabilisce che i giudici componenti delle Commissioni tributarie percepiscono **due tipi di compensi: uno mensile**, determinato in cifra fissa, **e uno aggiuntivo variabile**, che discende dal numero e dalla tipologia dei provvedimenti depositati. L'entità dei compensi è stabilita periodicamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con proprio decreto. Le modalità di computo ed erogazione, in attuazione del primo decreto interministeriale 19 dicembre 1997, sono contenute nella circolare del Ministero delle Finanze n. 80/E dell'11 marzo 1998, secondo la quale la liquidazione dei compensi deve avvenire di regola mensilmente;
- ✓ i compensi dei giudici tributari sono assimilati dall'**articolo 50, comma 1, lettera f)**, TUIR, ai redditi di lavoro di-

pendente, sicchè anch'essi sono soggetti alle disposizioni inerenti a tale categoria generale, comprese quelle che determinano i principi della tassazione per cassa, per "cassa allargata" e il criterio della tassazione separata per gli emolumenti arretrati;

- ✓ l'originaria versione dell'**articolo 17** (già articolo 16), **TUIR**, non forniva la nozione di "emolumenti arretrati", ma si limitava a fare generico riferimento agli "emolumenti arretrati relativi ad anni precedenti per prestazioni di lavoro dipendente"; in seguito, la L. 28 dicembre 1995, n. 549, articolo 3, comma 82, (Misure di razionalizzazione della finanza pubblica), ha precisato che tale locuzione individua "(...) emolumenti arretrati per prestazioni di lavoro dipendente riferibili ad anni precedenti, percepiti per effetto di leggi, di contratti collettivi, di sentenze o di atti amministrativi sopravvenuti o per altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti".

Tanto premesso, si osserva che le disposizioni normative sopracitate sono state lette alla luce della sentenza della Consulta, la **n. 142/2014** che, investita della questione di legittimità costituzionale dell'art. 39 comma 5 del D.lgs n.98/2011, ha sottolineato che tra tutti i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente indicati dall'articolo 50, TUIR, soltanto per gli emolumenti arretrati riferibili all'anno precedente corrisposti ai giudici tributari era stata prevista la tassazione ordinaria - comportante l'applicazione dell'aliquota massima inerente ai redditi dell'anno di percezione - fino al compimento dell'intero periodo d'imposta successivo a quello di competenza, in sintesi ampliando, secondo il giudice *a quo*, in modo assolutamente discriminatorio nell'ambito della categoria dei percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro di-

pendente, il principio della cassa allargata da 12 giorni all'intero anno solare.

Difatti, la Corte Costituzionale ha ritenuto fondate le censure di irragionevolezza e contraddittorietà sollevate nei confronti dell'articolo 39, comma 5, cit., sul rilievo che *"il legislatore non ha espunto i compensi dei giudici tributari dal novero dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, nè tanto meno ha recato altre modifiche alla disciplina generale in materia di tassazione separata, implicitamente confermando la natura degli stessi ed il conseguente assoggettamento al regime di favore. Quest'ultimo, peraltro, è stato irragionevolmente vanificato dall'anomala prescrizione temporale che, di fatto, ha riprodotto, per la sola categoria dei giudici tributari, la regola del cumulo"*.

Dopo aver fatto questa dovuta premessa del quadro normativo e sistematico e ritornando al caso esaminato dalla sentenza **n.3582/2020**, il Supremo Consesso, ha messo in evidenza che l'Amministrazione finanziaria ha negato il rimborso IRPEF richiesto dal contribuente, seguendo la direttrice posta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (sin dalla circolare n. 23/E del 5 febbraio 1997), che interpreta la norma in oggetto, come modificata dalla L. n. 549 del 1995, articolo 3, comma 82, **nel senso che essa stabilisce che gli emolumenti da lavoro dipendente (o assimilati) corrisposti in ritardo possono essere assoggettati a tassazione separata allorché il ritardo non sia dipeso da accordi tra le parti, ma da circostanze oggettive di fatto o da impedimenti di carattere giuridico.**

Inoltre, per la stessa circolare, non può farsi luogo a tale imposizione separata quando il pagamento in ritardo debba considerarsi una **"conseguenza fisiologica"**, insita nelle modalità di erogazione degli emolumenti stessi, tali da richiedere de-

terminati tempi tecnici per essere condotte a termine.

Ebbene, il Supremo Consesso ha condiviso tale interpretazione della circolare che, sostanzialmente poggia sul significato della locuzione **“ritardo fisiologico”**.

Secondo il Supremo Consesso, ciò si evince dall’esesesi storica del dato normativo, premesso che:

- ✓ il regime della **c.d. “tassazione separata”** (il cui fondamento può rinvenirsi nell’intervallo temporale tra la realizzazione della fattispecie produttiva del reddito ed il momento di rilevanza fiscale dello stesso) è stato introdotto nell’ordinamento al fine di equamente contemperare o, comunque, attenuare gli effetti della congiunta applicazione del principio di imputazione per cassa (quale rinvenibile dall’articolo 7, TUIR,) e di quello di proporzionalità dell’IRPEF, con l’art.12 D.P.R. n.597/1973 D.P.R. n.597/1973 che ne individuava l’oggetto nei soli **“arretrati riferibili ad anni precedenti”**;
- ✓ predetta disposizione, poi, è stata trasfusa nell’articolo 16, comma 1, lettera b), TUIR (vecchia numerazione), per essere, quindi, modificata, anche a seguito della contrapposta interpretazione della norma da parte della prassi e della prevalente giurisprudenza (che ne forniva una lettura strettamente letterale a prescindere dalle ragioni alle quali fosse riconducibile il ritardo), nell’attuale formulazione della L. n. 549 del 1995, cit. articolo 17, articolo 3, comma 82, lettera a), n. 1;
- ✓ in base all’attuale formulazione della norma *de qua*, pertanto, è palese (come del resto confermano la relati-

va relazione illustrativa e la dottrina maggioritaria) che - escluse le ipotesi in cui ricorrano le “cause di carattere giuridico” - il regime della tassazione separata non è più applicabile a qualunque **“emolumento arretrato” (secondo l’accezione letterale del previgente articolo 16, cit.), occorrendo, invece, a tale fine, individuare la causa dell’intervallo temporale tra periodo di imposta di maturazione e periodo di imposta di percezione dello stesso, e cioè distinguere tra cause di ritardo indipendenti o dipendenti dalla volontà delle parti.**

Alla luce del contenuto e della *ratio* del dato normativo, emerge l’erroneità della tesi che ancora la definizione di “arretrato” del compenso (idoneo, come tale, ad essere assoggettato al regime di tassazione separata di cui all’articolo 17, citato), al mero superamento, nella sua corrispondenza, della data del 12 gennaio dell’anno successivo a quello di maturazione, come prevista nell’articolo 51, TUIR.

Difatti, i giudici di legittimità nella pronuncia in esame, hanno sottolineato che dalla lettura del combinato disposto degli artt.17 e articolo 51, TUIR, emerge che tali addentellati normativi trovano ratio e applicazione in ambiti diversi; laddove la limitata deroga al principio di cassa (di cui all’articolo 51), non soltanto è scissa, sul piano sistematico, dall’articolo 17, cit., ma risponde ad obiettivi diversi rispetto a quelli che hanno portato il legislatore ad adottare il meccanismo della tassazione separata, al fine di mitigare i possibili effetti distorsivi della sincronica applicazione del principio di cassa e di proporzionalità dell’IRPEF.

A seguito di tale iter logico, il Supremo Consesso ha elaborato il seguente principio di diritto: *“In materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, cor-*

*risposti nell'anno successivo a quello di maturazione, non sono ricompresi tra i redditi arretrati, assoggettabili a tassazione separata, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, articolo 17, gli emolumenti per i quali il ritardo nella loro corresponsione, nell'anno successivo a quello di riferimento, sia fisiologico rispetto alla natura del rapporto dal quale derivano, e cioè sia la necessaria conseguenza di particolari procedure per la loro quantificazione e liquidazione".*

Per colmare il vuoto normativo circa l'individuazione dei tempi tecnici mediamente occorrenti ( c.d. "fisiologici") per la corresponsione degli emolumenti, la Cassazione ha ritenuto che un termine ragionevolmente congruo affinché la P.A. provveda ai diritti patrimoniali di privati è di 120 giorni (che trova legittimazione negli artt. 1183 c.c. e 97 Cost).

Più nel dettaglio, i giudici di legittimità, dato per acquisito quanto detto dall'Agenda (che riconosce che la scadenza fisiologica per l'erogazione dei compensi variabili del terzo trimestre, senza travalicare l'anno di maturazione dell'emolumento, è successiva al 15 ottobre, con riferimento

ai compensi variabili maturati nel quarto trimestre), ha ritenuto che "[...]un termine possa ragionevolmente individuarsi, in aggiunta a quello fissato come iniziale dalla suddetta Direttiva (dopo il 15 gennaio), in quello di 120 giorni, in parametro con quello previsto, dopo la novella del 2000 (L. n. 388 del 2000, articolo 147), dal Decreto Legge 31 dicembre 1996, n. 669, articolo 14, (in tema di esecuzioni forzate nei confronti di pubbliche amministrazioni), quale idoneo *spatium adimplendi* da concedere all'Amministrazione per l'approntamento dei controlli e dei mezzi finanziari occorrenti al pagamento dei compensi variabili".

In conclusione, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, corrisposti nell'anno successivo a quello di maturazione, non sono ricompresi tra i redditi arretrati, assoggettabili a tassazione separata, ai sensi dell'art. 17, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, gli emolumenti per i quali il ritardo nella loro corresponsione, nell'anno successivo a quello di riferimento, sia fisiologico rispetto alla natura del rapporto dal quale derivano, ossia che predetto ritardo sia la necessaria conseguenza di particolari procedure per la loro quantificazione e liquidazione.



## Invito al contraddittorio per gli avvisi di accertamento emessi dall'01/07/2020

di Maurizio Villani

*Avvocato Tributarista*

---

L'art. 5-ter D.Lgs. n. 218 del 19/06/1997 (come inserito dall'art. 4-octies, comma 1, lett. b), D.L. n. 34/2019, convertito dalla Legge n. 58 del 28/06/2019), al comma 1°, stabilisce che gli uffici fiscali, salvo tassative eccezioni, devono notificare l'invito al contraddittorio per tutti gli avvisi di accertamento emessi da mercoledì 1° luglio 2020.

Il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui sopra comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (art. 5-ter, comma 5, cit., c.d. "prova di resistenza").

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha

emanato la circolare n. 17/E del 22/06/2020.

Per avvisi di accertamento emessi si intendono gli atti datati e sottoscritti dal titolare dell'ufficio (o da un suo delegato) a partire dall'01/07/2020 (sul concetto di "emissione", ai fini dell'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, c.d. Statuto dei Diritti del Contribuente, si rinvia alle ordinanze della Corte di Cassazione n. 11088/2015 e n. 5361/2016).

La notifica dell'invito al contraddittorio, oltre all'ipotesi di possibile invalidità dell'avviso di accertamento, determina la preclusione per il contribuente della possibilità di presentare l'istanza di cui all'art. 6 D.Lgs. n. 218 cit., con la sospensione di 90 giorni per la presentazione del ricorso (art. 6, comma

3, cit.).

Tenuto conto delle gravi conseguenze di cui sopra, sia per gli uffici fiscali sia per i contribuenti, secondo me, è opportuno chiarire quando si realizza la “notifica” dell’invito del contraddittorio se spedita per posta, tenuto conto che la succitata normativa speciale non richiama espressamente né l’art. 149 c.p.c., né l’art. 60 D.P.R. n. 600/73, né gli artt. 4 e 8 della Legge n. 890 del 20/11/1982.

Oltretutto, il suddetto invito non può essere trasmesso via pec sia perché non è previsto dalla legge sia perché l’invio telematico è disciplinato dall’art. 6, comma 4, D.Lgs. n. 218/1997 cit. soltanto a seguito della ricezione dell’istanza formulata dal contribuente ai sensi dell’art. 6, comma 2, citato.

Secondo me, l’invito al contraddittorio di cui al citato art. 5-ter è un atto sostanziale unilaterale per cui si applica l’art. 1334 del codice civile, secondo cui:

*“Gli atti unilaterali producono effetto dal momento in cui pervengono a conoscenza della persona alla quale sono destinati”.*

In questo modo, si rispetta l’art. 6, comma 1, Legge n. 212/2000 cit., secondo cui:

*“L’Amministrazione finanziaria deve assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati”.*

Di conseguenza, nella fattispecie, non è applicabile la c.d. “scissione soggettiva della notifica” perché si tratta di un atto unilaterale sostanziale e non processuale, peraltro senza un termine di decadenza, come stabilito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con l’importante sentenza n. 24822 del 09 dicembre 2015.

Infatti, in base alla succitata sentenza, per gli atti sostanziali unilaterali la tecnica del bilanciamento è preclusa da una norma specifica (art. 1334 c.c.): qui, a differenza degli atti processuali, il bilanciamento lo ha

già fatto il legislatore.

Inoltre, come stabilito dalla legge, l’omessa notifica dell’invito a comparire non determina alcuna decadenza ma soltanto l’invalidità dell’avviso di accertamento, per cui a maggior ragione è applicabile l’art. 1334 c.c. (Cassazione n. 9311/2003; 10476/2003; 12447/2004; 1028/2008; SS. UU. N. 12332/2017; n. 9749/2018; SS. UU. n. 8830/2010; SS. UU. n. 8227/2019).

Nelle succitate sentenze, infatti, la Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite, richiamando i principi esposti dalla Corte Costituzionale n. 477 del 26/11/2002, ha precisato che nelle notifiche per posta la scissione soggettiva tra notificante e notificato, per il rispetto dei termini, riguarda soltanto gli atti processuali e gli atti unilaterali (come, per esempio, gli avvisi di accertamento) per i quali è previsto un termine di decadenza.

Al contrario, quando si è in presenza di un atto sostanziale unilaterale per il quale è prevista la prescrizione (e non la decadenza) oppure, come nel caso in questione, la sola invalidità, la notifica per posta deve rispettare l’art. 1334 c.c..

Alla luce di quanto sopra esposto:

- se la notifica per posta dell’invito al contraddittorio non giunge a conoscenza (effettiva o legale) del contribuente, il relativo avviso di accertamento è invalido, e ciò si può eccepire in sede contenziosa;
- se, invece, la notifica per posta giunge a conoscenza del destinatario, bisogna tener conto della precisa data ai fini dei termini di decadenza di cui agli artt. 157, comma 1, D.L. n. 34 del 19/05/2020 e dell’art. 5, comma 3-bis, D.Lgs. n. 218/1997

## ***Corte UE: Rimborsi costo dipendenti in distacco***

*Commento a Corte di Giustizia UE - Causa C 94/19, Sentenza del 11 marzo 2020*



di Paolo Soro

*Dottore Commercialista*

Un recente arresto della giurisprudenza comunitaria in merito al corretto trattamento delle somme rimborsate dal datore di lavoro distaccatario per i dipendenti in distacco, merita di essere segnalato e commentato per gli interessanti spunti di riflessione che, inevitabilmente, origina. Trattasi della sentenza emessa di recente (11/03/2020) dalla VII Sezione della Corte di Giustizia europea, nella Causa C-94/19.

L'intervento dei giudici lussemburghesi è stato richiesto dalla Corte di Cassazione con Ordinanza 27/11/2018, concernente il contenzioso nato in materia d'IVA, fra una società per azioni e l'Agenzia delle entrate. Più nello specifico, la domanda verteva sull'esatta applicazione del principio di neutralità dell'imposta con riferimento alle detrazioni, effettuate dalla spa per l'esercizio fiscale 2005, dell'IVA pagata sugli importi rimborsati alla sua società controllante, a fronte del distacco di un dirigente.

Come di rito, la Corte richiama succintamente in premessa i due contesti normativi (comunitario e italiano).

Quanto al primo, l'art. 2 della VI Direttiva stabilisce che sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene.

In ottica nazionale, la disciplina contrattuale del distacco (come definita dall'art. 30 del D.Lgs. 276/2003) prevede che detta fattispecie si configuri allorché un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, ponga temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa. Fermo restando che il datore di lavoro distaccante rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore. In materia fiscale, l'art. 8, comma 35, Legge 67/1988 (Legge Finanziaria 1988) dispone che non sono da intendere rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

La vicenda portata all'attenzione della Corte ha origine nel 2004, allorché la controllante ha distaccato presso la controllata uno dei suoi dirigenti, per occupare il posto di direttore dello stabilimento. La controllata ha ricevuto dalla propria controllante fatture recanti importi corrispondenti ai costi sostenuti per il dirigente distaccato. Al momento del rimborso alla controllante degli anzidetti costi del distacco, la controllata ha applicato l'IVA, ai fini del successivo esercizio del diritto di detrazione.

L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che tali rimborsi, dal momento che non riguardavano prestazioni di servizi tra una controllata e la sua controllante, fossero estranei alla sfera di applicazione dell'IVA, così provvedendo a una rettifica con riguardo al recupero dell'imposta detratta a tale titolo.

Sarebbe interessante a questo punto sapere come si sia comportata l'Agenzia delle entrate nei confronti dell'IVA dichiarata e versata dalla controllante; ma evitiamo di andare fuori tema.

Il ricorso proposto contro la rettifica fiscale in questione è stato respinto sia dai giudici di primo grado, che da quelli dell'appello. In particolare, il giudice dell'appello ha ritenuto che, in mancanza di prova relativa al fatto che il dipendente distaccato avesse ricevuto una maggiorazione di somme o esercitato funzioni diverse da quelle già svolte presso la distaccante, gli importi pagati da tale società corrispondessero a meri rimborsi di costi ex art. 8, comma 35, Legge 67/1988.

A seguito di tali giudicati, il contribuente adiva la Cassazione.

La S.C. ritiene che occorra necessariamente, prima, stabilire se il distacco di personale a fronte del rimborso dei relativi costi possa essere considerato imponibile, al fine di potersi poi esprimere sulla controversia oggetto della decisione.

Al riguardo, detto giudice precisa che, conformemente alla citata normativa tributaria nazionale, nel caso in cui la somma rimborsata corrisponda all'importo delle spese sostenute

per il personale distaccato, l'operazione di distacco non è imponibile, in quanto irrilevante ai fini dell'IVA. Peraltro, gli ermellini reputano che sussistano dubbi quanto all'esclusione dell'IVA in una prestazione quale il distacco di personale, a fronte del rimborso del costo delle relative prestazioni. Infatti, la natura economica di un'operazione di distacco sembra evincersi dal fatto che è necessario che sussista uno specifico interesse del datore di lavoro distaccante, vale a dire l'interesse di garantire la maggiore funzionalità dell'organizzazione comune a controllante e controllata. Del resto, la sussistenza di tale interesse non sarebbe contestata nel caso di specie.

Sul punto, occorre subito osservare come entrambe queste motivazioni paiano assolutamente prive di pregio. Innanzitutto, qualunque operazione di rimborso spese, sostenute nello svolgimento dell'attività imprenditoriale, ha natura economica latu sensu; e comunque, ciò che più conta, la norma comunitaria richiamata non stabilisce che ogni operazione economica è imponibile, ma richiede espressamente che debba trattarsi di un'operazione eseguita a titolo oneroso; ossia, a fronte di un predeterminato corrispettivo. In secondo luogo, la sussistenza dell'interesse del distaccante (come più volte precisato dal Ministero del Lavoro) è sempre presente e dimostrata in sé nei distacchi infragruppo per il fatto stesso di essere parte di un gruppo societario; per cui di certo tale elemento non poteva essere contestato.

Peraltro, secondo la Cassazione, il fatto che una simile operazione di distacco dia luogo a una prestazione di servizi svolta a titolo oneroso potrebbe risultare dall'ammontare, nel caso di specie non insignificante, corrisposto dalla distaccataria, pari all'importo delle spese e degli oneri da sostenere per il lavoratore distaccato.

Anche questa ragione, francamente, appare del tutto inconsistente: l'entità del rimborso, se concretamente commisurato ai costi effettivi del personale distaccato, non può essere certo oggetto di difforme valutazione di merito da parte della Cassazione, essendo del tutto lecito distaccare sia un singolo operaio comune, che diversi dirigenti, con tutto ciò che da questo ne consegue in ordine alle (a volte assai rilevanti) differenti spese sostenute.

La S. C. considera, inoltre, che la norma nazionale sembra dar luogo a una disparità di trattamento ingiustificata, che può incidere sul principio di neutralità fiscale, tra il distacco di personale e la messa a disposizione di manodopera, dal momento che quest'ultima operazione dà sempre luogo a una prestazione imponibile. Con tale ultima affermazione, la Cassazione pare però non conoscere affatto la specifica normativa che disciplina la somministrazione del lavoro.

Cionondimeno, sulla base di tali motivazioni, la Corte italiana ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte UE la seguente questione pregiudiziale:

*“Se gli articoli 2 e 6 della VI Direttiva, nonché il principio di neutralità fiscale, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere rilevanti ai fini dell’IVA i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata”.*

Come vedremo subito, la Corte di Giustizia, pur non avvalorando le motivazioni addotte a sostegno della questione pregiudiziale dalla Cassazione, non chiude completamente la porta a un’eventuale possibile imponibilità degli importi conseguenti ai distacchi del personale, sulla base peraltro di assai differenti ragionamenti.

I giudici comunitari, preliminarmente, ricordano alla Cassazione che, a mente della norma invocata, sono soggette all’IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all’interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale. Orbene, nel caso di specie, è pacifico che la distaccante sia un soggetto passivo e che la prestazione di servizi, vale a dire il distacco del dirigente, sia avvenuta all’interno del Paese di cui trattasi. Rimane, pertanto, da determinare se tale prestazione di servizi sia stata anche effettuata “a titolo oneroso”.

In proposito, secondo la costante giurisprudenza unionale, le operazioni imponibili presuppongono l’esistenza di un negozio giuridico tra le parti, implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore. Cosicché, quando l’attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente prestazioni senza corrispettivo diretto, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette all’IVA.

Occorre subito rilevare come tale prospettazione risulti essere, tra l’altro, perfettamente in linea con la normativa giuslavoristica nazionale, la quale sostanzialmente preclude al datore di lavoro distaccante di domandare un corrispettivo a fronte del contratto di distacco, atteso che per ciò stesso, da un lato, svanirebbe immediatamente la possibilità di giustificare un interesse produttivo/tecnico/organizzativo in capo allo stesso distaccante, e dall’altro (conseguenza assai più rilevante) si violerebbe la legge in materia di somministrazione del personale (salvo evidentemente non avessimo a che fare con un’azienda appunto di somministrazione, regolarmente autorizzata).

Da quanto sopra anticipato, la Corte consegue che una prestazione di servizi è effettuata “a titolo oneroso”, e configura pertanto un’operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell’ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni; e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca quindi il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario. Ciò si verifica esclusivamente laddove sussista un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto.

Nella fattispecie per cui è causa, sembra emergere che il distacco sia stato effettuato sulla

base di un rapporto giuridico di natura contrattuale tra controllante e controllata. Risulta, peraltro, che, nell'ambito di tale rapporto giuridico, sono state scambiate prestazioni reciproche, vale a dire il distacco di un dirigente, da un lato, e il pagamento degli importi correlati che sono stati fatturati, dall'altro.

Il giudice del merito, tuttavia, contesta l'esistenza di un nesso diretto tra queste due prestazioni facendo valere che, in mancanza della pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti per il distacco, non può affermarsi che lo stesso abbia avuto luogo allo scopo di riceverne un corrispettivo.

Questo specifico argomento, però, secondo la Corte UE, non può essere considerato definitivo.

Sempre sulla base della costante giurisprudenza comunitaria, risulta esistere un nesso diretto quando due prestazioni si condizionano reciprocamente; vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa. Se, pertanto, dovesse essere dimostrato – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – che il pagamento da parte della controllata degli importi che le sono stati fatturati dalla sua controllante, costituiva una *conditio sine qua non* affinché quest'ultima distaccasse il dirigente, e che la controllata ha pertanto pagato tali importi, sostanzialmente, solo ed esclusivamente come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un nesso diretto tra le due prestazioni. Di tal guisa che, si dovrebbe altresì ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso, essendo pertanto soggetta all'IVA, dal momento che le altre condizioni (*ex art. 2, punto 1, VI Direttiva*) risultano essere parimenti soddisfatte.

Sempre secondo i giudici europei, sarebbe a questo punto irrilevante l'importo del corrispettivo: in particolare il fatto che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione. Infatti, una simile circostanza non sarebbe comunque tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto.

In sostanza, e questa appare essere la questione maggiormente rilevante su cui focalizzare la nostra attenzione, ai fini dell'eventuale imponibilità IVA, non rileva l'entità delle somme rimborsate, quanto l'esistenza del nesso di condizionalità tra prestazione e contro-prestazione. Per quanto, sembra indubbio, nella pratica quotidiana l'elemento attinente all'entità delle somme rimborsate è forse l'unico documentale (contratto di distacco a parte) da cui poter eventualmente desumere l'esistenza di un corrispettivo, ovvero di un mero rimborso spese documentate.

Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, la Corte UE (VII Sezione) così sentenzia:

*“L'articolo 2, punto 1, della VI Direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in*

*materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme – deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente”.*

Inutile dire che la sentenza meriti alcune importanti considerazioni riassuntive, in ordine alle sue conseguenze pratiche.

Il punto fondamentale che la Corte europea identifica ai fini dell'imponibilità IVA – giova ribadirlo – non è tanto il fatto che la fattura emessa dal distaccante al distaccatario corrisponda esattamente all'importo dei costi sostenuti per il personale inviato in distacco, quanto piuttosto che tale richiesta monetaria non sia esclusivamente condizionata all'effettuazione del distacco stesso. Per meglio dire, se il distaccante invia i dipendenti solo alla condizione di ricevere il rimborso dei costi che per essi continua a sostenere, risulta riscontrato l'elemento afferente al “titolo oneroso” dell'operazione economica, ciò che conseguentemente configura a tutti gli effetti una prestazione di servizi imponibile IVA.

Al fine di evitare il verificarsi di una simile circostanza, occorrerà quindi riporre maggiore attenzione nel predisporre il contratto di distacco, onde scongiurare un'eventuale interpretazione della specifica clausola di riferimento ivi inserita, che induca a ritenere soddisfatta la condizionalità tra prestazione di distacco e contro-prestazione di rimborso dei costi, enunciata dai giudici lussemburghesi.

Come abbiamo poc'anzi ricordato, infatti, il pericolo che da tale difforme inquadramento conseguirebbe, andrebbe a ripercuotere i suoi effetti dalla sede tributaria a quella giuslavoristica, comportando una più che probabile declaratoria di illegittimità del distacco: ossia, rapporto di lavoro dei dipendenti distaccati da configurarsi in capo al datore di lavoro distaccatario, elevate sanzioni amministrative e, finanche, in taluni casi limite, profili penalmente rilevanti.

Occorre, insomma, tenere sempre ben presenti, sia le norme nazionali in materia di lavoro, che quelle comunitarie relative ai tributi armonizzati, al fine di coordinarne correttamente la loro contestuale applicazione nella pratica.

## ***Cedolare secca e/o regime ordinario IRPEF: l'opzione ex post è consentita***

*Commento a Agenzia delle entrate - Risposta ad interpello n. 198 del 1 luglio 2020*



di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

In giornate dedicate da molti professionisti alla redazione delle dichiarazioni fiscali capita sovente di incontrare casi in cui il regime di tassazione prescelto in sede di prima registrazione dei contratti di locazione non si adatta più alla realtà del singolo contribuente, oppure casi nei quali ci si sia fatti sedurre dalla facilità ed economicità della tassazione sostitutiva quando invece, detrazioni alla mano, sarebbe stato più opportuno il regime ordinario.

La risposta a interpello n. 189 del 1° luglio 2020 fornisce il punto di vista dell'Agenzia delle Entrate in relazione proprio alla variazione del regime impositivo prescelto dopo la registrazione del contratto e lascia intravedere dei margini di manovra nelle situazioni appena esposte.

### **- Il quesito**

Il contribuente interpellante ha stipulato un contratto di locazione nel 2019. Ed in sede di registrazione ha scelto la tassazione ordinaria. In realtà, trattandosi di una unità catastalmente classificata in categoria C/1, non aveva tenuto conto dell'articolo 1, comma 59, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio per il 2019) che, com'è noto, ha esteso il regime della 'cedolare secca' alle unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1.

Nella risoluzione n. 50/E del 17 maggio 2019, l'Agenzia delle Entrate aveva al riguardo ricordato il contenuto della regola recata dalla legge di bilancio all'articolo citato. Esso prevede infatti che *"Il canone di locazione relativo ai contratti stipulati nell'anno 2019, aventi*

*ad oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati, escluse le pertinenze, e le relative pertinenze locate congiuntamente, può, in alternativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, essere assoggettato al regime della cedolare secca, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento. Tale regime non è applicabile ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale”.*

La norma in esame ha pertanto esteso la disciplina di cui all'articolo 3 del D.lgs. n. 23 del 2011, che ha istituito il regime della 'cedolare secca', con l'aliquota del 21 per cento, anche ai canoni derivanti dalla stipula dei contratti di locazione, effettuata nel 2019, aventi ad oggetto immobili destinati all'uso commerciale classificati nella categoria catastale C/1 (Negozzi e botteghe) e relative pertinenze (locate congiuntamente alle unità immobiliari C/1). Per usufruire di tale regime opzionale, l'unità immobiliare C/1, oggetto della locazione, deve avere una superficie complessiva, al netto delle pertinenze, non superiore a 600 metri quadrati.

L'Agenzia precisava inoltre nella risoluzione del 2019, che la circolare 1° giugno 2011, n. 26/E, per l'applicazione della 'cedolare secca' aveva attribuito rilievo anche all'attività del conduttore. Con ciò restando esclusi dal regime i contratti aventi ad oggetto immobili abitativi conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di arti e professioni. Ma tale ultima condizione *“non deve, invece, essere soddisfatta nel caso di locazione di immobili rientranti nella categoria C/1, oggetto del presente quesito, tenuto conto che tali contratti hanno ad oggetto proprio immobili da destinare ad attività commerciale”.*

Alla luce dei chiarimenti forniti l'interpellante ha chiesto allora di come poter usufruire del regime della cedolare secca per il citato contratto di locazione stipulato nel corso del 2019 e per il quale, in sede di prima registrazione, è stata scelta la tassazione ordinaria.

### **- Le modalità**

La disposizione in essere dal 2019, come si ricorda nella Circolare n. 8/E del 10 aprile 2019, ha esteso il regime opzionale della cedolare secca sugli affitti degli immobili destinati all'uso abitativo, con l'aliquota del 21 per cento, previsto dall'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, in alternativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, anche ai canoni di locazione derivanti dai nuovi contratti che saranno stipulati nell'anno 2019 con locatore persona fisica al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa o di arti e professioni, aventi

ad oggetto gli immobili destinati all'uso commerciale, classificati nella categoria catastale C/1 e le relative pertinenze, che sono quelle classificate nelle categorie catastali C/2 – Magazzini e locali di deposito – C/6 – Stalle, scuderie e rimesse – e C/7 – Tettoie chiuse e aperte – se congiuntamente locate.

Sempre nella Circolare si rammenta che il regime della cedolare secca costituisce un sistema di tassazione, alternativo a quello ordinario, il quale, per il periodo di durata dell'opzione, esclude l'applicazione: a) dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) secondo le aliquote progressive per scaglioni di reddito, e delle relative addizionali, sul reddito fondiario prodotto dall'immobile locato; b) dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo dovute sul contratto di locazione.

Al fine di evitare che i soggetti, con contratti già in corso, stipulino un nuovo contratto per avvalersi del regime opzionale della cedolare secca, è previsto che quest'ultimo regime non si applichi ai contratti conclusi nell'anno 2019, qualora al 15 ottobre 2018 risulti già in essere tra i medesimi soggetti un contratto di locazione per lo stesso immobile, poi interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale.

L'opzione per il regime facoltativo della cedolare secca deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione ed esplica effetti per l'intera durata del contratto, salvo revoca.

Qualora non sia stata esercitata l'opzione in sede di registrazione del contratto, è possibile accedere al regime della cedolare secca per le annualità successive, esercitando l'opzione entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno (30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità).

Entro lo stesso termine è possibile revocare l'opzione per il regime della cedolare. L'esercizio o la modifica dell'opzione può essere effettuata utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia (software RLI o RLI-web); o presentando il modello RLI, debitamente compilato, allo stesso ufficio dove è stato registrato il contratto.

### **- La precedente prassi**

In effetti la Circolare n. 26 del 1° giugno 2011 prevedeva testualmente (punto 4.1) che *“Il locatore può revocare l'opzione in ciascuna annualità contrattuale successiva a quella in cui è stata esercitata l'opzione entro il termine previsto per il pagamento dell'imposta di registro relativa all'annualità di riferimento. La revoca comporta il pagamento dell'imposta di registro dovuta per detta annualità di riferimento e per le successive”*.

Eravamo all'epoca della prima prassi dopo l'entrata in vigore della "cedolare", introdotta con l'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 concernente "Disposizioni in materia di Federalismo Fiscale Municipale", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 23 marzo 2011, n. 67 ed entrato in vigore il 7 aprile 2011. Non esistevano ancora delle disposizioni attuative che prevedevano l'esercizio dell'opzione e la modifica della stessa. Già si prevedevano tuttavia variazioni di regime impositivo rispetto al contratto.

### - Conclusioni

Nel caso specifico dell'interpello l'Agenzia conclude che l'istante possa esercitare l'opzione nei termini e con le modalità indicate nella circolare n. 8/E del 2019, ossia presentando il relativo modello RLI entro trenta giorni dalla scadenza di ciascuna annualità. Infatti, considerato che nella specie il contratto ha avuto decorrenza dal 1° gennaio 2019, l'opzione per la cedolare secca avrebbe dovuto essere esercitata, con riferimento all'anno di imposta 2020, entro il 31 gennaio 2020, mentre, per l'anno di imposta 2021, l'opzione deve essere esercitata entro il 31 gennaio 2021 e così via.

Ma più in generale la prassi richiamata sembrerebbe consentire un "salto" di regime entro il termine del versamento dell'annualità dell'imposta di registro con gli adempimenti appena visti. Ovviamente si verserà imposta di registro per l'annualità pregressa se si esce dal regime sostitutivo.

Considerando che di adempimenti si tratta e che non sembrano esservi preclusioni alla loro regolarizzazione anche nei mesi successivi con l'istituto di cui all'art. 12 del D.Lgs. 472/1997 ("ravvedimento operoso") c'è allora da chiedersi se, constatata la convenienza *ex post* di un cambio di scelta al momento della dichiarazione, si possa rimediare con un adempimento anche tardivo delle regole predette.

Non sembrerebbero sussistere al riguardo delle preclusioni anche se la prudenza (assieme a qualche risposta ad interpello sul punto) sono d'obbligo.

## Corte di Giustizia UE - Causa C94/19, Sentenza del 11 marzo 2020

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Sesta direttiva 77/388/CEE – Articoli 2 e 6 – Ambito di applicazione – Operazioni imponibili – Prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso – Distacco di personale da parte di una società controllante presso la sua controllata – Rimborso da parte della controllata limitato ai costi sostenuti»

Nella causa C94/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Corte suprema di cassazione (Italia), con ordinanza del 27 novembre 2018, pervenuta in cancelleria il 6 febbraio 2019, nel procedimento

San Domenico Vetraria SpA

contro

Agenzia delle Entrate,

nei confronti di:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da P.G. Xuereb, presidente di sezione, T. von Danwitz e A. Kumin (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e S. Mortoni, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

### Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 2 e 6, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la San Domenico Vetraria SpA e l'Agenzia delle Entrate (Italia) in merito alle detrazioni, effettuate dalla San Domenico Vetraria per l'esercizio fiscale 2005, dell'IVA pagata sugli importi rimborsati alla sua società controllante Avir SpA per il distacco di un dirigente.

## Contesto normativo

### Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2 della sesta direttiva così dispone:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4 L'articolo 6, paragrafo 1, primo comma, di tale direttiva enuncia quanto segue:

«Si considera "prestazion[e] di servizi" ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5».

### Diritto italiano

5 Ai sensi dell'articolo 30 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276 – Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30 (supplemento ordinario alla GURI n. 235, del 9 ottobre 2003):

«1. L'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

2. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore».

6 L'articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) (supplemento ordinario alla GURI n. 61, del 14 marzo 1988; in prosieguo: la «legge n. 67/88») dispone quanto segue:

«Non sono da intendere rilevanti ai fini dell'[IVA] i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo».

### Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 Nel corso del 2004 la Avir ha distaccato presso la sua controllata San Domenico Vetraria uno dei suoi dirigenti, per occupare il posto di direttore di uno degli stabilimenti di quest'ultima. In tale contesto, la San Domenico Vetraria ha ricevuto dalla propria controllante fatture recanti importi corrispondenti ai costi sostenuti per il dirigente distaccato. Al momento del rimborso alla Avir dei costi relativi a tale distacco, la San Domenico Vetraria ha applicato l'IVA, ai fini del successivo esercizio del diritto di detrazione.

8 L'amministrazione tributaria ha ritenuto che tali rimborsi, dal momento che non riguardavano prestazioni di servizi tra una controllata e la sua controllante, fossero estranei alla sfera di applicazione dell'IVA, di modo che ha proceduto a una rettifica ai fini del recupero dell'IVA detratta a tale titolo.

9 Il ricorso proposto dalla San Domenico Vetraria contro la rettifica fiscale è stato respinto dai giudici di primo grado e di appello. In particolare, il giudice d'appello ha ritenuto che, in mancanza di prova che il dipendente distaccato avesse ricevuto una maggiorazione di somme o esercitato funzioni diverse da quelle già svolte presso la distaccante, gli importi pagati da tale società corrispondessero a meri rimborsi di costi ai sensi dell'articolo 8, comma 35, della legge n. 67/88.

10 Adita con un ricorso per cassazione proposto dalla San Domenico Vetraria, la Corte suprema di cassazione (Italia) ritiene che la questione di stabilire se il distacco di personale a fronte del rimborso dei relativi costi possa essere considerato imponibile sia di importanza decisiva per la soluzione della controversia principale.

11 A tale riguardo, detto giudice precisa che, conformemente all'articolo 8, comma 35, della legge n. 67/88, nel caso in cui la somma rimborsata corrisponda all'importo delle spese sostenute per il personale distaccato, l'operazione di distacco non è imponibile, in quanto irrilevante ai fini dell'IVA. Sussisterebbero tuttavia dubbi quanto all'esclusione dallo spettro di applicazione dell'IVA di una prestazione quale il distacco di personale, a fronte del rimborso del costo delle relative prestazioni.

12 Infatti, secondo detto giudice, la natura economica di un'operazione di distacco, come quella di cui al procedimento principale, sembra evincersi dal fatto che, in base all'articolo 30 del decreto legislativo di cui al punto 5 della presente sentenza, è necessario che sussista uno specifico interesse del datore di

lavoro distaccante, vale a dire l'interesse di garantire la maggiore funzionalità dell'organizzazione comune a controllante e controllata. Del resto, la sussistenza di tale interesse non sarebbe contestata nel caso di specie.

13 Peraltro, il fatto che una simile operazione di distacco dia luogo a una prestazione di servizi svolta a titolo oneroso potrebbe risultare dall'ammontare, nel caso di specie non insignificante, corrisposto dalla distaccataria, pari all'importo delle spese e degli oneri da sostenere per i lavoratori.

14 La Corte suprema di cassazione considera, inoltre, che la norma nazionale sembra dar luogo a una disparità di trattamento ingiustificata, che può incidere sul principio di neutralità fiscale, tra il distacco di personale e la messa a disposizione di manodopera, dal momento che quest'ultima operazione dà sempre luogo a una prestazione imponibile.

15 In tale contesto, la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli [articoli] 2 e 6 della [sesta direttiva] nonché il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere rilevanti ai fini dell'[IVA] i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata».

Sulla questione pregiudiziale

16 Per rispondere alla questione sollevata occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

17 Inoltre, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, primo comma, della sesta direttiva si considera prestazione di servizi «ogni operazione che non costituisce cessione di un bene».

18 Nel caso di specie, dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risulta pacifico che la Avir ha la qualità di soggetto passivo e che la prestazione di servizi di cui al procedimento principale, vale a dire il distacco di un dirigente della Avir presso la sua controllata San Domenico Vetraria, è avvenuta all'interno del paese di cui trattasi.

19 Rimane pertanto da determinare se tale prestazione di servizi sia stata effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva.

20 Al riguardo, secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito del sistema dell'IVA le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore. Così, quando l'attività di un prestatore consista nel fornire esclusivamente prestazioni senza corrispettivo diretto, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette all'IVA (sentenza del 22 giugno 2016, Český rozhlas, C11/15, EU:C:2016:470, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

21 Ne risulta che una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto (v., in tal senso, sentenze del 22 giugno 2016, Český rozhlas, C11/15, EU:C:2016:470, punti 21 e 22 nonché giurisprudenza ivi citata; del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C295/17, EU:C:2018:942, punto 39, nonché del 3 luglio 2019, UniCredit Leasing, C242/18, EU:C:2019:558, punto 69).

22 Nel caso di specie, dal fascicolo a disposizione della Corte sembra emergere che il distacco è stato effettuato sulla base di un rapporto giuridico di natura contrattuale tra la Avir e la San Domenico Vetraria.

23 Risulta peraltro che, nell'ambito di tale rapporto giuridico, sono state scambiate prestazioni reciproche, vale a dire il distacco di un dirigente della Avir presso la San Domenico Vetraria, da un lato, e il pagamento da parte di quest'ultima alla Avir degli importi che le sono stati fatturati, dall'altro.

24 La Commissione contesta tuttavia l'esistenza di un nesso diretto tra queste due prestazioni facendo valere che, in mancanza di pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti dalla Avir, il distacco di cui al procedimento principale non ha avuto luogo allo scopo di ricevere un corrispettivo.

25 Tale argomento non può essere accolto.

26 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che sussiste un nesso diretto quando due prestazioni si condizionano reciprocamente (v., in tal senso, sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma, C16/93, EU:C:1994:80,

punti da 13 a 20, e del 16 ottobre 1997, Fillibeck, C258/95, EU:C:1997:491, punti da 15 a 17), vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa (v., in tal senso, sentenze del 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, punto 14, e del 2 giugno 1994, Empire Stores, C33/93, EU:C:1994:225, punto 16).

27 Se pertanto dovesse essere dimostrato – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – che il pagamento da parte della San Domenico Vetraria degli importi che le sono stati fatturati dalla sua società controllante costituiva una condizione affinché quest'ultima distaccasse il dirigente, e che la controllata ha pagato tali importi solo come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un nesso diretto tra le due prestazioni.

28 Di conseguenza, si dovrebbe ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso ed essa sarebbe soggetta all'IVA, dal momento che le altre condizioni di cui all'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva sono parimenti soddisfatte.

29 È irrilevante, a tale riguardo, l'importo del corrispettivo, in particolare la circostanza che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione (v., in tal senso, sentenze del 20 gennaio 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C412/03, EU:C:2005:47, punto 22, nonché del 2 giugno 2016, Lajvér, C263/15, EU:C:2016:392, punto 45 e giurisprudenza ivi citata). Infatti, una simile circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C263/15, EU:C:2016:392, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

30 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'IVA i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Sulle spese

31 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

**Per questi motivi, la Corte (Settima Sezione) dichiara:**

L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo l'11 marzo 2020.

## **Agenzia delle entrate - Risposta ad interpello n. 198 del 1 luglio 2020**

**OGGETTO:** Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Locazione commerciale - Modalità di esercizio dell'opzione per il regime fiscale della c.d. cedolare secca - Chiarimenti

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L'Istante dichiara di aver locato un immobile commerciale di sua proprietà sulla base di un contratto di locazione registrato, presso il competente Ufficio finanziario, nel gennaio 2019.

Alla luce dei chiarimenti forniti con la circolare n. 8/E del 10 aprile 2019 e la risoluzione n. 50/E del 17 maggio 2019, l'Istante chiede di sapere se può usufruire del regime della cedolare secca per il citato contratto di locazione stipulato nel corso del 2019 e per il quale, in sede di prima registrazione, è stata scelta l'opzione per la tassazione ordinaria.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene che, nel caso di specie, sia possibile variare il regime di tassazione, passando da quello ordinario a quello della cedolare secca, in linea con i chiarimenti interpretativi di cui ai richiamati documenti di prassi.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il comma 59 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, recante il Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021, ha ampliato la portata applicativa del regime della cedolare secca prevedendo che «Il canone di locazione relativo ai contratti stipulati nell'anno 2019, aventi ad oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati, escluse le pertinenze, e le relative pertinenze locate congiuntamente, può, in alternativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, essere assoggettato al regime della cedolare secca, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento.

Tale regime non è applicabile ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente

rispetto alla scadenza naturale».

La norma in esame estende la disciplina di cui all'articolo 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (c.d. regime della "cedolare secca") anche ai canoni derivanti dalla stipula dei contratti di locazione, sottoscritti nel 2019, aventi ad oggetto immobili destinati all'uso commerciale classificati nella categoria catastale C/1 (Negozi e botteghe) e relative pertinenze (locate congiuntamente alle unità immobiliari C/1).

Per effetto, quindi, delle citate previsioni, i canoni derivanti dai contratti sopra descritti possono essere assoggettati al regime della "cedolare secca" per l'applicazione del quale la previsione normativa recata dal comma 59 dell'articolo 1 della legge n. 145 del 2018, espressamente richiama l'articolo 3 del decreto legislativo n. 23 del 2011.

Con la circolare n. 8/E del 10 aprile 2019, è stato precisato che l'opzione per il regime facoltativo della cedolare secca deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione ed esplica effetti per l'intera durata del contratto, salvo revoca.

Qualora non sia stata esercitata l'opzione in sede di registrazione del contratto, è possibile accedere al regime della cedolare secca per le annualità successive, esercitando l'opzione entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno (30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità). Entro lo stesso termine, è possibile revocare l'opzione per il regime della cedolare.

L'esercizio o la modifica dell'opzione possono essere effettuati:

utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia (software RLI o RLI-web);

presentando il modello RLI, debitamente compilato, allo stesso Ufficio dove è stato registrato il contratto.

Nel caso di specie, l'Istante ha presentato, nel gennaio 2019, in qualità di locatore, un modello RLI telematico, relativo ad un contratto di locazione di un immobile ad uso diverso dall'abitativo, con decorrenza 1° gennaio 2019, optando per il regime della cedolare secca. Tuttavia, lo stesso giorno della registrazione telematica, l'Istante ha versato l'imposta di registro, relativa alla prima annualità, nonché l'imposta di bollo.

In sostanza, l'Istante, pur avendo optato, in fase di registrazione telematica del contratto, per il regime della cedolare secca, nel momento in cui ha provveduto ad effettuare il versamento dell'imposta di registro e di bollo, di fatto, ha scelto il regime della tassazione ordinaria, con riferimento alla prima annualità contrattuale.

Tanto premesso, si ritiene che, nel presupposto della sussistenza di tutti i requisiti richiesti dal richiamato articolo 1, comma 59, della legge di bilancio 2019, l'Istante può sempre optare, con riferimento alle annualità successive, per il regime della cedolare secca nei termini e con le modalità indicate nella succitata circolare n. 8/E del 2019, ossia presentando il relativo modello RLI entro trenta giorni dalla scadenza di ciascuna annualità.

Pertanto, considerato che nella specie il contratto ha avuto decorrenza dal 1° gennaio 2019, l'opzione per la cedolare secca avrebbe dovuto essere esercitata, con riferimento all'anno di imposta 2020, entro il 31 gennaio 2020, mentre, per l'anno di imposta 2021, l'opzione deve essere esercitata entro il 31 gennaio 2021 e così via.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)

iltributo.it  
associazione  
per l'approfondimento e la diffusione  
dell'informazione fiscale 

