



RSM PALEA LAURI GERLA

Associazione professionale di Studio Palea, Studio L4C, Studio Gerla Associati

TAX NEWS

2016 – 9

L'informativa riportata, pur se predisposta e verificata con scrupolo, non può comportare responsabilità in caso di errori od imprecisioni, né intendersi sostitutiva di alcuna forma di consulenza.



SOMMARIO

NORMATIVA

La nuova "white list" dei Paesi fiscalmente collaborativi

Riaperti i termini per la riammissione ai piani rateali con Equitalia ed Agenzia Entrate

PRASSI

Rimborsi spese per utilizzo dei servizi di "car sharing"

La nuova disciplina CFC analizzata dall'Agenzia delle Entrate

GIURISPRUDENZA

Imposta di registro: la vendita del 100% di una partecipazione equivale ad una cessione d'azienda?

SCADENZE – OTTOBRE 2016

APPROFONDIMENTO

Il nuovo "abuso del diritto" esaminato da Assonime

FOCUS DAL MONDO DEL LAVORO

(IN COLLABORAZIONE CON DE LUCA & PARTNERS)

NORMATIVA

La nuova “white list” dei Paesi fiscalmente collaborativi

(Decreto del ministero dell'Economia e delle Finanze del 9 agosto 2016)

L'Italia, si sa, è un Paese di santi, poeti e navigatori.

Dal punto di vista fiscale potrebbe ben sostenersi che l'Italia è anche il Paese delle (innumerevoli) *black e white list*: nel nostro ordinamento, infatti, si contano svariate liste di Paesi “canaglia” ovvero “collaborativi”, ciascuna delle quali influenza specifiche normative tributarie.

Lo scorso 9 agosto è stato emanato un apposito Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 22 agosto), mediante il quale sono state apportate numerose e significative modifiche all'elenco degli Stati “collaborativi”, ovverosia con i quali è attuabile lo *scambio di informazioni* ai sensi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana: il decreto del 9 agosto modifica l'originario decreto emanato il 4 settembre 1996 ed oggetto di ripetuti aggiustamenti nel corso degli anni.

Di seguito si riporta innanzitutto la nuova elencazione dei Paesi “collaborativi”, dando poi evidenza delle principali norme fiscali che risultano influenzate da tale modifica.

Elenco dei Paesi collaborativi

In neretto sono indicati i Paesi inseriti ad agosto nella lista, in precedenza considerati “non collaborativi”.

- Albania
- Alderney**
- Algeria
- Anguilla**
- Arabia Saudita**
- Argentina
- Armenia
- Aruba**
- Australia
- Austria
- Azerbaijan
- Bangladesh
- Belgio
- Belize**
- Bermuda**
- Bielorussia
- Bosnia Erzegovina**
- Brasile
- Bulgaria
- Camerun
- Canada
- Cina
- Cipro
- Colombia**
- Congo (Repubblica del Congo)**
- Corea del Sud
- Costa d'Avorio

- Costa Rica**
- Croazia
- Curacao**
- Danimarca
- Ecuador
- Egitto
- Emirati Arabi Uniti
- Estonia
- Etiopia**
- Federazione Russa
- Filippine
- Finlandia
- Francia
- Georgia
- Germania
- Ghana**
- Giappone
- Gibilterra**
- Giordania**
- Grecia
- Groenlandia**
- Guernsey**
- Herm**
- Hong Kong**
- India
- Indonesia
- Irlanda
- Islanda
- Isola di Man**
- Isole Cayman**
- Isole Cook**
- Isole Faroe**
- Isole Turks e Caicos**
- Isole Vergini Britanniche**
- Israele
- Jersey**
- Kazakistan
- Kirghizistan
- Kuwait
- Lettonia
- Libano**
- Liechtenstein**
- Lituania
- Lussemburgo
- Macedonia
- Malaysia**
- Malta
- Marocco
- Mauritius
- Messico
- Moldova**
- Montenegro**
- Montserrat**
- Mozambico**
- Nigeria**
- Norvegia
- Nuova Zelanda
- Oman**

- Paesi Bassi
- Pakistan
- Polonia
- Portogallo
- Qatar
- Regno Unito
- Repubblica Ceca
- Repubblica Slovacca
- Romania
- San Marino
- Senegal**
- Serbia**
- Seychelles**
- Singapore
- Sint Maarten**
- Siria**
- Slovenia
- Spagna
- Sri Lanka
- Stati Uniti d'America
- Sud Africa
- Svezia
- Svizzera**
- Tagikistan**
- Taiwan**
- Tanzania
- Thailandia
- Trinidad e Tobago
- Tunisia
- Turchia
- Turkmenistan
- Ucraina
- Uganda**
- Ungheria
- Uzbekistan
- Venezuela
- Vietnam
- Zambia.

Normative influenzate dalla lista

La “white list” contenuta nel decreto del 9 agosto incide su varie norme tributarie. Tra le più significative occorre segnalare le seguenti.

Imposte sui redditi

Deducibilità delle perdite su crediti (art. 101, comma 5, TUIR) – in base al suddetto articolo sono deducibili le perdite su crediti derivanti da *procedure concorsuali* previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni.

Trasferimento in Italia di imprese estere (art. 166-bis, TUIR) – le imprese estere che trasferiscono in Italia la propria sede provenendo dai Paesi “collaborativi” di cui alla lista del 9 agosto, assumono quale valore fiscale delle attività e passività il valore “normale” delle stesse.



Presunzione di residenza fiscale in Italia di Trust istituiti all'estero (art. 73, comma 3, TUIR) – in base al citato disposto, si presumono residenti in Italia, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui alla riportata lista, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio italiano. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al citato decreto, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio italiano effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

Monitoraggio fiscale delle persone fisiche – il possesso di partecipazioni in Società site in Paesi “collaborativi” consente di *limitare* l'informativa nel quadro RW al valore nominale della partecipazione, in luogo dell'indicazione dei valori patrimoniali dell'impresa (approccio “look through”) insediata in Paesi non collaborativi. Ancora, il possesso di conti correnti detenuti in Paesi divenuti “collaborativi” non obbliga più all'indicazione del valore massimo raggiunto in corso d'anno dal conto corrente.

Tassazione delle rendite finanziarie

Tra i molti disposti a carattere tributario-finanziario influenzati dalla modifica alla lista si evidenzia che scontano l'aliquota di favore del 12,5% le obbligazioni ed i titoli simili emessi dai Paesi riportati nell'elenco.

La lista estende poi ai residenti in tali (nuovi) Paesi collaborativi l'esenzione da ritenuta fiscale italiana applicabile su numerosi redditi finanziari *generati in Italia* (es. proventi da OICR italiani, plusvalenze da partecipazioni non qualificate in società italiane, etc...).

Aggiornamento della lista

Il decreto del 9 agosto introduce una previsione di “aggiornamento” della lista, in base alla quale con apposito decreto sono eliminati dall'elenco degli Stati e territori “collaborativi” quelli con i quali, in ragione di reiterate violazioni dell'obbligo di cooperazione amministrativa tra Autorità competenti, non risulta assicurata *nella prassi operativa* l'adeguatezza dello scambio di informazioni, ai sensi di uno strumento giuridico bilaterale o multilaterale in vigore con la Repubblica italiana.

Decorrenza

Con riferimento alla tassazione dei redditi finanziari non è chiaro se la decorrenza della nuova lista debba ricondursi al 22 agosto (data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale) ovvero al 6 settembre 2016.

Per quanto concerne le normative riferite ad un dato periodo d'imposta (all'interno del quale è avvenuta la pubblicazione della lista) dovrà essere chiarito se la nuova lista impatti per l'intero periodo d'imposta 2016 ovvero solo a decorrere dall'entrata in vigore: si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate, con la recente circolare n. 39/E/2016 (riferendosi alle modifiche intercorse alla lista contenuta nel DM 23 gennaio 2002 nell'ambito della normativa ex art. 110 del TUIR sui costi da Paesi black list) ha sostenuto tale seconda tesi.

Per le modifiche, infine, che impattano su aspetti dichiarativi (es. semplificazioni nella compilazione del quadro RW) la nuova lista dovrebbe avere efficacia già a valere per il modello Unico 2016 (il cui termine di invio è successivo alla data di pubblicazione del decreto), ma mancano chiarimenti a riguardo.

Le “altre” black list

Si ricordava, in premessa, l'esistenza di una "pluralità" di liste presenti nel nostro ordinamento tributario, che rendono nel complesso l'idea della italica complicazione.

Tali ulteriori liste, a completamento di quanto in precedenza esposto, sono:

- ex Decreto Ministeriale del 4 maggio 1999: trattasi dell'elenco di Paesi "black list" valido, in particolare, ai fini della residenza delle persone fisiche e delle sanzioni applicabili in caso di violazioni al monitoraggio fiscale, del raddoppio dei termini di accertamento e della presunzione di evasione delle sime detenute all'estero;
- ex Decreto Ministeriale del 21 novembre 2001, applicabile anch'essa alle violazioni in materia di quadro RW, di raddoppio dei termini di accertamento e della presunzione di evasione, nonché alla disciplina CFC (quest'ultima fino al 2015);
- ex Decreto Ministeriale del 23 gennaio 2002: tale lista disciplina(va) i Paesi soggetti ai vincoli di deducibilità sugli acquisti di beni e servizi (normativa costi black list, ex art. 110 del TUIR): si ricorda a tal fine che dal 2016 la normativa è stata abrogata.

La confusione ingenerata dalla moltitudine di liste è tale che vi sono Paesi che risultano essere al contempo "black" in base ad alcune normative e collaborativi in base alla lista aggiornata lo scorso agosto.

È il caso, ad esempio, della Svizzera: tale Paese è oramai "collaborativo" (avendo siglato con l'Italia un accordo per lo scambio di informazioni fiscali), ma è al contempo considerato un paradiso fiscale con riferimento agli italiani che ivi trasferiscono la loro residenza fiscale ...

Fortunatamente, si sta assistendo ad una razionalizzazione di sistema, posto che ben due normative (quella sulle CFC e quella afferente la deducibilità dei costi provenienti da paradisi fiscali) hanno subito di recente strutturali modifiche, tali da rendere non più valide le relative liste di riferimento.

Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



Dott. ssa Silvia Cirillo
RSM Palea Lauri Gerla
Foro Buonaparte, 67
20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: silvia.cirillo@rsm.it
www.rsm.it

Riaperti i termini per la riammissione ai piani rateali con Equitalia ed Agenzia Entrate

(Decreto Legge 24 giugno 2016, n. 113)

L'art. 13-bis del Decreto Legge n. 113/2016 ha riaperto i termini mediante i quali i debitori "decaduti" da precedenti piani di rateazione (nei confronti di Equitalia ovvero dell'Agenzia delle Entrate) a causa di omessi pagamenti, possono nuovamente richiedere l'accesso ad una rateazione.

Più in dettaglio:

- i debitori decaduti alla data del 1° luglio 2016 dal beneficio della rateizzazione nei confronti di Equitalia possono nuovamente rateizzare l'importo dovuto, sino ad un massimo di 72 rate mensili (chi è decaduto da una rateazione straordinaria con più di 72 rate può ottenere al massimo lo stesso numero di rate approvate in precedenza).
La nuova richiesta di rateazione deve essere presentata, a pena di decadenza, entro il 20 ottobre, venendo prevista la decadenza dalla rateazione in caso di mancato pagamento di 2 rate, anche non consecutive. L'accesso alla nuova rateazione *non* prevede l'obbligo di aver pagato integralmente, all'atto dell'istanza, le rate precedentemente scadute;
- i debitori decaduti in data successiva al 15 ottobre 2015 e fino alla data del 1° luglio 2016 dai piani di rateazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, nelle ipotesi di definizione rateale degli accertamenti con adesione, dei PVC, degli inviti a comparire ovvero dell'accettazione per acquiescenza possono ottenere, a semplice richiesta (da presentare, anche in questo caso, entro il 20 ottobre), la concessione di un nuovo piano di rateazione.

Da ultimo, il decreto n. 113/2016 eleva da 50.000 a 60.000 euro l'importo del debito liberamente rateizzabile dal contribuente.

La normativa riferita alle rateazioni nei confronti dell'Agenzia delle Entrate è stata oggetto di analisi nella circolare n. 41/E del 3 ottobre, ove sono state fornite anche molte indicazioni di carattere operativo.

PRASSI

Rimborsi spese per utilizzo dei servizi di “car sharing”

(Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 83/E del 28 settembre 2016)

Nelle grandi città è sempre più diffuso l'utilizzo dei servizi di “car sharing”.

Qualora l'utilizzo di tale formula di spostamento urbano avvenga nell'ambito di “trasferte” effettuate da lavoratori dipendenti, si pone il tema della assoggettabilità o meno a tassazione IRPEF, in capo al lavoratore dipendente, dei *rimborsi* riconosciuti dal datore di lavoro a fronte dell'utilizzo di tale mezzo di trasporto.

Occorre premettere che in base all'art. 51, comma 5, del TUIR concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente tutti i rimborsi delle spese sostenute dal lavoratore in occasione di trasferte nell'ambito del territorio del Comune ove è ubicata la sede di lavoro: unica eccezione a tale regola è rappresentata dai rimborsi delle spese di *trasporto* comprovate da documenti provenienti dal vettore.

Nella risoluzione n. 83/E l'Agenzia delle Entrate, oltre a ricordare sono tassabili gli eventuali rimborsi delle spese di trasporto per il tragitto casa-lavoro, ha avallato la tesi della non tassabilità, in capo al lavoratore, dei costi per *car sharing* sostenuti nell'ambito di trasferte comunali.

Ciò a condizione che il documento emesso dalla società di *car sharing* individui puntualmente il destinatario della prestazione, il percorso effettuato (con indicazione del luogo di partenza e luogo di arrivo), la distanza percorsa nonché la durata ed, infine, l'importo dovuto.

È, infine, indifferente che il documento risulti intestato al lavoratore ovvero che risulti intestato al datore di lavoro, laddove al lavoratore è poi garantito il rimborso della spesa sostenuta (cd. “utilizzo incrociato”).

Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



Dott. Vincenzo Mannina

RSM Palea Lauri Gerla

Foro Buonaparte, 67

20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: vincenzo.mannina@rsm.it

www.rsm.it

La nuova disciplina CFC analizzata dall'Agenzia delle Entrate

(Agenzia delle Entrate, circolare n. 35/E del 4 agosto 2016)

Con la Circolare n. 35/E del 4 agosto u.s. (di seguito anche la “Circolare”), l'amministrazione finanziaria ha fornito i primi chiarimenti alla rinnovata disciplina delle *Controlled Foreign Companies* contenuta nell'articolo 167 del Tuir.

In forza della citata disposizione, la cui *ratio* è quella di contrasto a pratiche finalizzate alla distrazione di materia imponibile, i redditi realizzati da un'impresa, società o altro ente, residente in uno dei Paesi o territori a fiscalità privilegiata, vengono assoggettati a tassazione “per trasparenza” anche in Italia da parte del soggetto che ne detiene il controllo.

La Circolare si inserisce all'interno di un più ampio quadro di sistema (Legge di Stabilità 2015, Decreto Internazionalizzazione e Legge di Stabilità 2016), che nel corso degli ultimi anni ha ridisegnato i contorni della disciplina qui in commento, in un'ottica di **semplificazione ed uniformità** agli standard internazionali in materia (su tutti, l'abrogazione della norma per le società collegate).

Tra le **novità introdotte**, annotiamo:

- abrogazione dell'articolo 168 Tuir, che conteneva l'estensione delle previsioni in materia di CFC anche alle imprese “collegate” localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata;
- abrogazione dell'articolo 168-bis Tuir, che prevedeva l'elaborazione di una lista di Paesi o territori che consentivano un adeguato scambio di informazioni e, pertanto, esclusi dalle previsioni della CFC *non black-list* (presente nel testo normativo del comma 1 dell'articolo 167 Tuir, in vigore fino al 7/10/2015, data di abrogazione da parte dell'articolo 10, comma 1 del Decreto Legislativo n. 147/2015);
- individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata sulla base del *livello di tassazione nominale*;
- individuazione dei criteri per determinare l'*effettivo livello di tassazione* (si veda anche il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 143239 del 16/9/2016) ai fini dell'applicazione della disciplina CFC a controllate residenti in Stati o territori il cui livello di tassazione nominale è inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia, o in Stati appartenenti all'Unione Europea ovvero a quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo (Islanda, Norvegia e, da ultimo come chiarito nella Circolare, il Liechtenstein per via degli accordi ratificati con l'Unione Europea sullo scambio di informazioni in materia fiscale);
- determinazione del reddito imputato per trasparenza al socio residente;
- definizione del nuovo istituto dell'interpello quale strumento probatorio (nell'ambito del riformato articolo 11, comma 1, lettera b) della Legge n. 212 del 27/7/2000) per la disapplicazione della disciplina CFC (in altre parole, l'interpello non è più obbligatorio ma facoltativo, pur rimanendo l'obbligo di dimostrare la sussistenza delle esimenti per la disapplicazione, anche in fase di controllo dell'amministrazione finanziaria con obbligo di avviso gravante su quest'ultima, prima dell'emissione di un avviso di accertamento ai sensi del comma 8-quater);
- obbligo di segnalare, all'interno della dichiarazione dei redditi, la presenza di controllate CFC;
- riconoscimento di un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 del Tuir in caso di dimostrazione dell'esimente di cui alla lettera a) del comma 5 dell'articolo 167.

Approfondiremo in questa sede gli aspetti più caratteristici ed importanti della disciplina CFC in vigore per il periodo d'imposta corrente e successivi.

Con riguardo alla verifica del **livello nominale di tassazione**, la Circolare annota chiaramente la metodologia di calcolo da seguire per un corretto controllo della causa di esclusione in commento,



impostata su un criterio mobile che tenga conto dell'effettivo livello di imposizione nell'altro Stato. La verifica tiene in considerazione il rapporto tra il livello nominale di tassazione nel Paese estero ed il livello nominale di tassazione in Italia, come sommatoria di aliquota Ires (27,5% o 24%, dal 2017) e Irap (si assume l'aliquota ordinaria al 3,9%).

Ove il rapporto sia inferiore a 0,5, scatteranno per il socio italiano gli obblighi di adempimento previsti dalla disciplina sulle CFC, a meno che lo stesso non sia in grado di soddisfare una delle esimenti previste nell'ambito del comma 5, lettere a) e b) del Tuir, vale a dire:

- la società non residente **svolge un'effettiva attività industriale o commerciale** come attività principale nel mercato dello Stato o territorio di insediamento (lettera a) del comma 5);
- dalle partecipazioni **non sia conseguito l'effetto, sin dall'inizio del possesso, di localizzare i redditi** in Stati o territori a fiscalità privilegiata (lettera b) del comma 5).

Con riferimento alla prima esimente, adeguandosi al dettato normativo del successivo comma 5-bis, la disciplina CFC non si applica qualora il socio residente sia in grado di dimostrare che la controllata non-residente derivi meno del 50% dei proventi della gestione caratteristica da fonti c.d. *passive income* (gestione titoli e partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie) nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente.

In quanto alla seconda esimente, la Circolare identifica una serie di casistiche atte al **superamento della presunzione** posta dalla norma.

Iniziamo con lo specificare che, prioritaria, è una verifica sul livello di tassazione presente nel paese di localizzazione della CFC, in quanto a (condizioni da verificarsi alternativamente):

- livello di tassazione **effettiva** nel paese di residenza della CFC, pari ad almeno il 50 per cento della tassazione nominale in Italia (Ires e Irap, escluse addizionali regionali e comunali),
- livello di tassazione **subita** dalla CFC nel paese di localizzazione, pari ad almeno il 50 per cento di quella che avrebbe subito se fosse stata oggetto di tassazione in Italia.

Dopodiché, la prassi amministrativa identifica le seguenti casistiche per la **dimostrazione della seconda esimente** (ai fini della lettera b) del comma 5):

- *oltre il 75 per cento dei redditi della CFC sono prodotti in Stati o territori non privilegiati e qui assoggettati a tassazione ordinaria e senza godere di regimi speciali* (sono tali quei regimi di favore che conferiscono un trattamento agevolato strutturale, per cui anche se il livello nominale di tassazione del Paese è superiore al 50% di quello vigente in Italia, per via di particolari benefici fiscali la controllata è sottoposta ad un livello di tassazione al di sotto di tale soglia);
- la CFC, pur localizzata in Stato o territorio a fiscalità privilegiata, *svolge esclusivamente la propria principale attività, ovvero è fiscalmente residente ovvero ha la sede di direzione effettiva in uno Stato o territorio a regime fiscale non privilegiato, nel quale i redditi da essa prodotti sono integralmente assoggettati a tassazione, senza godere di regimi speciali*;
- la controllata non-residente è localizzata in uno Stato o territorio a fiscalità ordinaria e, benché localizzata anche in uno Stato o territorio a fiscalità privilegiata per il tramite di una Stabile Organizzazione, i redditi di quest'ultima sono ripresi integralmente a tassazione nel primo Stato di residenza, ad aliquota ordinaria;
- l'*overall tax rate* scontato sui redditi prodotti dalla CFC sarebbe stato comunque congruo secondo i canoni previsti dal comma 4) a quello che, in linea di principio, avrebbe subito in Italia. Si pensi, per esempio (riprendendo il caso esposto nella Circolare), ad una holding localizzata in un paradiso fiscale, controllante di altre società residenti in paesi a fiscalità ordinaria ma controllata



da socio residente in Italia. In un simile contesto, infatti, i redditi imputati alla CFC (stante la dimostrazione dell'esimente alla lettera b) del comma 5 del Tuir, si veda a proposito anche l'articolo 89, comma 3 del Tuir), avendo scontato imposizione ordinaria nei rispettivi Paesi di residenza, sarebbero comunque sottoposti ad un *overall tax rate* in linea con quanto sarebbe stato il livello di imposizione (1,375%) dei dividendi percepiti da paese *white-list*, senza interposizione fittizia della CFC.

Collegandoci a quest'ultimo aspetto, annotiamo un intervento della Circolare anche in tema di **calcolo del tax rate effettivo** (ai fini del controllo di cui al comma 4), nel caso di redditi prodotti in Stati diversi da quello di effettiva localizzazione della controllata non-residente. In una tale situazione, si ribadisce (riprendendo il precedente orientamento espresso nella Circolare n. 51/2010) che il *tax rate* deve essere calcolato sulla base del rapporto tra la somma delle imposte complessive scontate dalla CFC, a prescindere dallo Stato di imposizione, e l'utile ante imposte del CFC.

Questo perché, se la prima verifica sul livello di tassazione nominale inferiore al 50% rispetto a quello vigente in Italia non venisse soddisfatta, la controllante residente potrebbe sempre ricorrere ad una seconda verifica in cui si chiedere che la tassazione effettivamente subita dalla CFC all'estero non sia inferiore a più del 50 per cento della tassazione che avrebbe effettivamente subito in Italia (qualora ivi residente).

In quanto al calcolo dell'**effettivo livello di tassazione** previsto nella verifica di sussistenza della disciplina CFC per società o enti residenti in Stati o territori, il cui livello di tassazione nominale è superiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia o in Stati appartenenti all'Unione Europea ovvero a quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo e che, congiuntamente, abbiano anche conseguito proventi derivanti per più del 50 per cento dalla gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie (in altri termini, per i casi che ricadono nel comma 8-bis), l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con il recente **Provvedimento n. 143239 del 16/9/2016**. Nel citato documento di prassi vengono proposti i criteri di determinazione della **tassazione effettiva estera** e di quella che sarebbe stata la **tassazione virtuale domestica**, annoverando nella prima tipologia le imposte sul reddito dovute nello Stato di localizzazione (al lordo di eventuali crediti d'imposta per i redditi prodotti in Stati diversi da quello di insediamento), e nella seconda l'Ires (o l'Irpef in base all'aliquota media applicata sul reddito, in caso di persone fisiche in esercizio d'attività d'impresa) e le eventuali addizionali regionali e comunali (il paragrafo 5 del Provvedimento enuncia i vari criteri per la determinazione della base imponibile per il calcolo della tassazione virtuale domestica, a partire dal bilancio di esercizio o dal rendiconto finanziario della controllata).

Continuando nella disamina delle novità contenute nella Circolare ma rimanendo in tema di conteggio della base imponibile ai fini della tassazione in Italia del reddito CFC, non possiamo non affrontare il tema proposto dal comma 6 dell'articolo 167 del Tuir, finalizzato alla **determinazione del reddito estero da imputare al socio** in caso di partecipazione in CFC. Gli ultimi interventi legislativi hanno decisamente semplificato il quadro normativo, rimandando alle norme che presiedono alla determinazione del reddito complessivo delle imprese residenti (ad eccezione delle disposizioni contenute nell'articolo 86, comma 4 del Tuir, in tema di rateizzazione delle plusvalenze patrimoniali) ai fini del calcolo del reddito imponibile della CFC. In altri termini, le regole da seguire (sia nel caso di soggetto giuridico che di persona fisica nell'esercizio d'attività d'impresa con reddito attribuito per trasparenza, come per le società di persone) fanno sempre e solo riferimento alle disposizioni ai fini Ires.

Un altro tema di particolare interesse affrontato dalla Circolare, è la **disciplina della tassazione degli utili provenienti da regimi fiscali privilegiati**, con riferimento al combinato disposto delle norme all'articolo 47, comma 4 (per le persone fisiche) e all'articolo 89, comma 3 (per le società). Sul tema vengono chiariti alcuni aspetti rilevanti:

- nel caso di **partecipazione diretta nella CFC**, il regime di integrale tassazione degli utili provenienti dalla controllata estera trova applicazione sia nel caso di partecipazione di controllo e sia nel caso di partecipazione che non sia di controllo;
- nel caso di **partecipazione indiretta nella CFC**, il regime di integrale tassazione degli utili provenienti dalla controllata estera trova applicazione solo in caso di partecipazione di controllo, atteso che il socio residente mantenga un controllo rilevante (ai sensi dell'articolo 2359, comma 1 e 2 del codice civile) su tutte le società intermedie (non rileva, a tal fine, la quota di possesso dell'intermedia più bassa nella catena di controllo che detiene direttamente la partecipazione della CFC, quanto un uniforme controllo su tutte le intermedie da parte del socio residente),
- in presenza di **riserve di utili** generate in vigenza di norme in vigore prima del 1/1/2016, bisognerà avere riguardo al regime in essere al momento della percezione (e della maturazione, nel caso di Paesi o territori a fiscalità privilegiata) dei suddetti utili (medesime considerazioni si intendono estese anche alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società o enti localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ai sensi del comma 4-*bis* dell'articolo 89 del Tuir):
 - per le riserve di utili formatesi ante-2016 e distribuite da partecipate che erano (al momento dell'accantonamento a riserva) considerate localizzate in paesi black-list, si terrà conto del criterio vigente al momento della percezione degli utili, per cui, onde usufruire del regime di parziale esenzione, la controllata non-residente non deve essere più localizzata in una giurisdizione a fiscalità privilegiata, come definito dal comma 4 dell'articolo 167 del Tuir;
 - per le riserve di utili formatesi ante-2016 e distribuite da partecipate che non erano (al momento dell'accantonamento a riserva) considerate localizzate in paesi black-list, si dovrà valutare l'eventuale presenza in lista sulla base del livello nominale di tassazione al momento della percezione dei dividendi (o dei proventi derivanti dalla cessione in partecipazione).

Come nota generale, ricordiamo che sia in vigenza di distribuzione di utili che di proventi derivanti dalla cessione di partecipazioni in società o enti localizzati in Paesi o territori a fiscalità privilegiata, nel caso in cui la disapplicazione dalla disciplina di tassazione integrale si verifichi per il realizzarsi dell'esimente di cui alla lettera a) del comma 5 dell'articolo 167, il socio italiano beneficerà di un **credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165** (si vedano, rispettivamente, l'articolo 89, comma 3 e articolo 86, comma 4-*bis*); se viceversa la disapplicazione della norma si realizzerà con l'esimente di cui alla lettera b) del comma 5 dell'articolo 167, il socio italiano beneficerà dell'**esclusione parziale** dal reddito imponibile in Italia della quota percepita dal soggetto non-residente (si vedano, rispettivamente, l'articolo 89, comma 3 e articolo 87, comma 1, lettera c).

Un'ultima annotazione, in chiusura, proprio con riferimento all'utilizzo della esimente di cui alla lettera b) del comma 5 dell'articolo 167. La verifica sulla tenuta dell'esimente, che ricordiamo prevede che "*dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori inclusi nel citato decreto (o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4)*", dovrà essere fatta anche retroattivamente verificando che, per ciascun anno di detenzione della partecipazione, siano soddisfatte le condizioni per la disapplicazione della disciplina in commento, con riguardo al livello di tassazione nominale e al livello di tassazione effettiva subita dalla CFC.



Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



Dott. Elio Palmitessa
RSM Palea Lauri Gerla
Foro Buonaparte, 67
20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: elio.palmitessa@rsm.it
www.rsm.it

GIURISPRUDENZA

Imposta di registro: la vendita del 100% di una partecipazione equivale ad una cessione d'azienda?

(Commissione Tributaria Regionale Toscana, sentenza 1252/13/2006 del 7 luglio 2016)

La cessione dell'intera partecipazione in una società equivale all'indiretta cessione dell'azienda, e pertanto deve essere assoggettata ad imposta di registro pari al 3% sul valore, in luogo dell'applicazione dell'imposta nella misura fissa di 200 euro.

Questa la conclusione cui è recentemente giunta una Commissione Tributaria di II grado della Toscana, conclusione che trova riscontro anche in alcuni precedenti giurisprudenziali della Corte di Cassazione.

La Commissione tributaria regionale ha innanzitutto ricordato la previsione dell'art. 20 del DPR 131/1986 (intesa dai giudici come una sorta di clausola generale antiabuso), in base alla quale l'imposta è applicata secondo la *intrinseca natura* e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponde il titolo o la forma apparente.

Sulla scorta dell'applicazione di tale principio i giudici hanno così ritenuto che la cessione del 100% delle quote di un'azienda sia equivalente ad una vera e propria cessione di azienda, con la conseguenza che l'operazione deve essere assoggettata all'imposta di registro.

D'altra parte, prosegue il ragionamento espresso dalla Commissione, è chiara anche la *finalità elusiva* insita nell'effettuare questo tipo di operazione anziché una cessione di azienda che sia tale (anche) sul piano formale. Infatti, come accennato, le cessioni di quote sono soggette ad Imposta di Registro in misura fissa mentre in caso di cessione di azienda la medesima imposta deve essere calcolata in misura proporzionale al valore dell'azienda ceduta. Questa a parere della CTR, è stata l'unica vera *ratio* dell'operazione effettuata, non essendovi nessuna altra ragione valida.

La sentenza trova riscontro in alcuni precedenti giurisprudenziali, tra i quali occorre annoverare la recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 24594/2015,) in base alla quale :

"la cessione totalitaria delle quote di una società ha la medesima funzione economica della cessione dell'azienda sociale. Entrambi tali contratti tendono infatti a realizzare l'effetto giuridico del (e trovano la loro causa concreta nel) trasferimento dei poteri di godimento e disposizione dell'azienda sociale da un gruppo di soggetti (i partecipanti alla società che cedono le loro quote) ad un altro soggetto, o gruppo di soggetti (l'acquirente, o gli acquirenti, della totalità delle quote sociali). Il contratto di cessione totalitaria delle quote di una società è dunque assimilabile, ai fini dell'imposta di registro, al contratto di cessione dell'azienda sociale, senza che al riguardo sia necessario, al contrario di quanto erroneamente affermato nella sentenza gravata, che l'Agenzia delle entrate fornisca in giudizio la "prova certa dell'intento elusivo"

È da evidenziare che le conclusioni raggiunte dalla CTR Toscana sono tutt'altro che pacifiche: il Consiglio Nazionale del Notariato, ad esempio, ha stigmatizzato tale tesi in un recente suo Studio (n. 170/2011) , sottolineando che:

"la scelta dello schema negoziale della cessione totalitaria della partecipazione non è sindacabile ai sensi dell'art. 20 del T.U.R. (oltre a non essere qualificabile come distortivo o diretto ad aggirare norme impositive o ad abusare di norme agevolative). Il risultato giuridico finale è infatti diverso da quello che si potrebbe ottenere seguendo la via fiscalmente più onerosa (la cessione diretta dell'azienda) ed è pertanto proprio la disomogeneità dell'esito a giustificare "la disomogeneità di regime fiscale"



Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



Dott. Gabriele Giardina

RSM Palea Lauri Gerla

Foro Buonaparte, 67

20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: gabriele.giardina@rsm.it

www.rsm.it

SCADENZE – OTTOBRE 2016

- tale elenco non comprende tutte le scadenze fiscali, essendo state omesse quelle che risultano di più ordinaria ricorrenza nella prassi amministrativa
- dal 1° gennaio 2014 il limite alle compensazioni è elevato da 516.456 euro a 700.000 euro.
Sono però da ricordare i vigenti limiti alle compensazioni:
 - in materia di IVA
 - in materia di imposte sui redditi ed IRAP
 - in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti per importi superiori a 1.500 Euro

OTTOBRE

giovedì 20

Riammissione ai piani di rateazione Equitalia/Agenzia delle Entrate

Entro la data odierna deve essere presentata, da parte degli interessati, l'istanza di ripristino delle rateazioni scadute con Equitalia e/o con l'Agenzia delle Entrate (ex art. 13-bis del Decreto Legge n. 113/2016).

martedì 25

Modello 730 integrativo

Scade oggi il termine per la presentazione del Modello 730/2016 integrativo "a favore" del contribuente.

Destinatario del modello integrativo deve essere un CAF od un professionista abilitato.

lunedì 31

Presentazione domanda rimborso/compensazione credito IVA III trimestre 2016

Entro la data odierna le imprese che rispettano i requisiti previsti dalla normativa vigente possono richiedere il rimborso ovvero la possibilità di compensare il credito IVA relativo al III trimestre 2016.

Per la richiesta (telematica) deve essere utilizzato il modello IVA "TR".

Comunicazione beni d'impresa concessi in godimento ai soci o familiari

Entro la data odierna i soggetti interessati presentano telematicamente la comunicazione afferente i beni aziendali in uso ai *soci e familiari*, od i finanziamenti da questi concessi all'impresa, a valere per l'anno 2015.

APPROFONDIMENTO

Il nuovo “abuso del diritto” esaminato da Assonime

1 PREMESSA

L'Assonime, con la circolare n. 21 del 4 agosto 2016 (di seguito anche la “Circolare”), analizza in modo approfondito i contenuti e le modalità applicative della “nuova” disciplina dell'abuso del diritto, come innovata dall' articolo 10 bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. “Statuto dei diritti del contribuente”), introdotto dal D. Lgs. n. 128/2015.

Il D. Lgs. n. 128/2015 ha difatti innovato profondamente tale disciplina, stabilendo che, affinché si possa configurare l'abuso del diritto, devono coesistere una pluralità di presupposti costitutivi: la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate, la circostanza che il vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione.

2 QUADRO NORMATIVO

Il comma 1 dell' articolo 10 bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 stabilisce che “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 alla 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”.

Il successivo comma 2 del medesimo articolo precisa che “ai fini del comma 1 si considerano:

- a. operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;
- b. vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.”

Ed infine, il comma 3 del nuovo articolo 10 bis aggiunge che, “non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.”

3 PRESUPPOSTI COSTITUTIVI DELL'ABUSO DEL DIRITTO

Alla luce dei chiarimenti resi dalla Circolare in commento, di seguito ci soffermeremo sui principali aspetti dei presupposti costitutivi della nozione normativa di abuso/elusione ponendo in evidenza alcuni degli aspetti più significativi rilevati dall'associazione.

Gli elementi costitutivi dell'abuso del diritto, chiaramente specificati nel comma 2 del citato art. 10bis dello Statuto dei diritti del contribuente, sono essenzialmente tre:

1. la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
2. l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate;
3. la circostanza che il vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione.

3.1 VANTAGGIO FISCALE INDEBITO

Con riferimento al vantaggio fiscale indebito, la norma stabilisce che per vantaggi fiscali indebiti si considerano i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Elemento essenziale della fattispecie dell'abuso è, quindi, la realizzazione di un vantaggio non voluto dal legislatore,



ottenuto attraverso un comportamento che, pur non violando direttamente l'obbligo o il divieto, riesce ad aggirarlo. E la verifica dell'aggiramento va fatta avendo riguardo al contenuto obiettivo degli obblighi e dei divieti non considerando opinioni soggettive e giudizi di carattere discrezionale.

In sostanza, occorre accertare se le operazioni poste in essere dal contribuente per potersi avvalere di un determinato regime fiscale siano conformi o meno alla ratio di tale regime. Non vi è alcun motivo per ritenere invece rilevante l'eventuale contraddizione tra la ratio delle norme applicate e la ratio di eventuali altre discipline che avrebbero potuto trovare applicazione allorché la scelta compiuta fosse stata differente.

Sul punto, l'associazione afferma che, in caso contrario, si potrebbe giungere, in modo distorsivo, a considerare abusiva una fattispecie che, pur non violando la ratio della disciplina applicata dal contribuente, appare invece in contrasto con la disciplina della fattispecie assunta come termine di paragone (e viceversa a ritenere non abusiva un'operazione che, per converso, appare incompatibile con la ratio del regime sottostante all'operazione attuata).

3.2 MANCANZA DI SOSTANZA ECONOMICA

Ulteriore presupposto costitutivo della nozione di abuso del diritto è l'assenza di sostanza economica e, a tal fine, la norma stabilisce che sono operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

La previsione dal punto di vista meramente testuale identifica la mancanza di sostanza economica con l'assenza di effetti extrafiscali apprezzabili degli atti o della sequenza negoziale e fa riferimento sia alle operazioni "circolari" che a quelle "lineari", ossia alle operazioni che sono dirette a realizzare una modificazione della situazione ex ante del contribuente, sia pure attraverso un percorso condizionato dalla finalità di conseguire un vantaggio tributario indebito. Si tratta delle operazioni caratterizzate dalla "non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme" e della "non conformità degli strumenti giuridici utilizzati rispetto alle normali logiche di mercato", così come enunciato dal comma 2 del citato articolo 10 bis.

Come affermato da Assonime, per entrambe le categorie di operazioni, "il requisito della mancanza di sostanza economica va verificato tenendo conto della pluralità degli atti collegati tra di loro". Inoltre, prosegue l'Associazione, "sembra logico che si debba tener conto anche soprattutto delle ipotesi di collegamento volontario di natura meramente funzionale, in cui i negozi sono formalmente separati ma concorrono, sia pure nella loro autonomia, al raggiungimento di un interesse pratico unitario".

Tuttavia, risulta evidente che il sintomo della mancanza di sostanza economica è molto più complesso da cogliere nelle operazioni "lineari" e lo è ancor meno nelle operazioni che utilizzano strumenti giuridici non conformi alle normali logiche di mercato. Come precisato da Assonime, in quest'ultimo caso, l'efficacia segnaletica della mancanza di sostanza economica è ancor meno precisa; sembra cioè difficile ritenere che il requisito della mancanza di sostanza economica possa farsi discendere dall'anomalia della scelta rispetto alla prassi di mercato, dal momento che ciò che conta è solo l'idoneità a produrre effetti extrafiscali significativi, a prescindere dall'efficienza o dal grado di rischio della scelta compiuta rispetto agli standard di mercato.

3.3 LA NATURA ESSENZIALE DEL VANTAGGIO TRIBUTARIO INDEBITO

Come precisato nella Circolare in commento, il terzo requisito dell'abuso del diritto, almeno sul piano formale, è che il vantaggio indebito debba essere essenziale rispetto alle altre finalità perseguite dal contribuente. Sul punto, nella relazione illustrativa al D. Lgs. n. 128/2015 veniva difatti chiarito "che i vantaggi fiscali indebiti che si realizzano per effetto dell'operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa".

Alla luce di quanto esposto, sembra pienamente condivisibile quanto affermato da Assonime, ovvero che l'essenzialità dei vantaggi tributari indebiti sembra costituire un elemento della condotta abusiva esattamente complementare al requisito della mancanza di sostanza economica, costituendone l'"altra faccia della medaglia".

4 VALIDE RAGIONI EXTRAFISCALI

La Circolare in commento si sofferma, inoltre, sull'elemento delle valide ragioni extrafiscali contemplato nel comma 3 del citato articolo 10 bis, secondo il quale "non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni

giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.".

Sul punto, Assonime riporta le due tesi che sono state avanzate in merito alle difficoltà di conciliare il requisito della mancanza di sostanza economica del comma 1 con quello delle valide ragioni extrafiscali del comma 3.

La prima tesi rende non sovrapponibili i due requisiti in quanto operanti su piani distinti. Il requisito della mancanza di sostanza economica riguarderebbe l'adeguatezza e la congruità della strumentazione giuridica utilizzata rispetto agli obiettivi economici del contribuente. Secondo questa tesi, le valide ragioni extrafiscali possono essere inquadrate in modo coerente come esimente.

La seconda tesi, ritenuta più coerente dall'associazione, colloca i due concetti sul medesimo piano e li riferisce allo stesso fenomeno, essendovi soltanto una diversità di prospettiva nel senso che il comma 1 prenderebbe in considerazione quella dell'Amministrazione finanziaria, mentre il comma 3 quella del contribuente. In base a questa tesi la mancanza di sostanza economica non coincide con l'anomalia della strumentazione giuridica utilizzata ma con la inidoneità dell'operazione a produrre effetti extrafiscali significativi.

Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



Dott. Claudio Romanelli

RSM Palea Lauri Gerla

Via Ettore De Sonnaz, 19

10121 Torino

Tel: (+39) 011.5613282 Fax: (+39) 011.5611733 email: claudio.romanelli@rsm.it

www.rsm.it

FOCUS DAL MONDO DEL LAVORO (IN COLLABORAZIONE CON DE LUCA & PARTNERS)

LO SAPETE CHE...

.....è divenuto operativo il part-time agevolato per i pensionandi?

I lavoratori del settore privato, che raggiungeranno il requisito anagrafico per il diritto alla pensione di vecchiaia entro il 31 dicembre 2018, possono beneficiare di un'agevolazione connessa alla riduzione dell'orario di lavoro concordata con il proprio datore di lavoro a condizione (c.d. "*part-time agevolato*").

Il part-time agevolato trova, quindi, applicazione nei confronti di coloro che:

- ✓ risultino nati nel mese di maggio 1952 o in data precedente e che abbiano perfezionato, al momento della richiesta di accesso al beneficio, un'anzianità contributiva all'AGO o alle forme sostitutive o esclusive della medesima di almeno 20 anni;
- ✓ abbiano in essere un contratto di lavoro subordinato a tempo pieno ed indeterminato;
- ✓ sottoscrivano con il datore di lavoro un accordo di riduzione dell'orario di lavoro contrattualmente previsto in misura compresa tra il 40% ed il 60%.

Il lavoratore, così, ottiene:

- mensilmente in busta paga e a carico del datore di lavoro, una somma - omnicomprensiva e che non concorre alla formazione del reddito del lavoratore - pari alla contribuzione previdenziale ai fini pensionistici per la parte della prestazione lavorativa non più effettuata nonché
- il riconoscimento della contribuzione figurativa previdenziale commisurata alla suddetta prestazione lavorativa non più effettuata.

L'istituto in argomento, se accompagnato da altre tipologie contrattuali attualmente messe a disposizione dal legislatore (quali, ad esempio, l'apprendistato), potrebbe favorire un ricambio generazionale all'interno delle aziende.

SENTENZA DEL MESE

Corte di Cassazione: la nullità del patto di prova comporta l'applicazione della disciplina limitativa dei licenziamenti

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 17921 del 12 settembre 2016, ha affermato che, nel caso in cui il **patto di prova** apposto al contratto di lavoro sia affetto da un **vizio di nullità**, il recesso del datore di lavoro è sottoposto all'applicazione della tutela contro i licenziamenti illegittimi. La Suprema Corte ha così ribaltato la prospettiva offerta dalla Corte di Appello, secondo la quale alla nullità del patto di prova doveva conseguire, in modo automatico, la ricostituzione del rapporto di lavoro ed il risarcimento del danno in misura pari alle retribuzioni maturate dalla data del recesso sino alla reintegrazione. La Corte di Cassazione ha enunciato, infatti, il seguente principio di diritto: "*il licenziamento intimato sull'erroneo presupposto della validità del patto di prova, in realtà affetto da nullità, riferendosi ad un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, non è sottratto alla applicazione della disciplina limitativa dei licenziamenti, per cui la tutela da riconoscere al prestatore di lavoro sarà quella prevista dalla L. n. 300 del 1970, art. 18, qualora il datore di lavoro non allegghi e dimostri la insussistenza del requisito dimensionale, o quella riconosciuta dalla L. n. 604 del 1966, in difetto delle condizioni necessarie per la applicabilità della tutela reale*".

NORMATIVA

Lavoro accessorio e ammortizzatori: il decreto correttivo del Jobs Act approvato in via definitiva dal

Consiglio dei ministri

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta del 23 settembre 2016, ha approvato, in via definitiva, un **decreto legislativo recante, tra gli altri, disposizioni integrative e correttive del D.lsg. n. 81/2015 e del D.Lgs. n. 148/2015**. In tema di **lavoro accessorio**, il decreto prevede che il committente, con un margine di almeno **60 minuti prima dell'inizio** della prestazione lavorativa, dovrà, a mezzo sms o mail, comunicare alla sede territoriale dell'Ispettorato nazionale del lavoro i dati anagrafici o il codice fiscale del lavoratore, nonché il luogo e la durata dell'impiego accessorio. Inoltre, il committente dovrà indicare il giorno e l'ora di inizio e fine della prestazione lavorativa. Si tratta di una novità volta a contrastare, tramite la tracciabilità dei *voucher*, i fenomeni di abuso. Al fine di garantire l'effettività degli incisi testé riportati, il decreto impone l'applicazione di **sanzioni amministrative** che vanno da un minimo di 400 Euro ad un massimo di 2.400 Euro per ogni lavoratore nei confronti dei quali è stata omessa la comunicazione. Ulteriori novità, inoltre, si ravvisano in tema di **ammortizzatori sociali**. Le principali concernono la possibilità: (a) di **trasformare i contratti di solidarietà difensivi**, in corso da almeno dodici mesi o stipulati prima del 1° gennaio 2016, in **espansivi**, al fine di garantire la maggiore occupazione, purché non venga prevista una riduzione d'orario superiore a quella concordata; (b) per le imprese di rilevante interesse strategico per l'economia nazionale, che abbiano concluso **accordi** in sede governativa **entro il 31 luglio 2015**, di richiedere la **reiterazione della riduzione contributiva** ex art. 6, co. 4, D.L. n. 510/1996 per la durata stabilita da apposita commissione istituita presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri e, comunque, **entro il limite di 24 mesi**; (c) la possibilità di autorizzare un ulteriore intervento di **integrazione salariale straordinaria** per le imprese operanti nelle c.d. **aree di crisi complessa** già individuate. La prestazione può essere concessa, per **non più di 12 mesi**.

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione: i controlli a distanza e le garanzie previste dallo Statuto dei Lavoratori e dal Codice della Privacy

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 18302 del 19 settembre 2016, è intervenuta a dirimere una controversia tra l'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato ed il Garante della Privacy. Nella specie il Garante aveva inibito, con provvedimento del 21 luglio 2011, all'Istituto di conservare e categorizzare i dati personali dei dipendenti relativi ai messaggi di posta elettronica spediti e ricevuti, alla navigazione in Internet e alle utenze telefoniche chiamate. Secondo il Garante tali dati erano stati raccolti in violazione degli articoli 4 e 8 dello **Statuto dei Lavoratori**. L'Istituto si rivolgeva, quindi, al Tribunale di Roma che rigettava il suo ricorso. Avverso la decisione del Tribunale l'Istituto ricorreva in cassazione. E la Corte di Cassazione, nel confermare le osservazioni avanzate dal Garante, ha dichiarato che, in tema di controlli a distanza, occorre un **equo contemperamento** tra i **diritti del datore di lavoro** (in particolare quello della libera iniziativa economica) e la tutela dei **diritti del lavoratore**, *in primis* quello alla riservatezza. Bilanciamento questo, sempre secondo la Corte, a cui vi ha provveduto il legislatore proprio con gli articoli 4 e 8 dello Statuto dei Lavoratori. Infatti l'art. 4 è volto ad assicurare che il **controllo a distanza**, anche solo potenziale, dell'attività lavorativa sia protetto da **garanzie procedurali** a prescindere dalla finalità per la quale viene disposto. E l'art. 8 vieta al datore di lavoro di "*effettuare indagini, anche a mezzo di terzi, sulle opinioni politiche, religiose o sindacali del lavoratore, nonché su fatti non rilevanti ai fini della valutazione dell'attitudine professionale del lavoratore*". Pertanto acquisire e conservare dati che contengono (o possono contenere) simili informazioni determina, a parere della Corte, già l'integrazione della condotta vietata, risolvendosi in una **indagine non consentita** sulle opinioni e condotte del lavoratore, anche se i dati non vengono successivamente utilizzati. La Cassazione, non da ultimo, rimarca la **necessità di fornire ai lavoratori una specifica informativa**, idonea a soddisfare le prescrizioni di cui all'art. 13 del D.Lgs. 196/2003. Decisione questa che, pur riguardando principalmente l'interpretazione dell'articolo 4 dello Statuto dei Lavoratori antecedente le modifiche introdotte dal D.lgs. 151/2015, trova piena corrispondenza e applicabilità anche con riferimento alla sua nuova

formulazione.

Tribunale: Trasferimento d'azienda anche in caso di passaggio di solo personale – applicabilità del duplice termine decadenziale di impugnazione in presenza di formale comunicazione

Il Tribunale di Busto Arsizio ha, con sentenza n. 264 del 12 luglio 2016, affermato il principio di diritto secondo cui il **trasferimento d'azienda ex art. 2112 cod. civ.** sussiste anche in caso di **passaggio**, senza dislocamento di materiali o beni strumentali, tra cedente e cessionario di **personale**, pur non altamente specializzato e la cui attività sia di semplice manovalanza, a condizione che **l'organizzazione dell'attività economica coincida con l'organizzazione dei lavoratori**. Nella stessa sentenza il Tribunale ha osservato che sebbene l'art. 32 della L. 183/2013 (cd Collegato Lavoro), al comma 4 lett. c), abbia esteso le decadenze previste in materia di licenziamenti *“alla cessione del contratto di lavoro avvenuta ai sensi dell'art. 2112 del codice civile con termine dalla data del trasferimento”* è altrettanto pacifico che il duplice termine (60 giorni per l'impugnazione stragiudiziale e 180 giorni per il deposito del ricorso) vale solo in presenza di una formale comunicazione scritta di trasferimento d'azienda. Pertanto, in casi come quello di specie dove *“è controversa la sussistenza o meno di una procedura di trasferimento del ramo d'azienda (...) nessun termine decadenziale può essere applicato”*.

Licenziamento per giusta causa: l'immediatezza della contestazione disciplinare deve essere verificata d'ufficio dal Giudice

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 17371, depositata il 26 agosto 2016, ha confermato il principio di diritto già espresso con sentenza del 28 novembre 2013, n. 26655, in forza del quale, ai fini della legittimità del licenziamento per giusta causa, *“l'immediatezza della reazione datoriale, in quanto elemento costitutivo del diritto di recesso, deve essere verificata d'ufficio dal Giudice”*. Nel caso esaminato dalla Suprema Corte il datore di lavoro deduceva la nullità della sentenza con cui la Corte territoriale – in riforma della decisione del Giudice di primo grado – aveva dichiarato illegittimo il licenziamento in considerazione della tardività della contestazione disciplinare, sebbene tale motivo di impugnazione non fosse stato riproposto nel giudizio di appello da parte del lavoratore. L'orientamento giurisprudenziale in commento suggerisce, in ipotesi di illecito disciplinare, di procedere con particolare tempestività nei confronti del dipendente posto che l'immediatezza della reazione datoriale può essere oggetto di autonoma valutazione, da parte del Giudice di merito di primo e/o secondo grado, anche in assenza di una eccezione specifica sul punto da parte del lavoratore.

Falsa attestazione della presenza in servizio: legittimo il licenziamento irrogato dall'ASL

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 17637 del 6 settembre 2016, ha affermato che, a prescindere dalla ricorrenza del presupposto dell'intenzionalità della condotta, risulta **legittimo il licenziamento intimato dall'ASL ad un dipendente che aveva proceduto alla falsa attestazione della sua presenza in servizio** mediante timbratura del cartellino marcatempo in entrata e in uscita. La fattispecie in questione, secondo la Suprema Corte, integra il disposto di cui all'art. 55 quater lett. a) del D.lgs. 165/2001 per il quale si applica comunque la sanzione disciplinare del licenziamento in caso di **falsa attestazione della presenza in servizio** *“mediante l'alterazione dei sistemi di rilevamento della presenza o con altre modalità fraudolente”*. L'interpretazione della Suprema Corte è perfettamente coerente con i recenti interventi legislativi volti a sanzionare l'assenteismo ingiustificato dei dipendenti pubblici.

Corte di Cassazione: licenziamento conosciuto in caso di rifiuto della raccomandata

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 17062 dell'11 agosto 2016, ha stabilito che la comunicazione di licenziamento effettuata a **mezzo lettera raccomandata**, anche se rifiutata dal destinatario, si deve ritenere **conosciuta**. Secondo la Corte, infatti, *“l'annotazione dell'agente postale sull'avviso di*

ricevimento, dalla quale risulti il rifiuto senza ulteriore specificazione circa il soggetto, destinatario oppure persona diversa abilitata a ricevere il plico, che ha in concreto opposto il rifiuto, può legittimamente presumersi riferita al rifiuto di ricevere il plico o di firmare il registro di consegna opposto dal destinatario, con conseguente completezza dell'avviso e, dunque, legittimità e validità della notificazione". Ciò in quanto la legge (i.e. art. 6, L. n. 604/1966) esige che il datore di lavoro debba comunicare il licenziamento per iscritto ma non prescrive l'utilizzo di formule sacramentali, essendo sufficiente che esso sia portato a conoscenza del lavoratore. La Corte ha, così, escluso l'applicabilità alla lettera raccomandata – contenente il licenziamento – della normativa prevista per la notificazione degli atti giudiziari che presuppone la necessaria indicazione, da parte dell'agente postale, di colui che rifiuta il plico il quale, se soggetto non abilitato al ricevimento, esclude la presunzione di accettazione.

PRASSI

Il divieto del Garante ad un controllo indiscriminato sull'utilizzo di Internet e della posta elettronica da parte dei dipendenti

Il Garante della Privacy, con provvedimento n. 303 del 13 luglio 2016 diffuso con la Newsletter n. 419 del successivo 15 settembre, ha dichiarato illecito il trattamento dei dati effettuato da un ateneo mediante apposito software. Nello specifico il Garante rilevava che il software in questione fosse idoneo a consentire un controllo sistematico dell'attività e dell'utilizzo dei servizi della rete individualmente effettuato dai soggetti identificabili e, appurato che lo stesso non potesse costituire uno "*strumento di lavoro*", ne dichiarava la contrarietà all'art. 4 dello Statuto dei Lavoratori anche nella nuova formulazione, mancando tra l'altro un'apposita autorizzazione degli organi ministeriali. Sotto altro e diverso profilo, il Garante rilevava la violazione dei principi di liceità, pertinenza e non eccedenza del trattamento dei dati effettuati dall'università, oltre che la contrarietà al principio di correttezza. Ciò in quanto il regolamento universitario sull'utilizzo della rete internet e della posta elettronica non era idoneo a fornire adeguata informativa agli interessati ai sensi dell'art. 13 del Codice della Privacy. In sostanza con tale provvedimento il Garante ha ribadito che le verifiche indiscriminate sull'utilizzo di Internet e posta elettronica da parte dei dipendenti sono in contrasto con il Codice della Privacy e con il "nuovo" art. 4 dello Statuto dei Lavoratori.

Per ulteriori approfondimenti si prega di contattare

Avv. Vittorio De Luca

De Luca & Partners

Largo A. Toscanini, 1

20122 Milano

Tel. +39 02 365 565 1 Fax +39 02 365 565 05 email: info@delucapartners.it;

www.delucapartners.it

oppure

Dott. Stefano Turchini

HR Capital

Gall. San Babila 4/B

20122 Milano

Tel. +39 02 365 930 1 Fax +39 02 365 930 00 email: info@hrcapital.it

www.hrcapital.it



RSM PALEA LAURI GERLA

Milano – Foro Buonaparte 67, 20121 – Milano (operating office)

Torino – Via Ettore De Sonnaz 19 – 10121 (operating office)

Roma – Via delle Terme Deciane 10 – 00153, (registered office and operating office)

www.rsm.it

P.IVA e CF: IT13174301005

RSM PALEA LAURI GERLA is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network.

Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm, each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction.

The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 11 Old Jewry, London EC2R 8DU.

The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2015

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

