



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI MILANO

SEZIONE 3

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	<u>FUGACCI</u>	<u>PIERLUIGI</u>	<u>Presidente</u>
<input type="checkbox"/>	<u>CHIAMETTI</u>	<u>GUIDO</u>	<u>Relatore</u>
<input type="checkbox"/>	<u>FAGNONI</u>	<u>MONICA</u>	<u>Giudice</u>
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1444/2017
depositato il 16/03/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TMB076L00854/2016 TRIB.ERARIALI 201
contro:
DIREZIONE REGIONALE LOMBARDIA UFFICIO CONTENZIOSO

proposto dai ricorrenti:

difeso da:
BRIGANTI MARCO
VIALE REGINA GIOVANNA, 15 20100 MILANO MI

difeso da:
CACCIATO GIUSEPPE
VIALE REGINA GIOVANNA, 15 20100 MILANO MI

SEZIONE

N° 3

REG.GENERALE

N° 1444/2017

UDIENZA DEL

13/11/2017 ore 09:30

N° 6357/17

PRONUNCIATA IL:

13/11/17

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

13 NOV 2017

Il Segretario

Il Segretario
Maria Antonella Polese

**R.G.R. 1444/2017**

Ricorso avverso avviso di accertamento n. TMB076L00854/2016, notificato il 20 dicembre 2016, relativo all'anno di imposta 2011, attraverso il quale venivano contestate omesse ritenute per € 120.000,00.=, oltre sanzioni, su compensi per € 400.000,00.=, erogati a soggetti non residenti.

* * *

Con ricorso depositato il 16 marzo 2017, la società ricorrente, tale _____, impugnava l'atto in epigrafe. La controversia traeva origine da una verifica fiscale messa in opera da parte dei militari della GdF - Nucleo Polizia Tributaria di Lucca, nella quale i verificatori contestavano la contabilizzazione, come componente negativo, degli emolumenti agli amministratori per € 400.000,00.=, così erogati da parte di società francesi, datrici di lavoro degli amministratori in questione. La società riteneva che tali compensi erano tassabili nel paese di origine degli amministratori, ovvero la Francia, mentre i verificatori ritenevano che tali compensi rientrassero nell'ambito della categoria reddituale di cui all'art. 50, co. 1, lett. c-*bis*); che per tali redditi trovasse applicazione il criterio di territorialità di cui all'articolo 23, comma 2, del TUIR; che tali redditi erano soggetti alla ritenuta di cui all'art. 24, comma 1-*ter*, del D.P.R. 600/73; che anche per via della Convenzione tali compensi erano tassabili in Italia. Eccepiva una violazione dell'articolo 42 del D.P.R. 600/73 per mancata sottoscrizione del direttore dell'ufficio oltre che per violazione dell'obbligo di allegazione della delega, ex art. 7, co. 1 della L. 212/00. Eccepiva poi la violazione dell'articolo 50, co. 1, lett. b); dell'articolo 23, co. 1, lett. e) del TUIR; dell'articolo 24, co. 1-*ter* del D.P.R. 600/73; dell'art. 7, par. 1, della Convenzione Italia Francia. Nel caso di specie la società erogava i compensi deliberati per gli amministratori non residenti in Italia alle società del gruppo francese, _____ perché a queste reversibili. Riteneva dunque che, la fattispecie *de qua* era da inquadrare nell'ambito dell'articolo 50, co., lett. b) del TUIR il quale dispone che se i redditi sono reversibili, ovvero vengono ri-versati al datore di lavoro, i compensi non sono redditi per il dipendente ma per il datore di lavoro. Dunque, essendo stati tali redditi riversati, gli stessi assumono la qualifica di redditi d'impresa, in considerazione del disposto di cui all'art. 81 del TUIR a nulla rilevando il fatto che la società percettrice sia un soggetto residente o meno. Ancora aggiungeva che, non avendo le società francesi una stabile organizzazione in Italia, a sensi dell'articolo 23 del TUIR tali redditi non erano tassabili in Italia. Riassumendo evidenziava l'errata qualificazione dei compensi nell'ambito dell'art. 50, co., lett. c-*bis*) del TUIR anziché nel corretto ambito di cui alla lett. b) del medesimo comma del medesimo



articolo; che il redditi inquadrato, correttamente, nella categoria di cui sopra, in quanto reversibile e riversato al datore di lavoro, assumeva rilevanza nel contesto di quest'ultimo (reddito d'impresa); che per i redditi d'impresa il criterio territoriale è quello previsto dall'art. 23 del TUIR e che non essendoci stabile organizzazione nessun reddito poteva essere tassato in Italia. Evidenziava poi la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione delle sanzioni, a'sensi dell'art. 8 del D.lgs. 546/92, dell'art. 6, co. 2, del D.lgs. 472/97 e dell'art. 10, commi 2 e 3 della L. 212/00 per via del complesso di norme interne e convenzionali che risultano applicabili alla fattispecie *de qua*. Invocava altresì l'applicazione del comma 4, dell'articolo 7 del D.lgs. 472/97. Chiedeva l'annullamento dell'atto impugnato. **In data 12 aprile 2017 l'Ade diveniva parte nel processo, ritenendo infondate le avversarie doglianze.** Chiariva come l'articolo 16 della Convenzione Italia Francia prevedeva la tassazione in Italia, pari al 30% di detti compensi. Sottolineava altresì la piena validità della sottoscrizione dell'avviso. Nel merito riteneva come il riversare per l'intero alle società datrice di lavoro non residenti, il compenso percepito in Italia dagli amministratori non residenti per via di un accordo privatistico, non poteva essere idoneo ad eludere la tassazione in Italia. Nel merito evidenziava come le prestazioni degli amministratori in questione, non rientrando nei compiti istituzionali dell'attività svolta alle dipendenze delle società francesi dovevano essere inquadrate tra le attività che producevano redditi assimilabili a quelli di lavori dipendente a norma dell'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*) del TUIR. Ancora, trattandosi di redditi di soggetti non residenti, gli stessi erano imponibili in Italia a condizione che ricorrano i requisiti per radicare la potestà impositiva in Italia. Normativa interna, articolo 23 e 151 del TUIR. Nell'ordinamento internazionale, l'art. 16 della Convenzione Italia Francia. Sulla base di tali ultime disposizioni l'ufficio riteneva tassabili in Italia detti compensi, ad un'aliquota del 30 % a'sensi dell'articolo 24 comma 1-*ter* del D.P.R. 600/73, Nel resto riteneva perfettamente chiare e motivate le sanzioni irrogate. Chiedeva il rigetto del ricorso.

In data 31 ottobre 2017, la società depositava delle memorie per il tramite delle quali replicava alle controdeduzioni dell'agenzia ritenendole infondate e insistendo per l'accoglimento dei motivi di ricorso già rassegnati in fase introduttiva.

Presenti all'udienza le parti che hanno insistito nelle loro richieste ed eccezioni.

* * *

Il Collegio giudicante così decide. Il ricorso viene accolto alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. Come già ampiamente illustrato in parte descrittiva della sentenza, nel luglio



del 2016, la GdF di Lucca contestava alla società, odierna ricorrente, di aver omesso le ritenute a titolo d'imposta dovute, a' sensi dell'art. 24, comma 1-ter, D.P.R. 600/73, sui compensi corrisposti ai componenti del proprio consiglio di amministrazione, nel corso dell'anno d'imposta 2011. Si constatava che i compensi spettanti per legge agli amministratori, tre persone fisiche legittimamente designate dall'assemblea dei soci, erano stati corrisposti per accordo tra le parti private, alle società del medesimo gruppo, quali:

entrambe residenti in Francia. Infatti, nei propri atti difensivi, la società afferma che il consiglio di amministrazione, riunitosi il 7 luglio 2010, aveva deliberato, tra l'altro, al punto 5 dell'ordine del giorno: *"Il Presidente della riunione fa presente che a seguito della nomina del membri del Consiglio di amministrazione, intervenuta con verbale di Assemblea dei soci in data 25 maggio 2010, si rende necessario attribuire i poteri e le indennità ai Consiglieri nei limiti di quanto deliberato sempre nell'assemblea del 25 maggio 2010, comprensive delle spese di partecipazione alle assemblee degli azionisti e ai consigli di amministrazione, da erogare alle società di cui il consigliere è dipendente, ottenendo dagli stessi il consenso e la rinuncia a qualsiasi rivalsa. Il Consiglio preso atto delle dichiarazioni del Presidente della riunione, dopo una breve discussione, all'unanimità delibera di attribuire al Presidente del consiglio di amministrazione, sig. _____, un'indennità annua di € 250.000,00; di nominare Amministratore delegato il sig. _____ con un'indennità annua di € 75.000,00; di nominare amministratore delegato il sig. _____ con un'indennità annua di € 75.000,00"*.

Effettivamente il comportamento della società risulta essere corretto in quanto nel corso del 2011 tali compensi sono stati fatturati all'odierna ricorrente, così come previsto dalla delibera del consiglio di amministrazione, dalle due società francesi _____ (società capogruppo) e _____, datrici di lavoro dei tre amministratori francesi, e corrisposti alle medesime che ne avevano diritto, in quanto si trattava di compensi ad esse reversibili.

La società _____ a socio unico, già _____ ha corrisposto alle dette società francesi i compensi suddetti senza applicazione di ritenute fiscali, ritenendo che, sia per la normativa interna che per quella convenzionale, fossero imponibili soltanto nello stato Francia, di residenza delle società percettrici. Nonostante questo, la Guardia di Finanza, ritenendo: a) che i compensi spettanti agli amministratori delle società debbano ricadere nell'ambito della categoria reddituale di cui all'art. 50, comma 1, lettera c bis), TUIR (redditi di collaborazione coordinata e continuativa, assimilati a quelli di lavoro dipendenti); b) che per tali redditi trova applicazione il criterio di territorialità di cui all'art. 23, comma 2, TUIR, in forza del quale si considerano prodotti nello Stato, Italia, i redditi previsti dall'art. 50, lettera c) bis, percepiti da _____



soggetti non residenti, quando siano corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti; c) che tali redditi siano soggetti, a' sensi dell'art. 24, comma 1 ter, D.P.R. 600/1973, a ritenuta a titolo d'imposta del 30%; d) che, anche per la convenzione contro le doppie imposizioni Italia/Francia, a' sensi dell'art. 16 ("i gettoni di presenza e le altre retribuzioni ricevute da un residente di uno Stato o che è membro del consiglio di amministrazione o del collegio sindacale sono imponibili in detto Stato"), le retribuzioni siano imponibili in Italia. Concludeva che il compenso spettante al Consiglio di Amministrazione, sebbene riservato alle società di diritto francese, è soggetto alla ritenuta d'imposta – pari al 30% - come previsto dall'art. 24, comma 1-ter, D.P.R. 600/1973. Di conseguenza l'ufficio contestava la violazione di omessa ritenuta di € 120.000,00, calcolata sul compenso di € 400.000,00.

Sul punto della nullità dell'avviso di accertamento, ex art. 42, ultimo comma, D.P.R. 600/1973 per violazione dell'obbligo di allegazione della delega richiamata, ex art. 7, comma 1, legge 212/2000 Rileva questo Giudice che l'atto in esame, e qui contestato, è stato validamente sottoscritto da un funzionario dell'AdE, munito di adeguato titolo di studio e appartenente alla carriera direttiva, specificatamente delegato dal Direttore Regionale, primo dirigente regionale dell'Agenzia, in data anteriore alla notifica del medesimo atto, come dimostrato dalla delega, allegata al fascicolo processuale, dell'8 giugno 2016, valida fino al 31 dicembre 2016.

La Corte di cassazione, con sentenze del 9 novembre 2015, n. 22800 e n. 22810, ha chiarito che l'atto può essere sottoscritto dal direttore dell'ufficio o da altro addetto dallo stesso delegato. In ogni caso non è richiesta la qualifica dirigenziale del sottoscrittore delle delega o dell'atto.

E' evidentemente chiaro come sia pienamente valido l'avviso di accertamento sottoscritto dal direttore dell'ufficio o da funzionario dallo stesso delegato, non dirigenti, purché appartenenti alla terza area funzionale. Sono impiegati di carriera direttiva, come espressamente evidenziato dalla Cassazione. Quanto ribadito dalla sentenza della Cassazione sopra riportato è conforme al contenuto già espresso dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 37/2015.

Tenuto conto di tutto ciò, il motivo di ricorso viene respinto.

Sull'illegittimità dell'avviso di accertamento per violazione dell'art. 50, comma 1, lettera b) e dell'art. 23, comma 1, lettera e) del TUIR e dell'art. 24 comma 1-ter del D.P.R. 600/1973. E inoltre, per violazione dell'art. 7, par. 1 della convenzione Italia/Francia del 5 ottobre 1989, ratificata con legge 7 gennaio 1992, n. 20



Nel caso *de quo*, l'odierna ricorrente ha erogato i compensi deliberati per gli amministratori non residenti in Italia alle società del gruppo francese, (capogruppo) e

perché a queste reversibili. L'erogazione è stata effettuata a tali società in quanto gli amministratori, dipendenti di queste, per impegni e accordi contrattuali, non avevano diritto a percepire i compensi, che invece spettavano al datore di lavoro. Il fatto che si tratti di compensi reversibili alle due società francesi è pacifico, come riferito nell'avviso di accertamento (pag. 5): *“I compensi in questione sono stati attribuiti agli amministratori previo consenso alla corresponsione diretta alle rispettive società datrici di lavoro, con rinuncia alla rivalsa, come risulta dalla deliberazione del consiglio di amministrazione sopra riportato per estratto: pertanto, i redditi in esame devono essere imputati, agli effetti fiscali, alle società francesi che hanno emesso le fatture sopra riepilogate”*.

Risulta pacifico che i compensi siano stati corrisposti alle società francesi datrici di lavoro degli amministratori. Tutto ciò è determinante e dirimente ai fini della qualificazione giuridica dei compensi stessi: le cariche sono state conferite agli amministratori, così come avviene nella grande parte dei gruppi societari internazionali, in quanto dipendenti di società del gruppo ed in relazione a tale qualità. Perciò, secondo questo Consesso la fattispecie in esame deve essere inquadrata diversamente da come ritenuto dall'ufficio, nell'ambito di applicazione dell'art. 50, comma 1, lett. b), del TUIR, che recita: *“Sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato”*. Secondo la norma, dunque, le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro indipendente, se percepiti dal lavoratore. Diversamente, se reversibili e riversati al datore di lavoro, proprio per quanto disposto dalla norma (*“ad esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro”*), i compensi non costituiscono reddito per il dipendente ma per il datore di lavoro e, perciò, trasmigrando nel contesto del reddito del datore di lavoro, assumono la qualificazione giuridica del reddito prodotto da quest'ultimo, nel cui ambito vanno a collocarsi. Ora, perché percettrici dei compensi reversibili e riversati, nel caso *de quo*, sono società commerciali, in considerazione del disposto dell'art. 81 del TUIR, secondo il quale, *“il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa”*, i compensi ricadono nella categoria del reddito d'impresa, a nulla rilevando il fatto che la società percettrice è un soggetto non residente in Italia perché la qualificazione di reddito d'impresa non trova deroghe



nell'ordinamento per le società non residenti, salvo che per talune plusvalenze e per i dividendi (art. 151 TUIR), compensi del reddito d'impresa questi, in tutto diversi dai componenti reversibili *de quibus*. Nel caso in esame, quindi, si tratta di compensi che le società non residenti hanno percepito nell'ambito del reddito d'impresa poiché sono società commerciali. Ne consegue, non avendo avuto (né avendo) le società francesi alcuna stabile organizzazione in Italia, che a' sensi dell'art. 23, comma 1, lettera e), (*ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato....e) i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni*) il reddito non è imponibile in Italia, per cui nessuna tassazione può essere effettuata. D'altronde, proprio in linea con quanto qui sostenuto, nessuna disposizione interna prevede l'applicazione di ritenute per la categoria reddituale *de qua* ove a percepire il reddito sia un'impresa.

Ebbene, non si configurano quale reddito imponibile di un soggetto le somme di cui egli non ottenga in alcun modo la disponibilità, quindi, si tratta di compensi riversati al datore di lavoro in forza del rapporto contrattuale di lavoro dipendente, considerato, peraltro, che la norma rende rilevante che l'incarico trovi la sua fonte nel rapporto di lavoro e che, solo per ciò, a prescindere dal fatto che rientri nei compiti istituzionali del lavoratore, i compensi, ove riversati al datore di lavoro, si qualificano reddito d'impresa. Dirimente, poi, è il disposto dell'art. 7, par. 1, della Convenzione Italia/Francia, dal contenuto omologo alla norma interna, in forza del quale il reddito è disponibile soltanto in Francia: "*Gli utili di un'impresa di uno Stato sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato per mezzo di una stabile organizzazione ivi istituita. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione*". Anche per la convenzione, dunque, i redditi d'impresa sono imponibili soltanto nello stato di residenza del percettore, salvo che questi disponga di una stabile organizzazione, che nel caso *de quo*, non esiste.

Infine, dal corretto inquadramento sopra riportato, ne discende che non può trovare applicazione il disposto dell'art. 24, comma 1 ter, del D.P.R. 600/1973, che invece, disciplina la fattispecie di cui all'art. 50, comma 1, lettera c bis), del TUIR. Né può trovare applicazione il criterio di territorialità di cui all'art. 23, comma 2, lettera b) del TUIR. Sono queste le ragioni per le quali il ricorso viene accolto e annullato *in toto* l'avviso di accertamento impugnato.

Spese di giudizio

Le spese di giudizio seguono la soccombenza come da dispositivo.



Il Collegio giudicante

P.Q.M.

accoglie il ricorso e annulla l'atto impugnato. Condanna parte soccombente alle spese di lite che quantifica in complessivi € 1.000,00 oltre accessori di legge.

Milano, 13 novembre 2017

Il Giudice Tributario, rel. est.
dott. Guido Chiarotti

Il Presidente
dott. Pierluigi Fugacci