



Giovedì 18 novembre 2021

IL CASO DEL GIORNO

IVA del 4% per i beni finiti in edilizia a determinate condizioni

/ Dario BONSANTO e Emanuele GRECO

Ai fini IVA, sono generalmente previste agevolazioni per le cessioni di beni effettuate nell'ambito degli **interventi edilizi**, così come individuati dall'art. 3 comma 1 del DPR 380/2001. È il caso, ad esempio, delle cessioni relative ai c.d. **"beni finiti"** (diversi dalle materie prime e [...])

PAGINA 2

IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

Il Codice della crisi può orientare l'interpretazione delle disposizioni vigenti

/ Tommaso NIGRO

Il recente intervento normativo di cui al DL 118/2021, che ha trovato la conversione nella L. 147/2021 in data 23 ottobre 2021, contiene in sé importanti novità disponendo, tra l'altro, il **rinvio** dell'entrata in [...]

PAGINA 9

FISCO

Bonus locazione ai giovani esteso di un anno

Il Ddl. di bilancio 2022 prevede un potenziamento della detrazione spettante ai giovani conduttori dell'abitazione principale

/ Arianna ZENI

Il Ddl. di bilancio 2022 modifica la disciplina della detrazione IRPEF di cui al comma 1-ter dell'art. 16 del TUIR spettante a favore dei **giovani conduttori** che stipulino un contratto di locazione ai sensi della L. 9 dicembre 98 n. 431 in relazione all'unità immobiliare da destinare a propria **abitazione principale** (si intende tale quella nella quale il soggetto titolare del contratto di locazione o i suoi familiari dimorano abitualmente).

L'agevolazione riguarderebbe i giovani:

- di età compresa **fra i 20 e i 31 anni** non compiuti (la precedente formulazione del comma 1-ter prevedeva che l'agevolazione spettasse ai "giovani di età compresa tra i 20 e i 30 anni");

- con un reddito complessivo non superiore a **15.493,71 euro**.

Dal 1° gennaio 2022, la detrazione prevista dal comma 1-ter dell'art. 16 del TUIR spetterebbe:

- per i **primi 4 anni** di durata contrattuale (fino al 31 dicembre 2021 gli

anni sono 3);

- a condizione che l'abitazione locata sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati.

Se il contratto è stipulato nel 2022, quindi, la detrazione può essere fruita per gli anni dal 2022 al 2025.

Quanto all'**importo** della detrazione IRPEF spettante, dal 1° gennaio 2022, è pari a:

- **991,60 euro** (fino al 31 dicembre 2021 la detrazione spettante è pari a 991,60 euro, a condizione che il reddito complessivo non risulti superiore a 15.493,71 euro. Nella determinazione del reddito complessivo attualmente è compreso anche quello dei fabbricati locati assoggettato a cedolare secca ai sensi dell'art. 3 comma 7 del DLgs. 23/2011; cfr. Guida Agenzia delle Entrate gennaio 2015 e C.M. 29 dicembre 99 n. 247, § 1.2);

- ovvero, **se superiore**, al **20%** dell'ammontare del canone di locazione e comunque entro il limite **massimo di 2.000 euro** [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Nell'accertamento in fatto dell'oggetto del contratto valutabili elementi extratestuali

Azioni assegnate al lavoratore residente in Italia nella retribuzione convenzionale

Operazioni non sospette se la controparte ha il DURC regolare

FISCO

L'incompetenza della Direzione provinciale è un vizio solo formale

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 33287 depositata lo scorso 11 novembre, ha effettuato un brusco cambiamento di rotta in merito al **vizio di incompetenza** [1]

IVA del 4% per i beni finiti in edilizia a determinate condizioni

Non può essere fatta valere negli interventi di ristrutturazione e recupero edilizio

/ Dario BONSANTO e Emanuele GRECO

Ai fini IVA, sono generalmente previste agevolazioni per le cessioni di beni effettuate nell'ambito degli **interventi edilizi**, così come individuati dall'[art. 3](#) comma 1 del DPR 380/2001.

È il caso, ad esempio, delle cessioni relative ai c.d. **"beni finiti"** (diversi dalle materie prime e semilavorate), definiti dalla prassi (*cf.* C.M. 2 marzo 1994 n. [1](#), § 8) come quei beni che, anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell'intervento di recupero, non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell'immobile.

Per questa tipologia di beni, è espressamente prevista l'applicazione dell'IVA con l'aliquota del **10%** se le cessioni sono poste in essere nell'ambito di interventi di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia (n. 127-*terdecies*) della tabella A, Parte III, allegata al DPR [633/72](#).

L'aliquota ridotta può essere fatta valere anche dall'**installatore** che realizza uno degli interventi agevolati.

In tale circostanza, quindi, sarà quest'ultimo a richiedere al fornitore del bene finito, mediante specifica dichiarazione, che sia applicata l'aliquota IVA del 10% sull'acquisto del bene relativo ai lavori di ristrutturazione ovvero di restauro e risanamento conservativo (*cf.* R.M. 9 febbraio 1994 n. [97](#)).

Un'ulteriore conferma può rinvenirsi nella lettura a *contrariis* della C.M. n. 71/2000, poiché, ai fini dell'aliquota agevolata di cui al n. 127-*terdecies* della Tabella A, non è richiesto che i beni finiti siano acquistati da chi effettua l'intervento di recupero edilizio.

Tuttavia, come precisato da alcuni chiarimenti di prassi (*cf.* C.M. 2 marzo 1994 n. [1](#), § 8), l'aliquota IVA ridotta è applicabile nella sola **fase finale** di commercializzazione dei beni. Questo porta, ad esempio, ad escludere l'applicazione dell'aliquota agevolata nei rapporti tra imprese di ristrutturazione.

Possono, altresì, scontare l'aliquota IVA del **10%** le cessioni di beni, incluse le materie prime e i semilavorati, effettuate nell'ambito di interventi di **manutenzione** ordinaria e straordinaria, sempre che tali interventi riguardino fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, secondo quanto stabilito dall'art. 7 comma 1 lett. b) della L. 488/99.

Sono previste, tuttavia, specifiche **limitazioni** per le forniture di beni significativi.

I **beni significativi** sono quei beni, tassativamente individuati dal DM [29 dicembre 1999](#), il cui valore risulta

superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'effettuazione dell'intervento di recupero edilizio ([art. 7](#) comma 1 lett. b) del L. 488/99). Nel caso in cui siano forniti beni di questa tipologia, l'IVA in misura ridotta si applica solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento medesimo e quello dei beni stessi (art. 1 comma 19 della L. 205/2017).

A differenza di quanto stabilito dal richiamato n. 127-*terdecies* per le ristrutturazioni edilizie, la disposizione agevolativa riferita alle **manutenzioni** (ordinarie e straordinarie) riguarderebbe le sole prestazioni di servizi.

L'estensione dell'agevolazione alle cessioni con posa in opera è stata riconosciuta in via di prassi (*cf.* C.M. 7 aprile 2000 n. [71](#), § 4).

Ne consegue che, nella fattispecie, si rende necessario che i beni siano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate n. 15/2018, seppure con riferimento alla fornitura di beni significativi).

Inoltre, vi è da osservare che l'aliquota agevolata non è applicabile per la **mera fornitura** del bene finito in assenza dell'impiego di manodopera (non rendendosi applicabile agli interventi di manutenzione il n. 127-*terdecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR [633/72](#)).

Agevolate anche le forniture destinate alla costruzione

Oltre che nelle ipotesi di interventi di recupero, la cessione di beni finiti può beneficiare dell'aliquota ridotta anche nel caso in cui sia posta in essere nell'ambito di alcuni **interventi di costruzione**.

Nello specifico, i beni finiti possono fruire dell'aliquota IVA del **4%** se ceduti nell'ambito di un intervento di costruzione di un fabbricato [Tupini](#) di cui all'art. 13 della L. 498/49 o di un fabbricato rurale (n. 21-*bis* e n. 24 della Tabella A, parte II, allegata al DPR [633/72](#)).

Rientrano nei fabbricati Tupini le case di abitazione non "di lusso", classificate in categorie diverse da A/1, A/8 e A/9 (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014 n. 31, § 24).

Anche in questo caso sono, quindi, comunque escluse dall'agevolazione le cessioni di beni finiti poste in essere nell'ambito di interventi di costruzione relativi a fabbricati **diversi** da quelli abitativi.

Bonus locazione ai giovani esteso di un anno

Il Ddl. di bilancio 2022 prevede un potenziamento della detrazione spettante ai giovani conduttori dell'abitazione principale

/ Arianna ZENI

Il [Ddl. di bilancio 2022](#) modifica la disciplina della detrazione IRPEF di cui al comma 1-ter dell'[art. 16](#) del TUIR spettante a favore dei **giovani conduttori** che stipulino un contratto di locazione ai sensi della L. 9 dicembre 98 n. [431](#) in relazione all'unità immobiliare da destinare a propria **abitazione principale** (si intende tale quella nella quale il soggetto titolare del contratto di locazione o i suoi familiari dimorano abitualmente). L'agevolazione riguarderebbe i giovani:

- di età compresa **fra i 20 e i 31 anni** non compiuti (la precedente formulazione del comma 1-ter prevedeva che l'agevolazione spettasse ai "giovani di età compresa tra i 20 e i 30 anni");
- con un reddito complessivo non superiore a **15.493,71 euro**.

Dal 1° gennaio 2022, la detrazione prevista dal comma 1-ter dell'art. 16 del TUIR spetterebbe:

- per i **primi 4 anni** di durata contrattuale (fino al 31 dicembre 2021 gli anni sono 3);
- a condizione che l'abitazione locata sia diversa dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati.

Se il contratto è stipulato nel 2022, quindi, la detrazione può essere fruita per gli anni dal 2022 al 2025.

Quanto all'**importo** della detrazione IRPEF spettante, dal 1° gennaio 2022, è pari a:

- **991,60 euro** (fino al 31 dicembre 2021 la detrazione spettante è pari a 991,60 euro, a condizione che il reddito complessivo non risulti superiore a 15.493,71 euro).

Nella determinazione del reddito complessivo attualmente è compreso anche quello dei fabbricati locati assoggettato a cedolare secca ai sensi dell'[art. 3](#) comma 7 del DLgs. 23/2011; *cfr.* Guida Agenzia delle Entrate [gennaio 2015](#) e C.M. 29 dicembre 99 n. [247](#), § 1.2);

- ovvero, **se superiore**, al **20%** dell'ammontare del canone di locazione e comunque entro il limite **massimo di 2.000 euro** di detrazione.

Detrazione per quattro anni

La detrazione è rapportata al **periodo dell'anno** durante il quale l'unità immobiliare locata è adibita ad abitazione principale ([art. 16](#) comma 1-*quinquies* del TUIR).

In altre parole, un giovane con un reddito complessivo non superiore a 15.493,71 euro che dal 1° gennaio 2022 stipula un contratto di locazione con un canone annuo pari a 12.000 euro, avrà diritto a una detrazione IRPEF di 2.000 euro (il 20% di 12.000 è pari a 2.400 euro), per 4 anni.

Lo stesso giovane, ove pagasse un canone annuo di 4.800 euro, avrebbe diritto alla una detrazione IRPEF di 991,60 euro (in quanto il 20% di 4.800 euro è 960 euro), per 4 anni.

In quest'ultimo caso, se il giovane avesse locato l'unità immobiliare da adibire a propria abitazione principale per soli **231 giorni** nel corso del 2022, avrebbe diritto a una detrazione IRPEF pari a 627,56 euro (991,60 euro x 231/365).

Nell'accertamento in fatto dell'oggetto del contratto valutabili elementi extratestuali

Ai fini dell'imposta di registro, l'art. 20 del DPR 131/86 vieta il riferimento a elementi estranei all'atto ai fini della sua qualificazione giuridica

/ Anita MAURO

La nuova formulazione dell'[art. 20](#) del DPR 131/86 impedisce di utilizzare elementi estranei all'atto da registrare nel procedimento di **qualificazione giuridica** dell'atto medesimo, qualificazione che è finalizzata alla corretta applicazione dell'imposta di registro, atteso che tale imposta è applicata proprio sulla base della riconducibilità dei singoli atti alle fattispecie indicate dalle Tariffe allegate al DPR [131/86](#). Il riformulato art. 20 del DPR 131/86 non preclude però la valutazione di elementi **extratestuali** nell'ambito dell'accertamento in fatto dell'**oggetto** del contratto medesimo.

Lo afferma la Cassazione, con l'ordinanza n. [34935](#), depositata ieri.

Nel caso di specie, le parti avevano assoggettato a IVA l'atto di cessione di beni aziendali, operato a favore del medesimo soggetto che era stato affittuario dell'azienda, ritenendo che i beni ceduti non configurassero azienda.

L'Agenzia delle Entrate, invece, aveva contestato l'operazione rinvenendo la **natura di azienda** dei beni alienati e richiedendo, quindi, l'imposta di registro proporzionale.

La Suprema Corte ribadisce, in proposito, che, per distinguere la cessione di singoli beni (soggetta a IVA) da una cessione d'azienda (esclusa da IVA e soggetta a imposta di registro proporzionale) bisogna operare un **accertamento in fatto** per valutare se i beni ceduti siano idonei "nel loro complesso e nella loro interdipendenza all'esercizio di un'impresa", senza che sia necessario, per configurare l'azienda, che siano ceduti tutti i beni aziendali, ed essendo sufficiente l'attitudine potenziale all'utilizzo per l'attività di impresa, non richiedendosi che l'esercizio dell'impresa sia attuale.

Tale accertamento di fatto può implicare – spiega la Corte – anche il **confronto con atti precedenti**.

In particolare, nel caso di specie, il giudice avrebbe dovuto confrontare i beni oggetto della cessione assoggettata a IVA, con il **complesso** di beni produttivi oggetto del precedente contratto di affitto di ramo d'azienda, che il contribuente (poi acquirente) aveva effettivamente utilizzato per l'esercizio dell'impresa.

Infatti, secondo la Corte, tale confronto non è impedito dalla nuova formulazione dell'art. 20 del DPR 131/86. La norma, infatti, impedisce all'interprete di valutare ele-

menti estranei all'atto portato alla registrazione nell'ambito della **qualificazione giuridica** dell'atto, ma non nell'ambito della definizione dell'oggetto del contratto medesimo.

L'applicazione dell'imposta di registro è ancorata alla qualificazione giuridica degli atti, atteso che l'imposta è **parametrata**, dalle Tariffe allegate al DPR 131/86, proprio alle singole fattispecie giuridiche individuate dalla Tariffa. In questo contesto, il riformulato art. 20 del DPR 131/86 (che infatti è rubricato "interpretazione degli atti") vieta di fare riferimento a elementi esterni all'atto.

Pertanto, ad esempio – spiega la Cassazione – l'interprete non può considerare più atti distinti, ma tra loro collegati, per operare una (ri)qualificazione unica di essi, in un diverso contratto.

Invece, nell'ambito della **valutazione interna** dell'atto da tassare, nell'identificazione "in fatto" dell'oggetto del contratto, è ammesso il riferimento a elementi extratestuali, dato che esso non incide sulla "qualificazione contrattuale".

Quindi, nel caso di specie, nell'ambito dell'accertamento in fatto dell'oggetto del contratto (azienda o singoli beni) sarebbe stato possibile (e, anzi, doveroso, secondo la Corte che, infatti, accoglie il ricorso dell'Agenzia) che il giudice operasse il confronto con l'oggetto di atti precedenti, ovvero, in particolare, con l'atto di affitto d'azienda intervenuto con l'attuale acquirente, che gli aveva consentito di esercitare effettivamente l'impresa.

Accertamento in fatto diverso dalla qualificazione giuridica

Sarà da valutare l'impatto che tale principio potrà avere in futuro, nell'ambito dell'applicazione dell'imposta di registro. Infatti, se, in linea di principio "qualificazione giuridica" dell'atto e "accertamento in fatto" dell'oggetto del contratto sono differenti, in concreto, poi, la qualificazione giuridica finalizzata all'applicazione dell'imposta di registro spesso è **influenzata** in modo incisivo dall'oggetto del contratto medesimo (ad esempio, la tassazione degli atti di "trasferimento" muta proprio a seconda proprio dell'oggetto del contratto).

Azioni assegnate al lavoratore residente in Italia nella retribuzione convenzionale

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti anche sulle somme corrisposte una tantum per l'assunzione dell'obbligo di non concorrenza

/ Salvatore SANNA e Daniele SILVESTRO

Con la risposta a interpello n. [783](#) pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta fornendo chiarimenti sul corretto trattamento fiscale da applicare alle somme corrisposte ad un lavoratore, residente in Italia ma che lavorava in Svizzera, a seguito di un accordo di **risoluzione del rapporto di lavoro** con la società elvetica.

L'accordo di risoluzione prevede, in particolare, che all'atto di cessazione vengano corrisposte:

- la quota parte di **azioni** assegnate in base al Piano incentivante (LTIP *Long term incentive plan*), maturate interamente in Svizzera nel periodo ricompreso tra l'assegnazione delle stesse e la data di cessazione del rapporto lavorativo (30 aprile 2020) e che entreranno nella disponibilità del lavoratore alle date di *vesting* previste dal Piano;

- l'ulteriore somma (*Non compete and Non-Solicitation compensation*), corrispondente al doppio del salario annuo, condizionata al rispetto di taluni obblighi contrattuali di non concorrenza e pagata al 50% in data 30 aprile 2020 ed il restante 50% in data 30 aprile 2021.

Con riferimento alla prima fattispecie, l'Agenzia sottolinea innanzitutto che il Commentario all'art. 15 del [modello OCSE](#) (versione 2017) afferma che l'espressione "i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe" include anche i **redditi in natura** (tra cui le *stock option*). Si chiarisce inoltre che la potestà impositiva dello Stato della fonte è subordinata alla condizione che tali compensi in natura derivino da un'attività di lavoro dipendente svolta in detto Stato, non rilevando l'eventuale diverso momento in cui il reddito è corrisposto e la circostanza che la tassazione avvenga in un periodo d'imposta successivo, in cui il dipendente non lavora più in detto Stato.

Nella fattispecie oggetto di interpello **sussiste** il collegamento con il territorio svizzero dato che, nel *vesting period*, il dipendente ha ivi svolto la propria attività di lavoro.

Inoltre, considerato che durante il periodo di *vesting* l'istante ha svolto in Svizzera l'attività di lavoro in qualità di residente in Italia, assoggettando la relativa retribuzione a tassazione ai sensi dell'[art. 51](#) comma 8-*bis* del TUIR, l'Agenzia ha precisato che anche il valore delle azioni maturate nel periodo in cui era in corso il rapporto di lavoro, ricevute in esecuzione del piano incentivante al quale è stato ammesso, deve essere considerato incluso nella retribuzione convenzionale.

In questo caso, il reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero viene assoggettato a tassazione assumendo come base imponibile la **retribuzione convenzionale** senza, pertanto, tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore.

Con riferimento alla seconda questione, prendendo come riferimento il Commentario all'art. 15, viene osservato che, al fine della corretta attribuzione della potestà impositiva sul reddito in esame agli Stati contraenti, rileva l'**effettiva importanza** che assume nell'ottica della gestione aziendale la conclusione di un patto di non concorrenza con un ex dipendente. Pertanto, nel presupposto della veridicità e completezza delle informazioni fornite nella istanza di interpello e di una effettiva e significativa esigenza della società di sottoscrivere un patto di non concorrenza, l'Agenzia ritiene che i redditi in esame siano da assoggettare ad imposizione esclusiva nello Stato di residenza del contribuente al momento della percezione degli stessi.

Di conseguenza, su tali somme, anche se percepite con due distinte erogazioni, risulta applicabile in Italia l'istituto della **tassazione separata** ex [art. 17](#) comma 1 lett. a) del TUIR.

Assunto che le somme in questione sono erogate da un datore di lavoro non residente, si chiarisce che il soggetto residente deve indicare tali redditi tra quelli soggetti a tassazione separata, compilando il **quadro RM** del modello REDDITI 2021 PF per gli importi percepiti nel 2020.

L'incompetenza della Direzione provinciale è un vizio solo formale

Il vizio è declassato dalla Cassazione richiamando l'art. 21-octies della L. 241/90

/ Alfio CISSELLO

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [33287](#) depositata lo scorso 11 novembre, ha effettuato un brusco cambiamento di rotta in merito al **vizio di incompetenza** degli uffici.

Cambiando radicalmente il proprio orientamento, è stato affermato che il vizio di incompetenza territoriale è solo formale, dunque non comporta in alcun modo la nullità dell'atto.

Men che meno può essere sollevato in momenti processuali successivi al ricorso, non essendo rilevabile d'ufficio.

Tale presa di posizione viene argomentata richiamando l'[art. 21-octies](#) della L. 241/90: "È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da **eccesso di potere** o da incompetenza. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo **non avrebbe potuto essere diverso** da quello in concreto adottato".

Invece, in base all'orientamento precedente, non solo si trattava di vizio che avrebbe condotto alla nullità dell'atto, ma sarebbe anche stato rilevabile d'ufficio (Cass. 27 luglio 2007 n. [16725](#) e 16 giugno 1994 n. [5826](#)).

È vero che alcune delle sentenze richiamate si riferiscono ancora al vecchio sistema processuale del DPR [636/72](#), ma, in ogni caso, si è trattato a nostro avviso di un **mutamento di giurisprudenza** che, seppur brusco, era ampiamente prevedibile.

Addirittura in tema di motivazione degli atti ultimamente la giurisprudenza è sempre più orientata a "salvare" la carente motivazione salvo casi "limite" (si ve-

da "Si apre la possibilità di integrare la motivazione nel corso del processo" del 26 ottobre 2021).

Per non parlare dei vizi di notifica, che, se viene presentato tempestivo ricorso dimostrando di avere avuto comunque contezza dell'atto, vengono considerati automaticamente **irrilevanti**.

Nel caso di specie, in effetti, almeno nella maggioranza delle ipotesi non si vede quale possa essere la lesione della difesa del contribuente.

Tornando al caso esaminato dalla sentenza n. 33287, l'atto era stato emesso dalla Direzione Provinciale di Roma II, mentre la competenza spettava alla Direzione Provinciale di Roma III.

Radicale mutamento di rotta

In ottica processuale, varie volte la giurisprudenza aveva affermato che, in ragione del carattere sostanzialmente unitario delle Agenzie fiscali, è valido il ricorso notificato alla **diramazione territoriale incompetente** (Cass. 6 marzo 2015 n. [4551](#)).

Volendo azzardare previsioni, si ritiene "a rischio" l'orientamento, sempre della Cassazione, che ritiene nulla la cartella di pagamento emessa da un Agente della riscossione incompetente (Cass. 4 agosto 2017 n. [19577](#)).

Il discorso è naturalmente diverso per l'incompetenza non territoriale ma funzionale.

Tale vizio conduce alla nullità e si verifica nel non frequente caso in cui ci sia un **conflitto di competenza** tra Agenzie fiscali, tipicamente le Entrate e le Dogane (C.T. Prov. Milano 13 febbraio 2018 n. [604/3/18](#)).

Operazioni non sospette se la controparte ha il DURC regolare

La Provinciale di Prato ha ritenuto decisiva l'effettività della forza lavoro, contattando il consulente del lavoro

/ Alice BOANO

Il mancato esame di documentazione efficace per sostenere la serietà della controparte contrattuale che avrebbe dovuto essere analizzata in sede di **contraddittorio endo-procedimentale** può portare a ritenere illegittimo l'accertamento relativo a operazioni inesistenti.

La Commissione provinciale di Prato ha analizzato, in occasione della pronuncia n. [144/2/21](#) del 15 ottobre 2021, una presunta ipotesi di indebita detrazione IVA. Il caso riguardava una srl esercente attività di "Fabbricazione di Pullover ed altri articoli simili a maglia" che, nel corso degli anni di imposta 2013, 2014, 2015 e 2016, si era avvalsa dell'opera di una ditta individuale relativamente a lavorazioni di articoli di maglieria, nonché a **consulenze stilistiche** sulla progettazione di capi di abbigliamento fornite da quest'ultima.

Nel corso dell'anno 2017 i funzionari incaricati dall'Agenzia delle Entrate effettuavano un accesso presso i locali della società, relativamente all'anno di imposta 2014. Al termine della verifica veniva notificato **processo verbale di constatazione** con gli esiti dell'attività di controllo relativamente al solo periodo di imposta 2014.

L'Agenzia delle Entrate aveva successivamente notificato alla società l'avviso di accertamento mediante il quale era accertato, ai sensi degli [artt. 40](#) e [41-bis](#) del DPR n. 600/73 e [art. 19](#) DPR 633/72, un **maggior imponibile** ai fini delle imposte dirette, una maggiore IVA e un maggior imponibile ai fini IRAP.

La società contribuente eccepiva, tra gli altri rilievi, l'infondatezza della ricostruzione dell'Ufficio circa la inesistenza oggettiva delle operazioni e l'**illegittimità** dell'**avviso di accertamento** emesso in violazione del contraddittorio.

I giudici di primo grado di Prato esaminano preliminarmente il difetto di contraddittorio con riferimento all'IVA, posto che le Sezioni Unite, mediante la sentenza n. [24823](#) del 9 dicembre 2015, hanno elaborato il *discrimen* tra una generalizzata previsione di obbligatorietà del contraddittorio che si applica esclusivamente ai **tributi armonizzati** e, invece, uno specifico e settoriale obbligo di esperire la fase endo-procedimentale

per tutti i tributi, solamente quando vi sia una disposizione nazionale che lo impone, nella specie non sussistente.

Tanto premesso, viene evidenziato che la fase del contraddittorio preventivo necessariamente si colloca nello spazio temporale, da un lato, successivo al completamento delle indagini accertative, quando l'Amministrazione finanziaria ha già individuato la pretesa, e, dall'altro, anteriore alla **notifica dell'atto di accertamento**, in cui la pretesa viene autoritativamente manifestata, e ciò anche con riferimento alle imposte dirette (IRES e e IRAP nella fattispecie).

In quello spazio temporale, scrive la Commissione, il contribuente ha il diritto di essere preventivamente informato delle determinazioni raggiunte dall'ente impositore e di opporre le sue osservazioni, che l'Ufficio è tenuto a considerare, realizzandosi così uno scambio di vedute sulle rispettive prospettazioni, funzionale a risolvere la **contrapposizione** o destinata, invece, a stabilizzarsi con la notifica dell'atto impositivo.

Tale fase non si è verificata e, così, l'Ufficio non ha potuto tenere conto di alcune circostanze decisive, relative, nel caso qui analizzato, al rapporto intercorrente fra la società accertata e la ditta individuale con la quale venivano intrattenuti i rapporti commerciali oggetto di verifica.

Il contraddittorio risulta fondamentale

La documentazione comprovava l'effettività della forza lavoro della controparte (**buste paghe, DURC**) ed era stata prodotta dopo aver contattato il consulente del lavoro e sarebbe stata idonea, se analizzata in sede di contraddittorio, a superare le criticità messe in evidenza dall'Amministrazione finanziaria.

La pronuncia in esame mette in risalto, se ancora ve ne fosse la necessità, il **ruolo preminente** del contraddittorio (in ambito sia delle imposte dirette che indirette) indispensabile non solo ad aprire un canale di dialogo tra Fisco e contribuente, ma altresì utile in ottica deflattiva del contenzioso.

Fermo amministrativo per il credito a rimborso escluso nel fallimento

Nessuna insinuazione al passivo dei crediti dell'Erario per compensare quelli del fallito

/ Antonio NICOTRA

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [34930](#) depositata ieri, ha rimarcato l'incompatibilità dell'istituto del **fermo** amministrativo al rimborso del credito IVA nell'ambito della procedura fallimentare.

Il fermo amministrativo, di cui all'[art. 69](#) comma 6 del RD 2440/23, ha lo scopo di consentire la **sospensione** del pagamento di un debito da parte dell'amministrazione a salvaguardia dell'eventuale **compensazione** legale con un credito che la stessa o altra amministrazione vanta verso il creditore.

Si tratta, quindi, di uno strumento a presidio delle finanze erariali e che si atteggia come mezzo tipico del "microcosmo" del diritto tributario.

Per la Suprema Corte, la **specialità** di tale profilo è, tuttavia, destinata a recedere dinanzi alla specialità della disciplina fallimentare (Cass. n. [8053/96](#)): le ragioni erariali di conservazione del credito verso il fallito, infatti, sono destinate a cedere davanti alla funzione **conservativa** che il fallimento esercita verso la massa.

La globalità dell'esecuzione concorsuale si manifesta con la privazione del fallito del potere di disposizione dei propri beni e dei rapporti confluiti nel proprio patrimonio, nonché nella conformazione e unificazione dei poteri dei creditori, esercitabili non più in forma individuale, ma esclusivamente in forma **aggregata**, all'esito della verifica e dell'**ammissione** dei crediti al concorso disposta dagli organi della procedura fallimentare.

Il fermo rappresenterebbe, invece, una **deroga** al divieto di frazionamento dei rapporti tra fallito e singoli creditori, posto dall'[art. 51](#) del RD 267/42, col quale concorre a esprimersi l'esecuzione fallimentare: attraverso tale strumento, l'amministrazione prenoterebbe una frazione di patrimonio del fallito, che verrebbe così **sottratta** alla massa destinata ai creditori concorsuali, in vista di una futura ed eventuale compensazione con un controcredito non opponibile in compensazione, in quanto non definitivamente accertato (Cass. n. [29565/2011](#)).

L'[art. 69](#) del RD 2440/1923, in verità, riferendosi alle "ragioni di credito" vantate dall'amministrazione nei confronti del terzo creditore, estende la funzione del fermo fino a ricomprendervi l'eventuale strumentalità a una compensazione del credito la cui esistenza può essere attualmente **incerta** (mentre la compensazione fallimentare esige la **preesistenza** del credito e del controcredito alla dichiarazione di fallimento; cfr. Cass. n. [16779/2021](#)).

Non rileva la circostanza, secondo i giudici, che il di-

vieto di azioni esecutive di cui all'[art. 51](#) del RD 267/42 sia stato esteso, con la riforma del 2006, a quelle **cautelari** (tra le quali è annoverato il fermo).

Le azioni cautelari sono **incompatibili** con la disponibilità, a fini liquidatori, del patrimonio fallimentare in capo agli organi della procedura; in particolare, il fermo è funzionale a propiziare una compensazione che deroga al concorso, minando la *par condicio creditorum* (Cass. n. [29565/2011](#)).

I giudici di legittimità confermano, quindi, l'incompatibilità dell'istituto del fermo col fallimento, adottato prima o dopo di esso, salvo che non vi sia contestazione né sul credito dell'amministrazione né su quello vantato dalla curatela, e maturato ante fallimento (Cass. n. [19335/2016](#)).

In tale ipotesi, infatti, dalla data della coesistenza dei crediti, o dalla dichiarazione di fallimento in cui i debiti pecuniari del fallito si considerano **scaduti**, il credito di minore consistenza non esiste più, mentre quello di maggior peso è automaticamente **ridotto** in misura corrispondente.

Peraltro, il riconoscimento giudiziario di una compensazione di crediti derivanti da differenti rapporti giuridici è un accertamento "retroattivo", che comporta l'inesistenza **originaria** del credito di minore importo e incide sul titolo azionato (Cass. n. [16508/2010](#)): oltre che inammissibile, quindi, il fermo sarebbe **superfluo**, in quanto volto a propiziare una compensazione che si è già prodotta.

Secondo i giudici di legittimità, infine, quando la compensazione è quella "fallimentare", non è necessaria l'insinuazione al passivo dei controcrediti vantati dall'amministrazione, se e nella misura in cui siano volti a neutralizzare i crediti del fallito (Cass. nn. [8053/1996](#), [14418/2013](#), [30298/2017](#)), proprio perché la compensazione deroga alla regola del concorso.

Fin quando il credito del terzo rimanga nel medesimo ambito di **valore** di quello – della stessa **natura** – azionato dalla curatela fallimentare, non sussistono preclusioni al riconoscimento della compensazione (sempre al ricorrere dei presupposti ex [art. 56](#) del RD 267/42).

Per contro, un'eventuale **eccedenza** del credito erariale verso il fallito non potrà essere oggetto di sentenza di condanna verso il fallimento, presupponendo un autonomo procedimento di **insinuazione** al passivo, secondo le ordinarie regole del concorso.

Il Codice della crisi può orientare l'interpretazione delle disposizioni vigenti

Si può sostenere l'applicabilità qualora possa individuarsi continuità di ratio tra vecchie e nuove disposizioni

/ Tommaso NIGRO

Il recente intervento normativo di cui al DL [118/2021](#), che ha trovato la conversione nella L. [147/2021](#) in data 23 ottobre 2021, contiene in sé importanti novità disponendo, tra l'altro, il **rinvio** dell'entrata in vigore del Codice della crisi, recato dal DLgs. [14/2019](#), al 16 maggio 2022.

In attesa dell'effettiva operatività delle nuove norme che, si ricorda, si renderanno applicabili per le procedure aperte a partire dalla data di effettiva entrata in vigore, torna ancor più di attualità il tema dell'utilizzo in chiave **evolutiva** delle disposizioni future.

Nel fermento del dibattito dottrinale, la giurisprudenza di legittimità, nel richiamare l'indiscusso dato normativo secondo il quale "il C.c.i.i. è testo in generale non applicabile – per scelta del legislatore – alle procedure ... aperte anteriormente alla sua entrata in vigore (art. 390, comma 1, C.c.i.i.)", ha avuto cura di precisare che "la pretesa di rinvenire in esso norme destinate a rappresentare un utile **criterio interpretativo** degli istituti della legge fallimentare potrebbe essere ammessa se (e solo se) si potesse configurare – nello specifico segmento – un ambito di continuità tra il regime vigente e quello futuro" (Cass. SS.UU. n. [12476/2020](#)).

Principio ripreso da altra pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite, la n. [8504/2021](#), la quale, in riferimento all'entrata in vigore della legge di conversione del DL [125/2020](#) (avente ad oggetto le modifiche agli accordi di ristrutturazione) ha affermato che "intendendosi senz'altro ribadire tale principio di diritto, anche per accedere alla tesi agenziale circa la possibilità di impiego ermeneutico della nuova normativa del CCII (quale come detto già anticipata), è dunque necessario stabilire in via di comparazione se vi è o meno «**continuità**» tra le disposizioni legislative direttamente applicabili e quelle che lo saranno ai giudizi instaurati successivamente al 4 dicembre 2020".

Sicché, stabilito che il nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza può senz'altro **orientare** l'interpretazione delle disposizioni vigenti, escludendo che esso possa valere a giustificare un'interpretazione antiletterale ed anzi abrogativa delle norme che ad oggi governano la materia, è ben possibile sostenerne l'applicabilità qualora possa individuarsi continuità di *ratio* tra vecchie e nuove disposizioni.

In argomento giova richiamare un recente ed interessante provvedimento di merito (Tribunale di Latina 19 ottobre 2021) il quale, chiamato a pronunciarsi in ordine alla legittimazione del curatore di un fallimento chiuso ex [art. 118](#) n. 3) del RD 267/42 a **proseguire** i giu-

dizi pendenti, ha fatto buona applicazione del suddetto principio sostenendo, nel caso di specie, che "non possa escludersi che la comparazione tra la norma contenuta nell'art. 118 legge fallimentare e quella contenuta nell'art. 234 del codice della crisi di impresa, lasci emergere una continuità di ratio, nel senso che, ciò che l'art. 118 non dice espressamente – verosimilmente a causa della concisa tecnica redazionale – viene esplicitato dall'[art. 234](#) del c.c.i.i."

Conseguentemente, il Tribunale rileva che l'art. 118 richiamato dispone che "la **chiusura** della procedura di fallimento nel caso di cui al n. 3) non è impedita dalla pendenza di giudizi, rispetto ai quali il curatore può mantenere la legittimazione processuale, anche nei successivi stati e gradi del giudizio ai sensi dell'art. 43" e che l'art. 234 del Codice della crisi prevede che "la legittimazione del curatore sussiste altresì per i procedimenti, compresi quelli cautelari e esecutivi, strumentali all'attuazione delle decisioni favorevoli alla liquidazione giudiziale, anche se instaurati dopo la chiusura della procedura".

I giudici di merito osservano, inoltre, che la norma, nella nuova formulazione, appare **chiarire** e specificare l'ambito nel quale il curatore, non soltanto conserva la legittimazione a continuare i giudizi pendenti, ma anche quella ad iniziare i giudizi nel quale il fallimento, ancorché chiuso, è parte, che siano strumentali all'attuazione di decisioni favorevoli alla liquidazione.

In altri termini, nella pronuncia si ritiene che la possibilità per il curatore del fallimento chiuso, di iniziare "giudizi cautelari e esecutivi, strumentali all'attuazione delle decisioni favorevoli alla liquidazione giudiziale, anche se instaurati dopo la chiusura della procedura", non contraddica il dettato dell'art. 118 del RD 267/42, atteso che, con particolare riferimento all'inizio del processo esecutivo per la realizzazione di una **pretesa** economica del fallimento, detto processo rappresenta una logica e naturale evoluzione di quello nel quale è venuto ad esistenza il titolo esecutivo, sicché il concetto di "pendenza", può senz'altro ravvisarsi in tale situazione.

Dunque, il Tribunale di Latina conclude che "nonostante la curatela abbia iniziato la presente esecuzione immobiliare successivamente alla chiusura del fallimento, non possa escludersi che sussista la **legittimazione** del curatore, il quale, autorizzato dal G.D., ha azionato un titolo conseguito dal fallimento, allo scopo di soddisfare il più possibile le pretese del ceto creditorio".

Con revoca ingiusta senza preavviso risarcimento per l'amministratore di srl

Se è a tempo indeterminato gli si devono riconoscere sei mesi di compensi

/ Maurizio MEOLI

L'amministratore unico di una srl nominato **a tempo indeterminato**, se viene revocato senza preavviso per esigenze organizzative, ha diritto al risarcimento di un danno parametrabile ai compensi che avrebbe ricevuto nei successivi sei mesi. Lo afferma il Tribunale di Milano nella sentenza n. [4898/2021](#).

Nel caso di specie, l'amministratore unico di una srl (a socio unico) veniva nominato, nel 2013, a tempo indeterminato (fino a revoca o dimissioni). Nel giugno del 2020 l'assemblea della srl lo rimuoveva in forza di una non meglio precisata esigenza di **riorganizzazione aziendale**. Tale decisione veniva contestata dall'amministratore in ragione dell'assenza di una giusta causa e di un congruo preavviso. Ragione per cui richiedeva il risarcimento dei danni subiti, da parametrarsi ai compensi che avrebbe percepito per un periodo di sei mesi (quale lasso temporale ritenuto necessario per trovare una nuova occupazione) e ad un compenso straordinario percepito nel corso del 2017. I giudici milanesi accolgono, quasi pienamente, le richieste.

Come già evidenziato dalla decisione n. [14157/2013](#) del medesimo Tribunale (espressamente citata), innanzitutto, anche in tema di srl si ammette la revocabilità in ogni tempo degli amministratori e ciò: quanto a quelli nominati **per un periodo determinato**, in via di applicazione analogica del principio di cui all'[art. 2383](#) comma 3 c.c., da ritenersi espressione di un principio generale, con diritto dell'amministratore revocato in assenza di giusta causa al risarcimento del danno; quanto a quelli nominati a tempo indeterminato, in via di applicazione della disciplina generale *ex* [art. 1725](#) c.c. in tema di revoca del mandato oneroso, con diritto dell'amministratore revocato, in assenza di giusta causa, a un congruo preavviso, la cui omissione determina ragioni risarcitorie in capo al revocato. In sostanza, deve ritenersi che l'assemblea dei soci, anche di srl, abbia la facoltà di revocare *ad nutum* l'amministratore, e l'assenza della giusta causa, così come del congruo preavviso, rilevano non quale vizio della deliberazione ma quale presupposto di un risarcimento o, meglio, di una indennità riconosciuta normativamente come conseguenza di atto lecito (*cfr.* Cass. n. [9482/1999](#) e Trib. Milano n. [6289/2013](#)).

Nel caso di specie, essendo l'amministratore nominato a tempo indeterminato, e mancando certamente un congruo preavviso, veniva in rilievo la (eventuale) sussistenza di una giusta causa di revoca. Al riguardo, i giudici milanesi ricordano come le ragioni che integrano tale ipotesi debbano essere **specificamente enunciate** nella delibera assembleare senza che sia

possibile una successiva deduzione in sede giudiziaria di ragioni ulteriori. È nel contesto assembleare, infatti, che la società ha l'onere di dimostrare la sussistenza di una giusta causa di revoca, trattandosi di un fatto costitutivo della facoltà di recedere senza conseguenze risarcitorie (*cfr.* Cass. n. [2037/2018](#)). Questo onere non si ritiene rispettato nel caso esaminato, dato che il generico riferimento ad una riorganizzazione aziendale a supporto della revoca si risolve, sostanzialmente, in una mera risoluzione del rapporto *ad nutum*. Laddove, di contro, la società avrebbe dovuto debitamente rappresentare in assemblea l'esistenza di fatti integranti un **significativo inadempimento** degli obblighi derivanti dall'incarico ovvero fatti in grado di inficiare il vincolo fiduciario (*pactum fiduciae*) tra amministratore e società, elidendo l'affidamento riposto al momento della nomina sulle attitudini e capacità dell'amministratore, sempre che essi siano oggettivamente valutabili come capaci di mettere in forse la correttezza e le attitudini gestionali dell'amministratore revocato (*cfr.* Cass. n. [23381/2013](#)).

A fronte di tutto ciò, la decisione in commento sottolinea, da un lato, come sia giusto parametrare il risarcimento dei danni subiti dall'amministratore ai compensi che questo, indebitamente revocato dall'incarico, avrebbe percepito nel corso del (non rispettato) periodo di **preavviso**, e, dall'altro, come la durata di tale periodo possa essere congruamente determinata in sei mesi, quale lasso di tempo reputato idoneo a temperare le contrapposte esigenze della società e dell'amministratore (si evidenzia, peraltro, come secondo la citata Cass. n. [2037/2018](#), in caso di revoca dell'amministratore, alla responsabilità relativa al lucro cessante potrebbe aggiungersi la responsabilità per la violazione delle regole di buona fede e correttezza, oppure una responsabilità extracontrattuale della società, o di soggetti in concorso con essa, ma ciò solo in presenza di condotte che costituiscano un *quid pluris*, diverso e ulteriore, rispetto alla revoca in sé, come accade quando le stesse ragioni esternate della revoca, in luogo che essere semplicemente insussistenti o inidonee a fondare il potere di recesso, oppure le concrete modalità della cessazione del rapporto, connotate da **colpa o dolo**, siano tali da ledere un diritto della persona distinto dal diritto alla prosecuzione della carica fino alla sua naturale scadenza). Nessun rilievo, invece, nella determinazione del danno, può attribuirsi al compenso straordinario (percepito nel 2013), trattandosi di emolumento, appunto, *extra ordinem* e, come tale, non riconducibile a una sicura aspettativa per il futuro.

Necessario il certificato dei debiti INAIL per la composizione negoziata della crisi

Si tratta di un documento indispensabile nella procedura e viene valutato dall'esperto nominato

/ Fabrizio VAZIO

Il DL [118/2021](#) (conv. L. [147/2021](#)) ha disciplinato la **composizione negoziata** per la soluzione della crisi d'impresa e, a tal fine, l'INAIL ha predisposto le necessarie [istruzioni operative](#) per la parte di propria pertinenza (si veda "[Certificato per premi assicurativi INAIL rilasciato in 45 giorni per la composizione della crisi d'impresa](#)" del 17 novembre 2021).

Le indicazioni dell'INAIL mirano a chiarire quanto disposto dall'art. 2 del DL in esame, che prevede che l'imprenditore commerciale e agricolo che si trovi in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza possa chiedere al segretario generale della Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura competente per territorio la nomina di un **esperto indipendente**, quando risulti ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa.

Al momento dell'inserimento della richiesta dell'esperto nella piattaforma informatica delle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura (CCIAA), l'imprenditore deve allegare una serie di documenti, necessari per il lavoro dell'esperto eventualmente nominato. Fra questi documenti vi è il **certificato** dei debiti contributivi e per premi assicurativi, rilasciato ai sensi dell'[art. 363](#) del DLgs. 14/2019, necessario al fine di valutare la complessiva situazione debitoria aziendale.

A tale proposito, l'INAIL ha da tempo provveduto ad adempiere al disposto del citato art. 363, in base al quale "l'Istituto nazionale per la previdenza sociale e l'Istituto nazionale per gli infortuni sul lavoro, su richiesta

del debitore o del tribunale, comunicano i crediti dagli stessi vantati nei confronti del debitore a titolo di contributi e premi assicurativi, attraverso il rilascio di un certificato unico".

L'Istituto assicuratore ha infatti stabilito, con determina del Direttore generale del 4 luglio 2019 n. 30, il contenuto del certificato unico, che può essere richiesto dall'imprenditore, previa profilazione all'interno del sistema INAIL come legale rappresentante, attraverso l'apposito servizio on line a partire dal **15 novembre**.

Riguardo al **contenuto** del certificato, esso attesta, alternativamente, che non risultano debiti per premi assicurativi o che, viceversa, risultano somme dovute.

Un prospetto allegato al certificato fotografa la situazione debitoria

In tal caso, vi è un **prospetto allegato** che fornisce informazioni circa: i dati relativi a codice ditta, posizione assicurativa e polizza; la tipologia dei titoli; gli importi dovuti, con evidenza nel caso si tratti di importi residui a seguito di pagamento parziale; il fatto che il titolo sia stato affidato alla riscossione coattiva; eventuali contenziosi pendenti o rateazioni in corso.

Secondo le istruzioni INAIL, la firma del certificato spetta al Dirigente della sede competente. Il documento viene prodotto in formato pdf **non modificabile** ed è trasmesso al richiedente, come detto, entro un termine massimo di 45 giorni decorrenti dalla data della richiesta, affinché l'imprenditore possa proseguire sulla strada tracciata dalla norma.

Assegno unico fino a 175 euro al mese, con calo progressivo per ISEE oltre 15 mila euro

Un assegno mensile **fino a 175 euro**, che scendono a **85** per i figli maggiorenni tra i 18 e i 21 anni: stando alle indiscrezioni trapelate ieri, sarebbe questo lo schema di base dell'assegno unico universale contenuto nella bozza del decreto attuativo in arrivo in CdM.

L'importo pieno andrebbe a chi ha un ISEE fino a **15 mila eu-**

ro, oltre l'assegno calerebbe progressivamente fino a minimo 50 euro (25 per i maggiorenni) per ISEE oltre **40 mila** euro o per chi non lo presenta.

Sarebbero previste **maggiorazioni** in base al numero di figli e alla presenza di disabili, al reddito e al lavoro di entrambi i genitori.

L'omessa variazione in diminuzione entro l'anno "cristallizza" l'IVA esposta nella fattura originaria

In caso di riduzione dell'imponibile e dell'imposta per accordo delle parti, qualora non sia più possibile operare la relativa variazione per il decorso del termine annuale previsto dall'[art. 26](#) comma 3 del DPR 633/72, l'imposta dovuta dal cedente/prestatore e detraibile per il cessionario/committente è quella indicata nella **fattura originaria**, "restando detto accordo privo di effetti in relazione all'imposta medesima".

Lo ha chiarito la Corte di Cassazione nella sentenza n. [34940](#) pubblicata ieri, 17 novembre 2021, esaminando il caso di un soggetto che, a seguito di un **accordo transattivo**, emetteva, senza annotarla nel proprio registro IVA, una nota di credito oltre il termine previsto dall'[art. 26](#) comma 3 del DPR 633/72; l'Agenzia delle Entrate riteneva inammissibile l'emissione del documento da parte del prestatore, procedendo peraltro al recupero dell'imposta corrispondente alla variazione, origi-

nariamente detratta dal committente.

Secondo la Suprema Corte, trattandosi di **riduzione volontaria** della base imponibile avvenuta oltre l'anno di effettuazione (*rectius* fatturazione) dell'operazione, la fattura originaria deve ritenersi ormai "**cristallizzata**" sia "con riferimento all'IVA assolta", sia relativamente a quella detraibile. Il comportamento del prestatore consoliderebbe, in verità, il debito d'imposta nella misura esposta nella predetta fattura ai sensi dell'[art. 21](#) comma 7 del DPR 633/72, secondo cui "se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura". Simmetricamente, secondo i giudici di Cassazione, deve ritenersi "consolidato – nella stessa misura – il correlativo diritto di detrazione della committente".

Anche la Camera vota la fiducia sulla conversione del decreto green pass

Il Ddl. n. 2394 di conversione del DL 21 settembre 2021 n. [127](#) sullo svolgimento in sicurezza del lavoro pubblico e privato mediante l'estensione della **certificazione verde** COVID-19 e il rafforzamento dello screening ha ottenuto il via libera, dopo il Senato, anche dalla Camera con voto di fiducia.

Nello specifico la Camera, con 453 voti favorevoli e 42 voti, ha votato la **questione di fiducia** posta dal Governo sull'approvazione, senza emendamenti, subemendamenti e articoli aggiuntivi, dell'articolo unico del predetto Ddl. nel testo della

Commissione, identico a quello approvato dal Senato.

Si ricorda che nella seduta del 10 novembre scorso il Senato aveva approvato, rinnovando così la fiducia al Governo, l'emendamento **interamente sostitutivo** del Ddl. in questione (si veda "[In arrivo semplificazioni sul controllo del green pass nei luoghi di lavoro](#)" dell'11 novembre 2021).

Il termine per la conversione in legge del DL 127/2021 è il prossimo **20 novembre**.

Unicità del trasporto come condizione per le operazioni triangolari

Con l'ordinanza n. [34957](#) depositata ieri, la Cassazione si è pronunciata in merito alle condizioni per configurare un'operazione come "**triangolare**" applicando il regime di non imponibilità IVA sia alla prima che alla seconda cessione.

Nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria aveva contestato la detrazione dell'imposta in capo alla società "promotrice" della triangolazione, essendo stata effettuata la prima cessione secondo il **regime di imponibilità**.

Al fine di valutare i requisiti delle operazioni triangolari, innanzitutto, è necessario che sia verificata la situazione fat-

tuale e in particolare l'unicità del trasporto compiuto dal primo cedente. Secondo quanto emerge dai fatti di causa, la merce acquistata non sarebbe mai pervenuta nella disponibilità materiale del primo cessionario ma direttamente trasportata, a cura del primo cedente, agli acquirenti finali.

Secondo quanto sancito dalla Cassazione, in continuità con la sentenza 4 aprile 2000 n. [4098](#), **l'elemento determinante**, ai fini della disciplina in esame, è il fatto che i beni oggetto della prima cessione siano trasportati o spediti con la consegna diretta in favore del terzo cessionario situato all'estero.

Riprendendo la menzionata sentenza n. 4098/2000, infatti, il requisito secondo cui il trasporto dei beni in un altro Stato membro dell'Ue deve avvenire a cura o a nome del cedente risponde alla necessità di "porre un limite ed operazioni fraudolente, le quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente, e cioè fuori da un preventivo regolamento contrattuale con cedente, decidere di **esportare** i

beni in un altro Stato membro". Per questa ragione, l'operazione deve essere, sin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, stata concepita come cessione nazionale in vista di un trasporto a un soggetto residente in un altro Stato membro dell'Ue, "nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti".

Retroattiva la soglia più favorevole del reato di omessa dichiarazione

La Cassazione, nella sentenza n. [41581/2021](#), ha precisato che, in ragione della dizione letterale dell'[art. 5](#) del DLgs. 74/2000 (omessa dichiarazione), al fine di considerare superata la **soglia di punibilità**, gli importi non dichiarati relativi ad ogni singola imposta non possono essere tra loro sommati, dovendo sempre e solo farsi riferimento, sotto tale profilo, alle singole imposte autonomamente considerate.

A fronte di ciò, premesso che il **momento consumativo** del reato in esame coincide con la scadenza del termine di novanta giorni a decorrere dal termine finale previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sui redditi o all'IIVA, per l'individuazione della soglia di punibilità applicabile deve tenersi conto che, a fronte di una originaria previsione che stabiliva una soglia di

150.000.000 di lire (pari dunque a 77.000 euro), ebbe a subentrare, per effetto dell'[art. 2](#) comma 36-*vicies semel* lett. f) del DL [138/2011](#) convertito, una soglia di 30.000 euro (espressamente applicabile, *ex art. 2* comma 36-*vicies bis* del medesimo DL, ai fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto stesso) e, successivamente, per effetto dell'[art. 5](#) comma 1 lett. a) del DLgs. 158/2015, una soglia di 50.000 euro.

Orbene, tale ultima, più favorevole, formulazione trova applicazione, per il principio del *favor rei* di cui all'[art. 2](#) comma 4 c.p. anche ai **fatti commessi prima** della sua entrata in vigore, con conseguente necessità di annullamento senza rinvio della sentenza di condanna pronunciata in caso di mancato superamento della soglia così determinata.