

Lunedì 12 ottobre 2020

IL CASO DEL GIORNO

IVA esigibile all'incasso dell'acconto anche per le agenzie di viaggio

/ Mirco GAZZERA

Le agenzie di viaggio sono interessate da uno speciale regime IVA (art. 74-ter del DPR 633/72) riguardante, principalmente, le operazioni effettuate per l'organizzazione di pacchetti turistici, verso il pagamento di un corrispettivo globale. [...]

PAGINA 2

IL PUNTO IAS

Rivalutazione e riallineamento dubbi per le new IFRS adopter

/ Guerino RUSSETTI

L'art. 110 del DL n. 104/2020, che dovrebbe essere convertito oggi in legge, come più volte segnalato, ha introdotto un regime di rivalutazione dei beni d'impresa e di riallineamento dei valori fiscali [...]

PAGINA 9

FISCO

Riapertura per il contributo a fondo perduto nei Comuni calamitati montani

Le istanze dovranno essere presentate entro 30 giorni dal riavvio della procedura

/ Pamela ALBERTI

Il Ddl. di conversione in legge del DL 104/2020 (c.d. DL "Agosto") ha previsto la riapertura delle istanze per accedere al contributo a fondo perduto ex art. 25 del DL 34/2020, ma limitatamente ai soggetti nei Comuni montani colpiti da eventi calamitosi in stato di emergenza al 31 gennaio 2020. Sul testo il Governo ha posto la questione di fiducia e il voto finale dovrebbe arrivare oggi alla Camera.

Il termine generale per presentazione della domanda per il contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020 è scaduto lo scorso **13 agosto**. Con riferimento ai soggetti aventi sede nei Comuni colpiti da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto al 31 gennaio 2020 (data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19), che potevano accedere dell'agevolazione senza il requisito del calo del fatturato, sono emerse numerose problematiche legate all'individuazione di tali soggetti (si veda "Contributo a fondo perduto ad ampiezza portata" del 6 agosto).

Sul punto, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 22/2020, § 5.2 – ripresa dalle recenti risposte a interpello n. 405 e 449 del 2020 – ha soltanto chiarito che, fermo restando che "la lista individuata nelle istruzioni dell'istanza, come del resto chiarito dall'inciso «indicativa e non esaustiva» non rappresenta un elenco tassativo dei predetti comuni", devono sussistere i seguenti **elementi** (si vedano anche i documenti di ricerca FNC-CNDCEC del 5 agosto 2020 e, ancorché in riferimento al credito locazioni, dell'8 ottobre 2020):

- il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da un evento calamitoso;
 - i menzionati stati di emergenza dovevano essere ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19 (al 31 gennaio 2020, delibera del Consiglio dei Ministri 31 gennaio 2020);
 - che tale domicilio fiscale o la sede operativa fiscale fosse stabilito in tali luoghi, a far data dall'insorgenza dell'originario calamitoso evento.
- Tanto premesso, nell' [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Scritture contabili di sconto in fattura e cessione per il superbonus da individuare

L'omessa dichiarazione non compromette la detrazione IVA

Informativa pre-consiliare con ruolo centrale per l'attività deliberativa del CdA

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 8

FISCO

Credito d'imposta da trasformazione delle DTA utilizzabile dal 2020

/ Luisa CORSO

Il Ddl. di conversione del DL 104/2020 (c.d. decreto "Agosto"), sul quale oggi, dopo il voto di fiducia, dovrebbe arrivare il via libera della Camera, introduce alcune [...]

PAGINA 5

IVA esigibile all'incasso dell'acconto anche per le agenzie di viaggio

Secondo la Corte di Giustizia Ue si applica la disciplina generale su fatto generatore ed esigibilità IVA

/ Mirco GAZZERA

Le agenzie di viaggio sono interessate da uno speciale regime IVA ([art. 74-ter](#) del DPR 633/72) riguardante, principalmente, le operazioni effettuate per l'organizzazione di pacchetti turistici, verso il pagamento di un corrispettivo globale. Queste operazioni si considerano una prestazione di servizi **unica**. A tale proposito, la normativa nazionale in materia prevede, fra l'altro, una disciplina specifica per l'individuazione del momento impositivo, in base alla quale non rileva l'avvenuto pagamento di acconti.

L'[art. 74-ter](#) comma 7 del DPR 633/72 stabilisce che, per le predette operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio, il momento impositivo è costituito:

- dal **pagamento integrale** del corrispettivo;
- o, se antecedente, dall'inizio del viaggio o del soggiorno, dunque, dal momento in cui viene effettuata la **prima prestazione** di servizio a diretto vantaggio del viaggiatore (C.M. n. [328/97](#), § 9.4).

L'[art. 1](#) comma 6 del DM 340/99 riprende sostanzialmente la disposizione sopra citata prevedendo, inoltre, l'irrilevanza del pagamento di acconti. Ciò che conta, infatti, sarebbe il **corrispettivo globale** del viaggio (circ. Agenzia delle Entrate n. [45/2011](#), § 7). Anche l'emissione della fattura, da parte dell'agenzia di viaggio, non determina il sorgere dell'obbligazione tributaria, "la cui nascita resta esclusivamente subordinata alle suddette circostanze dell'integrale pagamento del corrispettivo e dell'inizio del viaggio" (C.M. n. [328/97](#), § 9.4).

La previsione relativa agli acconti, tuttavia, non appare conforme a quanto sancito dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 19 dicembre 2018 resa sulla causa [C-422/17](#).

I giudici Ue hanno premesso che quello applicabile alle agenzie di viaggio (artt. da [306](#) a [310](#) della direttiva 2006/112/Ce) **non** rappresenta un regime tributario "**indipendente ed esaustivo**", ma contiene solo disposizioni che derogano ad alcune norme del sistema generale dell'IVA. Pertanto, alle operazioni in esame sono applicabili tutte le disposizioni del predetto sistema, salvo quelle che disciplinano il luogo di imposizione, il calcolo della base imponibile IVA e la detraibilità di quest'ultima.

Di conseguenza, le norme sul fatto generatore e sull'esigibilità dell'IVA (in particolare, gli artt. [63](#) e [65](#) della direttiva 2006/112/Ce) si applicano anche alle operazioni rientranti nell'ambito del regime speciale. Nel caso di specie, quindi, la Corte di Giustizia ha san-

cito che, qualora un'agenzia di viaggio, assoggettata al relativo regime speciale, incassi un acconto sul pagamento di servizi turistici, l'**IVA è esigibile** a partire dal momento dell'**incasso** di tale **acconto**, a condizione che, in detto momento, i servizi turistici da fornire siano individuati con precisione.

Occorre calcolare il margine prevedibile

Un conseguente profilo affrontato dai giudici Ue riguarda le modalità con cui un acconto incassato da un'agenzia di viaggio deve essere assoggettato a imposta. Ai sensi dell'[art. 308](#) della direttiva 2006/112/Ce, infatti, occorre considerare che la base imponibile IVA della prestazione unica resa dall'agenzia di viaggio è costituita dal **margine** di quest'ultima, ossia dalla differenza tra:

- l'**importo totale**, al netto dell'IVA, a carico del viaggiatore;
- il **costo effettivo** sostenuto dall'agenzia di viaggio per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di altri soggetti passivi, nella misura in cui tali operazioni siano effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore.

Nel caso esaminato, la Corte di Giustizia ha precisato che il margine può essere determinato sulla base di una **stima** del costo effettivo totale che l'agenzia di viaggio dovrà sostenere, qualora sussistano situazioni come le seguenti:

- se l'importo dell'acconto corrisponde al prezzo totale o a una parte significativa del prezzo del servizio turistico e, al momento del versamento dell'acconto, l'agenzia di viaggio non ha ancora sostenuto alcun costo effettivo o ha sostenuto solo una parte limitata del costo totale individuale del servizio;
- se il costo effettivo individuale del viaggio, sostenuto dall'agenzia di viaggio, non è determinabile al momento del pagamento dell'acconto.

Ai fini della stima, l'agenzia di viaggio deve prendere in considerazione, se del caso, i costi che essa ha già effettivamente sostenuto al momento dell'incasso dell'acconto. Per calcolare il margine prevedibile, dal prezzo totale del viaggio si deduce il **costo effettivo totale stimato**. La base imponibile dell'IVA da pagare al momento dell'incasso dell'acconto si ottiene poi moltiplicando l'importo dell'acconto per la percentuale che il margine di profitto prevedibile rappresenta rispetto al prezzo totale del viaggio.

Riapertura per il contributo a fondo perduto nei Comuni calamitati montani

Le istanze dovranno essere presentate entro 30 giorni dal riavvio della procedura

/ Pamela ALBERTI

Il Ddl di conversione in legge del DL [104/2020](#) (c.d. DL "Agosto") ha previsto la riapertura delle istanze per accedere al contributo a fondo perduto ex [art. 25](#) del DL 34/2020, ma limitatamente ai soggetti nei Comuni montani colpiti da eventi calamitosi in stato di emergenza al 31 gennaio 2020. Sul testo il Governo ha posto la questione di fiducia e il voto finale dovrebbe arrivare oggi alla Camera.

Il termine generale per presentazione della domanda per il contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del DL 34/2020 è scaduto lo scorso **13 agosto**. Con riferimento ai soggetti aventi sede nei Comuni colpiti da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto al 31 gennaio 2020 (data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19), che potevano accedere dell'agevolazione senza il requisito del calo del fatturato, sono emerse numerose problematiche legate all'individuazione di tali soggetti (si veda "[Contributo a fondo perduto ad ampia portata](#)" del 6 agosto).

Sul punto, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. [22/2020](#), § 5.2 – ripresa dalle recenti risposte a interpello n. [405](#) e [449](#) del 2020 – ha soltanto chiarito che, fermo restando che "la lista individuata nelle istruzioni dell'istanza, come del resto chiarito dall'inciso «indicativa e non esaustiva» non rappresenta un elenco tassativo dei predetti comuni", devono sussistere i seguenti **elementi** (si vedano anche i documenti di ricerca FNC-CNDCEC del [5 agosto 2020](#) e, ancorché in riferimento al credito locazioni, dell'[8 ottobre 2020](#)):

- il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di Comuni colpiti da un evento calamitoso;
- i menzionati stati di emergenza dovevano essere erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza COVID-19 (al 31 gennaio 2020, delibera del Consiglio dei Ministri [31 gennaio 2020](#));
- che tale domicilio fiscale o la sede operativa fiscale fosse stabilito in tali luoghi, a far data dall'insorgenza dell'originario calamitoso evento.

Tanto premesso, nell'ambito dell'[art. 60](#) del DL 104/2020 convertito, il nuovo comma 7-*sexies* dispone ora la **riapertura** dei termini di presentazione delle domande per il contributo a fondo perduto soltanto per determinati soggetti colpiti da eventi calamitosi.

In particolare, si tratta dei soggetti che non hanno presentato domanda ai sensi dell'art. 25 comma 4 terzo periodo del DL 34/2020 e che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergen-

za da COVID-19 (vale a dire al 31 gennaio 2020), classificati **totalmente montani**.

Al fine di individuare tali Comuni montani, occorre fare riferimento, secondo quanto espressamente previsto dalla disposizione, all'elenco dei Comuni italiani predisposto dall'ISTAT ovvero ricompresi nella circolare del Ministro delle Finanze 14 giugno 1993 n. [9](#); in ogni caso, deve trattarsi di Comuni non inseriti nella **lista** indicativa dei Comuni colpiti da eventi calamitosi di cui alle istruzioni per la compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto (pubblicate dall'Agenzia delle Entrate in data 30 giugno 2020).

Tali soggetti potranno quindi presentare la domanda per il contributo a fondo perduto entro 30 giorni dalla data di **riavvio** della procedura telematica per la presentazione della stessa, riavvio che dovrà avvenire a cura dell'Agenzia delle Entrate entro 15 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 104/2020.

Viene inoltre previsto un limite massimo di spesa pari a **5 milioni di euro**, con l'istituzione, per l'anno 2020, di un apposito fondo presso il Ministero dell'Economia e delle finanze.

Contributo per la ristorazione esteso al banqueting

Sempre in tema di contributi, si segnala che nel corso della conversione del DL 104/2020 è stato previsto un ampliamento della platea dei beneficiari del contributo per la filiera della **ristorazione** di cui all'[art. 58](#) del DL 104/2020.

Si tratta di un contributo, previsto per le imprese in attività alla data di entrata in vigore del DL con codice ATECO prevalente 56.10.11 (ristorazione con somministrazione), 56.29.10 (mense) e 56.29.20 (catering continuativo su base contrattuale), per l'acquisto di **prodotti**, inclusi quelli vitivinicoli, di filiere agricole e alimentari, anche DOP e IGP, valorizzando la materia prima del territorio. Tale contributo spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi medi dei mesi da marzo a giugno 2020 sia inferiore ai 3/4 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi medi dei mesi da marzo a giugno 2019.

Tale agevolazione viene ora estesa al codice ATECO 56.10.12 (attività di ristorazione connesse alle aziende agricole), 56.21.00 (catering per eventi, **banqueting**) e, limitatamente alle attività autorizzate alla somministrazione di cibo, 55.10.00 (alberghi).

Scritture contabili di sconto in fattura e cessione per il superbonus da individuare

I principi contabili nazionali non disciplinano in modo specifico come trattare contabilmente agevolazioni come la detrazione del 110%

/ Fabrizio BAVA e Alain DEVALLE

Una delle agevolazioni che sta suscitando il maggior interesse in questi mesi è il c.d. superbonus introdotto dal decreto "Rilancio". Si tratta dell'incremento al **110%** dell'aliquota di detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 per specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici, nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici.

I beneficiari di tale agevolazione, che consiste in una detrazione in cinque anni dall'imposta pari al 110% delle spese sostenute, possono anche **optare**, alternativamente, per una delle seguenti soluzioni:

- lo **sconto in fattura** sul corrispettivo dovuto al fornitore (fino all'intero corrispettivo);
- la **cessione** di un credito d'imposta pari alla detrazione spettante ad altri soggetti (es. istituti di credito).

In capo al fornitore, in caso di concessione dello sconto in fattura, sorge un credito d'imposta pari all'ammontare della detrazione, utilizzabile per un quinto nei successivi cinque esercizi. Nel caso di opzione per lo sconto in fattura da parte del fornitore è molto probabile che, soprattutto nel caso di piccole e medie imprese, quest'ultimo valuterà la possibilità di **cedere il credito d'imposta** a un istituto di credito, al fine di ottenere liquidità immediata. Naturalmente, in caso di cessione di un credito pari a 110, la banca riconoscerà un importo inferiore, pari ad esempio a 100.

Il prezzo di acquisto del credito sarà **inferiore** sia perché l'istituto di credito deve ottenere un beneficio economico dall'acquisto, sia perché il credito è utilizzabile soltanto un quinto all'anno, pertanto deve essere scontato l'effetto finanziario.

I principi contabili nazionali non disciplinano in modo specifico come trattare contabilmente agevolazioni simili. Di seguito ci proponiamo di individuare le **rilevazioni contabili** che derivano da tali operazioni in capo al fornitore in caso di sconto in fattura e successiva cessione del credito.

Il fornitore emetterà la fattura per il servizio al cliente, ad esempio pari a 100. Se accetta di concedere lo sconto sul corrispettivo, ad esempio, pari all'80%, in contabilità il credito verso il cliente sarà chiuso in avere per l'importo dell'80%, mentre il residuo 20% sarà chiuso al momento dell'incasso. In contropartita in dare si origina il credito d'imposta.

Tale credito, però, sarà pari al 110% dello sconto concesso, pertanto pari a 88 (80 più il 10%). Il maggiore credito d'imposta rispetto allo sconto concesso originerà una **rilevazione in avere** nella voce "A5) Altri ricavi e proventi" di Conto economico.

Costo di competenza dell'esercizio in cui avviene la cessione del credito

Successivamente, se l'istituto di credito accetta di acquistare il credito, il fornitore rileverà in avere la chiusura del credito d'imposta e in dare per l'ammontare incassato si movimenterà il conto corrente bancario, mentre per la parte complementare si dovrà rilevare un onere finanziario. Ci si può domandare se il costo che si origina da tale operazione sia da correlare o meno all'utilizzo in cinque anni del credito. A nostro parere, il costo è di competenza dell'**esercizio** in cui avviene la **cessione del credito** all'istituto di credito, proprio perché il minor incasso ottenuto deriva principalmente dall'utilizzabilità del credito in cinque esercizi.

Nel caso in cui, invece, il fornitore non optasse per la cessione del credito, in sede di chiusura si dovrà valutare se può ritenere di riuscire attraverso la **compensazione** a utilizzare l'intero quinto spettante per tutti e cinque i successivi esercizi.

Nei casi in cui ciò fosse a rischio, potrebbe essere necessario effettuare una **svalutazione parziale** del credito. In caso contrario, situazione probabile stante l'ampia possibilità di utilizzo in compensazione, sarà sufficiente indicare a bilancio, nei diversi esercizi, le quote esigibili oltre dodici mesi.

Credito d'imposta da trasformazione delle DTA utilizzabile dal 2020

Lo chiarisce il Ddl. di conversione del DL Agosto su cui è atteso per oggi il voto finale della Camera

/ Luisa CORSO

Il [Ddl.](#) di conversione del DL [104/2020](#) (c.d. decreto "Agosto"), sul quale oggi, dopo il voto di fiducia, dovrebbe arrivare il via libera della Camera, introduce alcune modifiche all'[art. 44-bis](#) del DL 34/2019, già sostituito dall'[art. 55](#) del DL 18/2020 (c.d. decreto "Cura Italia"), il quale prevede la possibilità di **trasformare in credito d'imposta**, utilizzabile in compensazione, le attività per imposte anticipate riferibili alle perdite fiscali e alle eccedenze ACE ancora disponibili. Tra le novità, si segnalano fin da subito i chiarimenti relativi al momento di utilizzo del credito, nonché l'ampliamento dei soggetti beneficiari dell'agevolazione mediante inclusione delle società di persone.

Si ricorda che il presupposto per accedere al beneficio è rappresentato dalla cessione a titolo oneroso, entro il **31 dicembre 2020**, di crediti pecuniari vantati verso debitori inadempienti.

Le perdite e le eccedenze ACE sono computate, ai fini della trasformazione, in misura non superiore al 20% del valore nominale dei crediti ceduti; i crediti in questione possono essere considerati per un valore nominale massimo di 2 miliardi di euro (limite che nei gruppi societari va calcolato a livello aggregato, e non per singola società). Al riguardo, il Ddl. ora precisa che, in caso di crediti acquistati da soggetti terzi per valore nominale si intende il valore di acquisto del credito.

A norma dell'[art. 44-bis](#) comma 1 del DL 34/2019 il credito d'imposta si genera alla data di efficacia della cessione dei crediti deteriorati. Al riguardo, il Ddl. precisa che per data di efficacia si intende la **"data di efficacia giuridica"**, confermando quindi l'ammissibilità del beneficio anche per i casi di cessione pro-solvendo in cui il credito non è cancellato dal bilancio. Con un'ulteriore precisazione viene poi espressamente chiarito che i crediti di imposta derivanti dalla trasformazione possono essere utilizzati dalla data di efficacia giuridica della cessione, e quindi dal periodo di imposta 2020; sono quindi superati i dubbi sollevati a commento della formulazione normativa impiegata dall'[art. 55](#) in base ai quali il momento di utilizzo del credito potesse, invece, essere collegato all'efficacia dell'opzione e quindi differito al periodo di imposta 2021.

A decorrere dalla data di efficacia, per il cedente:

- non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite di cui all'[art. 84](#) del TUIR relative alle attività per imposte anticipate complessivamente **"trasformate"** in credito d'imposta;

- non sono deducibili, né fruibili come credito IRAP, le eccedenze ACE relative alle attività per imposte anticipate complessivamente **"trasformate"** in credito d'imposta.

Oltre a specificare le modalità di fruizione dell'agevolazione da parte dei soggetti che abbiano optato per la tassazione di gruppo o per il regime di trasparenza fiscale, il disegno di legge analizza poi il caso delle cessioni di crediti effettuate da **società di persone**, con ciò ammettendo implicitamente l'accesso all'agevolazione anche per tali soggetti.

Ammesse al beneficio le società di persone

In particolare, in tale ipotesi, stando al nuovo testo del Ddl., rilevano le perdite fiscali e le eccedenze ACE **attribuite ai soci** e non ancora computate in diminuzione dei loro redditi, avendo riguardo al valore dei crediti ceduti dalla società nella medesima proporzione di attribuzione di cui all'[art. 5](#) del TUIR. Pertanto, alla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti, per i soci partecipanti:

- non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite di cui all'[art. 8](#) del TUIR, relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito d'imposta;

- non sono deducibili né fruibili tramite credito d'imposta le eccedenze ACE rispetto al reddito complessivo, relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito di imposta.

In tal caso, l'opzione è **esercitata dai soci** che abbiano trasformato attività per imposte anticipate in crediti d'imposta.

Non risulta, tuttavia, chiaro quali siano le modalità di computo delle imposte anticipate da trasformare; in particolare, per ciò che concerne l'aliquota da utilizzare, una possibile soluzione potrebbe sostanzialmente nell'adozione di un'IRPEF "teorica" sugli importi attribuiti per trasparenza dalle società di persone, ma la questione dovrà essere oggetto di appositi chiarimenti. In termini generali, l'opzione, se non già esercitata, deve essere esercitata, precisa il Ddl., tramite la comunicazione di cui al punto 1 del provv. [22 luglio 2016](#).

Da ultimo, si precisa che il beneficio opera una sola volta con riferimento alla **cessione** dei medesimi crediti.

L'omessa dichiarazione non compromette la detrazione IVA

La Cassazione ha ritenuto superato il diverso orientamento in ragione dei principi comunitari

/ Giorgio INFRANCA e Pietro SEMERARO

Anche nell'ipotesi di disconoscimento del regime fiscale previsto per le **associazioni sportive dilettantistiche**, di cui alla L. [398/1991](#), è fatto salvo il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, qualora siano soddisfatti i requisiti sostanziali.

Il principio della neutralità dell'IVA come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in particolare dalla sentenza 7 marzo 2018, causa [C-159/17](#), *Dobre* esige infatti che la detrazione dell'IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo; una diversa soluzione può imporsi, tuttavia, qualora l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la **prova certa** del rispetto di quelli sostanziali.

Questo è il principio di diritto pronunciato dalla Cassazione con la sentenza n. [16910](#) dell'11 agosto 2020.

Il caso oggetto della decisione sottoposta alla Suprema Corte riguardava, per l'appunto, una contestazione con cui l'Agenzia delle Entrate aveva riqualficato in **società di fatto** un'[associazione sportiva](#) dilettantistica, disconoscendo il regime fiscale di favore di cui alla L. [398/1991](#), regime che prevede anche l'esonero dalla tenuta dei registri IVA.

Proprio in virtù della mancata tenuta del registro IVA, l'Agenzia delle Entrate, unitamente ad altri rilevi, aveva negato alla contribuente "post riqualficazione" anche il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati.

Sia la C.T. Prov., sia la C.T. Reg., accogliendo la tesi erariale, avevano ritenuto **non spettante** il diritto alla detrazione dell'IVA ma l'adita Suprema Corte, con la sentenza in commento, si è invece pronunciata a favore della contribuente, ritenendo peraltro espressamente **superato** un precedente orientamento della stessa Cassazione in relazione a un caso perfettamente identico. In particolare, la Corte, con la sentenza n. [25694](#) del 14 dicembre 2016, aveva negato il diritto alla detrazione, rilevando che l'impossibilità per la contribuente di provare con mezzi ordinari l'assolvimento dell'IVA era stata determinata da un suo comportamento colpevole, ovvero aver esercitato attività imprenditoriale sotto la veste apparente dell'associazione non riconosciuta, essendosi pertanto volontariamente posta nell'invocata situazione di impossibilità.

Secondo la sentenza n. [16910/2020](#), l'approccio contenuto nella sentenza del 2016 merita di essere rimeditato alla luce del sopravvenuto insegnamento della giu-

risprudenza della **Corte di Giustizia**, in particolare della sentenza 7 marzo 2018, causa C-159/17 (punti 31, 34 e 35).

Infatti, per giurisprudenza costante della Corte del Lussemburgo, il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i **requisiti sostanziali**, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo (sentenza del 28 luglio 2016, causa [C-332/15](#), *Astone*, EU:C:2016/614, punto 45). Il fatto di sanzionare l'inosservanza, da parte del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto alla detrazione eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione (sentenza del 9 luglio 2015, causa [C-183/14](#), *Salomie e Oltean*, EU:C:2015:454, punto 63).

La decisione qui in commento appare peraltro anche **in linea** con una risposta a quesiti fornita abbastanza recentemente dalla stessa Agenzia delle Entrate e contenuta nella circolare n. [18/2018](#) (si veda "[Detrazione IVA anche se l'associazione sportiva decade dal regime agevolato](#)" del 7 agosto 2018).

Risposta in linea con la prassi ufficiale

Secondo l'Agenzia delle Entrate nel caso in cui, in sede di controllo fiscale, venga riscontrata la decadenza del regime agevolativo, il diritto alla detrazione dell'IVA da parte dell'ente sportivo dovrebbe, in teoria, essere negato in ragione proprio della **mancata registrazione delle fatture** sul registro degli acquisti.

Tuttavia, proprio in virtù degli stessi (sopra richiamati) orientamenti della Corte di Giustizia, l'Amministrazione finanziaria ritiene che anche in caso di decadenza dal regime di cui alla L. [398/1991](#), contestata in sede di controllo fiscale, si possa comunque riconoscere il diritto alla [detrazione dell'IVA](#) pagata sugli acquisti nonostante la mancata registrazione della relativa fattura d'acquisto; ciò ovviamente sempre che l'associazione o la società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro sia comunque in grado di **dimostrare** la presenza dei **requisiti sostanziali** (soggetto passivo IVA, effettiva vendita di un bene o prestazione di un servizio, fattura regolare, ecc.).

/ Giovanni BARBARA e Manuela PERUGINI

Tale adeguatezza deve realizzarsi sia sotto il profilo **quantitativo e qualitativo**, relativo cioè alla comprensibilità, pertinenza e sinteticità dei dati trasferiti, sia sot-

Per una disamina completa della disciplina in oggetto si rinvia all'articolo "[L'informativa pre-consiliare](#)", nel n. 9 della rivista "Società e Contratti, Bilancio e Revisione".

Solo la consegna delle certificazioni rileva nel reato di omesse ritenute

Secondo la Cassazione, il "rilascio" non può intendersi come mera "formazione"

/ Maurizio MEOLI

Il "rilascio" delle certificazioni previsto dalla fattispecie di omesso versamento di ritenute ([art. 10-bis](#) del DLgs. 74/2000) deve leggersi come materiale **"consegna"** ai rispettivi destinatari.

A precisarlo è la Cassazione, nella sentenza n. [25987/2020](#), in relazione a una condotta che connota la fattispecie penale tributaria in questione fin dalla sua introduzione.

Ai sensi del vigente art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta (**modello 770**) ritenute "dovute sulla base della stessa dichiarazione o" (virgolettato inserito dall'[art. 7](#) comma 1 lett. d) del DLgs. 158/2015) risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a "centocinquantomila" euro per ciascun periodo d'imposta (importo aumentato dagli originari cinquantamila euro dall'[art. 7](#) comma 1 lett. b) del DLgs. 158/2015).

Il testo attualmente vigente ha, dunque, ampliato l'ambito della rilevanza penale, estendendola anche al caso in cui vi sia stata solamente la dichiarazione del sostituto di imposta e non anche il rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Essa, pertanto, si pone quale norma che, avendo esteso la rilevanza penale di una condotta che, anteriormente, si presentava non significativa, ha introdotto un trattamento penale **deteriore** di un certo comportamento, qualificandolo come integrante un reato; il reato è, quindi, commesso in presenza di tali condotte ma solo se realizzatesi dopo l'entrata in vigore della relativa previsione.

In tal senso si è espressa la prevalente giurisprudenza di legittimità (*cf.*, tra le altre, Cass. nn. [10475/2015](#) e [40526/2014](#)). La pronuncia n. [10509/2017](#), in particolare, ha osservato come l'**estensione del reato**, operata dalla ricordata modifica normativa, anche alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base del solo modello 770, vada interpretata, *a contrario*, come dimostrazione che la precedente formulazione del citato art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000 non soltanto racchiudesse nel proprio parametro di tipicità solo l'omesso versamento di ritenute risultanti dalle certificazioni, ma richiedesse anche, sotto il profilo probatorio, la necessità di una **prova del loro "rilascio"** ai sostituiti.

Tale rilascio, sottolinea ora la decisione in commento, non deve intendersi esclusivamente come "formazione" delle certificazioni, ancorché perfezionata attraverso la sottoscrizione, ma come loro avvenuta **"ester-**

nazione", rispetto alla stretta sfera di influenza del relativo redattore, e materiale "consegna" ai rispettivi destinatari o, quanto meno, a taluno di essi.

Si ricorda, quindi, come già la Cassazione n. 40526/2014 abbia stabilito che sono "il rilascio **e la consegna** ai sostituiti della certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle trattenute operate" gli elementi costitutivi del reato (peraltro, anche Cass. SS.UU. n. [24782/2018](#) ha affermato il seguente principio di diritto: "Con riferimento all'art. 10-*bis* nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dal DLgs. n. [158/2015](#), la dichiarazione modello 770 proveniente dal sostituto di imposta non può essere ritenuta di per sé sola sufficiente ad integrare la prova della avvenuta «consegna» al sostituto della certificazione fiscale").

A supporto di tali conclusioni, afferma ora la Suprema Corte, rilevano argomenti di carattere testuale, logico-funzionale e sistematico.

Quanto al **profilo testuale**, esso appare rappresentato dall'uso, dopo il participio passato "rilasciata", della preposizione articolata "ai sostituiti", che, realizzando un collegamento fra l'espressione verbale e un complemento di termine, evidenzerebbe che l'azione penalmente rilevante non si realizzerebbe con la sola mera emissione della certificazione, ma si perfezionerebbe al raggiungimento dei suoi destinatari.

Quanto al **profilo logico-funzionale**, si rileva che, essendo le certificazioni in questione finalizzate a consentire ai sostituiti di documentare il prelievo di imposta da loro subito per opera del sostituto, appare logicamente evidente come esse assolvano la loro funzione solo se materialmente consegnate nella disponibilità del destinatario, dovendo ritenersi che le stesse anteriormente a tale evento siano come inesistenti (*tamquam non essent*).

Dal punto di vista **sistematico**, infine, depone nel senso di far interpretare l'espressione "rilasciata" come equivalente a "consegnata" il fatto che il legislatore, all'[art. 4](#) comma 6-*quater* del DPR 322/1998, abbia espressamente indicato un limite temporale, nell'anno successivo a quello cui le certificazioni si riferiscono, entro il quale il sostituto d'imposta deve consegnare ai sostituiti le certificazioni in questione; anche in questo caso la fissazione di un termine entro il quale i destinatari dell'atto devono essere posti nella disponibilità di esso induce a ritenere che l'attività volta al rilascio delle certificazioni si perfezioni solo in caso di loro tempestiva consegna agli interessati.

Rivalutazione e riallineamento dubbi per le new IFRS adopter

Le imprese IFRS adopter mantengono sostanziali e rilevanti differenze rispetto alle imprese OIC

/ Guerino RUSSETTI

L'art. 110 del DL n. 104/2020, che dovrebbe essere convertito oggi in legge, come più volte segnalato, ha introdotto un regime di rivalutazione dei beni d'impresa e di riallineamento dei valori fiscali e contabili.

La **rivalutazione** è riservata ai soggetti IRES "che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio" (ed alle imprese soggette ad IRPEF per effetto del rinvio alle regole di rivalutazione della disciplina di cui alla legge n. 342/2000) e deve essere eseguita – per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare – nel bilancio dell'esercizio 2020 con riferimento ad asset – beni materiali e immateriali (esclusi i bene merce) e talune partecipazioni – risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2019.

La rivalutazione, dunque, riguarda asset iscritti sia nel bilancio 2019 che in quello 2020, assumendo il valore al 31 dicembre 2020. Il **saldo attivo** della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva (IRES, IRAP e relative addizionali) del 10%. Contestualmente, il maggior valore attribuito ai beni può essere allineato ai fini fiscali a decorrere dal 2021 mediante versamento di un'imposta sostitutiva pari al 3%.

I soggetti IFRS sono evidentemente esclusi dal regime di rivalutazione, tuttavia si pone un tema di applicabilità nel caso di *last time adoption* (LTA), cioè di abbandono degli standard internazionali e adozione/ritorno, ai fini della redazione del bilancio, dei/ai principi OIC.

Ci si chiede, in particolare, se la società OIC *adopter* che risulta dalla LTA possa – in presenza di differenze tra valore corrente dei beni e valore contabile "ereditato" dal regime IFRS – legittimamente operare la rivalutazione e il conseguente allineamento oneroso dei valori fiscali (escludere *tout court* un'impresa del genere significherebbe penalizzarla senza motivo rispetto alle altre imprese già appartenenti al medesimo regime contabile).

Il dubbio si pone per quei beni che, nel passaggio di regime contabile, possono acquisire, nel bilancio OIC al 31 dicembre 2020, **differente qualificazione** (anche in termini di mancata iscrizione) ovvero classificazione rispetto a quella del bilancio IFRS al 31 dicembre 2019 (più agevole sarebbe l'ipotesi di un bene che, nella transizione agli OIC, mantenga la medesima classificazione e il medesimo valore contabile: in tal caso non si vedono particolari criticità applicative).

Nell'ipotesi (inversa) di prima adozione dei principi contabili internazionali o *first time adoption* (FTA) la possibilità di effettuare la rivalutazione è, *ça va sans dire*, esclusa.

Il **riallineamento** previsto nel decreto "Agosto" (che consente di eliminare "preesistenti" divergenze tra valore fiscale dei cespiti e maggior valore contabile versando un'imposta sostitutiva del 3%) è riferito tanto alle imprese OIC (in forza del generico rinvio alla legge n. 342/2000) quanto a quelle che utilizzano i principi IFRS (espressamente ammesse dalla norma).

In tal senso, leggendo la prassi relativa a disposizioni simili a quella del DL n. 104/2000 (si veda la circolare n. 14/2017 dell'Agenzia delle Entrate), sembra possa sostenersi che il riallineamento (operato nel 2020) sia possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino **superiori** ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio precedente (al 31 dicembre 2019 per i soggetti "solari").

Tale requisito temporale deve essere letto nella consapevolezza che l'intento del legislatore, attraverso la conveniente aliquota di imposta sostitutiva, è quello di stimolare tutte le imprese – indipendentemente dalla dimensione e dal regime contabile – a cogliere l'**opportunità** in esame nel modo più ampio possibile, includendo, ovviamente, anche ogni ipotesi di divergenze generate in sede di prima adozione degli IFRS (sono sicuramente riallineabili le divergenze per FTA avvenute in epoca anteriore al 2019).

La circostanza che il valore da riallineare possa essere "puntato" al 31 dicembre 2019 pone qualche problema alle imprese che applicano gli IFRS dal 2020, che dovrebbero misurare le divergenze stesse alla predetta data di fine esercizio quando, peraltro, sono ancora nella "dimensione" contabile OIC *compliant*).

Tale aspetto, ai fini del regime in commento, merita un chiarimento ufficiale: privare una simile impresa dell'opportunità del riallineamento (quando precedenti divergenze da FTA sono riallineabili) lascerebbe l'impresa stessa fuori dall'ambito applicativo dell'art. 110 del DL n. 104/2020 (non potrebbe infatti accedere neanche alla rivalutazione in quanto soggetto IFRS).

È evidente che, nonostante il processo di "avvicinamento" effettuato con il DLgs. n. 139/2015, le imprese IFRS *adopter* mantengono sostanziali e rilevanti differenze rispetto alle imprese OIC; in tale contesto, quando lo sforzo legislativo non è elaborato mediante disposizioni *ad hoc* ma, al contrario, è condotto con rinvii che adattano regole "partorite" per altri soggetti, si rende necessaria una **interpretazione flessibile** ed equilibrata, che assicuri, senza distonie e sperequazioni, la concreta applicabilità delle disposizioni di favore a tutti i soggetti appartenenti al medesimo regime contabile-fiscale.

Rinvio alla Corte Ue per difetto di tutela giurisdizionale negli appalti pubblici

Discussa la possibilità di ricorrere per Cassazione per difetto di giurisdizione in caso di interpretazione di leggi nazionali contrastante con il diritto Ue

/ Alberto VANTI

Con l'ordinanza interlocutoria n. [19598/2020](#), le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno effettuato un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea su tre questioni in materia di difetto di **tutela giurisdizionale** nell'ambito degli appalti pubblici.

La decisione della Corte di Giustizia inciderà tanto su questioni di portata generale, come quella riguardante i limiti del **ricorso** per motivi inerenti alla giurisdizione o del potere (o dovere) dei giudici nazionali di operare il rinvio pregiudiziale, quanto sul tema specifico, di particolare rilievo e attualità in ambito italiano ed europeo, degli appalti pubblici.

Nel caso oggetto di giudizio, una Pubblica Amministrazione indicava una procedura di gara volta a individuare un'agenzia per il lavoro cui affidare la **somministrazione** temporanea di personale.

Nel bando di gara era prevista una soglia di **sbarramento** per le offerte tecniche, il cui superamento era necessario per partecipare al prosieguo della gara.

La ricorrente, **esclusa** per insufficienza della propria offerta tecnica, impugnava dinanzi al TAR la propria esclusione, deducendo una serie di vizi volti a travolgere la gara. Il TAR respingeva l'impugnazione nel merito.

La ricorrente proponeva appello e l'aggiudicataria interponeva appello incidentale, censurando la sentenza nella parte in cui aveva ritenuto ammissibili (pur avendole respinte nel merito) le censure dirette al travolgimento della gara, laddove invece avrebbero dovuto essere dichiarate inammissibili poiché proposte da un soggetto che era stato escluso dalla **procedura**.

Il Consiglio di Stato, in accoglimento dell'appello incidentale, stabiliva che la ricorrente non era legittimata a proporre i suddetti motivi di ricorso.

Avverso tale sentenza la ricorrente proponeva ricorso per cassazione per motivi attinenti alla **giurisdizione** sotto i profili della violazione del principio di effettività della tutela giurisdizionale e del diniego di accesso alla tutela medesima.

Il principale tema controverso riguarda la possibilità di far valere il difetto di tutela, dovuto a un'interpretazione della normativa comunitaria non conforme a quella fornita dalla Corte di Giustizia, quale violazione di legge oppure come **motivo** "inerente alla giurisdizione".

L'orientamento attualmente vigente è stato scolpito

dalla sentenza n. [6/2018](#) della Corte Costituzionale, secondo la quale alle Sezioni Unite è precluso intervenire in caso di violazione di norme dell'Unione e della CEDU, la quale, in verità, integrerebbe una semplice **violazione** di legge.

Sin dalla pubblicazione della richiamata sentenza della Consulta tale impostazione è stata accolta anche dalle Corte di Cassazione e applicata, tra l'altro, in materia di esclusione e di **aggiudicazione** di appalti pubblici.

Tuttavia le Sezioni Unite, con l'ordinanza in oggetto, considerando una primaria esigenza di sistema quella di impedire il consolidamento di decisioni del Consiglio di Stato contrarie al diritto **comunitario**, individuano il ricorso per cassazione quale strumento più idoneo per porre rimedio a tali violazioni e rilevano che il giudice nazionale che applica norme nazionali contrastanti con disposizioni comunitarie, come interpretate dalla Corte di Giustizia, esercita un potere giurisdizionale di cui è privo, "per avere compiuto un'attività di diretta produzione normativa non consentita nemmeno al legislatore nazionale".

Il rinvio pregiudiziale contiene anche due ulteriori questioni

Il rinvio pregiudiziale operato con l'ordinanza in commento ha ad oggetto anche due ulteriori questioni:

- la proponibilità del ricorso per cassazione per motivi inerenti alla giurisdizione nei casi in cui il Consiglio di Stato abbia **omesso** di effettuare il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia;
- la legittimazione del concorrente che, pur essendo in possesso dei requisiti di ammissione alla gara pubblica, ne sia stato escluso a causa dell'insufficiente valutazione dell'**offerta tecnica**, a proporre motivi di ricorso volti a travolgere la gara stessa.

In merito a tale ultima questione, le Sezioni Unite hanno ravvisato una possibile violazione del principio comunitario secondo cui il concorrente escluso è comunque legittimato a proporre censure volte a travolgere la gara, in quanto, se fosse accertata l'irregolarità dell'offerta dell'aggiudicataria, l'Amministrazione dovrebbe indire una **nuova procedura**, alla quale potrebbe partecipare anche il concorrente escluso dalla prima gara.

L'efficace difesa in giudizio non avalla l'avviso con motivazione insufficiente

Necessario che tutti gli elementi a sostegno del provvedimento impositivo siano inseriti ab origine

/ Alice BOANO

Le recenti ordinanze della Cassazione nn. [16480](#) e [16481](#) del 31 luglio 2020 offrono un interessante spunto per riflettere sui principi generali relativi all'**onere motivazionale** dell'**avviso di accertamento**, nella prospettiva di tutelare al meglio il diritto di difesa.

Nel caso di specie si era in presenza di una rettifica catastale riguardante un compendio immobiliare sito in area demaniale e dall'accertamento era scaturita una diversa l'attribuzione della categoria catastale.

Nell'avviso di accertamento, anziché illustrare le valutazioni sottese che hanno condotto alla scelta della **diversa classificazione** adottata, nella parte relativa alla "descrizione dell'immobile" si rinviava genericamente ad informazioni desunte da una convenzione tra Autorità Portuale e Agenzia del Territorio, senza ulteriori indicazioni.

La parte privata, quindi, ipotizzava la violazione dell'[art. 7](#) della L. 212/2000, che sancisce la **nullità** di tutti gli avvisi di accertamento privi di [motivazione](#) in relazione ai presupposti di fatto e di diritto che hanno condotto alla maggiore pretesa.

I giudici di legittimità, nell'accogliere il controricorso della società contribuente, ritengono non decisiva la circostanza che la stessa abbia comunque potuto difendersi efficacemente in giudizio.

In caso contrario verrebbe operata una **lettura riduttiva** del ruolo della motivazione: verrebbe infatti legittimato un giudizio *ex post* sulla sufficienza della stessa, argomentata dalla difesa comunque svolta dal contribuente, piuttosto che un giudizio *ex ante* argomentato sulla rispondenza degli elementi enunciati nella motivazione a consentire *ex se* l'esercizio effettivo del diritto di difesa.

Decisivo l'orientamento secondo cui l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'**opportunità di esperire l'impugnazione** giudiziale e sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur*. Tali elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato non solo tempestivamente

(e cioè inserendoli *ab origine* nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (Cass. 25 novembre 2015 n. [24024](#)).

L'Amministrazione finanziaria, nel fare unicamente rinvio alla convenzione fra i due richiamati enti, avrebbe fatto malgoverno del principio secondo cui, in caso di una diversa valutazione degli **elementi di fatto**, la motivazione deve essere più approfondita e l'Amministrazione deve specificare le differenze riscontrate, sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente e sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso (*ex multis*, Cass. 20 novembre 2019 n. 30166 e Cass. 7 dicembre 2018 n. 31809).

Tutelato il diritto di difesa

Le decisioni in commento si pongono in continuità con quella giurisprudenza che sostiene, ormai da tempo, che la finalità primaria della motivazione sia quella di rendere espliciti i ragionamenti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria sin dal momento in cui l'atto è *in nuce*. Si tratta dunque di un **obbligo preminente** a cui l'Amministrazione finanziaria non può porvi rimedio nel corso di un eventuale successivo contenzioso.

Tali conclusioni sono, oltretutto, rispettose di un altro orientamento giurisprudenziale a mente del quale l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare all'avviso di accertamento gli atti indicati nello stesso deve essere inteso in relazione alla finalità di integrare le ragioni che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo *ex art. 3* comma 3 della L. 241/90, sicché detto obbligo riguarda i soli atti che non siano stati già trascritti nella loro **parte essenziale** nell'avviso stesso, con esclusione peraltro di quelli a cui l'Ufficio abbia fatto comunque riferimento, che però non integrano la motivazione e potranno essere utilizzati ai fini della prova della pretesa impositiva (Cass. 5 ottobre 2018 n. [24417](#)).

ITV rilasciata a posteriori valida come prova con certezza sull'identità dei beni

Per la valenza probatoria deve essere accertata l'identità tra i beni importati e quelli oggetto della successiva informazione tariffaria vincolante

/ Valeria BALDI

La correttezza della classificazione dichiarata in Dogana dall'operatore può essere provata attraverso la produzione in giudizio di un'informazione tariffaria vincolante (ITV) rilasciata anche **successivamente** alle operazioni di importazione, purché vi sia **certezza** in ordine all'**identità** dei beni oggetto di verifica.

Con la sentenza n. [19452](#) del 18 settembre 2020, la Corte di Cassazione si è pronunciata in un giudizio riguardante la classificazione doganale di raccordi in acciaio per tubi, respingendo l'eccezione sollevata da una società importatrice in ordine alla valenza probatoria di un'ITV rilasciata dall'Agenzia delle Dogane successivamente alla data di effettuazione delle operazioni di importazione, che avrebbe confermato la correttezza della nomenclatura combinata attribuita dalla società. Ciò in quanto non sarebbe stata provata l'identità tra i beni importati, oggetto di contestazione, e quelli per i quali è stata rilasciata l'informazione tariffaria vincolante.

L'ITV ha lo scopo di assicurare l'operatore economico sotto il profilo della **certezza del diritto**, qualora sussista un dubbio sulla classificazione di una merce nella nomenclatura doganale.

L'[art. 12](#) del Codice doganale comunitario (vigente *ratione temporis*, oggi [art. 33](#) del Reg. Ue 952/2013) disciplina specificamente l'efficacia dell'ITV, chiarendo che la stessa è obbligatoria per l'autorità doganale soltanto in relazione alle merci per le quali le formalità doganali sono state espletate in data posteriore alla comunicazione dell'informazione da parte dell'Agenzia delle dogane.

Ciò nondimeno, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto **valenza probatoria** a un'informazione vincolante rilasciata successivamente alle importazioni contestate, in casi in cui è stata dimostrata l'identità dei beni oggetto di verifica (Cass. 19 aprile 2019 n. [11052](#)). Sussistendo tale presupposto, la Suprema Corte ha validato l'accertamento in fatto svolto dal giudice di merito, in ordine alla circostanza che la successiva ITV confermasse la **corretta classificazione** doganale delle

merci importate operata in Dogana.

Analogamente, nel caso in cui l'ITV sia rilasciata a un soggetto terzo ma abbia a oggetto beni identici rispetto a quelli oggetto di verifica, costituisce principio pacifico quello in forza del quale "l'esistenza di ITV rilasciate da uno Stato membro **a un terzo** sono comunque utilizzabili come mezzo di prova – ove, come in Italia, sia processualmente allegabile in giudizio una prova documentale – nel contenzioso avente a oggetto la richiesta di pagamento di un maggior debito doganale conseguente alla classificazione della merce" (Corte di Giustizia, 7 aprile 2011, causa [C-153/10](#), *Sony Supply Chain Solution*).

Con la sentenza in commento, la Cassazione è giunta a diverse conclusioni in merito all'utilizzabilità come mezzo di prova nel giudizio di un'ITV rilasciata successivamente alle importazioni.

La ragione di tale esclusione risiede nel fatto che, nel corso del giudizio di merito, pur essendo stata depositata una relazione tecnica a tal fine, i giudici **non** hanno potuto **accertare l'identità** tra i beni importati e quelli oggetto della successiva ITV.

Nel caso di specie esclusa la sussistenza del legittimo affidamento

La Suprema Corte ha, infine, **negato** sussistere il **legittimo affidamento** – tale da escludere l'irrogazione di sanzioni – invocato dall'operatore in ragione dell'oggettiva difficoltà riscontrabile nella classificazione dei prodotti in esame e della circostanza che l'Agenzia delle Dogane avrebbe operato una diversa classificazione in occasione di altre importazioni di prodotti simili.

Al riguardo, i giudici di legittimità hanno escluso la sussistenza delle circostanze in presenza delle quali l'[art. 10](#) della L. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) tutela il legittimo affidamento, non rinvenendosi, nel caso in esame, indicazioni erronee o contraddittorie da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Clausola di revoca legittima in materia di quote sindacali

Tale clausola è pattuita tra lavoratore e associazione sindacale e non è contraria ad alcuna norma imperativa

/ Giada GIANOLA

Una recente pronuncia del Tribunale di Monza, la n. [272/2020](#), in materia di quote sindacali, ha fornito interessanti chiarimenti in relazione alla c.d. clausola di revoca, pattuizione che si perfeziona tra il lavoratore e il sindacato con cui sono regolati gli effetti economici della **revoca** dell'iscrizione all'associazione sindacale da parte del lavoratore stesso.

A tal fine si premette che ai sensi dell'[art. 26](#) della L. 300/70 i lavoratori hanno il diritto di **raccogliere** i contributi da versare in favore delle loro organizzazioni sindacali, per il finanziamento delle attività dalle stesse svolte, all'interno dei luoghi di lavoro senza pregiudizio del normale svolgimento dell'attività aziendale.

A seguito del referendum indetto con il DPR 5 aprile 1995, per effetto del quale sono state abrogate le disposizioni di cui ai commi 2 e 3 del citato art. 26, i contratti collettivi di categoria generalmente prevedono, come modalità di raccolta e conseguente versamento dei contributi sindacali, la **trattenuta** in busta paga operata dal datore di lavoro.

Tali previsioni, oggi abrogate, disponevano il **diritto** delle associazioni sindacali di percepire i contributi sindacali tramite ritenuta in busta paga nonché sulle prestazioni erogate per conto degli enti previdenziali con modalità stabilite dai contratti collettivi di lavoro o, in difetto di previsioni collettive, attraverso la richiesta avanzata in tal senso da parte del lavoratore.

Come evidenziato dalla giurisprudenza, con conferma delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. [28269](#) del 21 dicembre 2005, tale referendum non ha avuto come effetto quello di vietare la riscossione delle quote associative a mezzo di trattenuta operata dal datore di lavoro, ma ha fatto **venir meno** il relativo obbligo *ex lege*, permanendo il diritto dei lavoratori iscritti a una sigla sindacale di convenire che i contributi alla stessa dovuti vengano trattenuti dallo stipendio, con successivo versamento da parte del datore di lavoro.

L'illegittimo rifiuto opposto dal datore di lavoro di pagamento dei contributi sindacali costituisce **condotta antisindacale** ai sensi dell'[art. 28](#) dello Statuto dei lavoratori (*cf.* Cass. n. [1353/2016](#)), che si perfeziona quando il datore di lavoro ponga in essere comportamenti diretti a impedire o limitare l'esercizio della libertà e della attività sindacale, oltre che del diritto di sciopero. Le Sezioni Unite hanno inoltre chiarito che in tali ipotesi la riscossione delle quote sindacali avviene attraverso lo schema contrattuale della **cessione del credito** in favore del sindacato. Il pagamento è quindi dovu-

to solo se e in quanto il lavoratore aderisca al sindacato, con la conseguenza che, qualora il datore di lavoro esegua i pagamenti in favore della sigla sindacale successivamente alla revoca dell'iscrizione da parte del prestatore, tali versamenti sono effettuati in favore di un soggetto differente dal creditore e hanno efficacia liberatoria soltanto nella misura in cui il debitore non abbia avuto conoscenza della revoca ai sensi dell'[art. 1189](#) c.c.

Il recesso del lavoratore, quindi, non si pone come revoca della cessione del credito, ma come **cessazione** della **causa** del pagamento per sopravvenuto venir meno del collegamento con il negozio di base (Cass. n. [5321/2017](#)).

Ciò chiarito, si rileva che il Tribunale di Monza si è pronunciato su un caso particolare, in quanto le parti avevano stipulato una **clausola di revoca**, con cui veniva disposto che, in caso di revoca durante l'anno della delega conferita al datore per il versamento dei contributi, le trattenute sindacali sarebbero cessate a partire dal gennaio successivo alla comunicazione della revoca stessa. L'azienda aveva quindi proseguito a eseguire le trattenute sino alla fine dell'anno, eseguendo una **doppia trattenuta** sullo stipendio: una in favore della sigla sindacale cui i lavoratori erano precedentemente iscritti e alla quale la clausola di revoca si riferiva, una in favore della nuova sigla sindacale cui gli stessi avevano successivamente aderito. I lavoratori avevano quindi convenuto in giudizio l'azienda domandando la **restituzione** degli importi trattenuti, dopo la revoca della delega, in favore del sindacato precedente, eccependo la natura vessatoria delle clausole di revoca.

Rigettata la domanda di restituzione degli importi trattenuti

I giudici di merito hanno però rigettato la domanda, evidenziando che dette clausole non sono contrarie a norme imperative, ma sono invece **legittime**, in quanto collegate "all'esigenza dell'associazione sindacale di poter fare affidamento per l'organizzazione e la pianificazione delle attività da svolgere nell'anno solare dei contributi riferiti a coloro che risultano iscritti all'inizio dell'anno, senza essere assoggettata alle variazioni che possono derivare dai recessi dal vincolo associativo che possono verificarsi nel corso dell'anno, esigenza che è condivisa dallo stesso lavoratore con l'accettazione della delega di iscrizione contenente la clausola".