

Edizione di mercoledì 15 Giugno 2022

CASI OPERATIVI

Trattamento dei rifiuti: quale disciplina Iva?
di **EVOLUTION**

CRISI D'IMPRESA

La relazione dell'OCC da allegare al piano del consumatore e il merito creditizio
di **Francesca Dal Porto**

CONTENZIOSO

L'impugnazione degli atti impositivi atipici
di **Luigi Ferrajoli**

IVA

Operazioni oggettivamente in reverse charge e identificazione del soggetto non residente
di **Stefano Rossetti**

PENALE TRIBUTARIO

Non rileva la qualifica di "commercialista" per la configurabilità del reato aggravato
di **Angelo Ginex**

CASI OPERATIVI

Trattamento dei rifiuti: quale disciplina Iva?

di **EVOLUTION**



Quale è la disciplina relativa al trattamento dei rifiuti? In particolare, cosa succede quando il rifiuto non è conferito direttamente ad una discarica, ma ad un soggetto che provvederà allo smaltimento con terzi soggetti?

Nell'ambito del complesso mondo dello smaltimento e del riciclaggio dei rifiuti, vi sono delle situazioni nelle quali il produttore di un rifiuto, anziché provvedere direttamente all'invio dello stesso presso imprese autorizzate al trattamento, consegna il rifiuto ad un soggetto intermedio, il quale provvede al ritiro del rifiuto ed al conferimento presso imprese autorizzate al trattamento.

Il produttore del rifiuto, quindi, corrisponde un corrispettivo per lo smaltimento al soggetto intermedio, il quale, a sua volta, deve corrispondere un corrispettivo all'impresa che ritira il rifiuto per il trattamento.

L'articolo 183 D.Lgs. 152/2006 (TUA) fornisce la definizione di "intermediario", cioè "qualsiasi impresa che dispone il recupero o lo smaltimento dei rifiuti per conto terzi, compresi gli intermediari che non acquisiscono la materiale disponibilità dei rifiuti".

[**CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...**](#)



CRISI D'IMPRESA

La relazione dell'OCC da allegare al piano del consumatore e il merito creditizio

di **Francesca Dal Porto**

Seminario di specializzazione

IL RUOLO DEL BUSINESS PLAN NEL RAPPORTO BANCA IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La L. 176/2020, entrata in vigore il 25 dicembre 2020, di conversione del D.L. 137/2020, ha introdotto importanti novità nella disciplina delle **procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento** contenuta nella L. 3/2012.

In particolare, l'articolo 4 ter ha apportato importanti modifiche al contenuto della **relazione dell'Organismo di Composizione della Crisi** che deve essere allegata alla proposta di piano del consumatore ex [articolo 9, comma 3 bis, L. 3/2012](#).

Prima dell'intervento della L. 176/2020, era previsto che al piano del consumatore fosse allegata una **relazione particolareggiata** con l'indicazione:

- delle cause dell'indebitamento e della diligenza impiegata dal consumatore nell'assumere volontariamente le obbligazioni;
- dell'esposizione delle ragioni dell'incapacità del debitore di adempiere le obbligazioni assunte;
- della solvibilità del consumatore negli ultimi cinque anni;
- dell'eventuale esistenza di atti del debitore impugnati dai creditori;
- del giudizio sulla completezza e attendibilità della documentazione depositata dal consumatore a corredo della proposta, nonché sulla probabile convenienza del piano rispetto all'alternativa liquidatoria.

Il nuovo [comma 3 bis](#) dell'articolo 9 L. 3/2012 prevede invece che la **relazione dell'organismo di composizione della crisi**, da allegare al piano del consumatore, oltre ad indagare le cause dell'indebitamento, la diligenza del debitore, le ragioni dell'incapacità dello stesso di adempiere le proprie obbligazioni, l'indicazione presunta dei costi di procedura, si esprima altresì sulla **valutazione del merito creditizio da parte del soggetto finanziatore**.

Trattasi di una significativa novità: si chiede all'OCC di verificare che, ai fini della concessione del finanziamento, il soggetto finanziatore abbia o meno tenuto conto del merito creditizio del debitore valutato, fornendo altresì dei criteri per effettuare la verifica.

In altre parole, l'organismo di composizione deve accertare che il **soggetto finanziatore**, nel concedere il credito abbia tenuto conto della **possibilità del soggetto finanziato di far fronte agli impegni relativi alla concessione del finanziamento**, considerando quindi il suo reddito e le somme necessarie a mantenere un dignitoso tenore di vita.

Al fine della valutazione di tale ultimo aspetto, il legislatore suggerisce una quantificazione non inferiore all'ammontare dell'**assegno sociale** moltiplicato per un parametro corrispondente al numero dei componenti del nucleo familiare della scala di equivalenza dell'Isee di cui al **D.P.C.M. 05.12.2013 n. 159**.

Le **conseguenze** di tale verifica sono evidenziate dal [comma 3-ter](#) dell'articolo 12 L. 3/2012: ***"Il creditore che ha colpevolmente determinato la situazione di indebitamento o il suo aggravamento ovvero, nel caso di accordo proposto dal consumatore, che ha violato i principi di cui all'articolo 124-bis del testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, non può presentare opposizione o reclamo in sede di omologa, anche se dissenziente, né far valere cause di inammissibilità che non derivino da comportamenti dolosi del debitore"***.

Di fatto, **il creditore che abbia colpevolmente determinato la situazione di indebitamento** o il suo aggravamento **non può presentare opposizione o reclamo in sede di omologa**, anche se dissenziente, né far valere cause di inammissibilità che non derivino da comportamenti dolosi del debitore.

Da tale conseguenza si capisce l'importanza che è data alla **valutazione dell'organismo di composizione della crisi** che deve porre particolare attenzione alla figura del creditore che abbia **colpevolmente determinato o aggravato la situazione di sovraindebitamento** della sua controparte, se del caso anche **omettendo**, quale finanziatore, di **verificare adeguatamente il merito creditizio del finanziato**.

Circa gli altri aspetti su cui si deve soffermare la relazione dell'OCC, può essere opportuno acquisire da parte del **sovraindebitato** una **relazione descrittiva delle cause che lo hanno portato alla situazione di difficoltà** in cui si trova: possono esserci motivi legati alla **perdita del posto di valore, motivi di salute, motivi familiari, la necessità di fronteggiare una spesa imprevista**.

L'organismo di composizione le dovrà illustrare e quindi esprimersi anche sulla **diligenza** impiegata dal consumatore nell'assumere volontariamente le obbligazioni e sulla completezza e attendibilità della **documentazione** fornita dal debitore a supporto della propria istanza.

CONTENZIOSO

L'impugnazione degli atti impositivi atipici

di **Luigi Ferrajoli**



Nell'elenco degli **atti impugnabili** innanzi le Commissioni Tributarie rientrano anche le fatture emesse per la riscossione della **T.I.A.** (Tariffa di Igiene Ambientale), come ribadito dalla Corte di Cassazione con l'**ordinanza n. 11481/2022**, confermativa dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale volto ad **ampliare il novero** degli atti impositivi autonomamente impugnabili, attraverso un'**interpretazione funzionalistica** del dato normativo.

Secondo la Corte, l'inclusione della **fattura** fra gli atti di cui all'[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#) si giustifica in base al principio – ormai ampiamente affermato e condiviso in tema di contenzioso tributario (*ex multis*, cfr. Cassazione n. 12194/2008 e SS.UU. n. 16293/2007) – secondo il quale sono considerati **autonomamente impugnabili** *“tutti quegli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto”*.

Non va dimenticato che l'impugnabilità degli atti con i quali il gestore del servizio smaltimento rifiuti richiede al debitore quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di Igiene Ambientale era già stata affermata nella **sentenza n. 17526/2007**, nella quale la Corte di Cassazione aveva osservato come la fattura commerciale, non attenendo al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma ad un'entrata sicuramente pubblicistica, abbia **natura di atto amministrativo impositivo** e debba, perciò, rispondere ai **requisiti sostanziali** propri di tali atti.

Ne discende che essi devono enunciare, anche in forma sintetica purché chiara, sia la **fonte della richiesta** che gli **elementi**, di fatto e di diritto, che la **giustificano** anche sotto il **profilo quantitativo**, al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa.

La Cassazione, dunque, dopo aver riaffermato come l'**elencazione** degli atti contenuta nell'[articolo 19, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#) **non ha natura tassativa**, “o quanto meno debba

*essere interpretata con considerevole **ampiezza** (tanto da comprendervi appunto gli atti, **apparentemente privatistici**, con cui viene richiesta la TIA)”, rammenta che la norma citata concorre “a delineare la natura dell’atto impugnato nel processo tributario soprattutto con il suo comma 2, in cui disciplina taluni **profili formali** cui deve rispondere tale atto (lasciando ovviamente aperta la questione delle conseguenze che si determinano ove tali formalità non siano rispettate)”.*

La pregressa ritenuta non impugnabilità della fattura – prima dell’intervento della **Corte Costituzionale** che, con la con la **sentenza n. 238/2009**, ha posto fine alla *vexata quaestio* sulla natura giuridica dell’entrata comunale, questione che ha ripetutamente interessato dottrina, prassi e giurisprudenza fin dall’istituzione del prelievo – aveva costituito ulteriore argomentazione a sostegno della natura non tributaria della T.I.A., con conseguente devoluzione delle relative controversie al giudice ordinario, piuttosto che alle Commissioni Tributarie.

Invece, come chiarito dalla Corte Costituzionale ed inequivocabilmente affermato dalla Cassazione, dalla comparazione della TARSU con la T.I.A. emergono forti analogie tra i due prelievi che portano a concludere per l’eguale natura tributaria di entrambi; pertanto, “**la giurisdizione tributaria deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto**”, considerato che “*l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi tale natura comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali posto dall’articolo 102, secondo co., Cost.*”.

Inoltre, secondo la Suprema Corte **non assume alcun rilievo la mancanza della formale dizione** “avviso di liquidazione” o “avviso di pagamento” o la **mancata indicazione del termine** o delle **forme da osservare per l’impugnazione** o della **commissione tributaria competente**, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell’atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore scusabile.

Pertanto, alla luce della recente giurisprudenza formatasi in materia di TARSU/T.I.A., possiamo concludere che:

- la **Legge 248/2005**, che ha modificato [l’articolo 2 D.Lgs. 546/1992](#), **attribuisce specificamente alle Commissioni Tributarie la competenza in materia di T.I.A.** (cfr. Cassazione, SS.UU. n. 4895/2006);
- tale intervento normativo legittima l’**impugnabilità di quegli atti** (bollette, fatture, avvisi di pagamento) **emessi per la riscossione della T.I.A.** in quanto, seppure non elencati espressamente nell’[articolo 19 D.Lgs. 546/1992](#), sono comunque **diretti a comunicare al debitore l’entità e la sussistenza del debito tributario** e, quindi, sono suscettibili di produrre una **lesione diretta ed immediata** nel contribuente (come afferma la Cassazione, “*è incontrovertito che la richiesta di pagamento ... è pretesa ben definita nel quantum, ancorché non adeguatamente esplicitata nel procedimento di determinazione...*”);
- gli atti emessi per il pagamento della T.I.A., tuttavia, devono rispondere ai **requisiti propri dell’atto amministrativo (in primis: motivazione)** come afferma la Cassazione

nella sentenza n. 17526/2007 quando fa rilevare come “*simili prescrizioni costituiscono peraltro un tassello delle connotazioni pubblicistiche dell’atto con cui la pretesa impositiva viene portata a conoscenza del privato*”.

IVA

Operazioni oggettivamente in reverse charge e identificazione del soggetto non residente

di **Stefano Rossetti**



In un [precedente contributo](#) avevamo affrontato la tematica della “trasparenza” del **rappresentante fiscale / identificazione diretta** del non residente che effettua cessioni di beni rilevanti nel territorio italiano nei confronti di un **soggetto passivo stabilito in Italia**.

A valle di una serie di considerazioni avevamo concluso che:

- nei rapporti B2B, il rappresentante fiscale (o l'identificazione diretta) non assume alcun ruolo nell'ambito della documentazione, ai fini Iva, delle operazioni di beni esistenti in Italia al momento della cessione (tranne nel caso di operazioni nei confronti di non residenti);
- viceversa, in occasione di rapporti B2C, il rappresentante fiscale (o la stessa impresa per il tramite dell'identificazione diretta) ha l'obbligo di emettere fattura (ed eventualmente applicare l'imposta) in caso di cessioni di beni territorialmente rilevanti.

Questa regola, tuttavia, **non è assoluta**, ma trova una deroga quando le cessioni di beni (o le prestazioni di servizi) sono “**oggettivamente**” in *reverse charge*.

Si tratta di tutti quei casi in cui si applica il c.d. “*reverse charge* interno”.

In questi casi l'operazione deve essere documentata mediante **inversione contabile** (integrazione della fattura) da parte del cessionario/committente che, se non identificato, deve necessariamente aprire una **posizione Iva in Italia**.

Questa soluzione è confermata anche dall'Amministrazione finanziaria ([risoluzione 28/E/2012](#)), secondo cui la regola generale, in base alla quale **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rilevanti in Italia** ed effettuate da un non residente nei confronti di un privato o di un soggetto

non stabilito nel territorio dello Stato devono essere documentate tramite **rappresentante fiscale o identificazione diretta**, deve *“essere derogata tutte le volte in cui, in forza di disposizioni speciali, il debitore di imposta sia espressamente individuato, anche per le operazioni fra soggetti stabiliti in Italia, nel cessionario o committente. Questo è il caso dell’inversione contabile prevista dai successivi commi quinto, sesto e settimo dell’articolo 17, per le operazioni riguardanti determinati prodotti o settori, nonché, per quanto qui interessa, dai commi settimo e ottavo dell’articolo 74 del d.P.R. n. 633 del 1972, riguardanti le cessioni di rottami”*.

Quindi, l’Amministrazione finanziaria risolve il **“conflitto”** tra il disposto del comma 3 dell’[articolo 17 D.P.R. 633/1972](#) e le varie disposizioni che prevedono l’applicazione dell’inversione contabile ([articolo 17, commi 5, 6 e 7](#), e [articolo 74, commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972](#)) applicando il criterio di **specialità**, secondo cui **la modalità di documentazione dell’operazione mediante inversione contabile prevale sulla regola generale**.

Le operazioni **“oggettivamente” in reverse charge** per cui si applica la regola derogatoria sono:

- le **cessioni di oro da investimento**;
- le **cessioni di fabbricati (abitativi e strumentali)** o di porzioni di fabbricato per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l’opzione per l’imposizione;
- le **prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici**;
- le prestazioni di servizi diversi da quelle del punto precedente, compresa la prestazione di manodopera, rese nel **settore edile da soggetti subappaltatori** nei confronti delle imprese che svolgono l’attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell’appaltatore principale o di un altro subappaltatore;
- le prestazioni di servizi, effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da **prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente** con l’utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest’ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma;
- le **cessioni di apparecchiature terminali** per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative;
- le **cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop**, nonché le cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale;
- i **trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra**;
- i **trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE** e di certificati relativi al gas e all’energia elettrica;
- le **cessioni di gas e di energia elettrica** a un soggetto passivo-rivenditore;
- le **cessioni di rottami**.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, dunque, si possono presentare le seguenti situazioni:

- **nei rapporti B2B:**
- il cedente/prestatore è un soggetto non residente in Italia e il cessionario/committente è stabilito nel territorio nazionale: **si applica l'inversione contabile** (ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) se l'operazione è generica, ovvero ai sensi di una disposizione speciale se "oggettivamente" in *reverse charge*);
- il cedente/prestatore e il cessionario/committente non sono stabiliti nel territorio nazionale: **si applica l'inversione contabile ai sensi di una disposizione speciale se l'operazione è "oggettivamente" in reverse charge**;
- il cedente/prestatore e il cessionario/committente non sono stabiliti nel territorio nazionale: **se l'operazione è generica, il cedente ha l'obbligo di identificarsi in Italia o nominare un rappresentante fiscale ai fini di documentare l'operazione applicando l'imposta in via di rivalsa.**
- **nei rapporti B2C**, le considerazioni sopra viste non rilevano, poiché in tali casi **l'applicazione dell'inversione contabile è esclusa** e, conseguentemente, **il cedente/prestatore ha l'obbligo di identificarsi in Italia o nominare un rappresentante fiscale** ai fini di documentare l'operazione applicando l'imposta in via di rivalsa.

PENALE TRIBUTARIO

Non rileva la qualifica di “commercialista” per la configurabilità del reato aggravato

di Angelo Ginex



È ON LINE LA NUOVA VERSIONE

EVOLUTION
Euroconference

La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista

Scopri tutte le novità >

La **Corte di Cassazione**, con **sentenza n. 23095 depositata ieri 14 giugno**, è tornata ad occuparsi delle circostanze del reato e, in particolare, della **circostanza aggravante** prevista dall'[articolo 13-bis, comma 3, D.Lgs. 74/2000](#) relativa all'ipotesi in cui il delitto di dichiarazione fraudolenta sia **«commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario»**.

La vicenda in esame trae origine dalla **frode fiscale** operata da un **gruppo societario**, da cui è poi scaturita la contestazione, a carico dell'indagato, di essere il **“commercialista”** delle società operative del gruppo e, quindi, di aver preso parte, in tale qualità, al meccanismo fraudolento posto in essere dai rappresentanti legali delle varie società coinvolte, con l'**aggravante** di cui al citato [articolo 13-bis, comma 3](#).

Il riesame proposto dal prevenuto avverso l'ordinanza del GIP veniva rigettato con ordinanza del Tribunale di Milano. Questi, pertanto, proponeva **ricorso per cassazione** affidato ad un unico motivo, con cui lamentava la nullità dell'ordinanza per violazione di legge e vizio di motivazione in relazione agli [articoli 125, 321 e 324 cod. proc. pen.](#), nonché [articoli 2 e 13-bis D.lgs. 74/2000](#).

In particolare, il ricorrente riteneva **apparente e apodittica la motivazione** resa dal citato Tribunale in punto di *fumus commissi delicti* sul suo **ruolo di consulente fiscale** nell'ambito del gruppo societario, nonché in relazione al contributo concorsuale da egli fornito per le vicende oggetto di contestazione.

Inoltre, questi contestava l'erronea applicazione dell'[articolo 13-bis, comma 3, D.lgs. 74/2000](#) e l'omessa motivazione in ordine alla **qualifica di commercialista** del ridetto gruppo, evidenziando che **non aveva mai predisposto né trasmesso le dichiarazioni fiscali delle società**

del gruppo e che tale attività era stata, invece, svolta da altri soggetti estranei alle indagini.

Detto in altri termini, ad avviso del ricorrente, l'ordinanza impugnata si sarebbe limitata ad affermare che le condotte da egli tenute erano indicative del fatto che fosse un **“soggetto a servizio del gruppo”**, **senza indagare sulla reale sussistenza della sua qualifica di commercialista**, contrariamente a quanto prescritto dal citato [articolo 13-bis, comma 3](#).

Orbene, la Corte di Cassazione ha ritenuto inammissibile il ricorso avanzato dal prevenuto, precisando, con specifico riferimento alla doglianza sopra enucleata, la **manifesta infondatezza della contestata insussistenza dell'aggravante** di cui all'[articolo 13-bis, comma 3, D.lgs. 74/2000](#).

Al riguardo, i giudici di vertice hanno affermato che il dato normativo, per la configurabilità dell'aggravante, non si limita a richiedere che il **fatto di reato** sia commesso **«nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale»**, ma esige che questa sia **«svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario»**.

Quindi, appare evidente – ha osservato la suprema Corte – come **la nozione di “professionista” venga impiegata in termini generali, senza evocare una particolare professione, con la conseguenza che essa può essere riferita a qualunque attività professionale che legittimamente si occupi di consulenza fiscale.**

La pronuncia in esame consolida il filone giurisprudenziale dalla stessa richiamato (cfr., **Cass. Sent. n. 36212/2019**), secondo cui è doveroso **«attribuire alla nozione più generale di professionista, in assenza di richiami specifici, un significato sostanziale, ricomprendendovi cioè chiunque svolga attività di consulenza fiscale nell'esercizio della sua professione (dunque, commercialisti, avvocati, consulenti e così via)»**.

Ciò detto, la Corte di Cassazione ha affermato che la **ricostruzione dei fatti**, nel caso di specie, mai oggetto di contestazione, ha offerto **plurimi elementi** idonei a configurare l'esistenza del *fumus* del **reato aggravato**.

Sul punto, si è infatti rilevato che il Tribunale ha dato conto del **coinvolgimento** del reo nella **predisposizione delle fatture false**, anche sulla base di un **formale rapporto di lavoro** in qualità di addetto alla contabilità; dello **svolgimento** di tale opera **in modo continuativo** per un lasso importante lasso di tempo; dell'**interessamento** anche ad **attività diverse** dalla materiale compilazione delle fatture.

In definitiva, essendo evidente il **ruolo svolto dall'indagato** e risultando del tutto infondate le censure che contestano la sussistenza dell'aggravante di cui all'[articolo 13-bis, comma 3, D.lgs. 74/2000](#), il ricorso è stato dichiarato inammissibile.