



**Edizione di lunedì 22 Gennaio 2024**

## **CASI OPERATIVI**

**Conseguenze dell'utilizzo dell'autocarro a fini di trasporto di persone**  
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Aumento delle aliquote Ivie e Ivafe**  
di **Laura Mazzola**

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Nuovo regime di invalidità degli atti, dell'attività istruttoria e delle notifiche dell'A.F.**  
di **Angelo Ginex**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Scissione scorporo e conferimento di azienda: profili di responsabilità dell'avente causa**  
di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

## **IVA**

**Prassi ministeriale non utilizzabile per le operazioni triangolari**  
di **Roberto Curcu**

## ***Conseguenze dell'utilizzo dell'autocarro a fini di trasporto di persone***

di Euroconference Centro Studi Tributari



Un cliente ha intenzione di acquistare una vettura immatricolata autocarro N1 (con tutti i requisiti) in modo da potersi dedurre l'Iva e dedurre totalmente i costi.

Essendo un autocarro e sul libretto essendo scritto "trasporto di cose" cosa può succedere fiscalmente se utilizza l'autocarro anche in forma privata e trasportando la famiglia?

Possono recuperare tutta l'Iva detratta e i costi dedotti?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



**FiscoPratico**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

## ***Aumento delle aliquote Ivie e Ivafe***

di Laura Mazzola

Master di specializzazione

### **Redditi esteri e monitoraggio fiscale nella dichiarazione dei redditi**

Scopri di più

La **Legge di bilancio 2024** eleva le aliquote dell'imposta sul valore degli **immobili situati all'estero** (Ivie) e dell'imposta sul **valore delle attività finanziarie** detenute **all'estero** (Ivafe).

In particolare, il [comma 91, lett. a\)](#), dell'**articolo 1, L. 213/2023**, dispone l'aumento dell'Ivie ordinaria **dallo 0,76 all'1,06 per cento**, adeguandola all'Imu.

Successivamente, il [comma 91, lett. b\)](#), dell'**articolo 1, L. 213/2023**, dispone, invece, l'aumento dell'Ivafe dal 2 al 4 per mille annuo.

In merito all'**Ivie**, dovuta dalle **persone fisiche residenti in Italia** che possiedono **immobili all'estero**, si ricorda che tale imposta è calcolata, come l'Imu, **proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso dei singoli immobili**.

Il versamento **non è dovuto**, se l'importo complessivo, calcolato senza tenere conto delle detrazioni previste per lo scomputo dei crediti di imposta, **non supera i 200 euro**.

In tale ipotesi, il contribuente **non deve indicare i dati relativi all'immobile nel quadro RM** della dichiarazione dei redditi, fermo restando l'**obbligo di compilazione del quadro RW**.

Per il versamento dell'Ivie, si applicano le **stesse regole previste per l'Irpef**, comprese quelle riguardanti importi e **date di acconto e saldo**.

L'aliquota **diminuisce allo 0,40 per cento per gli immobili adibiti ad abitazione principale**, per i quali è possibile, inoltre, **detrarre dall'imposta**, fino a concorrenza del suo ammontare, **l'importo di euro 200**, rapportati al periodo dell'anno durante il quale **l'immobile è destinato ad abitazione principale**.

Tale detrazione deve essere **riproporzionata in base alla quota di possesso**, per la quale si verifica la destinazione ad **abitazione principale**.

In merito all'**Ivafe**, dovuta dalle **persone fisiche, dagli enti non commerciali e dalle società**

**semplici residenti in Italia che detengono all'estero prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio, si ricorda che tale imposta è calcolata proporzionalmente alla quota di possesso e al periodo di detenzione.**

Dall'imposta dovuta **si detrae**, fino a concorrenza del suo ammontare, **un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio sono detenuti**. Il credito non può in ogni caso **superare l'imposta dovuta** in Italia.

Non spetta alcun credito d'imposta se, con il Paese nel quale è detenuta l'attività finanziaria **è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni** che prevede, per l'attività, **l'imposizione esclusiva nel Paese di residenza del possessore**.

Per i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero, l'imposta è stabilita nella **misura fissa di 34,20 euro per ciascun conto corrente o libretto di risparmio detenuti all'estero**.

In dichiarazione, i dati sulle attività finanziarie detenute all'estero vanno indicati nel **quadro RW del modello Redditi**.

Il pagamento dell'Ivafe segue le regole previste per l'Irpef, comprese quelle riguardanti le modalità di **versamento dell'imposta in acconto e a saldo**.

## LA LENTE SULLA RIFORMA

## ***Nuovo regime di invalidità degli atti, dell'attività istruttoria e delle notifiche dell'A.F.***

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

### **Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente**

Scopri di più

Il **D.Lgs. 219/2023**, attuativo della legge delega fiscale (**L. 111/2023**) e pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3.1.2024, ha introdotto rilevanti **modifiche** allo **Statuto dei diritti dei contribuenti (L. 212/2000)**.

Nello specifico, l'[articolo 1, lettera g\), D.Lgs. 219/2023](#), ha inserito nel corpo normativo dello Statuto del contribuente gli **articoli 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies**, i quali, a partire dallo scorso 18.1.2024, sulla falsariga degli [articoli 21-septies e 21-octies, L. 241/1990](#), costituiranno la disciplina delle **invalidità tributarie**.

Con tali disposizioni il legislatore delegato ha inteso delineare un “**sistema duale**” delle **invalidità tributarie**, articolato nei **regimi generali** della “**nullità**” (**articolo 7-ter, L. 212/2000**) e della “**annullabilità**” (**articolo 7-bis, L. 212/2000**).

Ad essi, poi, si affianca, in via residuale ed eccezionale, un'ipotesi di “**irregolarità**” (**articolo 7-quater, L. 212/2000**) che, in quanto tale, **non rientra nei regimi di “invalidità”** propriamente detti, giacché quest'ultimi sono finalizzati per definizione all'eliminazione degli effetti giuridici e/o materiali degli atti viziati.

Da ultimo, è stata introdotta una specifica disciplina dei **vizi dell'attività istruttoria (articolo 7-quinquies, L. 212/2000)** e della **notificazione degli atti impositivi** e della **riscossione (articolo 7-sexies, L. 212/2000)**.

Per quanto concerne il **regime di “annullabilità”** degli atti dell'amministrazione finanziaria, in virtù di quanto stabilito dall'**articolo 7-bis, L. 212/2000**, appare evidente come esso operi quale **regime ordinario**, che trova applicazione in relazione a **qualunque tipologia di vizio dell'atto**, salvo le **eccezioni** espressamente stabilite dalla legge. Si pensi, ad esempio, ai **vizi** assoggettati al **regime di “nullità”** o a quelli che danno luogo a **forme di “irregolarità”** dell'atto, ai sensi degli **articoli 7-ter e 7-quater, L. 212/2000**.

Tale **principio** è facilmente ricavabile dalla **formulazione ampia** contenuta nell'**articolo 7-bis, L.**

**212/2000**, ove viene presa in considerazione **qualunque ipotesi di “violazione di legge”** (formale, partecipativa e procedimentale). Viene precisato, infatti, che devono intendersi **ricomprese** le norme sulla **competenza**, sul **procedimento**, sulla **partecipazione** del contribuente e sulla **validità** degli **atti**.

Inoltre, la disposizione citata ha precisato che i **vizi di “annullabilità”** dell’atto devono essere **eccepiti, a pena di decadenza, con il ricorso in primo grado** e **non** possono essere **rilevati d’ufficio** dal giudice, conformemente all’attuale (unico) regime di invalidità operante nel settore tributario.

Con riferimento, poi, al **regime di “nullità”** degli atti dell’Amministrazione finanziaria, come anticipato e sulla scorta anche di quanto previsto dall’**articolo 7-ter, L. 212/2000**, è stabilito che esso **operi soltanto in via eccezionale** e laddove si verifichi **difetto assoluto di attribuzione** e **violazione o elusione di giudicato**, nonché venga **espressamente previsto** da una previsione di **legge** che sia **successiva all’entrata in vigore** del nuovo **articolo 7-ter, L. 212/2000**.

I **vizi di “nullità”**, nell’ipotesi in cui sussistano, possono essere **eccepiti sempre e senza limiti temporali in sede di autotutela, di rimborso o di ricorso giurisdizionale**, anche in presenza di definizioni amministrative del tributo, con l’unico **limite dell’ordinaria prescrizione del credito** del contribuente. Inoltre, sono **rilevabili d’ufficio in ogni stato e grado del processo** da parte del giudice.

Come anticipato, poi, all’**articolo 7-quater, L. 212/2000**, è introdotta, **in via residuale ed eccezionale**, una previsione di mera **“irregolarità”** degli atti dell’amministrazione finanziaria. Essa concerne le **violazioni** relative alle **informazioni cc.dd. “difensionali”** di cui all’**articolo 7, comma 2, L. 212/2000**, e quindi la **mancata indicazione**:

- dell’**ufficio** presso il quale è possibile ottenere **informazioni complete** in merito all’atto notificato o comunicato e del **responsabile del procedimento**;
- dell’**organo** (o dell’**autorità amministrativa**) presso i quali è possibile promuovere un **riesame** anche nel merito dell’atto **in sede di autotutela**;
- delle **modalità**, del **termine**, dell’**organo giurisdizionale** o dell’**autorità amministrativa**, cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

È stata introdotta, all’**articolo 7-quinquies, L. 212/2000**, una previsione diretta essenzialmente a **normare** quanto sancito da un **consolidato orientamento** della giurisprudenza di legittimità in tema di **vizi dell’attività istruttoria**.

Nello specifico, è previsto un **regime di “inutilizzabilità”** delle **prove acquisite in violazione di norme di legge** poste a tutela di **diritti fondamentali** del contribuente, con specifico riferimento all’ipotesi di cui all’**articolo 12, comma 5, L. 212/2000**, di **superamento del termine massimo di permanenza**.

Infine, l’**articolo 7-sexies, L. 212/2000**, è intervenuto sui **vizi delle notificazioni**, recependo la



giurisprudenza delle Sezioni Unite in tema di **inesistenza giuridica** (sentenza n. 14906/2016), nonché la giurisprudenza in tema di emissione degli atti e **notifica a soggetti inesistenti**, non legittimati a riceverla o estinti (fermo restando naturalmente le disposizioni speciali) e **fatto salvo il diritto di ciascun terzo**, anche ai fini della certezza dei termini di decadenza e prescrizione nei relativi confronti, di **ricevere autonome notifiche**.

È stabilito che la **notificazione** degli atti impositivi o della riscossione **priva dei suoi elementi essenziali**, ovvero effettuata nei confronti di **soggetti giuridicamente inesistenti**, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti, sia **inesistente**. Al di fuori di tali ipotesi, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è da ritenersi invece **nulla**, ma la nullità può essere **sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto**, sempreché l'**impugnazione** sia proposta **entro il termine di decadenza** dell'accertamento.

**OPERAZIONI STRAORDINARIE**

## ***Scissione scorporo e conferimento di azienda: profili di responsabilità dell'avente causa***

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

### **Operazioni straordinarie**

Focus con gli esperti del settore

Scopri di più

Le imprese in difficoltà spesso valutano l'opportunità di eseguire **operazioni straordinarie**, anche al fine di sottrarsi, almeno parzialmente, alla **responsabilità in merito alle obbligazioni assunte** precedentemente, oltre **a proteggere** per quanto possibile, **una parte del patrimonio aziendale**. In questo ambito, non tutte le operazioni **presentano gli stessi profili di responsabilità** e più precisamente vi è una sensibile differenza tra:

- **scissione**, in particolare la cosiddetta scissione scorporo di cui all'[articolo 2506.1 cod. civ.](#) e;
- **conferimento di azienda**.

Si rappresenti la situazione di una società che esegue una **scissione scorporo**, attribuendo ad una beneficiaria **un ramo di azienda precedentemente gestito**, e imputando al compendio trasferito anche **le passività relative**. Un medesimo esito può essere raggiunto **tramite un conferimento di ramo di azienda in una conferitaria**. A ben vedere, con l'avvento della scissione scorporo, **gli esiti contabili delle due operazioni sono del tutto simili**, in considerazione del fatto che la partecipazione (che rappresenta il ramo di azienda trasferito) è, **in entrambi i casi, iscritta nell'attivo della Scissa/ Conferente**.

Certamente, la procedura da seguire per ottenere questo risultato **è molto diversa tra le due operazioni**, nel senso che, **nel caso del conferimento di azienda**, siamo di fronte ad un **atto di governance** che viene eseguito **senza coinvolgere** necessariamente **i soci** (ma con obbligo di redigere la perizia di stima), mentre **nella scissione scorporo** siamo di fronte ad **una operazione che coinvolge tutti gli organi sociali** e anche **soggetti esterni agli organi sociali** (amministratori per redigere il progetto, soci per approvarlo e eseguire l'atto di scissione, nonché creditori per esprimere eventuale opposizione), ma altrettanto certamente l'aspetto più delicato **è valutare i profili di responsabilità sulle passività trasferite**.

In altre parole, quali sono i **rischi che possono correre le società** aventi causa dell'operazione in merito alle passività trasferite direttamente ad altra società beneficiaria, oppure rimaste in capo alla società dante causa?



Nell'ambito della scissione, un **primo profilo di responsabilità** attiene agli **elementi del passivo non specificamente attribuiti dal progetto di scissione**; in tal caso, ai sensi dell'articolo 2506 bis, comma 3, cod. civ., **rispondono in solido** di dette passività **tutte le società** coinvolte nell'operazione. Tuttavia, vi è **un limite alla responsabilità** rappresentato dall'entità del patrimonio netto effettivo **attribuito a ciascuna società beneficiaria**.

Il tema del limite del patrimonio netto effettivo è centrale, poiché **ricorre in diversi ambiti di responsabilità della beneficiaria e della scissa**: al riguardo, va ricordato che la medesima locuzione compare nell'[articolo 2506 ter, comma 2, cod. civ.](#) (relazione degli amministratori) a proposito della quale si registra un **passaggio del documento OIC 4**. Secondo il principio contabile in rassegna, il patrimonio effettivo **deve essere determinato a valori correnti**, limitandosi, però, a rilevare le **plusvalenze latenti di beni specificamente individuabili** e **oggetto di possibili esecuzioni forzate**, in pratica **escludendo avviamento ed altre immaterialità non incorporate** in beni singolarmente cedibili.

Un secondo profilo di responsabilità emerge nell'[articolo 2506 quater, ultimo comma, cod. civ.](#), in cui si afferma che per le passività trasferite ad altra società (e non soddisfatte da quest'ultima) è prevista la **responsabilità solidale da parte delle società risultanti** dalla scissione e non assegnatarie di dette passività. Tale responsabilità coinvolge **anche la scissa nella scissione parziale** (e necessariamente nella **scissione scorporo**, dato che la scissa deve continuare l'attività), poiché la norma cita anche il termine "patrimonio netto rimasto". La responsabilità trova sempre un limite nel patrimonio netto effettivo, e ciò assicura che, in caso di scissione a favore di una beneficiaria, non si possa intaccare il patrimonio per **un ammontare superiore a quello effettivo trasferito**.

Sul punto, va notato che **nella scissione ordinaria** verso società beneficiaria preesistente, pur ammettendo che la **beneficiaria possa essere chiamata a rispondere delle passività** attribuite dalla scissa (o anche attribuite ad altra beneficiaria insolvente), va sempre rilevato che **il tetto massimo di tale responsabilità è il netto effettivo assegnato**.

Nel **conferimento d'azienda**, la società conferitaria trova, quale unica norma in materia di responsabilità sulle passività della conferente, l'[articolo 2560, ultimo comma, cod. civ.](#) che, seppur dedicato alla cessione d'azienda, è, per dottrina unanime, certamente **applicabile anche al conferimento d'azienda**.

In questa disposizione emerge che la conferitaria, nel trasferimento di azienda commerciale risponde dei debiti "suddetti", cioè **relativi al ramo di azienda trasferito**, se essi risultano dai libri obbligatori. Da questa disposizione non sembrano emergere profili di responsabilità della conferitaria, in merito alle passività del ramo d'azienda trasferito ad altra conferitaria (nel conferimento di due rami di azienda a due società conferitarie) e ciò costituisce, senza dubbio, una **differenza di non poco momento**, rispetto alla operazione di scissione.

Sul punto, è di grande aiuto una significativa sentenza della Corte di Cassazione (sentenza n. 13319/2015) che, dopo aver ricostruito con grande precisione la disciplina della cessione

d'azienda e, in modo particolare, quale sia l'esito in **materia di responsabilità sui debiti** relativo alla stessa azienda ex [articolo 2560 cod. civ.](#), si interroga **su quale sia la sorte di detti debiti**, quando oggetto del trasferimento non sia l'intera azienda, bensì un **ramo di essa**.

Nel caso in questione era stata realizzata una **cessione di ramo di azienda commerciale** (ma identiche conclusioni sono applicabili anche al conferimento di ramo di azienda), mentre il ramo artigianale era stato mantenuto dal cedente. La questione controversa era valutare **se i debiti relativi al ramo artigianale**, e non soddisfatti dal cedente, **potevano essere posti a carico dell'acquirente il ramo di azienda commerciale**, come aveva sostenuto il creditore in giudizio e come aveva sentenziato la Corte di Appello. Ebbene, la Cassazione rovescia il giudizio di secondo grado, ritenendo che **l'acquirente sia irresponsabile di debiti non inerenti al ramo di azienda acquisito**. Sul punto, la Cassazione afferma esplicitamente : *“Alla luce della ratio della norma, deve affermarsi che nella cessione di ramo di azienda il bilanciamento di interessi previsto dal legislatore con l'[art. 2560](#) comma 2 c.c. si realizza solo ritenendo che l'acquirente di un ramo di azienda risponderà dei debiti **che dalle scritture contabili risulteranno riferirsi alla parte di azienda a lui trasferita**”*.

Con ciò, non si vuole indurre alla convinzione che tramite un conferimento **si possa ottenere una sostanziale impunità della società conferitaria**, in relazione alle passività trasferite all'altra conferitaria. Una simile conclusione costituirebbe un **vulnus nel sistema** che pregiudicherebbe le garanzie dei terzi creditori, però va certamente rimarcato che, una cosa **è prevedere una responsabilità esplicita** (come avviene nelle scissioni), altra cosa **è se questa responsabilità esplicita non sussiste**. Ciò significa che il creditore non soddisfatto dalla conferente, per una certa passività rimasta in carico alla conferente, **ha come unico rimedio**, per aggredire la conferitaria, la dimostrazione che **con il conferimento si è agito in pregiudizio** delle sue ragioni, ai sensi dell'[articolo 2901 cod. civ.](#), cioè **l'azione di revocatoria ordinaria**, che comporta la **necessità di dimostrare che gli attori hanno agito scientemente** per arrecare danno al creditore.

## ***Prassi ministeriale non utilizzabile per le operazioni triangolari***

di **Roberto Curcu**

Seminario di specializzazione

### **Tutto triangolazioni e operazioni a catena**

Scopri di più

**Con l'avvento del mercato comune nel 1993**, in Italia fu fatto uno sforzo per recepire le **nuove norme comunitarie** ed illustrarle in maniera quanto più semplice agli operatori. Nonostante si dovette attendere il 1994 per avere una **circolare organica** che spiegasse il funzionamento dei nuovi meccanismi di scambio ed il nuovo adempimento legato al modello Intrastat ([circolare n. 13/E/1994](#)), bisogna dire che tale circolare, come molte peraltro pubblicate dal Ministero delle Finanze in quegli anni, **era molto esaustiva** e, con riferimento a concetti sui quali la norma non è nel frattempo cambiata, **può ancora definirsi attuale**.

**Gli esempi di operazioni triangolari**, nel caso in cui (come spiegato dalla circolare) sia il primo cedente che cura il trasporto, **sono ancora attuali ed utilizzabili, salvo** degli aggiustamenti con riferimento alla **compilazione del modello Intrastat**; in particolare da "aggiornare" è il caso in cui **il soggetto italiano sia il promotore di una operazione triangolare comunitaria**, poiché in tale caso è necessario tenere conto che con la normativa attuale **non va più presentato il modello Intrastat per dichiarare l'acquisto**; sulle compilazioni dei modelli Intrastat, ovviamente la circolare **non tiene conto delle modifiche** che negli anni successivi hanno riguardato i possibili esoneri dalla **presentazione del modello Intra 2-bis**.

**Se, invece, le operazioni triangolari sono realizzate con trasporto a cura dell'operatore intermedio (o del cessionario finale)**, le indicazioni date dalla [circolare n. 13/E/1994](#) **non sono sempre corrette**, alla luce della normativa comunitaria intervenuta nel 2020 ([Direttiva n. 1910/2018](#)) e della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea che **si è formata negli ultimi dieci anni**.

Altra cosa, che deve essere letta con attenzione, **sono gli esempi di operazioni triangolari con lavorazione**. Il Ministero delle Finanze, infatti, fece i propri ragionamenti sulla base della normativa nazionale allora vigente, la quale – si scoprì anni dopo – **non aveva recepito correttamente la Direttiva**; inoltre, immaginando che gli altri Stati europei avessero una normativa nazionale speculare a quella italiana, **diede dei suggerimenti** agli operatori italiani, su come comportarsi all'estero, **che erano sbagliati**.

Il problema era che **per la normativa italiana dell'epoca**, quando un soggetto comunitario

introduceva in Italia della merce per essere lavorata, **non era necessario che lo stesso si identificasse in Italia**, a condizione che al termine della lavorazione la merce lasciasse il Belpaese, **indipendentemente dalla sua destinazione**. Per la **disciplina europea**, invece, **l'esonero dall'obbligo di identificazione si ha solo quando al termine della lavorazione "sia rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale era stato inizialmente spedito o trasportato"**, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera f., Direttiva 112/2006.

Volendo riprendere uno degli esempi della [circolare n. 13/E/1994](#) (Caso 2b), che **non devono considerarsi corretti**, se si acquistano materie prime in Grecia e si fanno **spedire in Portogallo** per essere lavorate, prima che il prodotto finito venga spedito in Italia, l'operatore italiano **deve identificarsi in Portogallo** (cosa invece non prevista dalla [circolare n. 13/E/1994](#)).

Nel 1998 un altro importante **documento di prassi** (circolare n. 145/E/1998) illustrò dei nuovi concetti nel mondo delle **operazioni comunitarie**, introdotte a seguito dell'entrata in vigore della Direttiva n. 7/1995 e delle relative norme di recepimento, tra cui il funzionamento delle **operazioni quadrangolari** comunitarie e di altre **operazioni triangolari con lavorazione**.

**Con riferimento alle operazioni quadrangolari**, si potrebbe dire che il suggerimento dato dal Ministero delle Finanze italiano per gestire le operazioni sia stato un colpo di genio; in mancanza di una normativa che disciplinasse tali operazioni, **il Ministero suggerì di scomporre l'operazione in una cessione nazionale ed una operazione triangolare**, facendo identificare il secondo soggetto nello Stato del primo cedente o il terzo nello Stato del cessionario finale. Ancora oggi questo **è il modo utilizzato per gestire le operazioni quadrangolari** (riconosciuto ed "approvato" dalla Commissione UE nelle linee guida del 2020 sul cosiddetto *quick fixes*), salvo che, a seguito della giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, di cui abbiamo accennato, tali operazioni **non hanno lo stesso meccanismo** quando diversi sono i soggetti che curano il trasporto. In sostanza, **l'identificazione del secondo soggetto nel primo Stato o del terzo soggetto nel quarto non è una scelta "libera"**, ma dipende da chi cura il trasporto all'interno della catena.

Si segnala, infine, che, con riferimento agli **ulteriori casi di triangolari con lavorazione**, alcuni esempi si sono **dimostrati sbagliati**, alla luce della Sentenza della Corte di Giustizia Europea nel caso C-446/13.